



Building a better  
working world

## Achtung: Tagestabelle statt Monatstabelle - kleine Änderung mit großer Wirkung!

### Tax Zoom

30. November 2023

Seit Anfang 2023 sind die überarbeiteten Lohnsteuerrichtlinien (LStR 2023) anzuwenden. Damit verbunden ist eine Neuerung für die Berechnung des Einbehalts der Lohnsteuer bei Arbeitnehmern, die nur teilweise für einige Tage in Deutschland arbeiten. Das bringt einen erhöhten Lohnsteuer-einbehalt und administrativen Mehraufwand für die Arbeitgeber mit sich.

### Neue Regelung in den LStR 2023 - Tagestabelle statt Monatstabelle

Die mit der Überarbeitung der Richtlinien eingeführte Regelung betrifft Fälle, in denen der Arbeitslohn für einige Tage aufgrund eines Doppelbesteuerungsabkommens steuerfrei gestellt ist oder in denen infolge einer nur tageweisen Beschäftigung in Deutschland ohnehin nur für einzelne Tage eine beschränkte Steuerpflicht in Deutschland besteht. Bis einschließlich 2022 war der Kalendermonat auch in solchen Fällen einer nur tageweisen Besteuerung des Arbeitslohns in Deutschland für die Bestimmung des Lohnzahlungszeitraums maßgeblich (Mitzählen von Arbeitstagen, die nicht dem inländischen Lohnsteuerabzug unterlagen). Im Abrechnungssystem waren 30 Tage zu berücksichtigen (Anwendung der Monatstabelle). >>



Hier wurde in R 39b.5 Abs. 2 Satz 4 LStR 2023 nun jedoch ein weiterer Satz eingefügt. Danach sind Arbeitstage, an denen der Arbeitnehmer Arbeitslohn bezieht, der nicht dem inländischen Lohnsteuerabzug unterliegt, bei der Bestimmung des Lohnzahlungszeitraums nicht mehr mitzuzählen. Aufgrund des neuen Satzes entsteht damit ein Teillohnzahlungszeitraum. Für die Lohnsteuerberechnung ist nach Auffassung der Finanzverwaltung nun nicht mehr die Monatstabelle, sondern die Tages-tabelle anzuwenden. Unseres Erachtens ergibt sich jedoch aus dem Gesetzeswort-laut keine Verpflichtung zur Anwendung der Tages-tabelle. Die Richtlinienregelung dürfte vielmehr im Widerspruch zu § 39b Abs. 2 Satz 1 EStG stehen.

## Bestimmung der Anzahl der Steuertage im Abrechnungssystem

Zu der Frage, wie die Anzahl der Steuertage im Abrechnungssystem zu bestimmen ist, äußern sich die LStR 2023 selbst nicht. Hier kommen u. E. zwei alternative Vor-gangsweisen in Betracht.

### Variante 1:

- Maßgeblichkeit der tatsächlichen deutschen Arbeitstage (Arbeitstage + Nicht-arbeitstage im Inland, die der Besteuerung in Deutschland unterliegen = zu be-rücksichtigende Steuertage). Grundsätzlich erfolgt die Aufteilung des Arbeits-lohns, der nicht im Rahmen einer direkten Zuordnung insgesamt einem Staat zu-geordnet werden kann, auf der Basis der Arbeitstage (vgl. BMF vom 03.05.2018, Rz. 199 ff.). Angenommen, ein Arbeitnehmer hat im Abrechnungsmonat insge-samt 20 Arbeitstage, von denen er an acht Tagen in Deutschland tätig gewesen ist. Dann wären acht Steuertage im Abrechnungssystem zu berücksichtigen.

### Variante 2:

- Verhältnisrechnung (Umrechnung des im jeweiligen Zeitraum bezogenen Arbeits-lohns auf die einzelnen Kalendertage). Im obigen Beispielsfall würden 40 % (8/20) der Tätigkeit des Arbeitnehmers auf Deutschland entfallen. Somit wären 40 % von 30 Steuertagen im Abrechnungssystem zu berücksichtigen. Im Ergebnis liegt die Anzahl der Steuertage bei Anwendung dieser Vorgehensweise bei zwölf Tagen.

Das BMF hat im Oktober 2023 in Reaktion auf die von den Spitzenverbänden der deutschen Wirtschaft gegen die Neuregelung vorgebrachte massive Kritik geant-wortet. Zwar hat das BMF die Regelung in den LStR 2023 nicht zurückgenommen und auch nicht die geforderten Ausnahmefälle benannt. Das BMF hat sich jedoch zumindest zur Ermittlung der für die Lohnsteuerberechnung maßgeblichen Tage geäußert. Danach werden zwei Alternativen zur Ermittlung ermöglicht, die in die LStH 2024 aufgenommen werden sollen:

**Alternative 1:** Mitberücksichtigung der Nichtarbeitstage im Verhältnis der Arbeits-tage in Deutschland zu den Gesamtarbeitstagen.

**Alternative 2:** Berücksichtigung der konkreten Tage des Aufenthalts in Deutschland (Arbeitstage + Nichtarbeitstage), wenn dies durch den Arbeitnehmer glaubhaft ge-macht wird.

Alternative 1 entspricht der von uns oben dargestellten Variante 2. Für die Alter-native 2 (Abstellen auf konkrete Tage) sind laut BMF auch die Nichtarbeitstage zu berücksichtigen. Offen bleibt allerdings, ob die gewählte Vorgehensweise für alle Beschäftigten einheitlich sein muss und auch, ob im Kalenderjahr zwischen den Varianten gewechselt werden kann.

Alle Methoden führen zu einer unterschiedlichen Lohnsteuerbelastung. Für alle Berechnungsmethoden gibt es vertretbare Argumente, wobei der Wortlaut der LStR nahelegt, dass auf die tatsächlichen deutschen Arbeitstage abzustellen ist.

## Auswirkungen auf die Lohnsteuerbelastung

	2022	2023		
	Monatstabelle	Tagestabelle		
		Variante 1 EY	BMF Alternative 1	BMF Alternative 2
Monatliches Gehalt	10.000,00 EUR	10.000,00 EUR	5.000,00 EUR	10.000,00 EUR
davon 8/20 der Arbeitstage in Deutschland	4.000,00 EUR	4.000,00 EUR	4.000,00 EUR	4.000,00 EUR
Nichtarbeitstage in Deutschland	nicht bekannt	nicht bekannt	nicht bekannt	2 Tage
<b>Steuerfreies Brutto</b>	<b>6.000,00 EUR</b>	<b>6.000,00 EUR</b>	<b>6.000,00 EUR</b>	<b>6.000,00 EUR</b>
<b>Steuerpflichtiges Brutto</b>	<b>4.000,00 EUR</b>	<b>4.000,00 EUR</b>	<b>4.000,00 EUR</b>	<b>4.000,00 EUR</b>
Abzüge		8 Steuertage	12 Steuertage	10 Steuertage
Lohnsteuer	-824,58 EUR	-1.428,80 EUR	-1.303,20 EUR	-1.366,00 EUR
Solidaritatzuschlag		-78,56 EUR	-71,64 EUR	-75,10 EUR
<b>Netto/Auszahlung</b>	<b>9.175,42 EUR</b>	<b>8.492,64 EUR</b>	<b>8.625,16 EUR</b>	<b>8.558,90 EUR</b>

Die Beispiele zeigen, dass sich die Lohnsteuerabzüge deutlich erhöhen und der Nettolohn entsprechend geringer ausfällt. Bei den Berechnungen wurde unterstellt, dass der Mitarbeiter nicht der deutschen Sozialversicherungspflicht unterliegt und lediglich die Mindestvorsorgepauschale im Lohnsteuerabzugsverfahren zur Anwendung kommt.

## Sonderfall Geschäftsführervergütung und weitere offene Fragen



Die Neuregelung lässt offen, ob die Pflicht zur Anwendung der Tagestabelle in allen Fällen gilt, in denen Arbeitslohn an einzelnen Tagen nicht der deutschen Besteuerung unterliegt. Unsicherheit besteht insbesondere im Hinblick auf solche Einkünfte, die unabhängig von den tatsächlichen Tätigkeitstagen des Arbeitnehmers der Besteuerung in Deutschland unterliegen. Das ist beispielsweise bei Geschäftsführervergütungen der Fall. Aufgrund der Unabhängigkeit von den tatsächlich in Deutschland erbrachten Tätigkeitstagen könnte in derartigen Konstellationen weiterhin die Anwendung der Monatstabelle für die Berechnung des Lohnsteuerzeitraums gerechtfertigt sein. Ebenfalls noch nicht eindeutig geklärt ist auch die Frage, welche Anzahl Steuertage der Abrechnung in Fällen zugrunde gelegt werden soll, in denen im entsprechenden Monat tatsächlich kein Arbeitstag in Deutschland verbracht wurde, aber dennoch Lohnbestandteile zugeflossen sind, die in Deutschland der Besteuerung unterliegen (beispielsweise Bonuszahlungen).

## Handlungsbedarf

Auch wenn vertretbare Argumente dafür sprechen dürften, dass die Auffassung der Finanzverwaltung nicht vom Gesetzeswortlaut gedeckt und es daher zweifelhaft ist, ob die Neuregelung einer gerichtlichen Überprüfung standhalten würde, müssen sich Arbeitgeber damit auseinandersetzen. Die Finanzverwaltung wird künftig die neue Vorgehensweise verfolgen. Betroffene Unternehmen sollten daher dafür Sorge tragen, dass die Umsetzbarkeit im Abrechnungssystem gewährleistet ist. Sollte der neuen Vorgehensweise der LStR 2023 nicht gefolgt und der Lohnsteuerberechnung weiter die Monatstabelle zugrunde gelegt werden, ist dringend anzuraten, diese von der Finanzverwaltung abweichende Auffassung im Rahmen der Lohnsteueranmeldung entsprechend offenzulegen.

### Möglichkeit der Pauschalbesteuerung

Bezüge von beschränkt steuerpflichtigen Arbeitnehmern, die einer ausländischen Betriebsstätte eines deutschen Arbeitgebers zugeordnet sind und einzelne Arbeitstage in Deutschland tätig sind, können ohne Berücksichtigung der individuellen Steuermerkmale mit 30 Prozent pauschal lohnversteuert werden. Voraussetzung ist u. a., dass die deutschen Arbeitstage einen Zeitraum von 18 zusammenhängenden Tagen nicht überschreiten, § 40a Abs. 7 EStG. Diese Möglichkeit ist jedoch der genannten Konstellation vorbehalten.

## Ansprechpartner

**Christoph Ackermann**  
christoph.ackermann@de.ey.com

**Daniela Adler**  
daniela.adler@ey.de.com

**Bettina Kleine**  
bettina.kleine@de.ey.com

**Thore Schmitz**  
thore.schmitz@de.ey.com

**Gesine Döring**  
gesine.doering@de.ey.com

**Barbara Zöller**  
barbara.zoeller@de.ey.com

**Britta Schürhoff**  
britta.schuerhoff@de.ey.com

**Jeannette Michelbach**  
jeannette.michelbach@de.ey.com

## EY | Building a better working world

Mit unserer Arbeit setzen wir uns für eine besser funktionierende Welt ein. Wir helfen unseren Kunden, Mitarbeitenden und der Gesellschaft, langfristige Werte zu schaffen und das Vertrauen in die Kapitalmärkte zu stärken.

In mehr als 150 Ländern unterstützen wir unsere Kunden, verantwortungsvoll zu wachsen und den digitalen Wandel zu gestalten. Dabei setzen wir auf Diversität im Team sowie Daten und modernste Technologien in unseren Dienstleistungen.

Ob Assurance, Tax & Law, Strategy and Transactions oder Consulting: Unsere Teams stellen bessere Fragen, um neue und bessere Antworten auf die komplexen Herausforderungen unserer Zeit geben zu können.

„EY“ und „wir“ beziehen sich in dieser Publikation auf alle deutschen Mitgliedsunternehmen von Ernst & Young Global Limited (EYG). Jedes EYG-Mitgliedsunternehmen ist rechtlich selbstständig und unabhängig. Ernst & Young Global Limited ist eine Gesellschaft mit beschränkter Haftung nach englischem Recht und erbringt keine Leistungen für Mandanten. Informationen darüber, wie EY personenbezogene Daten sammelt und verwendet, sowie eine Beschreibung der Rechte, die Einzelpersonen gemäß der Datenschutzgesetzgebung haben, sind über [ey.com/privacy](https://ey.com/privacy) verfügbar. Weitere Informationen zu unserer Organisation finden Sie unter [ey.com](https://ey.com).

In Deutschland finden Sie uns an 20 Standorten.

© 2023 Ernst & Young GmbH  
Wirtschaftsprüfungsgesellschaft  
All Rights Reserved.

Creative Design Germany | BKR 2312-613  
ED None

Diese Publikation ist lediglich als allgemeine, unverbindliche Information gedacht und kann daher nicht als Ersatz für eine detaillierte Recherche oder eine fachkundige Beratung oder Auskunft dienen. Es besteht kein Anspruch auf sachliche Richtigkeit, Vollständigkeit und/oder Aktualität. Jegliche Haftung seitens der Ernst & Young GmbH Wirtschaftsprüfungsgesellschaft und/oder anderer Mitgliedsunternehmen der globalen EY-Organisation wird ausgeschlossen.

[ey.com/de](https://ey.com/de)