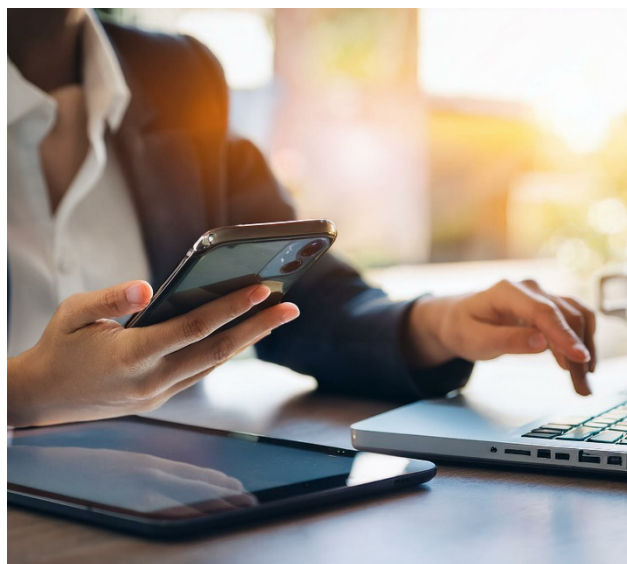


Erneutes Update zur Anwendung der Tigestabelle im Lohnsteuerabzugsverfahren bei zeitweiser Tätigkeit in Deutschland

November 2024

Mit diesem Beitrag informieren wir Sie über das neue Schreiben des BMF vom 8. Oktober 2024 und die aktualisierte Verwaltungsauffassung im Zusammenhang mit der Anwendung der Tigestabelle im Lohnsteuerabzugsverfahren. Die Finanzverwaltung verschiebt aus Vereinfachungsgründen die Anwendung der Tigestabelle auf das Jahr 2025.



In der April-2024-Ausgabe unseres GMS-Newsletters hatten wir Sie über die aktuellen Entwicklungen zur Anwendung der Tigestabelle bei zeitweiser Tätigkeit in Deutschland informiert. Zum damaligen Zeitpunkt sah die Finanzverwaltung die Anwendung der Tigestabelle und Umsetzung in den Abrechnungsprogrammen ab 2024 als zwingend gegeben an.

Mit seinem Schreiben vom 8. Oktober 2024 zur „Ermittlung des steuerfreien und steuerpflichtigen Arbeitslohns nach den Doppelbesteuerungsabkommen (DBA) ... im Lohnsteuerabzugsverfahren“ hat das Bundesministerium der Finanzen (BMF) nunmehr jedoch erklärt, aus Vereinfachungsgründen nicht zu beanstanden, wenn auch im Jahre 2024 auf die Anwendung der Tigestabelle verzichtet wird.

Aber ein Schritt nach dem anderen, deshalb an dieser Stelle noch einmal zusammengefasst die

Hintergründe zur Einführung der Regelung und Anwendung der Tigestabelle:

Mit Wirkung zum 1. Januar 2023 hat die Finanzverwaltung die Richtlinienstelle R 39b.5 Abs. 2 der Lohnsteuer-Richtlinien (LStR) um einen Satz 4 ergänzt. Durch die Ergänzung wird es nach Auffassung der Finanzverwaltung verpflichtend, bei der Ermittlung des Lohnzahlungszeitraums solche

Arbeitstage *nicht* mitzuzählen, an denen der Arbeitnehmende Arbeitslohn bezogen hat, der *nicht* dem inländischen Lohnsteuerabzug unterliegt. Hiervon sind insbesondere Arbeitnehmende betroffen, die tageweise sowohl in Deutschland als auch im Ausland tätig werden und deren (anteiliger) Arbeitslohn nach den Bestimmungen eines DBAs in Deutschland insoweit (lohn-)steuerfrei ist. Damit wurde in jenen Fällen nach Auffassung der Finanzverwaltung ab dem Kalenderjahr 2023 die Anwendung der sogenannten Tigestabelle für die Ermittlung des Lohnsteuerabzugs verpflichtend. Damit entspricht die ab 1. Januar 2023 gültige Rechtsauffassung der Finanzverwaltung auch der Auffassung des BFH (vgl. Urteil vom 10. März 2004, Az. VI R 27/99).

Die Anwendung der Tigestabelle ist im Vergleich zur Monatstabelle regelmäßig ungünstiger und führt zu einem höheren Lohnsteuerabzug. Dies ist seitens der Finanzverwaltung gewollt, um eine zutreffende Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit der Arbeitnehmenden zu gewährleisten. Denn würde lediglich auf das in Deutschland anteilig steuerpflichtige Gehalt bei Anwendung der Monatstabelle abgestellt und das in Deutschland steuerfreie Gehalt außer Betracht gelassen werden, würde bei der Ermittlung der Lohnsteuer lediglich der Steuersatz für den inlän-

dischen steuerpflichtigen Arbeitslohn ermittelt werden und zur Anwendung kommen. Der steuerfreie Arbeitslohnanteil bliebe bei der Steuersatzermittlung unberücksichtigt (kein Progressionseffekt) und der Mitarbeitende würde letztlich im Inland so besteuert werden, als ob er den ausländischen Arbeitslohnanteil gar nicht bezogen hätte.

Unbeschränkt einkommensteuerpflichtige Arbeitnehmende sind von der nachteiligen Wirkung der unterjährigen Anwendung der Tagerstabelle im Lohnsteuerabzug nur temporär betroffen, da bisher spätestens im Rahmen der Einkommensteuererklärung der – beispielsweise nach einem DBA – steuerfreie Arbeitslohn zur Ermittlung des anzuwendenden individuellen Steuersatzes herangezogen wurde (sogenannter Progressionsvorbehalt).

Dieser seitens Gesetzgeber und Finanzverwaltung gewünschte Progressionseffekt konnte allerdings für beschränkt steuerpflichtige Arbeitnehmende, die das ganze Jahr über durchgängig bei ihren Arbeitgebern beschäftigt waren, durch die Durchführung des Lohnsteuer-Jahresausgleichs – bei Vorliegen der weiteren Voraussetzungen hierfür – wieder „ausgehebelt“ werden, da dadurch die finale Lohnsteuer nach der Jahreslohnsteuertabelle berechnet wird.

Der Gesetzgeber hat diese Gesetzeslücke erkannt und hierauf mit dem Jahressteuergesetz 2024 reagiert. Danach sollen bereits rückwirkend zum 1. Januar 2024 die bisherigen Ausschlussstatbestände für den Lohnsteuer-Jahresausgleich in § 42b Abs. 1 S. 3 Nr. 6 EStG erweitert werden. Der Lohnsteuer-Jahresausgleich wäre danach auch dann ausgeschlossen, wenn ausländischer Arbeitslohn bezogen wurde, von dem keine inländische Lohnsteuer einbehalten wurde. Der Bundestag hat das Jahres-

steuergesetz 2024 bereits am 18. Oktober 2024 beschlossen, sodass es vom Koalitionsbruch nicht unmittelbar betroffen ist. Der Bundesrat wird dem Gesetz – Stand heute – voraussichtlich am 22. November 2024 zustimmen.

Die Durchführung des Lohnsteuer-Jahresausgleichs für die oben genannte Gruppe der beschränkt steuerpflichtigen Arbeitnehmenden wäre somit ausgeschlossen und die – unter Anwendung der Tagerstabelle – ermittelte und abgeführte Lohnsteuer entfaltet in diesen Fällen grundsätzlich abgeltende Wirkung (§ 50 Abs. 2 S. 1 EStG).

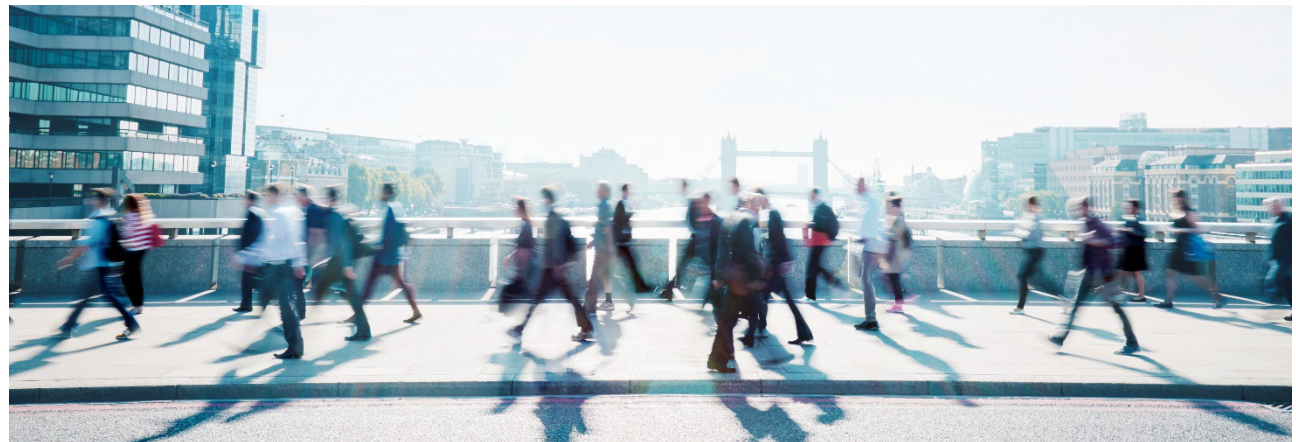
Probleme bei der Umsetzung der Tagerstabelle in der Praxis, insbesondere der Abbildung im Abrechnungssystem

Trotz der Antworten des BMF im Februar 2024 zur Anwendung der Tagerstabelle im Lohnsteuerabzugsverfahren standen Arbeitgeber vor der Herausforderung der Anpassung ihrer internen Prozesse zur Durchführung der Gehaltsabrechnungen; neue Lohnarten mussten eingerichtet werden, Arbeitneh-

mende mussten über die Anwendung der Tagerstabelle und der höheren Lohnsteuerbeträge/reduzierten Auszahlungsbeträge informiert werden etc. Arbeitgeber stellten sich dieser Aufgabe zusammen mit den Software-Anbietern für Lohn- und Gehaltsabrechnungen im Laufe des Jahres 2024, konnten die gesetzlichen Vorgaben zur Anwendung der Tagerstabelle umsetzen bzw. arbeitete(n) mit Hochdruck an deren Implementierung bis zum Jahresende.

Neues Schreiben des BMF vom 8. Oktober 2024

In seinem Schreiben vom 8. Oktober 2024 führt das BMF überraschend aus, dass es aus Vereinfachungsgründen nicht beanstandet wird, wenn auch im Jahre 2024 auf die Anwendung der Tagerstabelle verzichtet wird. Das BMF hat wie bereits für die Durchführung des Lohnsteuerabzugs des Jahres 2023 die Herausforderungen für die Wirtschaft erkannt, da die technische und praktikable Umsetzung der Tagerstabelle (Ermittlung der maßgebenden Steuertage) in vielen Unternehmen große Schwierigkeiten nach sich zieht.



Zwangsläufig stellt sich nun die Frage, wie Arbeitgeber mit der Vereinfachungsregel für den Lohnsteuerabzug 2024 umzugehen haben. Dies betrifft insbesondere die Unternehmen, die bereits im Jahr 2024 die Tagestabelle erfolgreich implementiert und im Lohnsteuerabzugsverfahren angewendet haben.

Hier stellt sich die Frage, ob diese Unternehmen von der „Vereinfachungsregelung“ rückwirkend Gebrauch machen und rückwirkend die Ermittlung der Lohnsteuer von Tages- auf Monatslohnsteuertabelle umstellen dürfen. Unseres Erachtens wäre es nicht sachgerecht, wenn die Finanzverwaltung, diejenigen Arbeitgeber schlechter behandeln würde, die sich rechtzeitig auf die Sichtweise der Finanzverwaltung eingestellt und ihre Prozesse umgestellt haben.



Aus unserer Sicht sprechen daher gute Argumente dafür, dass Arbeitgeber – zumindest in Fällen, in denen die Umstellung von Tages- auf Monatstabelle in einer Lohnsteuererstattung resultiert (Umkehr aus § 41c Abs. 3 S. 3 EStG) – bis zum Ablauf des Kalenderjahres 2024, das heißt spätestens zur Lohn-/Gehaltsabrechnung für Dezember 2024, die auf Basis der Tagestabelle durchgeführten Lohnsteuerberechnungen rückwirkend auf die Monatslohnsteuertabelle umstellen. Dies sollte im Einzelfall geprüft werden und eine Risikoabwägung hinsichtlich der Lohnsteuerhaftung getroffen werden.

Darüber hinaus sollten Sachverhalte geprüft werden, in denen Arbeitgeber den Lohnsteuerabzug für ihre kurzfristig im Inland eingesetzten Betriebsstätten-Pendler pauschal nach § 40a Abs. 7 EStG vorgenommen haben. Sollte die Lohnsteuerermittlung nach der Monatstabelle zu einer geringeren Lohnsteuer führen, könnte auch für diese Arbeitnehmenden-Gruppe eine entsprechende rückwirkende Umstellung der Lohnsteuertabelle in Erwägung gezogen werden.

Wir empfehlen im Zeitpunkt der Umstellung in jedem Fall die (formlose) Offenlegung dieser rückwirkenden Änderung unter Verweis auf das angegebene BMF-Schreiben gegenüber dem zuständigen Betriebsstätten-Finanzamt.

Darüber hinaus enthält das BMF-Schreiben vom 8. Oktober 2024 wenige Neuerungen, die die Aufteilung des Arbeitslohns nach den DBA in einen steuerfreien und einen steuerpflichtigen Arbeitslohn im Lohnsteuerabzugsverfahren für die Praxis vereinfachen. Der Arbeitslohn, der einer Tätigkeit im Inland oder Ausland nicht direkt zugeordnet werden kann, ist als verbleibender Arbeitslohn aufzuteilen.

Aufteilungsmaßstab sollen dabei stets die im In- und Ausland verbrachten tatsächlichen Arbeitstage im Erdienungszeitraum sein. Das BMF bestimmt in seinem Schreiben, dass der für die Aufteilung des laufenden Arbeitslohns maßgebliche Erdienungszeitraum in der Regel das Kalenderjahr ist. Für die Ermittlung des Lohnsteuerabzugs während des laufenden Kalenderjahrs lässt die Finanzverwaltung die folgenden Optionen zur Aufteilung des Arbeitslohns zu, wobei zwischen den Alternativen unterjährig nicht gewechselt werden darf:

- a. Aufteilung nach tatsächlichen Arbeitstagen im gesamten Beschäftigungszeitraum innerhalb eines Kalenderjahres
- b. Aufteilung nach tatsächlichen Arbeitstagen im einzelnen Kalendermonat
- c. Aufteilung nach pauschal angesetzten Arbeitstagen im gesamten Beschäftigungszeitraum innerhalb eines Kalenderjahres
- d. Aufteilung nach pauschal angesetzten Arbeitstagen im einzelnen Kalendermonat
- e. Aufteilung nach vereinbarten Arbeitstagen im einzelnen Kalendermonat

Am Ende des Kalenderjahres ist der Arbeitgeber verpflichtet, den Lohnsteuerabzug zu überprüfen und gegebenenfalls anzupassen. Der Aufteilung des Arbeitslohns ist spätestens zu diesem Zeitpunkt die Anzahl der tatsächlichen Arbeitstage im In- und Ausland zugrunde zu legen.

Für die Ermittlung der der Lohnsteuer zugrunde zu legenden Steuertage lässt die Finanzverwaltung die in unserem Newsletter aus April 2024 bereits vorgestellte Vereinfachungsregelung zu. Die monatlichen Gesamtarbeitstage können

pauschal mit 20 Arbeitstagen angesetzt werden. Die für die Ermittlung der Tageslohnsteuer maßgeblichen Steuertage ergeben sich dann im Verhältnis der Kalendertage zu den Gesamtarbeitstagen, das heißt pauschal mit $30/20 = \text{Faktor } 1,5$. Zehn inländische Arbeitstage entsprechen somit automatisch 15 Steuertagen für Zwecke der Anwendung der Tageslohnsteuertabelle (ab Januar 2025).

Offen bleiben hingegen weitere praktische Anwendungsfragen zur Ermittlung der Lohnsteuer in Monaten, in denen ein Arbeitnehmender nach Arbeitstagen aufzuteilenden Arbeitslohn und zusätzlich der inländischen Tätigkeit vorab zuzuordnende und für den jeweiligen Monat zugeflossene Vergütungen oder geldwerte Vorteile bezogen hat. Für die Ermittlung der Lohnsteuer in einer solchen Mischkonstellationen stehen Arbeitgeber weiterhin vor der Herausforderung, mittels manuell vorzunehmender Zwischenberechnungen der Steuertage oder aber des im Abrechnungssystem zu erfassenden Arbeitslohns, die zutreffende Lohnsteuerermittlung sicherzustellen.

Fazit

Die Anwendung der Tagestabelle im Lohnsteuerabzugsverfahren stellt Arbeitgeber in der Praxis regelmäßig vor große, insbesondere administrative, Herausforderungen. Es ist daher grundsätzlich zu begrüßen, dass das BMF die Anwendung der Tagestabelle im Jahre 2024 nochmals „aussetzt“. Arbeitgeber sind jetzt gefordert, die rückwirkende Anwendung der „Vereinfachungsregelung“ zu prüfen und, sofern von dieser rückwirkend Gebrauch gemacht werden soll, die Ermittlung der Lohnsteuer von Tages- auf Monatstabelle – zumindest in Erstattungsfällen – kurzfristig im Rahmen der Abrechnung für den Monat Dezember 2024 unter Offenlegung beim zuständigen Betriebsstättenfinanzamt umzustellen. Brauchen Sie Hilfe? Dann sprechen Sie uns gern an. Unsere Expert:innen aus dem Bereich der Lohnsteuerservices unterstützen Sie hierbei gern.

Einige oder alle der hier beschriebenen Leistungen sind möglicherweise für KPMG-Prüfungsmandanten und deren verbundene Unternehmen unzulässig.

Ansprechpartnerin:



Swetlana Blaufuß-Kröncke

Director, Tax
KPMG AG WPG

Kontakt über:

Redaktion KPMG Global
Mobility News

de-GMS-contact@kpmg.com

Global Mobility Services Newsletter abonnieren:

Bleiben Sie auf dem Laufenden – [Hier](#) können Sie die KPMG Global Mobility News abonnieren

Weitere Global Mobility News finden Sie auf unserer Übersichtsseite im Internet.



German Tax Facts App
Wichtige Themen, News und Events rund um Steuern



www.kpmg.de

www.kpmg.de/socialmedia



Die enthaltenen Informationen sind allgemeiner Natur und nicht auf die spezielle Situation einer Einzelperson oder einer juristischen Person ausgerichtet. Obwohl wir uns bemühen, zuverlässige und aktuelle Informationen zu liefern, können wir nicht garantieren, dass diese Informationen so zutreffend sind wie zum Zeitpunkt ihres Eingangs oder dass sie auch in Zukunft so zutreffend sein werden. Niemand sollte aufgrund dieser Informationen handeln ohne geeigneten fachlichen Rat und ohne gründliche Analyse der betreffenden Situation.

© 2024 KPMG AG Wirtschaftsprüfungsgesellschaft, eine Aktiengesellschaft nach deutschem Recht und ein Mitglied der globalen KPMG-Organisation unabhängiger Mitgliedsfirmen, die KPMG International Limited, einer Private English Company Limited by Guarantee, angeschlossen sind. Alle Rechte vorbehalten. Der Name KPMG und das Logo sind Marken, die die unabhängigen Mitgliedsfirmen der globalen KPMG-Organisation unter Lizenz verwenden.