

Steuerliche Fragen im Zusammenhang mit Nettolohnvereinbarungen

SenFin vom 27.06.2006 – III A – S 2367 – 1/2006

Grundlagen:

Verfügungen der OFD Düsseldorf vom 29.11.2005 – S 2367 A – St 22 / St 221 – S 2367 – 16 – St 21-K / St 212-K und der OFD Frankfurt am Main vom 11.3.2006 – S 2367 A – 10 – St II 3.01

Bezug: OFD Berlin vom 23.08.2000 – St 176 – S 2367 – 1/97

1.	Allgemeines	3
2.	Lohnsteuer-Jahresausgleich durch den Arbeitgeber (§ 42 b EStG)	4
3.	Steuerliche Behandlung der Einkommensteuererstattung bei Nettolohnvereinbarungen und unbeschränkter Steuerpflicht	5
4.	Steuerliche Behandlung der Einkommensteuererstattung bei Nettolohnvereinbarung nach Wegfall der unbeschränkten Steuerpflicht	7
4.1	Ausgleich mit nachträglichen Lohnzahlungen	7
4.2	Erstattung im Jahr des Wegfalls der unbeschränkten Steuerpflicht..	7
4.3	Durchführung des Verlustrücktrags.....	8
5.	Steuerliche Behandlung von Nettolohnvereinbarungen, die die sog. „Hypotax“ oder „Hyposteuer“ beinhalten	11
6.	Steuerliche Behandlung der Nachzahlungs- und Erstattungszinsen (§ 233a AO)	13
7.	Steuerberatungskosten als Arbeitslohn	14
8.	Behandlung von Arbeitslohn, für den der Arbeitgeber keine Lohnsteuer abgeführt hat, durch Veranlagungsstellen und bei Lohnsteuer-Außenprüfungen	15
9.	Zuordnung des Besteuerungsrechts für Arbeitslohn nach Doppelbesteuerungsabkommen in Sonderfällen	17
9.1	Zuweisung des Besteuerungsrechts	17
9.1.1	Besteuerungsrecht des Ansässigkeitsstaats.....	17
9.1.2	Doppelansässigkeit nach DBA-Japan.....	20
9.1.3	Aufteilung des Arbeitslohns.....	20

10.	Werbungskostenabzug	21
10.1	Doppelte Haushaltsführung	21
10.2	Umszugskosten	21
10.2.1	Grundsätzliches	21
10.2.2	Umszugskostenpauschalen	21
10.2.3	Umszugskosten bei doppelter Haushaltsführung	23
10.2.4	Besonderheiten bei der Erstattung von Umszugskosten durch den Arbeitgeber	23
10.2.5	Schulgeldzahlungen als Werbungskosten	24
11.	Behandlung von Sozialversicherungsbeiträgen	25
11.1	Sozialversicherungspflicht	25
11.1.1	Grundsatz	25
11.1.2	Deutsch/Japanisches Sozialabkommen	25
11.1.3	Auswirkungen auf die Vorsorgepauschale und den Abzug der Vorsorgeaufwendungen	26
11.2	Beitragsentrichtung durch den Arbeitgeber	26
11.3	Erstattung von Sozialversicherungsbeiträgen	27
12.	Kindergeld	29

1. Allgemeines

Eine **Nettolohnvereinbarung** liegt vor, wenn der Arbeitgeber nach dem Arbeitsvertrag – bzw. nach einer Betriebsvereinbarung oder einem Tarifvertrag – verpflichtet ist, zzgl. zu dem vereinbarten Nettolohn die darauf entfallende Lohnsteuer sowie sonstige Annexsteuern wie z.B. Kirchensteuern, Solidaritätszuschlag und die Arbeitnehmeranteile zur Sozialversicherung zu tragen.

Die entsprechende Verpflichtung des Arbeitgebers berührt dabei lediglich das Innenverhältnis, so dass der Arbeitnehmer selbst Schuldner der Steuern bzw. Beiträge bleibt (vgl. § 38 Abs. 2 EStG für die Lohnsteuer). Die Übernahme der Steuern bzw. Beitragslasten stellt für den Arbeitnehmer zusätzlich zu seinem Nettogehalt gezahlten Arbeitslohn dar. Steuerpflichtiger Bruttoarbeitslohn ist in diesen Fällen die Summe aus ausgezahltem Nettolohn und den vom Arbeitgeber übernommenen Steuern bzw. Arbeitnehmeranteilen am Gesamtsozialversicherungsbeitrag. Zu Einzelheiten der Berechnung wird auf R 122 LStR verwiesen.

Der danach ermittelte **Bruttoarbeitslohn** ist als Einnahme aus nichtselbständiger Arbeit auch dann in die Einkommensteuerveranlagung des Arbeitnehmers einzu beziehen, wenn die vom Arbeitgeber einbehaltene Lohnsteuer höher als die später durch die Veranlagung festgesetzte Einkommensteuer ist und der Arbeitnehmer den daraus resultierenden Erstattungsanspruch im Rahmen der Nettolohnvereinbarung an den Arbeitgeber abgetreten hatte (vgl. BFH-Beschluss vom 12.12.1975, BStBl II 1976 S. 543; BFH-Urteil vom 16.08.1979, BStBl II 1979 S. 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 abzutreten bzw. auszukehren hat, bleibt dieser Umstand ohne Auswirkungen auf die Einkommensteuerveranlagung des entsprechenden Veranlagungszeitraums (BFH-Urteil vom 16.08.1979, BStBl II 1979 S. 771). Die Einkommensteuererstattung führt vielmehr zu negativen Einnahmen des Arbeitnehmers aus nichtselbständiger Tätigkeit, die in dem Kalenderjahr der tatsächlichen Rückzahlung an den Arbeitgeber steuerlich zu berücksichtigen sind (vgl. hierzu Tzn. 3 und 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, BStBl II 1982 S. 403; vom 13.11.1987, BFH/NV 1987 S. 566 und vom 28.02.1992, BStBl II 1992 S. 733). Hier ist entscheidend, dass bei Vorliegen einer Nettolohnvereinbarung regelmäßig aus Sicht des Arbeitnehmers mit der Auszahlung des Nettobetrag der Bruttoarbeitslohn entsprechend den gesetzlichen Vorschriften u.a. um den Lohnsteuerabzug gekürzt worden ist (vgl. auch § 42d Abs. 3 Satz 4 Nr. 2 EStG).

2. Lohnsteuer-Jahresausgleich durch den Arbeitgeber (§ 42b EStG)

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 auf der von ihm zu erstellenden Lohnsteuerbescheinigung (§ 41b EStG) zu vermerken. 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 Ausstellung bzw. Übermittlung der Lohnsteuerbescheinigung eine Einkommensteuererstattung aufgrund der Durchführung einer Einkommensteuerveranlagung für ein Vorjahr erhalten und diese an seinen Arbeitgeber weitergeleitet, kann der nach den vorgenannten Grundsätzen ermittelte **Bruttoarbeitslohn** um diesen Erstattungsbetrag gekürzt werden (vgl. hierzu Tz. 3). Als vom Arbeitgeber einbehaltene Lohnsteuer ist dann die um den Erstattungsbetrag geminderte Lohnsteuer auszuweisen.

3. Steuerliche Behandlung der Einkommensteuererstattung bei Nettolohnvereinbarungen und unbeschränkter 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 noch nicht mit der wirksamen Abtretung des Erstattungsanspruches (§ 46 Abs. 2 AO) an den Arbeitgeber, sondern erst in dem Zeitpunkt, in dem die Erstattung tatsächlich an den Arbeitgeber geleistet wird (vgl. BFH-Urteil vom 22.06.1990, BFH/NV 1991 S. 156).

Anders als bei der Rückzahlung eines irrtümlich überhöht gezahlten Nettolohns durch den Arbeitnehmer ist diese negative Einnahme nicht auf einen fiktiven Bruttobetrag hoch zu rechnen, 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 übrigen Nettolohn – berücksichtigen.¹

Beispiel:

Ein Arbeitnehmer (Steuerklasse III/1, ohne Religionszugehörigkeit, nicht sozialversicherungspflichtig) mit Nettolohnvereinbarung erhält im Kalenderjahr 2005 monatliche Nettobezüge in Höhe von 5.000 €. Im April des Jahres wird die Erstattung aus der Einkommensteuerveranlagung 2003 in Höhe von 1.500 € vom Finanzamt an den Arbeitgeber überwiesen.

Die Lohnsteuer für den Monat April 2005 ist wie folgt zu berechnen:

ursprünglicher Bruttoarbeitslohn		6.322,09 €
abzüglich ESt-Erstattung	./.	1.500,00 €
bereinigter Bruttoarbeitslohn		4.822,09 €
Lohnsteuer hiervon		780,16 €
Solidaritätszuschlag hiervon		35,05 €

Bei Durchführung des betrieblichen Lohnsteuer-Jahresausgleichs 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 2005 – als negative Einnahme geltend machen.

¹ Zu dieser Frage sind beim Finanzgericht Düsseldorf mehrere Klageverfahren anhängig. Es bestehen keine Bedenken, vergleichbare Rechtsbehelfe bis zu einer abschließenden gerichtlichen Klärung ruhen zu lassen. Die Vollziehung der Bescheide ist auf Antrag auszusetzen, da die Streitfrage höchstrichterlich noch nicht geklärt ist.

§ 19 EStG

Fach 2 Nr. 1006

EStG - Kartei Berlin

4. Steuerliche Behandlung der Einkommensteuererstattung bei Nettolohnvereinbarung nach Wegfall der unbeschränkten Steuerpflicht

4.1 Ausgleich mit nachträglichen Lohnzahlungen

Häufig erhalten ausländische Arbeitnehmer nach Wegfall der unbeschränkten Steuerpflicht noch Leistungen wie z.B. Bonuzahlungen einer ausländischen Konzernmutter, die auf die Zeit der unbeschränkten Steuerpflicht entfallen und dementsprechend als Arbeitslohn von dritter Seite – sonstiger Bezug – durch den inländischen Arbeitgeber dem Lohnsteuerabzug zu unterwerfen sind (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 abgetreten hat, mit derartigen Zahlungen 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 (§ 39d Abs. 3 Satz 4 i.V. mit § 39b Abs. 3 EStG). Die Ausführungen in Tz. 3 gelten entsprechend.

Ist nach diesen Grundsätzen eine Berücksichtigung der Rückzahlung des Arbeitslohns nicht möglich, kann die negative Einnahme bei der Einkommensteueranlagung des Arbeitnehmers berücksichtigt werden.

4.2 Erstattung im Jahr des Wegfalls der unbeschränkten Steuerpflicht

Fließt ein an den Arbeitgeber abgetretener Erstattungsbetrag aufgrund einer Einkommensteueranlagung des Arbeitnehmers im Kalenderjahr des Wechsels von der unbeschränkten zur beschränkten Steuerpflicht zu – bzw. aufgrund der Abtretung als negative Einnahme ab –, ist für die in die Zeit der beschränkten Steuerpflicht fallende und zu negativen Einkünften führende Erstattung § 2 Abs. 7 EStG zu beachten. Danach sind die während der beschränkten Einkommensteuerpflicht erzielten inländischen Einkünfte den während der unbeschränkten Einkommensteuerpflicht erzielten Einkünften hinzu zu rechnen (§ 2 Abs. 7 Satz 3 EStG). Die Veranlagung wird insgesamt nach den für unbeschränkt Steuerpflichtige geltenden Vorschriften durchgeführt. Dabei können familien- und personenbezogene Steuerentlastungen nur anteilig für die Zeit der unbeschränkten Steuerpflicht berücksichtigt werden (§ 50 Abs. 1 Satz 5 EStG).

Beispiel:

Der Arbeitnehmer wird ins Ausland versetzt, er gibt daher im August 2005 seinen inländischen Wohnsitz auf. Der auf die Zeit der unbeschränkten Steuerpflicht entfallende Bruttoarbeitslohn beträgt 50.000 €. Die Einkommensteuerveranlagung 2004 führt im November 2005 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 2005 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).

4.3 Durchführung des Verlustrücktrags

Fließt ein an den Arbeitgeber abgetretener Erstattungsbetrag aufgrund einer Einkommensteuerveranlagung des Arbeitnehmers nach Ablauf des Wegzugsjahres zu – bzw. aufgrund der Abtretung 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.

Für die Durchführung des Verlustrücktrags im Rahmen einer Pflichtveranlagung bedarf es keines besonderen Antrags, sondern er ist von Amts wegen durchzuführen, soweit er nicht nach § 10d Abs. 1 Satz 4 EStG (Satz 7 EStG a.F.) eingeschränkt wird. Ist ein Arbeitnehmer nicht bereits aus anderen Gründen zur Einkommensteuer zu veranlagern, muss er eine Veranlagung nach § 46 Abs. 2 Nr. 8 EStG beantragen (R 115 Abs. 7 EStR).

Die Durchführung des Verlustrücktrags in einen früheren Veranlagungszeitraum ist nicht durch § 50 Abs. 2 bzw. Abs. 5 EStG eingeschränkt.

Nach § 50 Abs. 5 EStG gilt die Einkommensteuer bei beschränkt Steuerpflichtigen u.a. für Einkünfte, die dem Steuerabzug vom Arbeitslohn unterliegen, als durch den Steuerabzug abgegolten. Ein Ausgleich mit Verlusten aus anderen Einkunftsarten ist ebenso wie ein Verlustabzug nach § 10d EStG ausgeschlossen (§ 50 Abs. 2 EStG).

Sinn und Zweck dieser Bestimmungen ist es, durch Steuerabzug für bestimmte während der Dauer der beschränkten Steuerpflicht bezogene Einkünfte eine effektive Mindestbesteuerung sicherzustellen.

Dieser vom Gesetzgeber verfolgte Zweck rechtfertigt es jedoch nicht, **negative abzugssteuerpflichtige** Einnahmen oder Einkünfte auch dann vom Verlustausgleich oder -abzug auszuschließen, wenn diese mit Einkünften aus der Zeit der unbeschränkten Steuerpflicht korrespondieren, für die das Abgeltungsprinzip gerade nicht galt (Hinweis auf das BFH-Urteil vom 02.11.1977, BStBl II 1978 S. 102,

ergangen zu Einnahmen nach § 49 Abs. 1 Nr. 5 EStG; Urteil des FG Düsseldorf vom 26.11.1990, EFG 1991 S. 318 – rkr.)²

Dem stehen auch die Ausführungen zu Tz. 5 der Entscheidungsgründe im BFH-Urteil vom 17.04.1996 (BStBl II 1996 S. 571) nicht entgegen. Hier hat der BFH es abgelehnt, in der Zeit der beschränkten Steuerpflicht gezahlte Schuldzinsen (Werbungskosten zu Einnahmen aus Kapitalvermögen in der Zeit der unbeschränkten Steuerpflicht) im Wege des Verlustrücktrags gemäß § 10d EStG zu berücksichtigen, u.a. weil dies dem für Einkünfte aus Kapitalvermögen geltenden Bruttoprinzip des § 50 Abs. 5 EStG widerspreche.

Diese Entscheidung trägt dem Gedanken Rechnung, dass im Rahmen der beschränkten Steuerpflicht bei abzugssteuerpflichtigen Einkünften Werbungskosten nicht berücksichtigt werden – Abzugsverbot –, vielmehr wird der Steuerabzug von den – ungekürzten – Einnahmen vorgenommen. Bei der Einkommensteuererstattung, die von Arbeitnehmern mit Nettolohnvereinbarung an ihre Arbeitgeber weitergeleitet wird, handelt es sich jedoch nicht um Werbungskosten, sondern um „negative“ Einnahmen. Diese sind nach dem BFH-Urteil vom 02.11.1977 (BStBl II 1978 S. 102) ausdrücklich vom Abzugsverbot ausgenommen. Negative Einnahmen sind keine Werbungskosten, sondern eine Korrektur der positiven Einnahmen. Ein Verlustrücktrag gemäß § 10d EStG ist damit zulässig.

Soweit der Arbeitgeber nicht bereits im Lohnsteuerabzugsverfahren diese negativen Einnahmen bei der Ermittlung der Lohnsteuer auf nachträgliche Arbeitslohnzahlungen desselben Kalenderjahres berücksichtigt hat, ist der rücktragsfähige Betrag im Rahmen der Einkommensteuerveranlagung **nicht** um positive Einkünfte i.S. des § 49 Abs. 1 Nr. 4 EStG, von denen ein Lohnsteuerabzug vorzunehmen ist, zu vermindern (Hinweis auf § 50 Abs. 5 EStG).

Bei der Durchführung des Verlustrücktrags ist das BFH-Urteil vom 06.06.2000 (BStBl II 2000 S. 491) zu beachten. Danach entsteht der Erstattungsanspruch aus der Durchführung des Verlustrücktrags nicht bereits mit Eintritt des Verlustes, sondern nach § 36 Abs. 1 i.V. mit § 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.

Dies folgt aus dem Zusammenspiel zwischen den §§ 36 Abs. 1 und 10d Abs. 1 EStG, wonach ein Erstattungsanspruch, der aus der Anrechnung rücktragsfähiger Verluste im Ausgleichsjahr herrührt, nicht entstehen kann, bevor der Tatbestand des § 10d Abs. 1 EStG verwirklicht ist. Für die Entstehung eines rücktragsfähigen Verlustes bestimmt § 10d Abs. 1 EStG nämlich, dass es sich um negative Einkünfte – des Verlustentstehungsjahres – handeln muss, die bei der Ermittlung des Gesamtbetrags der Einkünfte – des Verlustentstehungsjahres – nicht ausgeglichen wurden.

² Der gegenteiligen Auffassung des Niedersächsischen FG (Urteil vom 17.01.2001, EFG 2001 S. 1136 – rkr.) ist nicht zu folgen.

Die Durchführung des Verlustrücktrags vor Ablauf des Verlustentstehungsjahres scheidet damit aus, denn Steuern können nicht erstattet werden, bevor der Erstattungsanspruch entstanden ist. Darf aber der Verlustrücktrag erst nach Ablauf des Verlustentstehungsjahres durchgeführt werden, kann die daraus resultierende Steuererstattung nicht im selben Jahr zu- bzw. an den Arbeitgeber abfließen. Insofern 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.

Das bedeutet, dass der Verlustrücktrag stets erst nach Ablauf des Verlustentstehungsjahres durchgeführt werden darf und dabei eine Hochrechnung in analoger Anwendung von R 122 LStR zu unterbleiben hat.

Abwandlung zum Beispiel in Tz. 4.2:

Die Steuererstattung für das Jahr 2004 erfolgt erst im Februar 2006.

Lösung:

Der Veranlagung 2005 ist ein Bruttoarbeitslohn von 50.000 € zugrunde zu legen. Die negativen Einnahmen in Höhe von 2.000 € führen im Jahr 2006 zu einem negativen Gesamtbetrag der Einkünfte und sind im Wege des Verlustrücktrags nach § 10d Abs. 1 EStG bei der Einkommensteuerveranlagung 2005 zu berücksichtigen, allerdings noch nicht bei der im Jahr 2006 durchgeführten Erstveranlagung. Erst nach Ablauf des Jahres 2006 ist der Einkommensteuerbescheid 2005 nach § 10d Abs. 1 Satz 2 EStG (Satz 5 EStG a.F.) zu ändern. Die daraus resultierende weitere Erstattung, die frühestens im Jahr 2007 als Arbeitslohnrückzahlung in Erscheinung tritt und zu negativen Einkünften führt, geht damit für den Verlustrücktrag in das Jahr 2005 endgültig verloren.

5. Steuerliche Behandlung von Nettolohnvereinbarungen, die die sog. „Hypotax“ oder „Hyposteuer“ beinhalten

Die Hypotax ist die fiktive Steuer vom Einkommen (evtl. zuzüglich aller staatlichen Abgaben) eines nach Deutschland entsandten Arbeitnehmers, die der Arbeitnehmer in seinem Heimatland zu entrichten hätte, wenn er seinen Wohnsitz dort beibehalten hätte.

In einer besonderen Form der Nettolohnvereinbarung dient sie als Berechnungsgrundlage. Zweck dieser Vereinbarung ist es, dass der Arbeitnehmer während seiner Entsendung nach Deutschland durch höhere / niedrigere Steuern (und andere Abgaben) keinen niedrigeren / höheren Nettolohn als im Heimatland bezieht. Der im Heimatland vereinbarte Bruttolohn abzüglich der vom Arbeitgeber ermittelten Hypotax beziffert den vereinbarten Nettolohn.

Es ergeben sich keine von den obigen Ausführungen abweichenden steuerlichen Auswirkungen. Sind die deutschen Abgaben höher als die ausländischen, wird die Differenz zwischen deutschen Abgaben einerseits und der Hypotax andererseits vom Arbeitgeber getragen, was den Arbeitslohn insoweit erhöht. Im umgekehrten Fall ist die dem Arbeitgeber zu erstattende Differenz eine negative Einnahme des Arbeitnehmers, die auch wie oben beschrieben steuerlich zu behandeln ist. In den meisten Fällen hat der Arbeitgeber dies bei der Berechnung des laufenden monatlichen Lohns grob berücksichtigt, und der in der Lohnsteuerbescheinigung ausgewiesene Bruttoarbeitslohn ist schon um die negative Einnahme gemindert. Regelmäßig kann der endgültige Betrag der Hypotax jedoch erst nach Ablauf des Kalenderjahres ermittelt werden, so dass sich im Veranlagungsverfahren Veränderungen bei der Höhe des Arbeitslohns ergeben können. Es ist dabei zu beachten, dass die negativen Einnahmen nicht doppelt steuermindernd (als Werbungskosten bzw. negative Einnahmen im Veranlagungsverfahren und negative Einnahmen im Lohnsteuerabzugsverfahren) geltend gemacht werden.

Sollte der Arbeitgeber den Bruttoarbeitslohn zu hoch ausgewiesen haben, weil er die negative Einnahme nicht bei der Berechnung des laufenden Arbeitslohns mindernd berücksichtigt hat, ist Folgendes zu beachten:

- Wurde dem Arbeitgeber versehentlich ein zu hoher Betrag ausgezahlt, den er zurückerstatten muss, ist die Rückzahlung erst im Jahr des Abflusses als negative Einnahme zu berücksichtigen. Der Bruttoarbeitslohn ist erst für dieses Jahr zu korrigieren. Eine wiederum daraus resultierende ESt-Erstattung, die der Arbeitnehmer an den Arbeitgeber abführen muss, ist im Jahr des Abflusses beim Arbeitnehmer als negative Einnahme zu berücksichtigen.
- Wurde dem Arbeitnehmer jedoch tatsächlich weniger ausgezahlt, ist im Veranlagungsverfahren der Bruttolohn zu korrigieren. Die daraus resultierende ESt-Erstattung, die der Arbeitnehmer an den Arbeitgeber abführen muss, ist im Jahr des Abflusses beim Arbeitnehmer als negative Einnahme zu berücksichtigen.

§ 19 EStG

Fach 2 Nr. 1006

Sollte der Arbeitnehmer den Bruttoarbeitslohn zu niedrig ausgewiesen haben, weil er im Lohnsteuerabzugsverfahren des Vorjahres eine zu hohe Hypotax als negative Einnahme ausgerechnet hatte, ist entsprechend zu verfahren.

6. Steuerliche Behandlung der Nachzahlungs- und Erstattungszinsen (§ 233a AO)

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

Die Übernahme der Zinsen auf Steuernachforderungen 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 berücksichtigungsfähig (§ 12 Nr. 3 EStG).

Die Zahlung von Erstattungszinsen führt beim Arbeitnehmer grundsätzlich zu Einnahmen aus Kapitalvermögen i.S. des § 20 Abs. 1 Nr. 7 EStG. 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 nicht-selbständiger Arbeit.

Für die steuerliche Behandlung gelten im Übrigen die Ausführungen zu Tz. 2 – 4 entsprechend

7. Steuerberatungskosten als Arbeitslohn

Da die Erstattung aus der Einkommensteuerveranlagung des Arbeitnehmers dem Arbeitgeber zugute kommt, trägt der Arbeitgeber die damit zusammenhängenden Steuerberatungskosten. Steuererklärungspflichtig nach den §§ 25 Abs. 3, 46 Abs. 2 EStG ist der Arbeitnehmer. Er ist Steuerschuldner und damit auch erstattungsberechtigt; die Nettolohnvereinbarung lässt das öffentlich-rechtliche Steuerschuldverhältnis unberührt. In der Übernahme der Steuerberatungskosten liegt daher eine Zuwendung des Arbeitgebers an den Arbeitnehmer, die als Arbeitslohn zu erfassen ist. 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.

Der Umstand, dass die Steuerberatungskosten nach § 10 Abs. 1 Nr. 6 EStG – zumindest bis einschließlich Veranlagungszeitraum 2005 – als Sonderausgaben abziehbar sind, steht ihrer Erfassung als Arbeitslohn nicht entgegen.

8. Behandlung von Arbeitslohn, für den der Arbeitgeber keine Lohnsteuer abgeführt hat, durch Veranlagungsstellen und bei Lohnsteuer-Außenprüfungen

Feststellungen der Lohnsteuer-Außenprüfungen haben ergeben, dass ausländische Arbeitnehmer, die mit ihrem inländischen Arbeitgeber eine Nettolohnvereinbarung getroffen haben, vielfach neben ihrem laufenden Arbeitslohn noch sonstige Vergütungen oder geldwerte Vorteile erhalten, die nicht dem laufenden Lohnsteuerabzug unterworfen worden sind. So ist insbesondere bei der Prüfung von inländischen Tochtergesellschaften japanischer Firmen festgestellt worden, dass die Muttergesellschaften an von ihnen in die Bundesrepublik Deutschland entsandte Arbeitnehmer häufig Boni auf Konten der Arbeitnehmer in ihrem Heimatland überweisen. Nach den Prüfungsfeststellungen unterbleibt häufig ein Lohnsteuerabzug durch den inländischen Arbeitgeber – die Tochtergesellschaft –, so dass diese Zahlungen regelmäßig nicht in den Lohnsteuerbescheinigungen enthalten sind. Die begünstigten Arbeitnehmer rechnen vielmehr diese Beträge mit dem ausgezahlten Nettobetrag dem vom Arbeitgeber bescheinigten Brutto-Jahresarbeitslohn im Rahmen ihrer Einkommensteuerveranlagung hinzu.

Diese Behandlung steht nicht im Einklang mit den bestehenden gesetzlichen Bestimmungen.

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 i.S. des § 39b Abs. 3 EStG dem Lohnsteuerabzug durch den inländischen Arbeitgeber unterliegen (§ 38 Abs. 1 Satz 3 EStG, R 106 Abs. 2 LStR). Bestehen Nettolohnvereinbarungen, sind diese Beträge vom Arbeitgeber auf die entsprechenden Bruttobeträge hoch zu rechnen, die Lohnsteuern fristgerecht an das zuständige Betriebsstättenfinanzamt abzuführen und die entsprechenden Beträge in die Lohnsteuerbescheinigung aufzunehmen.

Ergibt sich bei Durchführung der Veranlagung, dass der Arbeitgeber keinen Lohnsteuerabzug vorgenommen hat, wird die Steuer beim Arbeitnehmer regelmäßig nicht nachgefordert werden können, da aus seiner Sicht der Arbeitgeber mit der Auszahlung des Nettolohns den Bruttoarbeitslohn vorschriftsmäßig gekürzt hat (Hinweis auf BFH-Urteile vom 26.02.1982, 13.11.1987 und 28.02.1992, a.a.O. Tz. 1 letzter Abs.). Dementsprechend ist die auf diese Bezüge entfallende Lohnsteuer nach § 36 Abs. 2 Nr. 2 EStG auf die Einkommensteuerschuld des Arbeitnehmers auch dann anzurechnen, wenn der Arbeitgeber diese nicht an das Finanzamt abgeführt hat. Eine Ausnahme gilt nur dann, wenn der Arbeitnehmer positiv weiß, dass der Arbeitgeber die einbehaltene Lohnsteuer nicht vorschriftsmäßig angemeldet hat und dies dem Finanzamt nicht unverzüglich mitteilt (§ 42d Abs. 3 Satz 4 Nr. 2 EStG).

Zur Sicherung des Steueraufkommens bitte ich daher, wie folgt zu verfahren:

Die Veranlagungsstelle 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 des betroffenen Arbeitnehmers. Das Betriebsstättenfinanzamt setzt sich unter Darlegung dieses Sachverhalts mit dem Arbeitgeber in Verbindung und ermittelt dabei, ob auch bei weiteren Arbeitnehmern eine zutreffende Lohnversteuerung für derartige Zahlungen unterblieben ist. Dem Arbeitgeber ist dann Gelegenheit zu geben, entsprechend berichtigte Lohnsteuer-Anmeldungen für die betroffenen Zeiträume einzureichen. Im Einzelfall bestehen keine Bedenken, Berichtigungen in der letzten Lohnsteuer-Anmeldung des entsprechenden Veranlagungszeitraums vorzunehmen. Berichtigt der Arbeitgeber im vorstehenden Sinne die Lohnsteuer-Anmeldungen nicht, ist er nach § 42d EStG in Haftung zu nehmen.

Das Betriebsstättenfinanzamt informiert die Wohnsitzfinanzämter der betroffenen Arbeitnehmer, damit diese die nach den Angaben des Arbeitgebers zutreffend ermittelten Bruttowerte der Veranlagung zugrunde legen und die entsprechenden Lohnsteuern auf die Einkommensteuerschuld anrechnen können.

Werden entsprechende Feststellungen bei Lohnsteuer-Außenprüfungen getroffen, ist entsprechend zu verfahren.

9. Zuordnung des Besteuerungsrechts für Arbeitslohn nach Doppelbesteuerungsabkommen in Sonderfällen

9.1 Zuweisung des Besteuerungsrechts

9.1.1 Besteuerungsrecht des Ansässigkeitsstaats

Das BMF hat im Schreiben vom 05.01.1994, BStBl. 1994 I S. 11 (ergänzt durch BMF-Schreiben vom 05.07.1995, BStBl. 1995 I S. 373 und vom 12.05.2000, BStBl. 2000 I S. 483) zu steuerlichen Fragen im Zusammenhang mit der kurzfristigen Entsendung von Arbeitnehmern ins Ausland Stellung genommen. Hiernach handelt es sich bei den betreffenden Personen um im Inland ansässige Arbeitnehmer. Weitere Zweifelsfragen ergeben sich, wenn die Arbeitnehmer ins Inland abgeordnet wurden und von hier aus kurzfristige Dienstreisen ins Ausland unternehmen.

Arbeitnehmer, die von einer im Ausland ansässigen rechtlich selbständigen Person zu einer in der Bundesrepublik Deutschland ansässigen Tochtergesellschaft oder einer im Inland befindlichen Betriebsstätte entsandt werden, halten sich vielfach für kurze Zeit (weniger als 184 Tage) aus beruflichen Gründen im europäischen oder außereuropäischen Ausland bzw. im Entsendestaat auf. Im Rahmen ihrer Einkommensteuererklärung beantragen diese Arbeitnehmer häufig, den auf ihre Auslandstätigkeit entfallenden Arbeitslohn von der inländischen Besteuerung freizustellen. Ob eine Freistellung tatsächlich gerechtfertigt ist, hängt von verschiedenen Voraussetzungen ab:

1. Ansässigkeit des Arbeitnehmers i.S.d. DBA
2. Ansässigkeit des Arbeitgebers i.S.d. DBA
3. Tätigkeitsstaat des Arbeitnehmers
4. Eingliederung des Arbeitnehmers in eine Betriebsstätte des Arbeitgebers i.S.d. DBA im Tätigkeitsstaat

Die Zuordnung des Besteuerungsrechts wird an folgenden Grundfällen unter Berücksichtigung von Art. 15 des OECD-Musterabkommens dargestellt. Hierbei wird unterstellt, dass die Voraussetzung zu Pkt. 4 im Ausland während der Dauer der Dienstreise nicht gegeben ist:

1. Der aus dem Staat X entsandte A wird Arbeitnehmer einer im Inland ansässigen Tochtergesellschaft der in X ansässigen Obergesellschaft. Mit der Entsendung begründet A die Ansässigkeit i.S.d. DBA in der Bundesrepublik Deutschland.
 - a) Der Arbeitnehmer unternimmt eine kurze Dienstreise in den Drittstaat D;

- b) Der Arbeitnehmer unternimmt eine kurze Dienstreise in den Entsendestaat X.
- zu a) Anwendbar ist das DBA zwischen der Bundesrepublik Deutschland und dem Staat D. Sofern das DBA dem OECD-MA entspricht, verbleibt das Besteuerungsrecht bei dem Ansässigkeitsstaat des Arbeitnehmers (Bundesrepublik Deutschland), da alle Voraussetzungen des Art. 15 Abs. 2 OECD-MA gegeben sind.
- zu b) Anwendbar ist das DBA zwischen der Bundesrepublik Deutschland und dem Staat X. Sofern das DBA dem OECD-MA entspricht, verbleibt das Besteuerungsrecht bei dem Ansässigkeitsstaat des Arbeitnehmers (Bundesrepublik Deutschland), da alle Voraussetzungen des Art. 15 Abs. 2 OECD-MA gegeben sind.
2. Ausgangsfall wie 1, der Arbeitnehmer wird jedoch nicht im Inland ansässig, da sein Lebensmittelpunkt in X verbleibt.
- a) Der Arbeitnehmer unternimmt eine kurze Dienstreise in den Drittstaat D;
- b) Der Arbeitnehmer unternimmt eine kurze Dienstreise in den Entsendestaat X.
- zu a) Das DBA zwischen der Bundesrepublik Deutschland und dem Staat D ist nicht anwendbar, da der Arbeitnehmer weder in der Bundesrepublik Deutschland noch in D ansässig ist. Das Besteuerungsrecht für die in D ausgeübte Tätigkeit ist der Bundesrepublik Deutschland nach dem DBA mit dem Staat X entsprechend Art. 15 Abs. 1 Satz 1 OECD-MA entzogen. Die Zuordnung des Besteuerungsrechts ergibt sich aus dem DBA zwischen den Staaten X und D. Dies gilt auch dann, wenn der Arbeitnehmer nach deutschem Steuerrecht aufgrund eines (Zweit-) Wohnsitzes oder eines gewöhnlichen Aufenthalts im Inland unbeschränkt steuerpflichtig ist.
- zu b) Der Arbeitnehmer ist in X ansässig und dort tätig. Nach dem DBA zwischen der Bundesrepublik Deutschland und X steht das Besteuerungsrecht für den Zeitraum der Dienstreise dem Staat X zu.
3. Der aus dem Staat X entsandte A wird als Arbeitnehmer einer im Inland befindlichen Betriebsstätte eines in X ansässigen Unternehmens tätig. Mit der Entsendung begründet der Arbeitnehmer seine Ansässigkeit in der Bundesrepublik Deutschland.
- a) Der Arbeitnehmer unternimmt eine kurze Dienstreise in den Drittstaat D;
- b) Der Arbeitnehmer unternimmt eine kurze Dienstreise nach Norwegen;

- c) Der Arbeitnehmer unternimmt eine kurze Dienstreise in den Entsendestaat X.
- zu a) Anwendbar ist das DBA zwischen der Bundesrepublik Deutschland und dem Staat D. Sofern das DBA dem OECD-MA entspricht, verbleibt das Besteuerungsrecht bei dem Ansässigkeitsstaat des Arbeitnehmers (Bundesrepublik Deutschland).
- zu b) Das DBA Norwegen stellt insoweit eine Ausnahme dar, als bei kurzfristigen Arbeitsaufenthalten in diesem Staat das Besteuerungsrecht nur dann beim Ansässigkeitsstaat des Arbeitnehmers verbleibt, wenn der Arbeitgeber und Arbeitnehmer im selben Staat, hier der Bundesrepublik Deutschland, ansässig sind (Art. 15 Abs. 2 Buchstabe b DBA Norwegen). Da die Betriebsstätte eines ausländischen Unternehmens nicht als ein im Inland ansässiger Arbeitgeber i.S.d. DBA-Rechts anzusehen ist (BFH-Urteile vom 29.01.1986, BStBl. 1986 II S. 442 und 513), steht das Besteuerungsrecht bei dieser Fallkonstellation Norwegen zu.
- Diese Ausnahme galt bislang auch für das DBA Österreich. Art. 15 Abs. 2 des geänderten DBA Österreich vom 24.08.2000 (anzuwenden ab dem VZ 2003) regelt nunmehr, dass es für die Erfassung der nichtselbständigen Einkünfte im Ansässigkeitsstaat nicht mehr erforderlich ist, dass Arbeitgeber und Arbeitnehmer im selben Staat ansässig sind.
- zu c) Da die Vergütung von einem in X ansässigen Arbeitgeber gezahlt wird (siehe vorstehend unter b), steht das Besteuerungsrecht dem Staat X zu.
4. Ausgangsfall wie 3, der Arbeitnehmer wird jedoch nicht im Inland ansässig, da sein Lebensmittelpunkt in X verbleibt.
- a) Der Arbeitnehmer unternimmt eine kurze Dienstreise in den Drittstaat D;
- b) Der Arbeitnehmer unternimmt eine kurze Dienstreise nach Norwegen;
- c) Der Arbeitnehmer unternimmt eine kurze Dienstreise in den Entsendestaat X.
- zu a) Das DBA zwischen der Bundesrepublik Deutschland und dem Staat D ist nicht anwendbar, da der Arbeitnehmer weder in der Bundesrepublik Deutschland noch in D ansässig ist. Das Besteuerungsrecht für die in D ausgeübte Tätigkeit ist der Bundesrepublik Deutschland nach dem DBA mit dem Staat X entsprechend Art. 15 Abs. 1 Satz 1 OECD-MA entzogen. Die Zuordnung des Besteuerungsrechts ergibt sich aus dem DBA zwischen den Staaten X und D. Dies gilt auch dann, wenn der Arbeitnehmer nach deutschem Steuerrecht aufgrund eines (Zweit-) Wohnsitzes oder eines gewöhnlichen Aufenthalts im Inland unbeschränkt steuerpflichtig ist.

- zu b) Das vorstehend zu a) Gesagte gilt entsprechend.
- zu c) Da die Tätigkeit in X ausgeübt und von einem in X ansässigen Arbeitgeber entlohnt wird, steht das Besteuerungsrecht dem Staat X zu.

9.1.2 Doppelansässigkeit nach DBA-Japan

Die deutschen DBA enthalten grundsätzlich bei konkurrierender Ansässigkeit Regelungen, die einem der Vertragsstaaten den Vorrang als Wohnsitzstaat einräumen. Eine derartige Regelung fehlt jedoch im DBA mit Japan.

Somit müsste derzeit noch in jedem Fall, in dem ein japanischer Arbeitnehmer vorträgt, nicht nur in der Bundesrepublik Deutschland, sondern auch in seinem Heimatstaat ansässig zu sein, die Ansässigkeit i.S.d. DBA im Wege des Verständigungsverfahrens festgestellt werden.

Diesbezüglich haben Verständigungsgespräche mit Vertretern der japanischen Steuerverwaltung stattgefunden. Diese stellten klar, dass ein Steuerpflichtiger mit Wohnsitz in Japan, der für einen Arbeitsaufenthalt von voraussichtlich mehr als einem Jahr Japan verlässt, ab diesem Zeitpunkt seine Ansässigkeit in Japan verliert. 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.

Begründet ein solcher Steuerpflichtiger seinen Wohnsitz oder gewöhnlichen Aufenthalt im Inland, wird er in Deutschland unbeschränkt steuerpflichtig und ist allein in Deutschland ansässig.

9.1.3 Aufteilung des Arbeitslohns

Zur Frage der Aufteilung des Arbeitslohns für eine Tätigkeit im Ausland vgl. Tz. 6.1 des BMF-Schreibens vom 05.01.1994, BStBl. 1994 I S. 11.

10. Werbungskostenabzug

10.1 Doppelte Haushaltsführung

Unter den Voraussetzungen des § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 5 EStG sind Mehraufwendungen wegen doppelter Haushaltsführung als Werbungskosten abzugsfähig (vgl. hierzu R 43 LStR).

Zu den dabei steuerlich berücksichtigungsfähigen Mehraufwendungen zählen auch die Kosten für eine Zweitwohnung (R 43 Abs. 9 LStR), soweit diese notwendig sind. Diese Einschränkung dient dem Ausschluss von überhöhten Werbungskosten (BFH-Urteil vom 16.03.1979, BStBl II S. 473). Dementsprechend sind abzugsfähig u.a. lediglich die Aufwendungen, die für die Anmietung einer Wohnung entstehen, die den Wohnbedürfnissen des Steuerpflichtigen als **Einzelperson** angemessen Rechnung trägt. Als ungefähre Richtgröße dürfte hier eine Wohnungsgröße von ca. 60 qm anzusehen sein.

Mietet der Steuerpflichtige demgegenüber eine größere Wohnung an – insbesondere im Hinblick auf den beabsichtigten Nachzug seiner Familie ins Inland – sind die entsprechenden Kosten lediglich anteilig zum Abzug zuzulassen, da sie insofern Kosten der privaten Lebensführung darstellen (§ 12 Nr. 1 Satz 1 EStG).

10.2 Umzugskosten

10.2.1 Grundsätzliches

Die durch einen beruflich veranlassten Wohnungswechsel entstandenen Aufwendungen sind Werbungskosten (§ 9 Abs. 1 Satz 1 EStG; R 41 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 41 Abs. 2 LStR).

Dies gilt jedoch nicht für Aufwendungen für die Anschaffung von klimabedingter Kleidung und Wohnungsausstattung i.S. der §§ 11 und 12 AUV, für die ein Werbungskostenabzug grundsätzlich ausgeschlossen ist (H 41 – Höhe der Umzugskosten – LStH).

10.2.2 Umzugskostenpauschalen

Das Bundesumzugkostengesetz (BUKG)³ bzw. die Auslandsumzugskostenverordnung (AUV)⁴ sehen jeweils in ihren §§ 10 die Erstattungsfähigkeit von bestimmten Umzugskostenpauschalen vor. In diesen Vorschriften geht der Gesetz-

³ LSt-Handbuch 2006 Anhang 10 I.

⁴ LSt-Handbuch 2006 Anhang 10 III.

geber 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 01.01.2001 aus dem BMF-Schreiben vom 20.12.2000, BStBl I 2000 S. 1579,⁵
- für Umzüge ab 01.01.2002 aus dem BMF-Schreiben vom 22.08.2001, BStBl I 2001 S. 542,⁶
- für Umzüge ab 01.07.2003 aus dem BMF-Schreiben vom 05.08.2003, BStBl I 2003 S. 416.⁷

Ein Werbungskostenabzug für pauschale Umzugsauslagen setzt jedoch im Hinblick auf § 3c EStG voraus, dass die gesamten Umzugskosten einschließlich der Pauschalbeträge nach § 10 BUKG bzw. § 10 AUV die vom Arbeitgeber steuerfrei erstatteten Aufwendungen (§ 3 Nr. 16 EStG) übersteigen (R 41 Abs. 2 Satz 5 LStR).

Ein **Rückumzug** des Arbeitnehmers in das Ausland ist nur beruflich veranlasst und ein Werbungskostenabzug für pauschale Umzugsauslagen nach § 10 AUV nur zulässig, wenn der Arbeitnehmer für eine von vornherein befristete Tätigkeit in das Inland versetzt worden war (H 41 Rückumzug ins Ausland LStH; BFH-Urteil vom 04.12.1992, BStBl II 1993 S. 722).

Bei Arbeitnehmern, die ihren Lebensmittelpunkt in das Inland verlegt hatten⁸, sind die Pauschalen beim Rückumzug grundsätzlich nach § 10 Abs. 1 und 2 AUV zu bemessen und nach § 10 Abs. 4 AUV auf 80 v.H. zu begrenzen (BFH-Urteil vom 04.12.1992, BStBl II 1993 S. 722). Ungeachtet der Verlegung ihres Lebensmittelpunkts – z.B. wegen Mitnahme der Familie – werden die Arbeitnehmer jedoch vielfach in ihre eingerichtete Wohnung zurück umziehen, die sie während der von vornherein befristeten Inlandstätigkeit im Ausland beibehalten haben. Da mithin am neuen Wohnort keine Wohnung eingerichtet, sondern eine mit den notwendigen Möbeln und sonstigen Haushaltsgegenständen ausgestattete Wohnung bezogen wird, richtet sich die Höhe der Umzugskostenpauschale nach § 10 Abs. 5 AUV, d.h., es ist das Zweifache der Beträge nach § 10 Abs. 4 BUKG anzusetzen, bei Verheirateten also 60 v.H. und bei Ledigen 40 v.H. der Pauschalen nach § 10 Abs. 1 BUKG. Die Pauschale nach § 10 Abs. 7 AUV 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.).

⁵ Siehe auch LSt-Handbuch 2002 Anhang 10 IV.

⁶ Siehe auch LSt-Handbuch 2003 Anhang 10 IV.

⁷ Siehe auch LSt-Handbuch 2006 Anhang 10 IV.

⁸ Bei doppelter Haushaltsführung dürfen die Umzugskostenpauschalen nicht angesetzt werden.

Beispiel:

Nach dreijähriger Inlandstätigkeit ziehen der Steuerpflichtige und seine Ehefrau mit ihren zwei Kindern nach dem 31.07.2004 in ihre beibehaltene Wohnung im 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 § 10 Abs. 5 AUV i.V. mit § 10 Abs. 4 BUKG in folgender Höhe zu berücksichtigen:

für Verheiratete	60 v.H. von 1.121 €	672,60 €
für zwei Kinder	60 v.H. von 494 €	296,40 €
Werbungskostenabzug		969,00 €

10.2.3 Umzugskosten bei doppelter Haushaltsführung

Zu beachten ist, dass die Pauschalen für sonstige Umzugsauslagen nach § 10 BUKG und § 10 AUV nur berücksichtigt werden dürfen, wenn der Arbeitnehmer mit dem Umzug auch seinen Lebensmittelpunkt verlegt (BFH-Urteil vom 29.01.1988, 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 43 Abs. 10 Satz 1 und 2 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.

10.2.4 Besonderheiten bei der 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 41 Abs. 3 LStR). Hierzu verweise ich auf die vorstehenden Ausführungen.

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 41 Abs. 2 Satz 5 LStR).

Im Einzelfall ist daher zu ermitteln, in welchem Umfang dem Steuerpflichtigen Umzugskosten durch seinen Arbeitgeber erstattet worden sind, und ein Wer-

bungskostenabzug darüber hinaus – ggf. in Höhe der o.a. Pauschbeträge für sonstige Umzugsauslagen nach § 10 BUKG bzw. § 10 AUV – nur zuzulassen, wenn ersichtlich ist, dass dem Steuerpflichtigen Umzugskosten auch tatsächlich entstanden sind, die durch die Arbeitgeberleistungen nicht bereits abgedeckt sind.

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

10.2.5 Schulgeldzahlungen als Werbungskosten

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

Ich weise darauf hin, dass als Werbungskosten lediglich die notwendigen Auslagen für einen umzugsbedingten **zusätzlichen Unterricht** berücksichtigungsfähig sind. Hierunter fällt z.B. Nachhilfeunterricht, ein Sprachkursus 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. 3 des Gesetzes über den Auswärtigen Dienst vom 30.08.1990, BGBl I 1990 S. 1842 – GAD – i.V. mit der dazu ergangenen Verwaltungsvorschrift, GMBI 1992 S. 48) 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.

11. Behandlung von Sozialversicherungsbeiträgen

11.1 Sozialversicherungspflicht

11.1.1 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.

Dies ist nach § 5 SGB IV (sog. Einstrahlung) regelmäßig nicht der Fall, wenn

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

Die Frage, unter welchen Voraussetzungen von einer Einstrahlung im sozialversicherungsrechtlichen Sinne bei Entsendung von Arbeitnehmern durch einen ausländischen Arbeitgeber zur Aufnahme einer Tätigkeit bei einer inländischen Tochtergesellschaft auszugehen ist, hat das BSG mit Urteil vom 07.11.1996 – Az. 12 RK 79/94 (DB 1997 S. 835) dahingehend entschieden, dass die aus dem Ausland entsandten Arbeitnehmer der inländischen Sozialversicherungspflicht unterliegen, wenn bei konzerninterner Entsendung die inländische Tochtergesellschaft eine juristische Person ist, der Arbeitnehmer in den Betrieb dieser Gesellschaft eingegliedert ist und sie das Arbeitsentgelt zahlt.

11.1.2 Deutsch/Japanisches Sozialabkommen

Mit Wirkung vom 01.02.2000 ist das deutsch/japanische Abkommen⁹ über Soziale Sicherheit vom 20.04.1998 (BGBl II 1999 S. 876) in Kraft getreten. Danach besteht bei der Entsendung eines japanischen Arbeitnehmers in das Inland bis zu 60 Monaten Dauer keine inländische Rentenversicherungspflicht mehr. Die Frist begann am 01.02.2000 zu laufen. 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.

⁹ Zu diesem Abkommen hat die Bundesversicherungsanstalt für Angestellte – nunmehr Deutsche Rentenversicherung Bund – die Broschüre Nr. 43 „Zwischenstaatliche Regelungen mit Japan“ herausgegeben, die bei der Deutschen Rentenversicherung Bund, 10704 Berlin angefordert oder im Internet unter <http://www.deutsche-rentenversicherung-bund.de> abgerufen werden kann.

11.1.3 Auswirkungen auf die Vorsorgepauschale und den Abzug der Vorsorgeaufwendungen

Da der in das Inland entsandte Arbeitnehmer entweder in der ausländischen gesetzlichen Rentenversicherung versicherungspflichtig bleibt oder der inländischen gesetzlichen Rentenversicherung unterliegt, findet § 10c Abs. 3 EStG (gekürzte Vorsorgepauschale) keine Anwendung.

- Für **Veranlagungszeiträume bis 2004** ist der Vorwegabzug nach § 10 Abs. 3 Nr. 2 EStG zu kürzen, wenn kein Fall der Einstrahlung nach § 5 SGB IV vorliegt und deshalb nach § 3 Nr. 62 EStG steuerfreie Pflichtbeiträge des Arbeitgebers zur inländischen Sozialversicherung abgeführt werden. Ab 01.02.2000 (siehe Tz. 11.1.2) wird der Kürzungstatbestand im Falle der Entsendung eines japanischen Arbeitnehmers allein durch die Zahlung steuerfreier Beitragsteile oder Zuschüsse des Arbeitgebers zur Kranken- und Pflegeversicherung erfüllt.

Im Fall der Einstrahlung nach § 5 SGB IV richtet sich die Kürzung des Vorwegabzugs danach, ob der Arbeitgeber nach ausländischem Sozialversicherungsrecht an ausländische Sozialversicherungsträger, die den inländischen Sozialversicherungsträgern vergleichbar sind, beitrags- oder zuschusspflichtig ist. Die Beweislast für den ungekürzten Ansatz des Vorwegabzugs trägt der Steuerpflichtige (§ 90 Abs. 2 AO).

- Ab **Veranlagungszeitraum 2005** gehören sowohl die Arbeitnehmerbeiträge als auch die nach § 3 Nr. 62 EStG steuerfreien Arbeitgeberbeiträge und die diesen gleichgestellten Zuschüsse des Arbeitgebers zur – inländischen oder ausländischen – gesetzlichen Rentenversicherung zu den Altersvorsorgeaufwendungen (§ 10 Abs. 1 Nr. 2 Satz 1 Buchst. a und Satz 2 EStG), die im Rahmen des § 10 Abs. 3 EStG als Sonderausgaben abziehbar sind. Im Fall der Einstrahlung nach § 5 SGB IV kann der Steuerpflichtige diese Beiträge und Zuschüsse nicht durch eine Lohnsteuerbescheinigung, sondern nur durch geeignete andere Unterlagen nachweisen.

Wenn der Arbeitgeber steuerfreie Beitragsteile oder Zuschüsse zur Krankenversicherung zahlt, sind sonstige Vorsorgeaufwendungen nur bis zur Höhe des verminderten Höchstbetrags nach § 10 Abs. 4 Satz 2 EStG absetzbar. Das gilt auch für den in der gesetzlichen Krankenversicherung ohne eigene Beiträge familienversicherten Ehegatten (BMF-Schreiben vom 24.02.2005, BStBl I 2005 S. 429, Rz. 48).

11.2 Beitragsentrichtung durch den Arbeitgeber

Hinsichtlich der steuerlichen Behandlung der Beitragsleistungen gelten folgende Grundsätze:

- Ungeachtet des möglichen Bestreitens einer inländischen Sozialversicherungspflicht erfolgt die Beitragsentrichtung in Erfüllung einer sozialversicherungs-

rechtlichen Verpflichtung, so dass der **Arbeitgeberanteil** nach § 3 Nr. 62 EStG stets steuerfrei gezahlt werden kann.

- Soweit der Arbeitgeber entsprechend der getroffenen Nettolohnabrede den **Beitragsanteil des Arbeitnehmers** übernimmt, liegt hierin Zufluss von Arbeitslohn (§ 19 EStG).

Kein Lohnzufluss ist anzunehmen, soweit der Arbeitgeber die **Arbeitnehmerbeiträge zur gesetzlichen Rentenversicherung** nicht auf der Grundlage der bestehenden Nettolohnvereinbarung als Bestandteil des Arbeitsverhältnisses, sondern darlehensweise (§ 607 Abs. 2 BGB) als **Vereinbarungsdarlehen** mit der Maßgabe abführt, dass das Darlehen nach der Rückkehr des Arbeitnehmers in sein Heimatland mit dem dann gegen den Träger der gesetzlichen Rentenversicherung geltend zu machenden Erstattungsanspruch getilgt wird. Voraussetzung für die steuerliche Anerkennung dieser Gestaltung ist, dass die Nettolohnabrede selbst dahingehend modifiziert wird, dass sich der Nettolohnanspruch um den Arbeitnehmerbeitrag zur gesetzlichen Rentenversicherung vermindert. Davon ist nur auszugehen, wenn sich bei verständiger Würdigung aller vorliegenden Verträge unter Berücksichtigung deren zeitnaher tatsächlicher Durchführung (entsprechende Umsetzung in der Gehaltsabrechnung und der laufenden Buchführung) klar und eindeutig nachvollziehen lässt, dass der Nettolohnanspruch um den Arbeitnehmeranteil zur gesetzlichen Rentenversicherung gemindert worden ist.

Die spätere Beitragserstattung ist aber nur möglich, wenn für weniger als 60 Monate Beiträge zur inländischen Rentenversicherung geleistet worden sind.¹⁰ Sind Beiträge für 60 oder mehr Monate darlehensweise abgeführt worden, ist daher im Rahmen von Lohnsteuer-Außenprüfungen festzustellen, wie Arbeitgeber und Arbeitnehmer sich über die Erledigung des Darlehens verständigt haben. Sollte der Arbeitgeber seinen Rückzahlungsanspruch gegen den Arbeitnehmer nicht geltend gemacht haben, ist im Zeitpunkt des Verzichts ein weiterer Lohnzufluss eingetreten, welcher ggf. noch der Lohnversteuerung zuzuführen ist.

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

11.3 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 erstattet werden (§ 210 Abs. 1 Nr. 1, Abs. 2 SGB VI). Voraussetzung für die Beitragserstattung ist

¹⁰ Siehe Fußnote 9

aber, dass für weniger als 60 Monate Beiträge zur inländischen Rentenversicherung geleistet worden sind (siehe Tz. 11.2).

Für die steuerliche Behandlung der Beitragserstattungen gelten folgende Grundsätze:

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. Tzn. 3, 4), d.h., der zu berücksichtigende Erstattungsbetrag ist nicht auf einen fiktiven Bruttobetrag hoch zu rechnen.

Mit Urteil vom 12.09.2000 (Az. 3 K 8148/97 E, n.v.) hat das FG Düsseldorf allerdings entschieden (vgl. auch Urteil des FG Düsseldorf vom 12.08.1998, EFG 1998 S. 1678 – rkr.), dass ein Abfluss i.S. des § 11 Abs. 2 EStG schon zu dem Zeitpunkt anzunehmen ist, in dem der Sozialversicherungsträger das „wohlverstandene Interesse“ des Arbeitnehmers an der Abtretung seiner Erstattungsansprüche anerkennt (Bescheid nach § 53 Abs. 2 Nr. 2 SGB I). Hinsichtlich der Abtretung der Beitragserstattung sind die Entscheidungsgrundsätze in allen offenen Fällen anzuwenden. Hinsichtlich der Abtretung der Steuererstattung ist dagegen weiter nach Tz. 3 Abs. 1 zu verfahren.

Aufgrund der zweijährigen Wartefrist ist es den betroffenen Arbeitnehmern ggf. unmöglich, eine für den ab 01.01.1999 auf ein Jahr verkürzten Verlustrücktrag (§ 10d Abs. 1 EStG i.d.F. des StEntlG 1999/2000/2002) 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 Einnahmезuflüsse in dem einen Veranlagungszeitraum eine Steuerbelastung auslösen und andererseits Ausgabenabflüsse 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 Abflusssprinzip (§ 11 EStG) begründet. Ein systemwidriger Gesetzesüberhang ist hierin nicht zu erkennen (vgl. Urteil des FG Rheinland-Pfalz vom 24.03.1988, EFG 1988 S. 421 – rkr. unter Hinweis auf BFH-Urteil vom 03.02.1987, BStBl II 1987 S. 492; Urteil des FG Baden-Württemberg vom 22.06.1990, EFG 1991 S. 5 – rkr. unter Bezugnahme auf BFH-Urteile vom 29.06.1982, BStBl II 1982 S. 755 und vom 22.06.1990, BFH/NV 1991 S. 156).

- Waren die Sozialversicherungsbeiträge des Arbeitnehmers lediglich darlehensweise entrichtet worden, ergeben sich aus der Rückzahlung der Beiträge zur Rentenversicherung keine steuerlichen Konsequenzen für den betroffenen Arbeitnehmer.

12. Kindergeld

Ein ausländischer Arbeitnehmer, der zur vorübergehenden Dienstleistung in das Inland entsandt wird, hat nach § 62 Abs. 2 Satz 2 EStG keinen Anspruch auf Kindergeld (vgl. DA 62.4.1 Abs. 2 FamEStG, BStBl I 2004 S. 742, 752; DA 62.4.1 Abs. 1 Satz 4 FamEStG, BStBl I 2005 S. 820 in der ab 01.01.2005 geltenden Neufassung).

Der ausländische Ehegatte des entsandten Arbeitnehmers hat einen Anspruch auf Kindergeld bis zum 31.12.2004 nur, wenn er im Besitz einer Aufenthaltsberechtigung oder Aufenthaltserlaubnis ist und u.a. in einem Versicherungsverhältnis zur Bundesanstalt für Arbeit nach § 28 Nr. 1 SGB III steht (DA 62.4.1 Abs. 3 FamEStG, BStBl I 2004 S. 742, 752). Ab 01.01.2005 kann sich der Kindergeldanspruch aus § 62 Abs. 2 Nr. 3 oder 4 i.V. mit § 52 Abs. 61a EStG ergeben (DA 62.4.3 FamEStG, BStBl I 2005 S. 820).

Durch das zum 01.02.2000 in Kraft getretene deutsch/japanische Abkommen über Soziale Sicherheit vom 20.04.1998 (a.a.O. Tz. 11.1.2) sind insoweit keine Änderungen eingetreten.