

BUNDESSTEUERBLATT

2014 / Nr. 19

Bundesministerium der Finanzen

Berlin, 14. November 2014

IV A 4 - S 0316/13/10003

2014/0353090

Oberste Finanzbehörden
der L ä n d e r

Grundsätze zur ordnungsmäßigen Führung und Aufbewahrung von Büchern, Aufzeichnungen und Unterlagen in elektronischer Form sowie zum Datenzugriff (GoBD)

Unter Bezugnahme auf das Ergebnis der Erörterungen mit den obersten Finanzbehörden der Länder gilt für die Anwendung dieser Grundsätze Folgendes:

	Inhalt	Rz.
1.	Allgemeines	1-20
1.1	Nutzbarmachung außersteuerlicher Buchführungs- und Aufzeichnungspflichten für das Steuerrecht	3
1.2	Steuerliche Buchführungs- und Aufzeichnungspflichten	4
1.3	Aufbewahrung von Unterlagen zu Geschäftsvorfällen und von solchen Unterlagen, die zum Verständnis und zur Überprüfung der für die Besteuerung gesetzlich vorgeschriebenen Aufzeichnungen von Bedeutung sind	5-6
1.4	Ordnungsvorschriften	7
1.5	Führung von Büchern und sonst erforderlichen Aufzeichnungen auf Datenträgern	8-10
1.6	Beweiskraft von Buchführung und Aufzeichnungen, Darstellung von Beanstandungen durch die Finanzverwaltung	11
1.7	Aufzeichnungen	12-13
1.8	Bücher	14-15
1.9	Geschäftsvorfälle	16
1.10	Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung (GoB)	17-19
1.11	Datenverarbeitungssystem; Haupt-, Vor- und Nebensysteme	20
2.	Verantwortlichkeit	21
3.	Allgemeine Anforderungen	22-60
3.1	Grundsatz der Nachvollziehbarkeit und Nachprüfbarkeit (§ 145 Absatz 1 AO, § 238 Absatz 1 Satz 2 und Satz 3 HGB)	30-35
3.2	Grundsätze der Wahrheit, Klarheit und fortlaufenden Aufzeichnung	36-60
3.2.1	Vollständigkeit (§ 146 Absatz 1 AO, § 239 Absatz 2 HGB)	36-43
3.2.2	Richtigkeit (§ 146 Absatz 1 AO, § 239 Absatz 2 HGB)	44
3.2.3	Zeitgerechte Buchungen und Aufzeichnungen (§ 146 Absatz 1 AO, § 239 Absatz 2 HGB)	45-52
3.2.4	Ordnung (§ 146 Absatz 1 AO, § 239 Absatz 2 HGB)	53-57
3.2.5	Unveränderbarkeit (§ 146 Absatz 4 AO, § 239 Absatz 3 HGB)	58-60
4.	Belegwesen (Belegfunktion)	61-81
4.1	Belegsicherung	67-70
4.2	Zuordnung zwischen Beleg und Grund(buch)aufzeichnung oder Buchung	71-74

4.3	Erfassungsgerechte Aufbereitung der Buchungsbelege	75-79
4.4	Besonderheiten	80-81
5.	Aufzeichnung der Geschäftsvorfälle in zeitlicher Reihenfolge und in sachlicher Ordnung (Grund(buch)aufzeichnungen, Journal und Kontenfunktion)	82-99
5.1	Erfassung in Grund(buch)aufzeichnungen	85-86
5.2	Digitale Grund(buch)aufzeichnungen	87-89
5.3	Verbuchung im Journal (Journalfunktion)	90-94
5.4	Aufzeichnung der Geschäftsvorfälle in sachlicher Ordnung (Hauptbuch)	95-99
6.	Internes Kontrollsystem (IKS)	100-102
7.	Datensicherheit	103-106
8.	Unveränderbarkeit, Protokollierung von Änderungen	107-112
9.	Aufbewahrung	113-144
9.1	Maschinelle Auswertbarkeit (§ 147 Absatz 2 Nummer 2 AO)	125-129
9.2	Elektronische Aufbewahrung	130-135
9.3	Elektronische Erfassung von Papierdokumenten (Scanvorgang)	136-141
9.4	Auslagerung von Daten aus dem Produktivsystem und Systemwechsel	142-144
10.	Nachvollziehbarkeit und Nachprüfbarkeit	145-157
10.1	Verfahrensdokumentation	151-155
10.2	Lesbarmachung von elektronischen Unterlagen	156-157
11.	Datenzugriff	158-178
11.1	Umfang und Ausübung des Rechts auf Datenzugriff nach § 147 Absatz 6 AO	159-170
11.2	Umfang der Mitwirkungspflicht nach §§ 147 Absatz 6 und 200 Absatz 1 Satz 2 AO	171-178
12.	Zertifizierung und Software-Testate	179-181
13.	Anwendungsregelung	182-184

1. Allgemeines

1

Die betrieblichen Abläufe in den Unternehmen werden ganz oder teilweise unter Einsatz von Informations- und Kommunikationstechnik abgebildet.

2

Auch die nach außersteuerlichen oder steuerlichen Vorschriften zu führenden Bücher und sonst erforderlichen Aufzeichnungen werden in den Unternehmen zunehmend in elektronischer Form geführt (z. B. als Datensätze). Darüber hinaus werden in den Unternehmen zunehmend die aufbewahrungspflichtigen Unterlagen in elektronischer Form (z. B. als elektronische Dokumente) aufbewahrt.

1.1 Nutzbarmachung außersteuerlicher Buchführungs- und Aufzeichnungspflichten für das Steuerrecht

3

Nach § 140 AO sind die außersteuerlichen Buchführungs- und Aufzeichnungspflichten, die für die Besteuerung von Bedeutung sind, auch für das Steuerrecht zu erfüllen. Außersteuerliche Buchführungs- und Aufzeichnungspflichten ergeben sich insbesondere aus den Vorschriften der §§ 238 ff. HGB und aus den dort bezeichneten handelsrechtlichen Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung (GoB). Für einzelne Rechtsformen ergeben sich flankierende Aufzeichnungspflichten z. B. aus §§ 91 ff. Aktiengesetz, §§ 41 ff. GmbH-Gesetz oder § 33 Genossenschaftsgesetz. Des Weiteren sind zahlreiche gewerberechtliche oder branchenspezifische Aufzeichnungsvorschriften vorhanden, die gem. § 140 AO im konkreten Einzelfall für die Besteuerung von Bedeutung sind, wie z. B.

Apothekenbetriebsordnung, Eichordnung, Fahrlehrergesetz, Gewerbeordnung, § 26 Kreditwesengesetz oder § 55 Versicherungsaufsichtsgesetz.

1.2 Steuerliche Buchführungs- und Aufzeichnungspflichten

4

Steuerliche Buchführungs- und Aufzeichnungspflichten ergeben sich sowohl aus der Abgabenordnung (z. B. §§ 90 Absatz 3, 141 bis 144 AO) als auch aus Einzelsteuergesetzen (z. B. § 22 UStG, § 4 Absatz 3 Satz 5, § 4 Absatz 4a Satz 6, § 4 Absatz 7 und § 41 EStG).

1.3 Aufbewahrung von Unterlagen zu Geschäftsvorfällen und von solchen Unterlagen, die zum Verständnis und zur Überprüfung der für die Besteuerung gesetzlich vorgeschriebenen Aufzeichnungen von Bedeutung sind

5

Neben den außersteuerlichen und steuerlichen Büchern, Aufzeichnungen und Unterlagen zu Geschäftsvorfällen sind alle Unterlagen aufzubewahren, die zum Verständnis und zur Überprüfung der für die Besteuerung gesetzlich vorgeschriebenen Aufzeichnungen im Einzelfall von Bedeutung sind (vgl. BFH-Urteil vom 24. Juni 2009, BStBl II 2010 S. 452).

Dazu zählen neben Unterlagen in Papierform auch alle Unterlagen in Form von Daten, Datensätzen und elektronischen Dokumenten, die dokumentieren, dass die Ordnungsvorschriften umgesetzt und deren Einhaltung überwacht wurde. Nicht aufbewahrungspflichtig sind z. B. reine Entwürfe von Handels- oder Geschäftsbriefen, sofern diese nicht tatsächlich abgesandt wurden.

Beispiel 1:

Dienen Kostenstellen der Bewertung von Wirtschaftsgütern, von Rückstellungen oder als Grundlage für die Bemessung von Verrechnungspreisen, sind diese Aufzeichnungen aufzubewahren, soweit sie zur Erläuterung steuerlicher Sachverhalte benötigt werden.

6

Form, Umfang und Inhalt dieser im Sinne der Rzn. 3 bis 5 nach außersteuerlichen und steuerlichen Rechtsnormen aufzeichnungs- und aufbewahrungspflichtigen Unterlagen (Daten, Datensätze sowie Dokumente in elektronischer oder Papierform) und der zu ihrem Verständnis erforderlichen Unterlagen werden durch den Steuerpflichtigen bestimmt. Eine abschließende Definition der aufzeichnungs- und aufbewahrungspflichtigen Aufzeichnungen und Unterlagen ist nicht Gegenstand der nachfolgenden Ausführungen. Die Finanzverwaltung kann diese Unterlagen nicht abstrakt im Vorfeld für alle Unternehmen abschließend definieren, weil die betrieblichen Abläufe, die aufzeichnungs- und aufbewahrungspflichtigen Aufzeichnungen und Unterlagen sowie die eingesetzten Buchführungs- und Aufzeichnungssysteme in den Unternehmen zu unterschiedlich sind.

1.4 Ordnungsvorschriften

7

Die Ordnungsvorschriften der §§ 145 bis 147 AO gelten für die vorbezeichneten Bücher und sonst erforderlichen Aufzeichnungen und der zu ihrem Verständnis erforderlichen Unterlagen (vgl. Rzn. 3 bis 5; siehe auch Rzn. 23, 25 und 28).

1.5 Führung von Büchern und sonst erforderlichen Aufzeichnungen auf Datenträgern

8

Bücher und die sonst erforderlichen Aufzeichnungen können nach § 146 Absatz 5 AO auch auf Datenträgern geführt werden, soweit diese Form der Buchführung einschließlich des dabei angewandten Verfahrens den GoB entspricht (siehe unter 1.4.). Bei Aufzeichnungen, die allein nach den Steuergesetzen vorzunehmen sind, bestimmt sich die Zulässigkeit des angewendeten Verfahrens nach dem Zweck, den die Aufzeichnungen für die Besteuerung erfüllen sollen (§ 145 Absatz 2 AO, § 146 Absatz 5 Satz 1 2. HS AO). Unter diesen Voraussetzungen sind auch Aufzeichnungen auf Datenträgern zulässig.

9

Somit sind alle Unternehmensbereiche betroffen, in denen betriebliche Abläufe durch DV-gestützte Verfahren abgebildet werden und ein Datenverarbeitungssystem (DV-System, siehe auch Rz. 20) für die Erfüllung der in den Rzn. 3 bis 5 bezeichneten außersteuerlichen oder steuerlichen Buchführungs-, Aufzeichnungs- und Aufbewahrungspflichten verwendet wird (siehe auch unter 11.1 zum Datenzugriffsrecht).

10

Technische Vorgaben oder Standards (z. B. zu Archivierungsmedien oder Kryptografieverfahren) können angesichts der rasch fortschreitenden Entwicklung und der ebenfalls notwendigen Betrachtung des organisatorischen Umfelds nicht festgelegt werden. Im Zweifel ist über einen Analogieschluss festzustellen, ob die Ordnungsvorschriften eingehalten wurden, z. B. bei einem Vergleich zwi-

schen handschriftlich geführten Handelsbüchern und Unterlagen in Papierform, die in einem verschlossenen Schrank aufbewahrt werden, einerseits und elektronischen Handelsbüchern und Unterlagen, die mit einem elektronischen Zugriffsschutz gespeichert werden, andererseits.

1.6 Beweiskraft von Buchführung und Aufzeichnungen, Darstellung von Beanstandungen durch die Finanzverwaltung

11

Nach § 158 AO sind die Buchführung und die Aufzeichnungen des Steuerpflichtigen, die den Vorschriften der §§ 140 bis 148 AO entsprechen, der Besteuerung zugrunde zu legen, soweit nach den Umständen des Einzelfalls kein Anlass besteht, ihre sachliche Richtigkeit zu beanstanden. Werden Buchführung oder Aufzeichnungen des Steuerpflichtigen im Einzelfall durch die Finanzverwaltung beanstandet, so ist durch die Finanzverwaltung der Grund der Beanstandung in geeigneter Form darzustellen.

1.7 Aufzeichnungen

12

Aufzeichnungen sind alle dauerhaft verkörpertten Erklärungen über Geschäftsvorfälle in Schriftform oder auf Medien mit Schriftersatzfunktion (z. B. auf Datenträgern). Der Begriff der Aufzeichnungen umfasst Darstellungen in Worten, Zahlen, Symbolen und Grafiken.

13

Werden Aufzeichnungen nach verschiedenen Rechtsnormen in einer Aufzeichnung zusammengefasst (z. B. nach §§ 238 ff. HGB und nach § 22 UStG), müssen die zusammengefassten Aufzeichnungen den unterschiedlichen Zwecken genügen. Erfordern verschiedene Rechtsnormen gleichartige Aufzeichnungen, so ist eine mehrfache Aufzeichnung für jede Rechtsnorm nicht erforderlich.

1.8 Bücher

14

Der Begriff ist funktional unter Anknüpfung an die handelsrechtliche Bedeutung zu verstehen. Die äußere Gestalt (gebundenes Buch, Loseblattsammlung oder Datenträger) ist unerheblich.

15

Der Kaufmann ist verpflichtet, in den Büchern seine Handelsgeschäfte und die Lage des Vermögens ersichtlich zu machen (§ 238 Absatz 1 Satz 1 HGB). Der Begriff Bücher umfasst sowohl die Handelsbücher der Kaufleute (§§ 238 ff. HGB) als auch die diesen entsprechenden Aufzeichnungen von Geschäftsvorfällen der Nichtkaufleute.

1.9 Geschäftsvorfälle

16

Geschäftsvorfälle sind alle rechtlichen und wirtschaftlichen Vorgänge, die innerhalb eines bestimmten Zeitabschnitts den Gewinn bzw. Verlust oder die Vermögenszusammensetzung in einem Unternehmen dokumentieren oder beeinflussen bzw. verändern (z. B. zu einer Veränderung des Anlage- und Umlaufvermögens sowie des Eigen- und Fremdkapitals führen).

1.10 Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung (GoB)

17

Die GoB sind ein unbestimmter Rechtsbegriff, der insbesondere durch Rechtsnormen und Rechtsprechung geprägt ist und von der Rechtsprechung und Verwaltung jeweils im Einzelnen auszulegen und anzuwenden ist (BFH-Urteil vom 12. Mai 1966, BStBl III S. 372; BVerfG-Beschluss vom 10. Oktober 1961, 2 BvL 1/59, BVerfGE 13 S. 153).

18

Die GoB können sich durch gutachterliche Stellungnahmen, Handelsbrauch, ständige Übung, Gewohnheitsrecht, organisatorische und technische Änderungen weiterentwickeln und sind einem Wandel unterworfen.

19

Die GoB enthalten sowohl formelle als auch materielle Anforderungen an eine Buchführung. Die formellen Anforderungen ergeben sich insbesondere aus den §§ 238 ff. HGB für Kaufleute und aus den §§ 145 bis 147 AO für Buchführungs- und Aufzeichnungspflichtige (siehe unter 3.). Materiell ordnungsmäßig sind Bücher und Aufzeichnungen, wenn die Geschäftsvorfälle nachvollziehbar, vollständig, richtig, zeitgerecht und geordnet in ihrer Auswirkung erfasst und anschließend gebucht bzw. verarbeitet sind (vgl. § 239 Absatz 2 HGB, § 145 AO, § 146 Absatz 1 AO). Siehe Rz. 11 zur Beweiskraft von Buchführung und Aufzeichnungen.

1.11

20

Unter DV-System wird die im Unternehmen oder für Unternehmenszwecke zur elektronischen Datenverarbeitung eingesetzte Hard- und Software verstanden, mit denen Daten und Dokumente im Sinne der Rzn. 3 bis 5 erfasst, erzeugt, empfangen, übernommen, verarbeitet, gespeichert oder übermittelt werden. Dazu gehören das Hauptsystem sowie Vor- und Nebensysteme (z. B. Finanzbuchführungssystem, Anlagenbuchhaltung, Lohnbuchhaltungssystem, Kassensystem, Warenwirtschaftssystem, Zahlungsverkehrssystem, Taxameter, Geldspielgeräte, elektronische Waagen, Materialwirtschaft, Fakturierung, Zeiterfassung, Archivsystem, Dokumenten-Management-System) einschließlich der Schnittstellen zwischen den Systemen. Auf die Bezeichnung des DV-Systems oder auf dessen Größe (z. B. Einsatz von Einzelgeräten oder von Netzwerken) kommt es dabei nicht an.

2. Verantwortlichkeit

21

Für die Ordnungsmäßigkeit elektronischer Bücher und sonst erforderlicher elektronischer Aufzeichnungen im Sinne der Rzn. 3 bis 5, einschließlich der eingesetzten Verfahren, ist allein der Steuerpflichtige verantwortlich. Dies gilt auch bei einer teilweisen oder vollständigen organisatorischen und technischen Auslagerung von Buchführungs- und Aufzeichnungsaufgaben auf Dritte (z. B. Steuerberater oder Rechenzentrum).

3. Allgemeine Anforderungen

22

Die Ordnungsmäßigkeit elektronischer Bücher und sonst erforderlicher elektronischer Aufzeichnungen im Sinne der Rzn. 3 bis 5 ist nach den gleichen Prinzipien zu beurteilen wie die Ordnungsmäßigkeit bei manuell erstellten Büchern oder Aufzeichnungen.

23

Das Erfordernis der Ordnungsmäßigkeit erstreckt sich - neben den elektronischen Büchern und sonst erforderlichen Aufzeichnungen - auch auf die damit in Zusammenhang stehenden Verfahren und Bereiche des DV-Systems (siehe unter 1.11), da die Grundlage für die Ordnungsmäßigkeit elektronischer Bücher und sonst erforderlicher Aufzeichnungen bereits bei der Entwicklung und Freigabe von Haupt-, Vor- und Nebensystemen einschließlich des dabei angewandten DV-gestützten Verfahrens gelegt wird. Die Ordnungsmäßigkeit muss bei der Einrichtung und unternehmensspezifischen Anpassung des DV-Systems bzw. der DV-gestützten Verfahren im konkreten Unternehmensumfeld und für die Dauer der Aufbewahrungsfrist erhalten bleiben.

24

Die Anforderungen an die Ordnungsmäßigkeit ergeben sich aus:

- außersteuerlichen Rechtsnormen (z. B. den handelsrechtlichen GoB gem. §§ 238, 239, 257, 261 HGB), die gem. § 140 AO für das Steuerrecht nutzbar gemacht werden können, wenn sie für die Besteuerung von Bedeutung sind, und
- steuerlichen Ordnungsvorschriften (insbesondere gem. §§ 145 bis 147 AO)

25

Die allgemeinen Ordnungsvorschriften in den §§ 145 bis 147 AO gelten nicht nur für Buchführungs- und Aufzeichnungspflichten nach § 140 AO und nach den §§ 141 bis 144 AO. Insbesondere § 145 Absatz 2 AO betrifft alle zu Besteuerungszwecken gesetzlich geforderten Aufzeichnungen, also auch solche, zu denen der Steuerpflichtige aufgrund anderer Steuergesetze verpflichtet ist, wie z. B. nach § 4 Absatz 3 Satz 5, Absatz 7 EStG und nach § 22 UStG (BFH-Urteil vom 24. Juni 2009, BStBl II 2010 S. 452).

26

Demnach sind bei der Führung von Büchern in elektronischer oder in Papierform und sonst erforderlicher Aufzeichnungen in elektronischer oder in Papierform im Sinne der Rzn. 3 bis 5 die folgenden Anforderungen zu beachten:

- Grundsatz der Nachvollziehbarkeit und Nachprüfbarkeit (siehe unter 3.1),
- Grundsätze der Wahrheit, Klarheit und fortlaufenden Aufzeichnung (siehe unter 3.2):
 - Vollständigkeit (siehe unter 3.2.1),
 - Richtigkeit (siehe unter 3.2.2),
 - zeitgerechte Buchungen und Aufzeichnungen (siehe unter 3.2.3),
 - Ordnung (siehe unter 3.2.4),
 - Unveränderbarkeit (siehe unter 3.2.5).

27

Diese Grundsätze müssen während der Dauer der Aufbewahrungsfrist nachweisbar erfüllt werden und erhalten bleiben.

28

Nach § 146 Absatz 6 AO gelten die Ordnungsvorschriften auch dann, wenn der Unternehmer elektronische Bücher und Aufzeichnungen führt, die für die Besteuerung von Bedeutung sind, ohne hierzu verpflichtet zu sein.

29

Der Grundsatz der Wirtschaftlichkeit rechtfertigt es nicht, dass Grundprinzipien der Ordnungsmäßigkeit verletzt und die Zwecke der Buchführung erheblich gefährdet werden. Die zur Vermeidung einer solchen Gefährdung erforderlichen Kosten muss der Steuerpflichtige genauso in Kauf nehmen wie alle anderen Aufwendungen, die die Art seines Betriebes mit sich bringt (BFH-Urteil vom 26. März 1968, BStBl II S. 527).

3.1 Grundsatz der Nachvollziehbarkeit und Nachprüfbarkeit (§ 145 Absatz 1 AO, § 238 Absatz 1 Satz 2 und Satz 3 HGB)

30

Die Verarbeitung der einzelnen Geschäftsvorfälle sowie das dabei angewandte Buchführungs- oder Aufzeichnungsverfahren müssen nachvollziehbar sein. Die Buchungen und die sonst erforderlichen Aufzeichnungen müssen durch einen Beleg nachgewiesen sein oder nachgewiesen werden können (Belegprinzip, siehe auch unter 4.).

31

Aufzeichnungen sind so vorzunehmen, dass der Zweck, den sie für die Besteuerung erfüllen sollen, erreicht wird. Damit gelten die nachfolgenden Anforderungen der progressiven und retrograden Prüfbarkeit - soweit anwendbar - sinngemäß.

32

Die Buchführung muss so beschaffen sein, dass sie einem sachverständigen Dritten innerhalb angemessener Zeit einen Überblick über die Geschäftsvorfälle und über die Lage des Unternehmens vermitteln kann. Die Geschäftsvorfälle müssen sich in ihrer Entstehung und Abwicklung lückenlos verfolgen lassen (progressive und retrograde Prüfbarkeit).

33

Die progressive Prüfung beginnt beim Beleg, geht über die Grund(buch)aufzeichnungen und Journale zu den Konten, danach zur Bilanz mit Gewinn- und Verlustrechnung und schließlich zur Steueranmeldung bzw. Steuererklärung. Die retrograde Prüfung verläuft umgekehrt. Die progressive und retrograde Prüfung muss für die gesamte Dauer der Aufbewahrungsfrist und in jedem Verfahrensschritt möglich sein.

34

Die Nachprüfbarkeit der Bücher und sonst erforderlichen Aufzeichnungen erfordert eine aussagekräftige und vollständige Verfahrensdokumentation (siehe unter 10.1), die sowohl die aktuellen als auch die historischen Verfahrensinhalte für die Dauer der Aufbewahrungsfrist nachweist und den in der Praxis eingesetzten Versionen des DV-Systems entspricht.

35

Die Nachvollziehbarkeit und Nachprüfbarkeit muss für die Dauer der Aufbewahrungsfrist gegeben sein. Dies gilt auch für die zum Verständnis der Buchführung oder Aufzeichnungen erforderliche Verfahrensdokumentation.

3.2 Grundsätze der Wahrheit, Klarheit und fortlaufenden Aufzeichnung

3.2.1 Vollständigkeit (§ 146 Absatz 1 AO, § 239 Absatz 2 HGB)

36

Die Geschäftsvorfälle sind vollzählig und lückenlos aufzuzeichnen (Grundsatz der Einzelaufzeichnungspflicht). Eine vollzählige und lückenlose Aufzeichnung von Geschäftsvorfällen ist auch dann gegeben, wenn zulässigerweise nicht alle Datenfelder eines Datensatzes gefüllt werden.

37

Die GoB erfordern in der Regel die Aufzeichnung jedes Geschäftsvorfalles - also auch jeder Betriebseinnahme und Betriebsausgabe, jeder Einlage und Entnahme - in einem Umfang, der eine Überprüfung seiner Grundlagen, seines Inhalts und seiner Bedeutung für den Betrieb ermöglicht. Das bedeutet nicht nur die Aufzeichnung der in Geld bestehenden Gegenleistung, sondern auch des Inhalts des Geschäfts und des Namens des Vertragspartners (BFH-Urteil vom 12. Mai 1966, BStBl III S. 372) - soweit zumutbar, mit ausreichender Bezeichnung des Geschäftsvorfalles (BFH-Urteil vom 1. Oktober 1969, BStBl 1970 II S. 45). Branchenspezifische Mindestaufzeichnungspflichten und Zumutbarkeitsgesichtspunkte sind zu berücksichtigen.

Beispiele 2 zu branchenspezifisch entbehrlichen Aufzeichnungen und zur Zumutbarkeit:

-

In einem Einzelhandelsgeschäft kommt zulässigerweise eine PC-Kasse ohne Kundenverwaltung zum Einsatz. Die Namen der Kunden werden bei Bargeschäften nicht erfasst und nicht beigelegt. - Keine Beanstandung.

Bei einem Taxiunternehmer werden Angaben zum Kunden im Taxameter nicht erfasst und nicht beigelegt. - Keine Beanstandung.

38

Dies gilt auch für Bareinnahmen; der Umstand der sofortigen Bezahlung rechtfertigt keine Ausnahme von diesem Grundsatz (BFH-Urteil vom 26. Februar 2004, BStBl II S. 599).

39

Aus Gründen der Zumutbarkeit und Praktikabilität hat der BFH in der Vergangenheit eine Pflicht der Einzelaufzeichnung für den Einzelhandel und vergleichbare Berufsgruppen verneint (BFH-Urteil vom 12. Mai 1966, BStBl III S. 372; z. B. bei einer Vielzahl von einzelnen Geschäften mit geringem Wert, Verkauf von Waren an der Person nach unbekannte Kunden über den Ladentisch gegen Barzahlung). Werden elektronische Grund(buch)aufzeichnungen zur Erfüllung der Einzelaufzeichnungspflicht tatsächlich technisch, betriebswirtschaftlich und praktisch geführt, dann sind diese Daten auch aufzubewahren und in maschinell auswertbarer Form vorzulegen. Insoweit stellt sich die Frage der Zumutbarkeit und Praktikabilität nicht.

Das BMF-Schreiben vom 5. April 2004 (IV D 2 - S 0315 - 4/04, BStBl I S. 419) bleibt unberührt.

40

Die vollständige und lückenlose Erfassung und Wiedergabe aller Geschäftsvorfälle ist bei DV-Systemen durch ein Zusammenspiel von technischen (einschließlich programmierten) und organisatorischen Kontrollen sicherzustellen (z. B. Erfassungskontrollen, Plausibilitätskontrollen bei Dateneingaben, inhaltliche Plausibilitätskontrollen, automatisierte Vergabe von Datensatznummern, Lückenanalyse oder Mehrfachbelegungsanalyse bei Belegnummern).

41

Ein und derselbe Geschäftsvorfall darf nicht mehrfach aufgezeichnet werden.

Beispiel 3:

Ein Wareneinkauf wird gewinnwirksam durch Erfassung des zeitgleichen Lieferscheins und später nochmals mittels Erfassung der (Sammel)rechnung erfasst und verbucht. Keine mehrfache Aufzeichnung eines Geschäftsvorfalles in verschiedenen Systemen oder mit verschiedenen Kennungen (z. B. für Handelsbilanz, für steuerliche Zwecke) liegt vor, soweit keine mehrfache bilanzielle oder gewinnwirksame Auswirkung gegeben ist.

42

Zusammengefasste oder verdichtete Aufzeichnungen im Hauptbuch (Konto) sind zulässig, sofern sie nachvollziehbar in ihre Einzelpositionen in den Grund(buch)aufzeichnungen oder des Journals aufgegliedert werden können. Andernfalls ist die Nachvollziehbarkeit und Nachprüfbarkeit nicht gewährleistet.

43

Die Erfassung oder Verarbeitung von tatsächlichen Geschäftsvorfällen darf nicht unterdrückt werden. So ist z. B. eine Bon- oder Rechnungserteilung ohne Registrierung der bar vereinnahmten Beträge (Abbruch des Vorgangs) in einem DV-System unzulässig.

3.2.2 Richtigkeit (§ 146 Absatz 1 AO, § 239 Absatz 2 HGB)

44

Geschäftsvorfälle sind in Übereinstimmung mit den tatsächlichen Verhältnissen und im Einklang mit den rechtlichen Vorschriften inhaltlich zutreffend durch Belege abzubilden (BFH-Urteil vom 24. Juni 1997, BStBl II 1998 S. 51), der Wahrheit entsprechend aufzuzeichnen und bei kontenmäßiger Abbildung zutreffend zu kontieren.

3.2.3 Zeitgerechte Buchungen und Aufzeichnungen (§ 146 Absatz 1 AO, § 239 Absatz 2 HGB)

45

Das Erfordernis "zeitgerecht" zu buchen verlangt, dass ein zeitlicher Zusammenhang zwischen den Vorgängen und ihrer buchmäßigen Erfassung besteht (BFH-Urteil vom 25. März 1992, BStBl II S. 1010; BFH-Urteil vom 5. März 1965, BStBl III S. 285).

46

Jeder Geschäftsvorfall ist zeitnah, d. h. möglichst unmittelbar nach seiner Entstehung in einer Grundaufzeichnung oder in einem Grundbuch zu erfassen. Nach den GoB müssen die Geschäftsvorfälle grundsätzlich laufend gebucht werden (Journal). Es widerspricht dem Wesen der kaufmännischen Buchführung, sich zunächst auf die Sammlung von Belegen zu beschränken und nach Ablauf einer langen Zeit auf Grund dieser Belege die Geschäftsvorfälle in Grundaufzeichnungen oder Grundbüchern einzutragen (vgl. BFH-Urteil vom 10. Juni 1954, BStBl III S. 298). Die Funktion der Grund(buch)aufzeichnungen kann auf Dauer auch durch eine ge-

ordnete und übersichtliche Belegablage erfüllt werden (§ 239 Absatz 4 HGB, § 146 Absatz 5 AO, H 5.2 "Grundbuchaufzeichnungen" EStH).

47

Jede nicht durch die Verhältnisse des Betriebs oder des Geschäftsvorfalles zwingend bedingte Zeitspanne zwischen dem Eintritt des Vorganges und seiner laufenden Erfassung in Grund(buch)aufzeichnungen ist bedenklich. Eine Erfassung von unbaren Geschäftsvorfällen innerhalb von zehn Tagen ist unbedenklich (vgl. BFH-Urteil vom 2. Oktober 1968, BStBl 1969 II S. 157; BFH-Urteil vom 26. März 1968, BStBl II S. 527 zu Verbindlichkeiten und zu Debitoren). Wegen der Forderung nach zeitnaher chronologischer Erfassung der Geschäftsvorfälle ist zu verhindern, dass die Geschäftsvorfälle buchmäßig für längere Zeit in der Schwebe gehalten werden und sich hierdurch die Möglichkeit eröffnet, sie später anders darzustellen, als sie richtigerweise darzustellen gewesen wären, oder sie ganz außer Betracht zu lassen und im privaten, sich in der Buchführung nicht niederschlagenden Bereich abzuwickeln. Bei zeitlichen Abständen zwischen der Entstehung eines Geschäftsvorfalles und seiner Erfassung sind daher geeignete Maßnahmen zur Sicherung der Vollständigkeit zu treffen.

48

Kasseneinnahmen und Kassenausgaben sollen nach § 146 Absatz 1 Satz 2 AO täglich festgehalten werden.

49

Es ist nicht zu beanstanden, wenn Waren- und Kostenrechnungen, die innerhalb von acht Tagen nach Rechnungseingang oder innerhalb der ihrem gewöhnlichen Durchlauf durch den Betrieb entsprechenden Zeit beglichen werden, kontokorrentmäßig nicht (z. B. Geschäftsfreundebuch, Personenkonten) erfasst werden (vgl. R 5.2 Absatz 1 EStR).

50

Werden bei der Erstellung der Bücher Geschäftsvorfälle nicht laufend, sondern nur periodenweise gebucht bzw. den Büchern vergleichbare Aufzeichnungen der Nichtbuchführungspflichtigen nicht laufend, sondern nur periodenweise erstellt, dann ist dies unter folgenden Voraussetzungen nicht zu beanstanden:

Die Erfassung der unbaren Geschäftsvorfälle eines Monats erfolgt bis zum Ablauf des folgenden Monats in den Büchern bzw. den Büchern vergleichbare Aufzeichnungen der Nichtbuchführungspflichtigen und

durch organisatorische Vorkehrungen ist sichergestellt, dass die Unterlagen bis zu ihrer Erfassung nicht verloren gehen, z. B. durch laufende Nummerierung der eingehenden und ausgehenden Rechnungen, durch Ablage in besonderen Mappen und Ordnern oder durch elektronische Grund(buch)aufzeichnungen in Kassensystemen, Warenwirtschaftssystemen, Fakturierungssystemen etc.

51

Jeder Geschäftsvorfall ist periodengerecht der Abrechnungsperiode zuzuordnen, in der er angefallen ist. Zwingend ist die Zuordnung zum jeweiligen Geschäftsjahr oder zu einer nach Gesetz, Satzung oder Rechnungslegungszweck vorgeschriebenen kürzeren Rechnungsperiode.

52

Erfolgt die Belegsicherung oder die Erfassung von Geschäftsvorfällen unmittelbar nach Eingang oder Entstehung mittels DV-System (elektronische Grund(buch)

aufzeichnungen), so stellt sich die Frage der Zumutbarkeit und Praktikabilität hinsichtlich der zeitgerechten Erfassung/Belegsicherung und längerer Fristen nicht. Erfüllen die Erfassungen Belegfunktion bzw. dienen sie der Belegsicherung (auch für Vorsysteme, wie Kasseneinzelaufzeichnungen und Warenwirtschaftssystem), dann ist eine unprotokolierte Änderung nicht mehr zulässig (siehe unter 3.2.5). Bei zeitlichen Abständen zwischen Erfassung und Buchung, die über den Ablauf des folgenden Monats hinausgehen, sind die Ordnungsmäßigkeitsanforderungen nur dann erfüllt, wenn die Geschäftsvorfälle vorher fortlaufend richtig und vollständig in Grund(buch)aufzeichnungen oder Grundbüchern festgehalten werden. Zur Erfüllung der Funktion der Grund(buch)aufzeichnung vgl. Rz. 46.

3.2.4 Ordnung (§ 146 Absatz 1 AO, § 239 Absatz 2 HGB)

53

Der Grundsatz der Klarheit verlangt u. a. eine systematische Erfassung und übersichtliche, eindeutige und nachvollziehbare Buchungen.

54

Die geschäftlichen Unterlagen dürfen nicht planlos gesammelt und aufbewahrt werden. Ansonsten würde dies mit zunehmender Zahl und Verschiedenartigkeit der Geschäftsvorfälle zur Unübersichtlichkeit der Buchführung führen, einen jederzeitigen Abschluss unangemessen erschweren und die Gefahr erhöhen, dass Unterlagen verlorengehen oder später leicht aus dem Buchführungswerk entfernt werden können. Hieraus folgt, dass die Bücher und Aufzeichnungen nach bestimmten Ordnungsprinzipien geführt werden müssen und eine Sammlung und Aufbewahrung der Belege notwendig ist, durch die im Rahmen des Möglichen gewährleistet wird,

dass die Geschäftsvorfälle leicht und identifizierbar feststellbar und für einen die Lage des Vermögens darstellenden Abschluss unverlierbar sind (BFH-Urteil vom 26. März 1968, BStBl II S. 527).

55

In der Regel verstößt die nicht getrennte Verbuchung von baren und unbaren Geschäftsvorfällen oder von nicht steuerbaren, steuerfreien und steuerpflichtigen Umsätzen ohne genügende Kennzeichnung gegen die Grundsätze der Wahrheit und Klarheit einer kaufmännischen Buchführung. Die nicht getrennte Aufzeichnung von nicht steuerbaren, steuerfreien und steuerpflichtigen Umsätzen ohne genügende Kennzeichnung verstößt in der Regel gegen steuerrechtliche Anforderungen (z. B. § 22 UStG).

56

Bei der doppelten Buchführung sind die Geschäftsvorfälle so zu verarbeiten, dass sie geordnet darstellbar sind und innerhalb angemessener Zeit ein Überblick über die Vermögens- und Ertragslage gewährleistet ist.

57

Die Buchungen müssen einzeln und sachlich geordnet nach Konten dargestellt (Kontenfunktion) und unverzüglich lesbar gemacht werden können. Damit bei Bedarf für einen zurückliegenden Zeitpunkt ein Zwischenstatus oder eine Bilanz mit Gewinn- und Verlustrechnung aufgestellt werden kann, sind die Konten nach Abschlusspositionen zu sammeln und nach Kontensummen oder Salden fortzuschreiben (Hauptbuch, siehe unter 5.4).

3.2.5 Unveränderbarkeit (§ 146 Absatz 4 AO, § 239 Absatz 3 HGB)

58

Eine Buchung oder eine Aufzeichnung darf nicht in einer Weise verändert werden, dass der ursprüngliche Inhalt nicht mehr feststellbar ist. Auch solche Veränderungen dürfen nicht vorgenommen werden, deren Beschaffenheit es ungewiss lässt, ob sie ursprünglich oder erst später gemacht worden sind (§ 146 Absatz 4 AO, § 239 Absatz 3 HGB).

59

Veränderungen und Löschungen von und an elektronischen Buchungen oder Aufzeichnungen (vgl. Rzn. 3 bis 5) müssen daher so protokolliert werden, dass die Voraussetzungen des § 146 Absatz 4 AO bzw. § 239 Absatz 3 HGB erfüllt sind (siehe auch unter 8). Für elektronische Dokumente und andere elektronische Unterlagen, die gem. § 147 AO aufbewahrungspflichtig und nicht Buchungen oder Aufzeichnungen sind, gilt dies sinngemäß.

Beispiel 4:

Der Steuerpflichtige erstellt über ein Fakturierungssystem Ausgangsrechnungen und bewahrt die inhaltlichen Informationen elektronisch auf (zum Beispiel in seinem Fakturierungssystem). Die Lesbarmachung der abgesandten Handels- und Geschäftsbriefe aus dem Fakturierungssystem erfolgt jeweils unter Berücksichtigung der in den aktuellen Stamm- und Bewegungsdaten enthaltenen Informationen.

In den Stammdaten ist im Jahr 01 der Steuersatz 16 % und der Firmenname des Kunden A hinterlegt. Durch Umfirmierung des Kunden A zu B und Änderung des Steuersatzes auf 19 % werden die Stammdaten im Jahr 02 geändert. Eine Historisierung der Stammdaten erfolgt nicht.

Der Steuerpflichtige ist im Jahr 02 nicht mehr in der Lage, die inhaltliche Übereinstimmung der abgesandten Handels- und Geschäftsbriefe mit den ursprünglichen Inhalten bei Lesbarmachung sicherzustellen.

60

Der Nachweis der Durchführung der in dem jeweiligen Verfahren vorgesehenen Kontrollen ist u. a. durch Verarbeitungsprotokolle sowie durch die Verfahrensdokumentation (siehe unter 6. und unter 10.1) zu erbringen.

4. Belegwesen (Belegfunktion)

61

Jeder Geschäftsvorfall ist urschriftlich bzw. als Kopie der Urschrift zu belegen. Ist kein Fremdbeleg vorhanden, muss ein Eigenbeleg erstellt werden. Zweck der Belege ist es, den sicheren und klaren Nachweis über den Zusammenhang zwischen den Vorgängen in der Realität einerseits und dem aufgezeichneten oder gebuchten Inhalt in Büchern oder sonst erforderlichen Aufzeichnungen und ihre Berechtigung andererseits zu erbringen (Belegfunktion). Auf die Bezeichnung als "Beleg" kommt es nicht an. Die Belegfunktion ist die Grundvoraussetzung für die Beweiskraft der Buchführung und sonst erforderlicher Aufzeichnungen. Sie gilt auch bei Einsatz eines DV-Systems.

62

Inhalt und Umfang der in den Belegen enthaltenen Informationen sind insbesondere von der Belegart (z. B. Aufträge, Auftragsbestätigungen, Bescheide über Steuern oder Gebühren, betriebliche Kontoauszüge, Gutschriften, Lieferscheine, Lohn- und Gehaltsabrechnungen, Barquittungen, Rechnungen, Verträge, Zahlungsbelege) und der eingesetzten Verfahren abhängig.

63

Empfangene oder abgesandte Handels- oder Geschäftsbriefe erhalten erst mit dem Kontierungsvermerk und der Verbuchung auch die Funktion eines Buchungsbelegs.

64

Zur Erfüllung der Belegfunktionen sind deshalb Angaben zur Kontierung, zum Ordnungskriterium für die Ablage und zum Buchungsdatum auf dem Papierbeleg erforderlich. Bei einem elektronischen Beleg kann dies auch durch die Verbindung mit einem Datensatz mit Angaben zur Kontierung oder durch eine elektronische Verknüpfung (z. B. eindeutiger Index, Barcode) erfolgen. Ein Steuerpflichtiger hat andernfalls durch organisatorische Maßnahmen sicherzustellen, dass die Geschäftsvorfälle auch ohne Angaben auf den Belegen in angemessener Zeit progressiv und retrograd nachprüfbar sind.

65

Ein Buchungsbeleg in Papierform oder in elektronischer Form (z. B. Rechnung) kann einen oder mehrere Geschäftsvorfälle enthalten.

66

Aus der Verfahrensdokumentation (siehe unter 10.1) muss ersichtlich sein, wie die elektronischen Belege erfasst, empfangen, verarbeitet, ausgegeben und aufbewahrt (zur Aufbewahrung siehe unter 9.) werden.

4.1 Belegsicherung

67

Die Belege in Papierform oder in elektronischer Form sind zeitnah, d. h. möglichst unmittelbar nach Eingang oder Entstehung gegen Verlust zu sichern (vgl. zur zeitgerechten Belegsicherung unter 3.2.3, vgl. zur Aufbewahrung unter 9.).

68

Bei Papierbelegen erfolgt eine Sicherung z. B. durch laufende Nummerierung der eingehenden und ausgehenden Lieferscheine und Rechnungen, durch laufende Ablage in besonderen Mappen und Ordnern, durch zeitgerechte Erfassung in Grund(buch)aufzeichnungen oder durch laufende Vergabe eines Barcodes und anschließendes Scannen.

69

Bei elektronischen Belegen (z. B. Abrechnung aus Fakturierung) kann die laufende Nummerierung automatisch vergeben werden (z. B. durch eine eindeutige Belegnummer).

70

Die Belegsicherung kann organisatorisch und technisch mit der Zuordnung zwischen Beleg und Grund(buch)aufzeichnung oder Buchung verbunden werden.

4.2 Zuordnung zwischen Beleg und Grund(buch)aufzeichnung oder Buchung

71

Die Zuordnung zwischen dem einzelnen Beleg und der dazugehörigen Grund(buch)aufzeichnung oder Buchung kann anhand von eindeutigen Zuordnungsmerkmalen (z. B. Index, Paginierungsnummer, Dokumenten-ID) und zusätzlichen Identifikationsmerkmalen für die Papierablage oder für die Such- und Filtermöglichkeit bei elektronischer Belegablage gewährleistet werden. Gehören zu einer Grund(buch)aufzeichnung oder Buchung mehrere Belege (z. B. Rechnung verweist für Menge und Art der gelieferten Gegenstände nur auf Lieferschein), bedarf es zusätzlicher Zuordnungs- und Identifikationsmerkmale für die Verknüpfung zwischen den Belegen und der Grund(buch)aufzeichnung oder Buchung.

72

Diese Zuordnungs- und Identifizierungsmerkmale aus dem Beleg müssen bei der Aufzeichnung oder Verbuchung in die Bücher oder Aufzeichnungen übernommen werden, um eine progressive und retrograde Prüfbarkeit zu ermöglichen.

73

Die Ablage der Belege und die Zuordnung zwischen Beleg und Aufzeichnung müssen in angemessener Zeit nachprüfbar sein. So kann z. B. Beleg- oder Buchungsdatum, Kontoauszugsnummer oder Name bei umfangreichem Beleganfall mangels Eindeutigkeit in der Regel kein geeignetes Zuordnungsmerkmal für den einzelnen Geschäftsvorfall sein.

Beispiel 5:

Ein Steuerpflichtiger mit ausschließlich unbaren Geschäftsvorfällen erhält nach Abschluss eines jeden Monats von seinem Kreditinstitut einen Kontoauszug in Papierform mit vielen einzelnen Kontoblättern. Für die Zuordnung der Belege und Aufzeichnungen erfasst der Unternehmer ausschließlich die Kontoauszugsnummer. Allein anhand der Kontoauszugsnummer - ohne zusätzliche Angabe der Blattnummer und der Positionsnummer - ist eine Zuordnung von Beleg und Aufzeichnung oder Buchung in angemessener Zeit nicht nachprüfbar.

4.3 Erfassungsgerechte Aufbereitung der Buchungsbelege

75

Eine erfassungsgerechte Aufbereitung der Buchungsbelege in Papierform oder die entsprechende Übernahme von Beleginformationen aus elektronischen Belegen (Daten, Datensätze, elektronische Dokumente und elektronische Unterlagen) ist sicherzustellen. Diese Aufbereitung der Belege ist insbesondere bei Fremdbelegen von Bedeutung, da der Steuerpflichtige im Allgemeinen keinen Einfluss auf die Gestaltung der ihm zugesandten Handels- und Geschäftsbriefe (z. B. Eingangsrechnungen) hat.

76

Wenn für Geschäftsvorfälle keine bildhaften Urschriften empfangen oder abgesandt, sondern elektronische Meldungen ausgestellt wurden (z. B. EDI), dann erfüllen diese Meldungen mit ihrem vollständigen Dateninhalt die Belegfunktion und müssen mit ihrem vollständigen Inhalt gespeichert und aufbewahrt werden.

77

Jedem Geschäftsvorfall muss ein Beleg zugrunde liegen, mit folgenden Inhalten:

Bezeichnung	Begründung
Eindeutige Belegnummer (z. B. Index, Paginiernummer, Dokumenten-ID, fortlaufende Rechnungsausgangsnummer)	Angabe zwingend (§ 146 Absatz 1 Satz 1 AO, vollständig, geordnet) Kriterium für Vollständigkeitskontrolle (Belegsicherung) Bei umfangreichem Beleganfall ist Zuordnung und Identifizierung regelmäßig nicht aus Belegdatum oder anderen Merkmalen eindeutig ableitbar. Sofern die Fremdbelegnummer eine eindeutige Zuordnung zulässt, kann auch diese verwendet werden.
Belegaussteller und -empfänger	Soweit dies zu den branchenüblichen Mindestaufzeichnungspflichten gehört und keine Aufzeichnungserleichterungen bestehen (z. B. § 33 UStDV)
Betrag bzw. Mengen- oder Wertangaben, aus denen sich der zu buchende Betrag ergibt	Angabe zwingend (BFH-Urteil vom 12. Mai 1966, BStBl III S. 372); Dokumentation einer Veränderung des Anlage- und Umlaufvermögens sowie des Eigen- und Fremdkapitals
Währungsangabe und Wechselkurs bei Fremdwährung	Ermittlung des Buchungsbetrags
Hinreichende Erläuterung des Geschäftsvorfalles	Hinweis auf BFH-Urteil vom 12. Mai 1966, BStBl III S. 372; BFH-Urteil vom 1. Oktober 1969, BStBl II 1970 S. 45
Belegdatum	Angabe zwingend (§ 146 Absatz 1 Satz 1 AO, zeitgerecht). Identifikationsmerkmale für eine chronologische Erfassung, bei Bargeschäften regelmäßig Zeitpunkt des Geschäftsvorfalles Evtl. zusätzliche Erfassung der Belegzeit bei

Vgl. Rz. 85 zu den Inhalten der Grund(buch)aufzeichnungen.

Vgl. Rz. 94 zu den Inhalten des Journals.

78

Für umsatzsteuerrechtliche Zwecke können weitere Angaben erforderlich sein. Dazu gehören beispielsweise die Rechnungsangaben nach §§ 14, 14a UStG und § 33 UStDV.

79

Buchungsbelege sowie abgesandte oder empfangene Handels- oder Geschäftsbriefe in Papierform oder in elektronischer Form enthalten darüber hinaus vielfach noch weitere Informationen, die zum Verständnis und zur Überprüfung der für die Besteuerung gesetzlich vorgeschriebenen Aufzeichnungen im Einzelfall von Bedeutung und damit ebenfalls aufzubewahren sind. Dazu gehören z.

B.:

- Mengen- oder Wertangaben zur Erläuterung des Buchungsbetrags, sofern nicht bereits unter Rz. 77 berücksichtigt,
- Einzelpreis (z. B. zur Bewertung),
- Valuta, Fälligkeit (z. B. zur Bewertung),
- Angaben zu Skonti, Rabatten (z. B. zur Bewertung),
- Zahlungsart (bar, unbar),
- Angaben zu einer Steuerbefreiung.

4.4 Besonderheiten

80

Bei DV-gestützten Prozessen wird der Nachweis der zutreffenden Abbildung von Geschäftsvorfällen oft nicht durch konventionelle Belege erbracht (z. B. Buchungen aus Fakturierungssätzen, die durch Multiplikation von Preisen mit entnommenen Mengen aus der Betriebsdatenerfassung gebildet werden). Die Erfüllung der Belegfunktion ist dabei durch die ordnungsgemäße Anwendung des jeweiligen Verfahrens wie folgt nachzuweisen:

- Dokumentation der programminternen Vorschriften zur Generierung der Buchungen,
Nachweis oder Bestätigung, dass die in der Dokumentation enthaltenen Vorschriften einem autorisierten Änderungsverfahren unterlegen haben (u. a. Zugriffsschutz, Versionsführung, Test- und Freigabeverfahren),
- Nachweis der Anwendung des genehmigten Verfahrens sowie
- Nachweis der tatsächlichen Durchführung der einzelnen Buchungen.

81

Bei Dauersachverhalten sind die Ursprungsbelege Basis für die folgenden Automatikbuchungen. Bei (monatlichen) AfA-Buchungen nach Anschaffung eines abnutzbaren Wirtschaftsguts ist der Anschaffungsbeleg mit der AfA-Bemessungsgrundlage und weiteren Parametern (z. B. Nutzungsdauer) aufbewahrungspflichtig. Aus der Verfahrensdokumentation und der ordnungsmäßigen Anwendung des Verfahrens muss der automatische Buchungsvorgang nachvollziehbar sein.

5. Aufzeichnung der Geschäftsvorfälle in zeitlicher Reihenfolge und in sachlicher Ordnung (Grund(buch)aufzeichnungen, Journal- und Kontenfunktion)

82

Der Steuerpflichtige hat organisatorisch und technisch sicherzustellen, dass die elektronischen Buchungen und sonst erforderlichen elektronischen Aufzeichnungen vollständig, richtig, zeitgerecht und geordnet vorgenommen werden (§ 146 Absatz 1 Satz 1 AO, § 239 Absatz 2 HGB). Jede Buchung oder Aufzeichnung muss im Zusammenhang mit einem Beleg stehen (BFH-Urteil vom 24. Juni 1997, BStBl II 1998 S. 51).

83

Bei der doppelten Buchführung müssen alle Geschäftsvorfälle in zeitlicher Reihenfolge (Grund(buch)aufzeichnung, Journalfunktion) und in sachlicher Gliederung (Hauptbuch, Kontenfunktion, siehe unter 5.4) darstellbar sein. Im Hauptbuch bzw. bei der Kontenfunktion verursacht jeder Geschäftsvorfall eine Buchung auf mindestens zwei Konten (Soll- und Habenbuchung).

84

Die Erfassung der Geschäftsvorfälle in elektronischen Grund(buch)aufzeichnungen (siehe unter 5.1 und 5.2) und die Verbuchung im Journal (siehe unter 5.3) kann organisatorisch und zeitlich auseinander fallen (z. B. Grund(buch)aufzeichnung in Form von Kassen-

auftragszeilen). Erfüllen die Erfassungen Belegfunktion bzw. dienen sie der Belegsicherung, dann ist eine unprotokollierte Änderung nicht mehr zulässig (vgl. Rzn. 58 und 59). In diesen Fällen gelten die Ordnungsvorschriften bereits mit der ersten Erfassung der Geschäftsvorfälle und der Daten und müssen über alle nachfolgenden Prozesse erhalten bleiben (z. B. Übergabe von Daten aus Vor- in Hauptsysteme).

5.1 Erfassung in Grund(buch)aufzeichnungen

85

Die fortlaufende Aufzeichnung der Geschäftsvorfälle erfolgt zunächst in Papierform oder in elektronischen Grund(buch)aufzeichnungen (Grundaufzeichnungsfunktion), um die Belegsicherung und die Garantie der Unverlierbarkeit des Geschäftsvorfalles zu gewährleisten. Sämtliche Geschäftsvorfälle müssen der zeitlichen Reihenfolge nach und materiell mit ihrem richtigen und erkennbaren Inhalt festgehalten werden.

Zu den aufzeichnungspflichtigen Inhalten gehören

- die in Rzn. 77, 78 und 79 enthaltenen Informationen,

das Erfassungsdatum, soweit abweichend vom Buchungsdatum

Begründung:

- Angabe zwingend (§ 146 Absatz 1 Satz 1 AO, zeitgerecht),
- Zeitpunkt der Buchungserfassung und -verarbeitung,

Angabe der "Festschreibung" (Veränderbarkeit nur mit Protokollierung) zwingend, soweit nicht Unveränderbarkeit automatisch mit Erfassung und Verarbeitung in Grund(buch)aufzeichnung.

Vgl. Rz. 94 zu den Inhalten des Journals.

86

Die Grund(buch)aufzeichnungen sind nicht an ein bestimmtes System gebunden. Jedes System, durch das die Geschäftsvorfälle fortlaufend, vollständig und richtig festgehalten werden, so dass die Grundaufzeichnungsfunktion erfüllt wird, ist ordnungsmäßig (vgl. BFH-Urteil vom 26. März 1968, BStBl II S. 527 für Buchführungspflichtige).

5.2 Digitale Grund(buch)aufzeichnungen

87

Sowohl beim Einsatz von Haupt- als auch von Vor- oder Nebensystemen ist eine Verbuchung im Journal des Hauptsystems (z. B. Finanzbuchhaltung) bis zum Ablauf des folgenden Monats nicht zu beanstanden, wenn die einzelnen Geschäftsvorfälle bereits in einem Vor- oder Nebensystem die Grundaufzeichnungsfunktion erfüllen und die Einzeldaten aufbewahrt werden.

88

Durch Erfassungs-, Übertragungs- und Verarbeitungskontrollen ist sicherzustellen, dass alle Geschäftsvorfälle vollständig erfasst oder übermittelt werden und danach nicht unbefugt (d. h. nicht ohne Zugriffsschutzverfahren) und nicht ohne Nachweis des vorausgegangenen Zustandes verändert werden können. Die Durchführung der Kontrollen ist zu protokollieren. Die konkrete Ausgestaltung der Protokollierung ist abhängig von der Komplexität und Diversifikation der Geschäftstätigkeit und der Organisationsstruktur sowie des eingesetzten DV-Systems.

89

Neben den Daten zum Geschäftsvorfall selbst müssen auch alle für die Verarbeitung erforderlichen Tabellendaten (Stammdaten, Bewegungsdaten, Metadaten wie z. B. Grund- oder Systemeinstellungen, geänderte Parameter), deren Historisierung und Programme gespeichert sein. Dazu gehören auch Informationen zu Kriterien, die eine Abgrenzung zwischen den steuerrechtlichen, den handelsrechtlichen und anderen Buchungen (z. B. nachrichtliche Datensätze zu Fremdwährungen, alternative Bewertungsmethoden, statistische Buchungen, GuV-Kontennullstellungen, Summenkonten) ermöglichen.

5.3 Verbuchung im Journal (Journalfunktion)

90

Die Journalfunktion erfordert eine vollständige, zeitgerechte und formal richtige Erfassung, Verarbeitung und Wiedergabe der eingegebenen Geschäftsvorfälle. Sie dient dem Nachweis der tatsächlichen und zeitgerechten Verarbeitung der Geschäftsvorfälle.

91

Werden die unter 5.1 genannten Voraussetzungen bereits mit fortlaufender Verbuchung im Journal erfüllt, ist eine zusätzliche Erfassung in Grund(buch)aufzeichnungen nicht erforderlich. Eine laufende Aufzeichnung unmittelbar im Journal genügt den Erfordernis-

sen der zeitgerechten Erfassung in Grund(buch)aufzeichnungen (vgl. BFH-Urteil vom 16. September 1964, BStBl III S. 654). Zeitver-setzte Buchungen im Journal genügen nur dann, wenn die Geschäftsvorfälle vorher fortlaufend richtig und vollständig in Grundauf-zeichnungen oder Grundbüchern aufgezeichnet werden. Die Funktion der Grund(buch) aufzeichnungen kann auf Dauer auch durch eine geordnete und übersichtliche Belegablage erfüllt werden (§ 239 Absatz 4 HGB, § 146 Absatz 5 AO, H 5.2 "Grundbuchaufzeich-nungen" EStH; vgl. Rz. 46).

92

Die Journalfunktion ist nur erfüllt, wenn die gespeicherten Aufzeichnungen gegen Veränderung oder Löschung geschützt sind.

93

Fehlerhafte Buchungen können wirksam und nachvollziehbar durch Stornierungen oder Neubuchungen geändert werden (siehe un-ter 8.). Es besteht deshalb weder ein Bedarf noch die Notwendigkeit für weitere nachträgliche Veränderungen einer einmal erfolgten Buchung. Bei der doppelten Buchführung kann die Journalfunktion zusammen mit der Kontenfunktion erfüllt werden, indem bereits bei der erstmaligen Erfassung des Geschäftsvorfalles alle für die sachliche Zuordnung notwendigen Informationen erfasst werden.

94

Zur Erfüllung der Journalfunktion und zur Ermöglichung der Kontenfunktion sind bei der Buchung insbesondere die nachfolgenden Angaben zu erfassen oder bereitzustellen:

- Eindeutige Belegnummer (siehe Rz. 77),
- Buchungsbetrag (siehe Rz. 77),
- Währungsangabe und Wechselkurs bei Fremdwährung (siehe Rz. 77),
- hinreichende Erläuterung des Geschäftsvorfalles (siehe Rz. 77) - kann (bei Erfüllung der Journal- und Kontenfunktion) im Einzelfall bereits durch andere in Rz. 94 aufgeführte Angaben gegeben sein,
- Belegdatum, soweit nicht aus den Grundaufzeichnungen ersichtlich (siehe Rzn. 77 und 85),
- Buchungsdatum,
- Erfassungsdatum, soweit nicht aus der Grundaufzeichnung ersichtlich (siehe Rz. 85),
- Autorisierung, soweit vorhanden,
- Buchungsperiode/Voranmeldungszeitraum (Ertragsteuer/
Umsatzsteuer),
- Umsatzsteuersatz (siehe Rz. 78),
- Steuerschlüssel, soweit vorhanden (siehe Rz. 78),
- Umsatzsteuerbetrag (siehe Rz. 78),
- Umsatzsteuerkonto (siehe Rz. 78),
- Umsatzsteuer-Identifikationsnummer (siehe Rz. 78),
- Steuernummer (siehe Rz. 78),
- Konto und Gegenkonto,
- Buchungsschlüssel (soweit vorhanden),
- Soll- und Haben-Betrag,

eindeutige Identifikationsnummer (Schlüselfeld) des Geschäftsvorfalles (soweit Aufteilung der Geschäftsvorfälle in Teilbuchungs-sätze [Buchungs-Halbsätze] oder zahlreiche Soll- oder Habenkonten [Splitbuchungen] vorhanden). Über die einheitliche und je -Wirtschaftsjahr eindeutige Identifikationsnummer des Geschäftsvorfalles muss die Identifizierung und Zuordnung aller Teilbuchun-gen einschließlich Steuer-, Sammel-, Verrechnungs- und Interimskontenbuchungen eines Geschäftsvorfalles gewährleistet sein.

5.4 Aufzeichnung der Geschäftsvorfälle in sachlicher Ordnung (Hauptbuch)

95

Die Geschäftsvorfälle sind so zu verarbeiten, dass sie geordnet darstellbar sind (Kontenfunktion) und damit die Grundlage für einen Überblick über die Vermögens- und Ertragslage darstellen. Zur Erfüllung der Kontenfunktion bei Bilanzierenden müssen Geschäftsvorfälle nach Sach- und Personenkonten geordnet dargestellt werden.

96

Die Kontenfunktion verlangt, dass die im Journal in zeitlicher Reihenfolge einzeln aufgezeichneten Geschäftsvorfälle auch in sachlicher Ordnung auf Konten dargestellt werden. Damit bei Bedarf für einen zurückliegenden Zeitpunkt ein Zwischenstatus oder eine Bilanz mit Gewinn- und Verlustrechnung aufgestellt werden kann, müssen Eröffnungsbilanzbuchungen und alle Abschlussbuchungen in den Konten enthalten sein. Die Konten sind nach Abschlussposition zu sammeln und nach Kontensummen oder Salden fortzuschreiben.

97

Werden innerhalb verschiedener Bereiche des DV-Systems oder zwischen unterschiedlichen DV-Systemen differierende Ordnungskriterien verwendet, so müssen entsprechende Zuordnungstabellen (z. B. elektronische Mappingtabellen) vorgehalten werden (z. B. Wechsel des Kontenrahmens, unterschiedliche Nummernkreise in Vor- und Hauptsystem). Dies gilt auch bei einer elektronischen Übermittlung von Daten an die Finanzbehörde (z. B. unterschiedliche Ordnungskriterien in Bilanz/GuV und EÜR einerseits und USt-Voranmeldung, LSt-Anmeldung, Anlage EÜR und E-Bilanz andererseits). Sollte die Zuordnung mit elektronischen Verlinkungen oder Schlüsselfeldern erfolgen, sind die Verlinkungen in dieser Form vorzuhalten.

98

Die vorstehenden Ausführungen gelten für die Nebenbücher entsprechend.

99

Bei der Übernahme verdichteter Zahlen ins Hauptsystem müssen die zugehörigen Einzelaufzeichnungen aus den Vor- und Nebensystemen erhalten bleiben.

6. Internes Kontrollsystem (IKS)

100

Für die Einhaltung der Ordnungsvorschriften des § 146 AO (siehe unter 3.) hat der Steuerpflichtige Kontrollen einzurichten, auszuüben und zu protokollieren. Hierzu gehören beispielsweise

- Zugangs- und Zugriffsberechtigungskontrollen, auf Basis entsprechender Zugangs- und Zugriffsberechtigungskonzepte (z. B. spezifische Zugangs- und Zugriffsberechtigungen),
- Funktionstrennungen,
- Erfassungskontrollen (Fehlerhinweise, Plausibilitätsprüfungen),
- Abstimmungskontrollen bei der Dateneingabe,
- Verarbeitungskontrollen,
- Schutzmaßnahmen gegen die beabsichtigte und unbeabsichtigte Verfälschung von Programmen, Daten und Dokumenten.

Die konkrete Ausgestaltung des Kontrollsystems ist abhängig von der Komplexität und Diversifikation der Geschäftstätigkeit und der Organisationsstruktur sowie des eingesetzten DV-Systems.

101

Im Rahmen eines funktionsfähigen IKS muss auch anlassbezogen (z. B. Systemwechsel) geprüft werden, ob das eingesetzte DV-System tatsächlich dem dokumentierten System entspricht (siehe Rz. 155 zu den Rechtsfolgen bei fehlender oder ungenügender Verfahrensdokumentation).

102

Die Beschreibung des IKS ist Bestandteil der Verfahrensdokumentation (siehe unter 10.1).

7. Datensicherheit

103

Der Steuerpflichtige hat sein DV-System gegen Verlust (z. B. Unauffindbarkeit, Vernichtung, Untergang und Diebstahl) zu sichern und gegen unberechtigte Eingaben und Veränderungen (z. B. durch Zugangs- und Zugriffskontrollen) zu schützen.

104

Werden die Daten, Datensätze, elektronischen Dokumente und elektronischen Unterlagen nicht ausreichend geschützt und können deswegen nicht mehr vorgelegt werden, so ist die Buchführung formell nicht mehr ordnungsmäßig.

Beispiel 6:

Unternehmer überschreibt unwiderruflich die Finanzbuchhaltungsdaten des Vorjahres mit den Daten des laufenden Jahres.

Die sich daraus ergebenden Rechtsfolgen sind vom jeweiligen Einzelfall abhängig.

106

Die Beschreibung der Vorgehensweise zur Datensicherung ist Bestandteil der Verfahrensdokumentation (siehe unter 10.1). Die konkrete Ausgestaltung der Beschreibung ist abhängig von der Komplexität und Diversifikation der Geschäftstätigkeit und der Organisationsstruktur sowie des eingesetzten DV-Systems.

8. Unveränderbarkeit, Protokollierung von Änderungen

107

Nach § 146 Absatz 4 AO darf eine Buchung oder Aufzeichnung nicht in einer Weise verändert werden, dass der ursprüngliche Inhalt nicht mehr feststellbar ist. Auch solche Veränderungen dürfen nicht vorgenommen werden, deren Beschaffenheit es ungewiss lässt, ob sie ursprünglich oder erst später gemacht worden sind.

108

Das zum Einsatz kommende DV-Verfahren muss die Gewähr dafür bieten, dass alle Informationen (Programme und Datenbestände), die einmal in den Verarbeitungsprozess eingeführt werden (Beleg, Grundaufzeichnung, Buchung), nicht mehr unterdrückt oder ohne Kenntlichmachung überschrieben, gelöscht, geändert oder verfälscht werden können. Bereits in den Verarbeitungsprozess eingeführte Informationen (Beleg, Grundaufzeichnung, Buchung) dürfen nicht ohne Kenntlichmachung durch neue Daten ersetzt werden.

Beispiele 7 für unzulässige Vorgänge:

Elektronische Grund(buch)aufzeichnungen aus einem Kassen- oder Warenwirtschaftssystem werden über eine Datenschnittstelle in ein Officeprogramm exportiert, dort unprotokolliert editiert und anschließend über eine Datenschnittstelle reimportiert.

Vorerfassungen, Stapelbuchungen werden bis zur Erstellung des Jahresabschlusses und darüber hinaus offen gehalten.

Alle Eingaben können daher unprotokolliert geändert werden.

110

Die Unveränderbarkeit der Daten, Datensätze, elektronischen Dokumente und elektronischen Unterlagen (vgl. Rzn. 3 bis 5) kann sowohl hardwaremäßig (z. B. unveränderbare und fälschungssichere Datenträger) als auch softwaremäßig (z. B. Sicherungen, Sperren, Festschreibung, Löscher, automatische Protokollierung, Historisierungen, Versionierungen) als auch organisatorisch (z. B. mittels Zugriffsberechtigungskonzepten) gewährleistet werden. Die Ablage von Daten und elektronischen Dokumenten in einem Dateisystem erfüllt die Anforderungen der Unveränderbarkeit regelmäßig nicht, soweit nicht zusätzliche Maßnahmen ergriffen werden, die eine Unveränderbarkeit gewährleisten.

111

Spätere Änderungen sind ausschließlich so vorzunehmen, dass sowohl der ursprüngliche Inhalt als auch die Tatsache, dass Veränderungen vorgenommen wurden, erkennbar bleiben. Bei programmgenerierten bzw. programmgesteuerten Aufzeichnungen (automatisierte Belege bzw. Dauerbelege) sind Änderungen an den der Aufzeichnung zugrunde liegenden Generierungs- und Steuerungsdaten ebenfalls aufzuzeichnen. Dies betrifft insbesondere die Protokollierung von Änderungen in Einstellungen oder die Parametrisierung der Software. Bei einer Änderung von Stammdaten (z. B. Abkürzungs- oder Schlüsselverzeichnisse, Organisationspläne) muss die eindeutige Bedeutung in den entsprechenden Bewegungsdaten (z. B. Umsatzsteuerschlüssel, Währungseinheit, Kontoeigenschaft) erhalten bleiben. Ggf. müssen Stammdatenänderungen ausgeschlossen oder Stammdaten mit Gültigkeitsangaben historisiert werden, um mehrdeutige Verknüpfungen zu verhindern. Auch eine Änderungshistorie darf nicht nachträglich veränderbar sein.

112

Werden Systemfunktionalitäten oder Manipulationsprogramme eingesetzt, die diesen Anforderungen entgegenwirken, führt dies zur Ordnungswidrigkeit der elektronischen Bücher und sonst erforderlicher elektronischer Aufzeichnungen.

Beispiel 8:

Einsatz von Zappern, Phantomware, Backofficeprodukten mit dem Ziel unprotokollierter Änderungen elektronischer Einnahmenaufzeichnungen.

9. Aufbewahrung

113

Der sachliche Umfang der Aufbewahrungspflicht in § 147 Absatz 1 AO besteht grundsätzlich nur im Umfang der Aufzeichnungspflicht (BFH-Urteil vom 24. Juni 2009, BStBl II 2010 S. 452; BFH-Urteil vom 26. Februar 2004, BStBl II S. 599).

114

Müssen Bücher für steuerliche Zwecke geführt werden, sind sie in vollem Umfang aufbewahrungs- und vorlagepflichtig (z. B. Finanzbuchhaltung hinsichtlich Drohverlustrückstellungen, nicht abziehbare Betriebsausgaben, organschaftliche Steuerumlagen; BFH-Beschluss vom 26. September 2007, BStBl II 2008 S. 415).

115

Auch Steuerpflichtige, die nach § 4 Absatz 3 EStG als Gewinn den Überschuss der Betriebseinnahmen über die Betriebsausgaben ansetzen, sind verpflichtet, Aufzeichnungen und Unterlagen nach § 147 Absatz 1 AO aufzubewahren (BFH-Urteil vom 24. Juni 2009, BStBl II 2010 S. 452; BFH-Urteil vom 26. Februar 2004, BStBl II S. 599).

116

Aufbewahrungspflichten können sich auch aus anderen Rechtsnormen (z. B. § 14b UStG) ergeben.

117

Die aufbewahrungspflichtigen Unterlagen müssen geordnet aufbewahrt werden. Ein bestimmtes Ordnungssystem ist nicht vorgeschrieben. Die Ablage kann z. B. nach Zeitfolge, Sachgruppen, Kontenklassen, Belegnummern oder alphabetisch erfolgen. Bei elektronischen Unterlagen ist ihr Eingang, ihre Archivierung und ggf. Konvertierung sowie die weitere Verarbeitung zu protokollieren. Es muss jedoch sichergestellt sein, dass ein sachverständiger Dritter innerhalb angemessener Zeit prüfen kann.

118

Die nach außersteuerlichen und steuerlichen Vorschriften aufzeichnungspflichtigen und nach § 147 Absatz 1 AO aufbewahrungspflichtigen Unterlagen können nach § 147 Absatz 2 AO bis auf wenige Ausnahmen auch als Wiedergabe auf einem Bildträger oder auf anderen Datenträgern aufbewahrt werden, wenn dies den GoB entspricht und sichergestellt ist, dass die Wiedergabe oder die Daten

mit den empfangenen Handels- oder Geschäftsbriefen und den Buchungsbelegen bildlich und mit den anderen Unterlagen inhaltlich übereinstimmen, wenn sie lesbar gemacht werden,

während der Dauer der Aufbewahrungsfrist jederzeit verfügbar sind, unverzüglich lesbar gemacht und maschinell ausgewertet werden können.

119

Sind aufzeichnungs- und aufbewahrungspflichtige Daten, Datensätze, elektronische Dokumente und elektronische Unterlagen im Unternehmen entstanden oder dort eingegangen, sind sie auch in dieser Form aufzubewahren und dürfen vor Ablauf der Aufbewahrungsfrist nicht gelöscht werden. Sie dürfen daher nicht mehr ausschließlich in ausgedruckter Form aufbewahrt werden und müssen für die Dauer der Aufbewahrungsfrist unveränderbar erhalten bleiben (z. B. per E-Mail eingegangene Rechnung im PDF-Format oder eingescannte Papierbelege). Dies gilt unabhängig davon, ob die Aufbewahrung im Produktivsystem oder durch Auslagerung in ein anderes DV-System erfolgt. Unter Zumutbarkeitsgesichtspunkten ist es nicht zu beanstanden, wenn der Steuerpflichtige elektronisch erstellte und in Papierform abgesandte Handels- und Geschäftsbriefe nur in Papierform aufbewahrt.

Beispiel 9 zu Rz. 119:

Ein Steuerpflichtiger erstellt seine Ausgangsrechnungen mit einem Textverarbeitungsprogramm. Nach dem Ausdruck der jeweiligen Rechnung wird die hierfür verwendete Maske (Dokumentenvorlage) mit den Inhalten der nächsten Rechnung überschrieben. Es ist in diesem Fall nicht zu beanstanden, wenn das Doppel des versendeten Schreibens in diesem Fall nur als Papierdokument aufbewahrt wird. Werden die abgesandten Handels- und Geschäftsbriefe jedoch tatsächlich in elektronischer Form aufbewahrt (z. B. im File-System oder einem DMS-System), so ist eine ausschließliche Aufbewahrung in Papierform nicht mehr zulässig. Das Verfahren muss dokumentiert werden. Werden Handels- oder Geschäftsbriefe mit Hilfe eines Fakturierungssystems oder ähnlicher Anwendungen erzeugt, bleiben die elektronischen Daten aufbewahrungspflichtig.

121

Bei den Daten und Dokumenten ist - wie bei den Informationen in Papierbelegen - auf deren Inhalt und auf deren Funktion abzustellen, nicht auf deren Bezeichnung. So sind beispielsweise E-Mails mit der Funktion eines Handels- oder Geschäftsbriefs oder eines Buchungsbelegs in elektronischer Form aufbewahrungspflichtig. Dient eine E-Mail nur als "Transportmittel", z. B. für eine angehängte elektronische Rechnung, und enthält darüber hinaus keine weitergehenden aufbewahrungspflichtigen Informationen, so ist diese nicht aufbewahrungspflichtig (wie der bisherige Papierbriefumschlag).

122

Ein elektronisches Dokument ist mit einem nachvollziehbaren und eindeutigen Index zu versehen. Der Erhalt der Verknüpfung zwischen Index und elektronischem Dokument muss während der gesamten Aufbewahrungsfrist gewährleistet sein. Es ist sicherzustellen, dass das elektronische Dokument unter dem zugeteilten Index verwaltet werden kann. Stellt ein Steuerpflichtiger durch organisatorische Maßnahmen sicher, dass das elektronische Dokument auch ohne Index verwaltet werden kann, und ist dies in angemessener Zeit nachprüfbar, so ist aus diesem Grund die Buchführung nicht zu beanstanden.

123

Das Anbringen von Buchungsvermerken, Indexierungen, Barcodes, farblichen Hervorhebungen usw. darf - unabhängig von seiner technischen Ausgestaltung - keinen Einfluss auf die Lesbarmachung des Originalzustands haben. Die elektronischen Bearbeitungsvorgänge sind zu protokollieren und mit dem elektronischen Dokument zu speichern, damit die Nachvollziehbarkeit und Prüfbarkeit des Originalzustands und seiner Ergänzungen gewährleistet ist.

124

Hinsichtlich der Aufbewahrung digitaler Unterlagen bei Bargeschäften wird auf das BMF-Schreiben vom 26. November 2010 (IV A 4 - S 0316/08/10004-07, BStBl I S. 1342) hingewiesen.

9.1 Maschinelle Auswertbarkeit (§ 147 Absatz 2 Nummer 2 AO)

125

Art und Umfang der maschinellen Auswertbarkeit sind nach den tatsächlichen Informations- und Dokumentationsmöglichkeiten zu beurteilen.

Beispiel 10:

Neues Datenformat für elektronische Rechnungen ZUGFeRD (Zentraler User Guide des Forums elektronische Rechnung Deutschland)

Hier ist vorgesehen, dass Rechnungen im PDF/A-3-Format versendet werden. Diese bestehen aus einem Rechnungsbild (dem augenlesbaren, sichtbaren Teil der PDF-Datei) und den in die PDF-Datei eingebetteten Rechnungsdaten im standardisierten XML-Format.

Entscheidend ist hier jetzt nicht, ob der Rechnungsempfänger nur das Rechnungsbild (Image) nutzt, sondern, dass auch noch tatsächlich XML-Daten vorhanden sind, die nicht durch eine Formatumwandlung (z. B. in TIFF) gelöscht werden dürfen. Die maschinelle Auswertbarkeit bezieht sich auf sämtliche Inhalte der PDF/A-3-Datei.

126

Eine maschinelle Auswertbarkeit ist nach diesem Beurteilungsmaßstab bei aufzeichnungs- und aufbewahrungspflichtigen Daten, Datensätzen, elektronischen Dokumenten und elektronischen Unterlagen (vgl. Rzn. 3 bis 5) u. a. gegeben, die

- mathematisch-technische Auswertungen ermöglichen,
- eine Volltextsuche ermöglichen,

auch ohne mathematisch-technische Auswertungen eine Prüfung im weitesten Sinne ermöglichen (z. B. Bildschirmabfragen, die Nachverfolgung von Verknüpfungen und Verlinkungen oder die Textsuche nach bestimmten Eingabekriterien).

127

Mathematisch-technische Auswertung bedeutet, dass alle in den aufzeichnungs- und aufbewahrungspflichtigen Daten, Datensätzen (vgl. Rzn. 3 bis 5) enthaltenen Informationen automatisiert (DV-gestützt) interpretiert, dargestellt, verarbeitet sowie für andere Datenbank Anwendungen und eingesetzte Prüfsoftware direkt, ohne weitere Konvertierungs- und Bearbeitungsschritte und ohne Informationsverlust nutzbar gemacht werden können (z. B. für wahlfreie Sortier-, Summier-, Verbindungs- und Filterungsmöglichkeiten).

Mathematisch-technische Auswertungen sind z. B. möglich bei:

- Elektronischen Grund(buch)aufzeichnungen (z. B. Kassendaten, Daten aus Warenwirtschaftssystem, Inventurlisten),
- Journaldaten aus Finanzbuchhaltung oder Lohnbuchhaltung,
- Textdateien oder Dateien aus Tabellenkalkulationen mit strukturierten Daten in tabellarischer Form (z. B. Reisekostenabrechnung, Überstundennachweise).

128

Neben den Daten in Form von Datensätzen und den elektronischen Dokumenten sind auch alle zur maschinellen Auswertung der Daten im Rahmen des Datenzugriffs notwendigen Strukturinformationen (z. B. über die Dateierkunft [eingesetztes System], die Dateistruktur, die Datenfelder, verwendete Zeichensatztabellen) in maschinell auswertbarer Form sowie die internen und externen Verknüpfungen vollständig und in unverdichteter, maschinell auswertbarer Form aufzubewahren. Im Rahmen einer Datenträgerüberlassung ist der Erhalt technischer Verlinkungen auf dem Datenträger nicht erforderlich, sofern dies nicht möglich ist.

129

Die Reduzierung einer bereits bestehenden maschinellen Auswertbarkeit, beispielsweise durch Umwandlung des Dateiformats oder der Auswahl bestimmter Aufbewahrungsformen, ist nicht zulässig (siehe unter 9.2).

Beispiele 11:

-

Umwandlung von PDF/A-Dateien ab der Norm PDF/A-3 in ein Bildformat (z. B. TIFF, JPEG etc.), da dann die in den PDF/A-Dateien enthaltenen XML-Daten und ggf. auch vorhandene Volltextinformationen gelöscht werden.

- Umwandlung von elektronischen Grund(buch)aufzeichnungen (z. B. Kasse, Warenwirtschaft) in ein PDF-Format.
- Umwandlung von Journaldaten einer Finanzbuchhaltung oder Lohnbuchhaltung in ein PDF-Format.

Eine Umwandlung in ein anderes Format (z. B. Inhouse-Format) ist zulässig, wenn die maschinelle Auswertbarkeit nicht eingeschränkt wird und keine inhaltliche Veränderung vorgenommen wird (siehe Rz. 135).

Der Steuerpflichtige muss dabei auch berücksichtigen, dass entsprechende Einschränkungen in diesen Fällen zu seinen Lasten gehen können (z. B. Speicherung einer E-Mail als PDF-Datei. Die Informationen des Headers [z. B. Informationen zum Absender] gehen dabei verloren und es ist nicht mehr nachvollziehbar, wie der tatsächliche Zugang der E-Mail erfolgt ist).

9.2 Elektronische Aufbewahrung

130

Werden Handels- oder Geschäftsbriefe und Buchungsbelege in Papierform empfangen und danach elektronisch erfasst (scannen), ist das Scanergebnis so aufzubewahren, dass die Wiedergabe mit dem Original bildlich übereinstimmt, wenn es lesbar gemacht wird. Werden gescannte Dokumente per Optical-Character-Recognition-Verfahren (OCR-Verfahren) um Volltextinformationen angereichert (zum Beispiel volltextrecherchierbare PDFs), so ist dieser Volltext nach Verifikation und Korrektur über die Dauer der Aufbewahrungsfrist aufzubewahren und auch für Prüfzwecke verfügbar zu machen.

131

Eingehende elektronische Handels- oder Geschäftsbriefe und Buchungsbelege müssen in dem Format aufbewahrt werden, in dem sie empfangen wurden (z. B. Rechnungen oder Kontoauszüge im PDF- oder Bildformat). Eine Umwandlung in ein anderes Format (z. B. MSG in PDF) ist dann zulässig, wenn die maschinelle Auswertbarkeit nicht eingeschränkt wird und keine inhaltlichen Veränderungen vorgenommen werden (siehe Rz. 135). Erfolgt eine Anreicherung der Bildinformationen, z. B. durch OCR (Beispiel: Erzeugung einer volltextrecherchierbaren PDF-Datei im Erfassungsprozess), sind die dadurch gewonnenen Informationen nach Verifikation und Korrektur ebenfalls aufzubewahren.

132

Im DV-System erzeugte Daten im Sinne der Rzn. 3 bis 5 (z. B. Grund(buch)aufzeichnungen in Vor- und Nebensystemen, Buchungen, generierte Datensätze zur Erstellung von Ausgangsrechnungen) oder darin empfangene Daten (z. B. EDI-Verfahren) müssen im Ursprungsformat aufbewahrt werden.

133

Im DV-System erzeugte Dokumente (z. B. als Textdokumente erstellte Ausgangsrechnungen [§ 14b UStG], elektronisch abgeschlossene Verträge, Handels- und Geschäftsbriefe, Verfahrensdokumentation) sind im Ursprungsformat aufzubewahren. Unter Zumutbarkeitsgesichtspunkten ist es nicht zu beanstanden, wenn der Steuerpflichtige elektronisch erstellte und in Papierform abgesandte Handels- und Geschäftsbriefe nur in Papierform aufbewahrt (Hinweis auf Rzn. 119, 120). Eine Umwandlung in ein anderes Format (z. B. Inhouse-Format) ist zulässig, wenn die maschinelle Auswertbarkeit nicht eingeschränkt wird und keine inhaltliche Veränderung vorgenommen wird (siehe Rz. 135).

134

Bei Einsatz von Kryptografiertechniken ist sicherzustellen, dass die verschlüsselten Unterlagen im DV-System in entschlüsselter Form zur Verfügung stehen. Werden Signaturprüfchlüssel verwendet, sind die eingesetzten Schlüssel aufzubewahren. Die Aufbewahrungspflicht endet, wenn keine der mit den Schlüsseln signierten Unterlagen mehr aufbewahrt werden müssen.

135

Bei Umwandlung (Konvertierung) aufbewahrungspflichtiger Unterlagen in ein unternehmenseigenes Format (sog. Inhouse-Format) sind beide Versionen zu archivieren, derselben Aufzeichnung zuzuordnen und mit demselben Index zu verwalten sowie die konvertierte Version als solche zu kennzeichnen. Nicht aufbewahrungspflichtig sind die während der maschinellen Verarbeitung durch das Buchführungssystem erzeugten Dateien, sofern diese ausschließlich einer temporären Zwischenspeicherung von Verarbeitungsergebnissen dienen und deren Inhalte im Laufe des weiteren Verarbeitungsprozesses vollständig Eingang in die Buchführungsdaten finden. Voraussetzung ist jedoch, dass bei der weiteren Verarbeitung keinerlei "Verdichtung" aufzeichnungs- und aufbewahrungspflichtiger Daten (vgl. Rzn. 3 bis 5) vorgenommen wird.

9.3 Elektronische Erfassung von Papierdokumenten (Scanvorgang)

136

Papierdokumente werden durch den Scanvorgang in elektronische Dokumente umgewandelt. Das Verfahren muss dokumentiert werden. Der Steuerpflichtige sollte daher eine Organisationsanweisung erstellen, die unter anderem regelt:

- wer scannen darf,
- zu welchem Zeitpunkt gescannt wird (z. B. beim Posteingang, während oder nach Abschluss der Vorgangsbearbeitung),
- welches Schriftgut gescannt wird,
- ob eine bildliche oder inhaltliche Übereinstimmung mit dem Original erforderlich ist,
- wie die Qualitätskontrolle auf Lesbarkeit und Vollständigkeit und
- wie die Protokollierung von Fehlern zu erfolgen hat.

Die konkrete Ausgestaltung dieser Verfahrensdokumentation ist abhängig von der Komplexität und Diversifikation der Geschäftstätigkeit und der Organisationsstruktur sowie des eingesetzten DV-Systems.

137

Eine vollständige Farbwiedergabe ist erforderlich, wenn der Farbe Beweisfunktion zukommt (z. B. Minusbeträge in roter Schrift, Sicht-, Bearbeitungs- und Zeichnungsvermerke in unterschiedlichen Farben).

138

Für Besteuerungszwecke ist eine elektronische Signatur oder ein Zeitstempel nicht erforderlich.

139

Im Anschluss an den Scanvorgang darf die weitere Bearbeitung nur mit dem elektronischen Dokument erfolgen. Die Papierbelege sind dem weiteren Bearbeitungsgang zu entziehen, damit auf diesen keine Bemerkungen, Ergänzungen usw. vermerkt werden können, die auf dem elektronischen Dokument nicht enthalten sind. Sofern aus organisatorischen Gründen nach dem Scanvorgang eine weitere Vorgangsbearbeitung des Papierbeleges erfolgt, muss nach Abschluss der Bearbeitung der bearbeitete Papierbeleg erneut eingescannt und ein Bezug zum ersten Scanobjekt hergestellt werden (gemeinsamer Index).

140

Nach dem Einscannen dürfen Papierdokumente vernichtet werden, soweit sie nicht nach außersteuerlichen oder steuerlichen Vorschriften im Original aufzubewahren sind. Der Steuerpflichtige muss entscheiden, ob Dokumente, deren Beweiskraft bei der Aufbewahrung in elektronischer Form nicht erhalten bleibt, zusätzlich in der Originalform aufbewahrt werden sollen.

141

Der Verzicht auf einen Papierbeleg darf die Möglichkeit der Nachvollziehbarkeit und Nachprüfbarkeit nicht beeinträchtigen.

9.4 Auslagerung von Daten aus dem Produktivsystem und Systemwechsel

142

Im Falle eines Systemwechsels (z. B. Abschaltung Altsystem, Datenmigration), einer Systemänderung (z. B. Änderung der OCR-Software, Update der Finanzbuchhaltung etc.) oder einer Auslagerung von aufzeichnungs- und aufbewahrungspflichtigen Daten (vgl. Rzn. 3 bis 5) aus dem Produktivsystem ist es nur dann nicht erforderlich, die ursprüngliche Hard- und Software des Produktivsystems über die Dauer der Aufbewahrungsfrist vorzuhalten, wenn die folgenden Voraussetzungen erfüllt sind:

1. Die aufzeichnungs- und aufbewahrungspflichtigen Daten (einschließlich Metadaten, Stammdaten, Bewegungsdaten und der erforderlichen Verknüpfungen) müssen unter Beachtung der Ordnungsvorschriften (vgl. §§ 145 bis 147 AO) quantitativ und qualitativ gleichwertig in ein neues System, in eine neue Datenbank, in ein Archivsystem oder in ein anderes System überführt werden. Bei einer erforderlichen Datenumwandlung (Migration) darf ausschließlich das Format der Daten (z. B. Datums- und Währungsformat) umgesetzt, nicht aber eine inhaltliche Änderung der Daten vorgenommen werden. Die vorgenommenen Änderungen sind zu dokumentieren.

Die Reorganisation von OCR-Datenbanken ist zulässig, soweit die zugrunde liegenden elektronischen Dokumente und Unterlagen durch diesen Vorgang unverändert bleiben und die durch das OCR-Verfahren gewonnenen Informationen mindestens in quantitativer und qualitativer Hinsicht erhalten bleiben.

2. Das neue System, das Archivsystem oder das andere System muss in quantitativer und qualitativer Hinsicht die gleichen Auswertungen der aufzeichnungs- und aufbewahrungspflichtigen Daten ermöglichen, als wären die Daten noch im Produktivsystem.

143

Andernfalls ist die ursprüngliche Hard- und Software des Produktivsystems - neben den aufzeichnungs- und aufbewahrungspflichtigen Daten - für die Dauer der Aufbewahrungsfrist vorzuhalten. Auf die Möglichkeit der Bewilligung von Erleichterungen nach § 148 AO wird hingewiesen.

144

Eine Aufbewahrung in Form von Datenextrakten, Reports oder Druckdateien ist unzulässig, soweit nicht mehr alle aufzeichnungs- und aufbewahrungspflichtigen Daten übernommen werden.

10. Nachvollziehbarkeit und Nachprüfbarkeit

145

Die allgemeinen Grundsätze der Nachvollziehbarkeit und Nachprüfbarkeit sind unter 3.1 aufgeführt.

Die Prüfbarkeit der formellen und sachlichen Richtigkeit bezieht sich sowohl auf einzelne Geschäftsvorfälle (Einzelprüfung) als auch auf die Prüfbarkeit des gesamten Verfahrens (Verfahrens- oder Systemprüfung anhand einer Verfahrensdokumentation, siehe unter 10.1).

146

Auch an die DV-gestützte Buchführung wird die Anforderung gestellt, dass Geschäftsvorfälle für die Dauer der Aufbewahrungsfrist retrograd und progressiv prüfbar bleiben müssen.

147

Die vorgenannten Anforderungen gelten für sonst erforderliche elektronische Aufzeichnungen sinngemäß (§ 145 Absatz 2 AO).

148

Von einem sachverständigen Dritten kann zwar Sachverstand hinsichtlich der Ordnungsvorschriften der §§ 145 bis 147 AO und allgemeiner DV-Sachverstand erwartet werden, nicht jedoch spezielle, produktabhängige System- oder Programmierkenntnisse.

149

Nach § 146 Absatz 3 Satz 3 AO muss im Einzelfall die Bedeutung von Abkürzungen, Ziffern, Buchstaben und Symbolen eindeutig festliegen und sich aus der Verfahrensdokumentation ergeben.

150

Für die Prüfung ist eine aussagefähige und aktuelle Verfahrensdokumentation notwendig, die alle System- bzw. Verfahrensänderungen inhaltlich und zeitlich lückenlos dokumentiert.

10.1 Verfahrensdokumentation

151

Da sich die Ordnungsmäßigkeit neben den elektronischen Büchern und sonst erforderlichen Aufzeichnungen auch auf die damit in Zusammenhang stehenden Verfahren und Bereiche des DV-Systems bezieht (siehe unter 3.), muss für jedes DV-System eine übersichtlich gegliederte Verfahrensdokumentation vorhanden sein, aus der Inhalt, Aufbau, Ablauf und Ergebnisse des DV-Verfahrens vollständig und schlüssig ersichtlich sind. Der Umfang der im Einzelfall erforderlichen Dokumentation wird dadurch bestimmt, was zum Verständnis des DV-Verfahrens, der Bücher und Aufzeichnungen sowie der aufbewahrten Unterlagen notwendig ist. Die Verfahrensdokumentation muss verständlich und damit für einen sachverständigen Dritten in angemessener Zeit nachprüfbar sein. Die konkrete Ausgestaltung der Verfahrensdokumentation ist abhängig von der Komplexität und Diversifikation der Geschäftstätigkeit und der Organisationsstruktur sowie des eingesetzten DV-Systems.

152

Die Verfahrensdokumentation beschreibt den organisatorisch und technisch gewollten Prozess, z. B. bei elektronischen Dokumenten von der Entstehung der Informationen über die Indizierung, Verarbeitung und Speicherung, dem eindeutigen Wiederfinden und der maschinellen Auswertbarkeit, der Absicherung gegen Verlust und Verfälschung und der Reproduktion.

153

Die Verfahrensdokumentation besteht in der Regel aus einer allgemeinen Beschreibung, einer Anwenderdokumentation, einer technischen Systemdokumentation und einer Betriebsdokumentation.

154

Für den Zeitraum der Aufbewahrungsfrist muss gewährleistet und nachgewiesen sein, dass das in der Dokumentation beschriebene Verfahren dem in der Praxis eingesetzten Verfahren voll entspricht. Dies gilt insbesondere für die eingesetzten Versionen der Programme (Programmidentität). Die Verfahrensdokumentation ist bei Änderungen zu versionieren und eine nachvollziehbare Änderungshistorie vorzuhalten. Aus der Verfahrensdokumentation muss sich ergeben, wie die Ordnungsvorschriften (z. B. §§ 145 ff. AO, §§ 238 ff. HGB) und damit die in diesem Schreiben enthaltenen Anforderungen beachtet werden. Die Aufbewahrungsfrist für die Verfahrensdokumentation läuft nicht ab, soweit und solange die Aufbewahrungsfrist für die Unterlagen noch nicht abgelaufen ist, zu deren Verständnis sie erforderlich ist.

155

Soweit eine fehlende oder ungenügende Verfahrensdokumentation die Nachvollziehbarkeit und Nachprüfbarkeit nicht beeinträchtigt, liegt kein formeller Mangel mit sachlichem Gewicht vor, der zum Verwerfen der Buchführung führen kann.

10.2

156

Wer aufzubewahrende Unterlagen in der Form einer Wiedergabe auf einem Bildträger oder auf anderen Datenträgern vorlegt, ist nach § 147 Absatz 5 AO verpflichtet, auf seine Kosten diejenigen Hilfsmittel zur Verfügung zu stellen, die erforderlich sind, um die Unterlagen lesbar zu machen. Auf Verlangen der Finanzbehörde hat der Steuerpflichtige auf seine Kosten die Unterlagen unverzüglich ganz oder teilweise auszudrucken oder ohne Hilfsmittel lesbare Reproduktionen beizubringen.

157

Der Steuerpflichtige muss durch Scannen digitalisierte Unterlagen über sein DV-System per Bildschirm lesbar machen. Ein Ausdruck auf Papier ist nicht ausreichend. Die elektronischen Dokumente müssen für die Dauer der Aufbewahrungsfrist jederzeit lesbar sein (BFH-Beschluss vom 26. September 2007, BStBl II 2008 S. 415).

11. Datenzugriff

158

Nach § 147 Absatz 6 AO hat die Finanzbehörde das Recht, die mit Hilfe eines DV-Systems erstellten und nach § 147 Absatz 1 AO aufbewahrungspflichtigen Unterlagen durch Datenzugriff zu prüfen. Das Recht auf Datenzugriff steht der Finanzbehörde nur im Rahmen steuerlicher Außenprüfungen zu. Durch die Regelungen zum Datenzugriff wird der sachliche Umfang der Außenprüfung (§ 194 AO) nicht erweitert; er wird durch die Prüfungsanordnung (§ 196 AO, § 5 BpO) bestimmt.

11.1 Umfang und Ausübung des Rechts auf Datenzugriff nach § 147 Absatz 6 AO

159

Gegenstand der Prüfung sind die nach außersteuerlichen und steuerlichen Vorschriften aufzeichnungspflichtigen und die nach § 147 Absatz 1 AO aufbewahrungspflichtigen Unterlagen. Hierfür sind insbesondere die Daten der Finanzbuchhaltung, der Anlagenbuchhaltung, der Lohnbuchhaltung und aller Vor- und Nebensysteme, die aufzeichnungs- und aufbewahrungspflichtige Unterlagen enthalten (vgl. Rzn. 3 bis 5), für den Datenzugriff bereitzustellen. Die Art der Außenprüfung ist hierbei unerheblich, so dass z. B. die Daten der Finanzbuchhaltung auch Gegenstand der Lohnsteuer-Außenprüfung sein können.

160

Neben den Daten müssen insbesondere auch die Teile der Verfahrensdokumentation auf Verlangen zur Verfügung gestellt werden können, die einen vollständigen Systemüberblick ermöglichen und für das Verständnis des DV-Systems erforderlich sind. Dazu gehört auch ein Überblick über alle im DV-System vorhandenen Informationen, die aufzeichnungs- und aufbewahrungspflichtige Unterlagen betreffen (vgl. Rzn. 3 bis 5); z. B. Beschreibungen zu Tabellen, Feldern, Verknüpfungen und Auswertungen. Diese Angaben sind erforderlich, damit die Finanzverwaltung das durch den Steuerpflichtigen ausgeübte Erstqualifikationsrecht (vgl. Rz. 161) prüfen und Aufbereitungen für die Datenträgerüberlassung erstellen kann.

161

Soweit in Bereichen des Unternehmens betriebliche Abläufe mit Hilfe eines DV-Systems abgebildet werden, sind die betroffenen DV-Systeme durch den Steuerpflichtigen zu identifizieren, die darin enthaltenen Daten nach Maßgabe der außersteuerlichen und steuerlichen Aufzeichnungs- und Aufbewahrungspflichten (vgl. Rzn. 3 bis 5) zu qualifizieren (Erstqualifizierung) und für den Datenzugriff in geeigneter Weise vorzuhalten (siehe auch unter 9.4). Bei unzutreffender Qualifizierung von Daten kann die Finanzbehörde im Rahmen ihres pflichtgemäßen Ermessens verlangen, dass der Steuerpflichtige den Datenzugriff auf diese nach außersteuerlichen und steuerlichen Vorschriften tatsächlich aufgezeichneten und aufbewahrten Daten nachträglich ermöglicht.

Beispiele 12:

Ein Steuerpflichtiger stellt aus dem PC-Kassensystem nur Tagesendsummen zur Verfügung. Die digitalen Grund(buch)aufzeichnungen (Kasseneinzeldaten) wurden archiviert, aber nicht zur Verfügung gestellt.

Ein Steuerpflichtiger stellt für die Datenträgerüberlassung nur einzelne Sachkonten aus der Finanzbuchhaltung zur Verfügung. Die Daten der Finanzbuchhaltung sind archiviert.

Ein Steuerpflichtiger ohne Auskunftsverweigerungsrecht stellt Belege in Papierform zur Verfügung. Die empfangenen und abgesandten Handels- und Geschäftsbriefe und Buchungsbelege stehen in einem Dokumenten-Management-System zur Verfügung.

162

Das allgemeine Auskunftsrecht des Prüfers (§§ 88, 199 Absatz 1 AO) und die Mitwirkungspflichten des Steuerpflichtigen (§§ 90, 200 AO) bleiben unberührt.

163

Bei der Ausübung des Rechts auf Datenzugriff stehen der Finanzbehörde nach dem Gesetz drei gleichberechtigte Möglichkeiten zur Verfügung.

164

Die Entscheidung, von welcher Möglichkeit des Datenzugriffs die Finanzbehörde Gebrauch macht, steht in ihrem pflichtgemäßen Ermessen; falls erforderlich, kann sie auch kumulativ mehrere Möglichkeiten in Anspruch nehmen:

Unmittelbarer Datenzugriff (Z1)

Die Finanzbehörde hat das Recht, selbst unmittelbar auf das DV-System dergestalt zuzugreifen, dass sie in Form des Nur-Lesezugriffs Einsicht in die aufzeichnungs- und aufbewahrungspflichtigen Daten nimmt und die vom Steuerpflichtigen oder von einem beauftragten Dritten eingesetzte Hard- und Software zur Prüfung der gespeicherten Daten einschließlich der jeweiligen Meta-, Stamm- und Bewegungsdaten sowie der entsprechenden Verknüpfungen (z. B. zwischen den Tabellen einer relationalen Datenbank) nutzt.

Dabei darf sie nur mit Hilfe dieser Hard- und Software auf die elektronisch gespeicherten Daten zugreifen. Dies schließt eine Fernabfrage (Online-Zugriff) der Finanzbehörde auf das DV-System des Steuerpflichtigen durch die Finanzbehörde aus. Der Nur-Lesezugriff umfasst das Lesen und Analysieren der Daten unter Nutzung der im DV-System vorhandenen Auswertungsmöglichkeiten (z. B. Filtern und Sortieren).

Mittelbarer Datenzugriff (Z2)

Die Finanzbehörde kann vom Steuerpflichtigen auch verlangen, dass er an ihrer Stelle die aufzeichnungs- und aufbewahrungspflichtigen Daten nach ihren Vorgaben maschinell auswertet oder von einem beauftragten Dritten maschinell auswerten lässt, um anschließend einen Nur-Lesezugriff durchführen zu können. Es kann nur eine maschinelle Auswertung unter Verwendung der im DV-System des Steuerpflichtigen oder des beauftragten Dritten vorhandenen Auswertungsmöglichkeiten verlangt werden.

Datenträgerüberlassung (Z3)

Die Finanzbehörde kann ferner verlangen, dass ihr die aufzeichnungs- und aufbewahrungspflichtigen Daten, einschließlich der jeweiligen Meta-, Stamm- und Bewegungsdaten sowie der internen und externen Verknüpfungen (z. B. zwischen den Tabellen einer relationalen Datenbank), und elektronische Dokumente und Unterlagen auf einem maschinell lesbaren und auswertbaren Datenträger zur Auswertung überlassen werden. Die Finanzbehörde ist nicht berechtigt, selbst Daten aus dem DV-System herunterzuladen oder Kopien vorhandener Datensicherungen vorzunehmen.

168

Die Datenträgerüberlassung umfasst die Mitnahme der Daten aus der Sphäre des Steuerpflichtigen. Eine Mitnahme der Datenträger aus der Sphäre des Steuerpflichtigen sollte im Regelfall nur in Abstimmung mit dem Steuerpflichtigen erfolgen.

169

Der zur Auswertung überlassene Datenträger ist spätestens nach Bestandskraft der aufgrund der Außenprüfung ergangenen Bescheide an den Steuerpflichtigen zurückzugeben und die Daten sind zu löschen.

170

Die Finanzbehörde hat bei Anwendung der Regelungen zum Datenzugriff den Grundsatz der Verhältnismäßigkeit zu beachten.

11.2 Umfang der Mitwirkungspflicht nach §§ 147 Absatz 6 und 200 Absatz 1 Satz 2 AO

171

Der Steuerpflichtige hat die Finanzbehörde bei Ausübung ihres Rechts auf Datenzugriff zu unterstützen (§ 200 Absatz 1 AO). Dabei entstehende Kosten hat der Steuerpflichtige zu tragen (§ 147 Absatz 6 Satz 3 AO).

172

Enthalten elektronisch gespeicherte Datenbestände z. B. nicht aufzeichnungs- und aufbewahrungspflichtige, personenbezogene oder dem Berufsgeheimnis (§ 102 AO) unterliegende Daten, so obliegt es dem Steuerpflichtigen oder dem von ihm beauftragten Dritten, die Datenbestände so zu organisieren, dass der Prüfer nur auf die aufzeichnungs- und aufbewahrungspflichtigen Daten des Steuerpflichtigen zugreifen kann. Dies kann z. B. durch geeignete Zugriffsbeschränkungen oder "digitales Schwärzen" der zu schützenden Informationen erfolgen. Für versehentlich überlassene Daten besteht kein Verwertungsverbot.

173

Mangels Nachprüfbarkeit akzeptiert die Finanzbehörde keine Reports oder Druckdateien, die vom Unternehmen ausgewählte ("vor-gefilterte") Datenfelder und -sätze aufführen, jedoch nicht mehr alle aufzeichnungs- und aufbewahrungspflichtigen Daten (vgl. Rzn. 3 bis 5) enthalten.

Im Einzelnen gilt Folgendes:

Beim unmittelbaren Datenzugriff hat der Steuerpflichtige dem Prüfer die für den Datenzugriff erforderlichen Hilfsmittel zur Verfügung zu stellen und ihn für den Nur-Lesezugriff in das DV-System einzuweisen. Die Zugangsberechtigung muss so ausgestaltet sein, dass dem Prüfer dieser Zugriff auf alle aufzeichnungs- und aufbewahrungspflichtigen Daten eingeräumt wird. Sie umfasst die im DV-System genutzten Auswertungsmöglichkeiten (z. B. Filtern, Sortieren, Konsolidieren) für Prüfungszwecke (z. B. in Revisions-tools, Standardsoftware, Backofficeprodukten). In Abhängigkeit vom konkreten Sachverhalt kann auch eine vom Steuerpflichtigen nicht genutzte, aber im DV-System vorhandene Auswertungsmöglichkeit verlangt werden. Eine Volltextsuche, eine Ansichtsfunktion oder ein selbsttragendes System, das in einer Datenbank nur die für archivierte Dateien vergebenen Schlagworte als Indexwerte nachweist, reicht regelmäßig nicht aus.

Eine Unveränderbarkeit des Datenbestandes und des DV-Systems durch die Finanzbehörde muss seitens des Steuerpflichtigen oder eines von ihm beauftragten Dritten gewährleistet werden.

Beim mittelbaren Datenzugriff gehört zur Mithilfe des Steuerpflichtigen beim Nur-Lesezugriff neben der Zurverfügungstellung von Hard- und Software die Unterstützung durch mit dem DV-System vertraute Personen. Der Umfang der zumutbaren Mithilfe richtet sich nach den betrieblichen Gegebenheiten des Unternehmens. Hierfür können z. B. seine Größe oder Mitarbeiterzahl Anhaltspunkte sein.

Bei der Datenträgerüberlassung sind der Finanzbehörde mit den gespeicherten Unterlagen und Aufzeichnungen alle zur Auswertung der Daten notwendigen Informationen (z. B. über die Dateierkunft [eingesetztes System], die Dateistruktur, die Datenfelder, verwendete Zeichensatztabellen sowie interne und externe Verknüpfungen) in maschinell auswertbarer Form zur Verfügung zu stellen. Dies gilt auch in den Fällen, in denen sich die Daten bei einem Dritten befinden.

Auch die zur Auswertung der Daten notwendigen Strukturinformationen müssen in maschinell auswertbarer Form zur Verfügung gestellt werden.

Bei unvollständigen oder unzutreffenden Datenlieferungen kann die Finanzbehörde neue Datenträger mit vollständigen und zutreffenden Daten verlangen. Im Verlauf der Prüfung kann die Finanzbehörde auch weitere Datenträger mit aufzeichnungs- und aufbewahrungspflichtigen Unterlagen anfordern.

Das Einlesen der Daten muss ohne Installation von Fremdsoftware auf den Rechnern der Finanzbehörde möglich sein. Eine Entschlüsselung der übergebenen Daten muss spätestens bei der Datenübernahme auf die Systeme der Finanzverwaltung erfolgen.

Der Grundsatz der Wirtschaftlichkeit rechtfertigt nicht den Einsatz einer Software, die den in diesem Schreiben niedergelegten Anforderungen zur Datenträgerüberlassung nicht oder nur teilweise genügt und damit den Datenzugriff einschränkt. Die zur Herstellung des Datenzugriffs erforderlichen Kosten muss der Steuerpflichtige genauso in Kauf nehmen wie alle anderen Aufwendungen, die die Art seines Betriebes mit sich bringt.

Ergänzende Informationen zur Datenträgerüberlassung stehen auf den Internetseiten des Bundesfinanzministeriums (www.bundesfinanzministerium.de) zum Download bereit.

12. Zertifizierung und Software-Testate

Die Vielzahl und unterschiedliche Ausgestaltung und Kombination der DV-Systeme für die Erfüllung außersteuerlicher oder steuerlicher Aufzeichnungs- und Aufbewahrungspflichten lassen keine allgemein gültigen Aussagen der Finanzbehörde zur Konformität der verwendeten oder geplanten Hard- und Software zu. Dies gilt umso mehr, als weitere Kriterien (z. B. Releasewechsel, Updates, die Vergabe von Zugriffsrechten oder Parametrisierungen, die Vollständigkeit und Richtigkeit der eingegebenen Daten) erheblichen Einfluss auf die Ordnungsmäßigkeit eines DV-Systems und damit auf Bücher und die sonst erforderlichen Aufzeichnungen haben können.

Positivtestate zur Ordnungsmäßigkeit der Buchführung - und damit zur Ordnungsmäßigkeit DV-gestützter Buchführungssysteme - werden weder im Rahmen einer steuerlichen Außenprüfung noch im Rahmen einer verbindlichen Auskunft erteilt.

"Zertifikate" oder "Testate" Dritter können bei der Auswahl eines Softwareproduktes dem Unternehmen als Entscheidungskriterium dienen, entfalten jedoch aus den in Rz. 179 genannten Gründen gegenüber der Finanzbehörde keine Bindungswirkung.

13. Anwendungsregelung

Im Übrigen bleiben die Regelungen des BMF-Schreibens vom 1. Februar 1984 (IV A 7 - S 0318 - 1/84, BStBl I S. 155) unberührt.

183

Dieses BMF-Schreiben gilt für Veranlagungszeiträume, die nach dem 31. Dezember 2014 beginnen. Es tritt an die Stelle der BMF-Schreiben vom 7. November 1995 (IV A 8 - S 0316 - 52/95, BStBl I S. 738) und vom 16. Juli 2001 (IV D 2 - S 0316 - 136/01, BStBl I S. 415), das durch BMF-Schreiben vom 14. September 2012 (IV A 4 - S 0316/12/10001, BStBl I S. 930) geändert wurde.

184

Dieses Schreiben steht ab sofort für eine Übergangszeit auf den Internetseiten des Bundesministeriums der Finanzen (<http://www.bundesfinanzministerium.de>) unter der Rubrik Themen - Steuern - Steuerarten - Weitere Steuerthemen - Betriebsprüfung zum Herunterladen bereit.

Im Auftrag

Dr. M i s e r a

Bundesministerium der Finanzen

Berlin, 12. November 2014

IV B 2 - S 1300/08/10027

2014/0971694

Oberste Finanzbehörden
der L ä n d e r

nachrichtlich:
Bundeszentralamt für Steuern

Bundesfinanzakademie
im Bundesministerium der Finanzen

Steuerliche Behandlung des Arbeitslohns nach den Doppelbesteuerungsabkommen

Unter Bezugnahme auf das Ergebnis der Erörterungen mit den obersten Finanzbehörden der Länder gilt für die Besteuerung der Einkünfte aus unselbständiger Arbeit nach den DBA Folgendes:

Inhaltsübersicht		Rz.
1	Allgemeines	1-23
1.1	Regelungsbereich eines DBA/des OECD-MA	1-5
1.2	OECD-Musterabkommen	6-23
1.2.1	Bestimmung der Ansässigkeit -Art. 4 OECD-MA	6-13
1.2.2	Vergütungen aus unselbständiger Arbeit	14-18
1.2.2.1	Art. 15 OECD-MA	14-16
1.2.2.2	Grenzgängerregelung	17
1.2.2.3	Besondere Regelungen bezüglich der Zuweisung des Besteuerungsrechts	18
1.2.3	Vermeidung der Doppelbesteuerung - Art. 23 OECD-MA	19-21
1.2.4	Abgrenzung zu anderen Abkommen und Bestimmungen	22-23
2	Besteuerung im Inland	24-49
2.1	Steuerpflicht nach dem EStG	24-29
2.2	Progressionsvorbehalt	30-38
2.3	Anwendung des § 50d Abs. 8 EStG	39-41
2.4	Anwendung des § 50d Abs. 9 EStG	42-46
2.5	Abzugsbeschränkungen	47-49
3	Besteuerung im Tätigkeitsstaat -Art. 15 Abs. 1 OECD-MA	50-51
4	Besteuerung im Ansässigkeitsstaat -Art. 15 Abs. 2 OECD-MA (sog. 183-Tage-Klausel)	52-155
4.1	Voraussetzungen	52-56
4.2	Aufenthalt bis zu 183 Tagen -Art. 15 Abs. 2 Buchstabe a OECD-MA	57-89
4.2.1	Ermittlung der Aufenthalts-/ Ausübungstage	57-58
4.2.2	183-Tage-Frist - Dauer des Aufenthalts im Tätigkeitsstaat	59-67

4.2.3	183-Tage-Frist - Dauer der Ausübung der unselbständigen Arbeit im Tätigkeitsstaat	68-74
4.2.4	Anwendung der 183-Tage-Frist auf einen 12-Monats-Zeitraum	75-78
4.2.5	Anwendung der 183-Tage-Frist auf das Steuerjahr/Kalenderjahr	79-83
4.2.6	Besonderheiten beim Wechsel des Bezugszeitraums im DBA und Wechsel der Ansässigkeit	84-89
4.3	Zahlung durch einen oder für einen im Tätigkeitsstaat ansässigen Arbeitgeber - Art. 15 Abs. 2 Buchstabe b OECD-MA	90-148
4.3.1	Allgemeines	90-94
4.3.2	Auslandstätigkeit für den zivilrechtlichen Arbeitgeber	95-97
4.3.3	Grenzüberschreitende Arbeitnehmerentsendung zwischen verbundenen Unternehmen	98-123
4.3.3.1	Wirtschaftlicher Arbeitgeber	98-111
4.3.3.2	Vereinfachungsregelung	112
4.3.3.3	Entsendendes und aufnehmendes Unternehmen sind Arbeitgeber	113-116
4.3.3.4	Geschäftsführer, Vorstände und Prokuristen	117-119
4.3.3.5	Gestaltungsmisbrauch i. S. des § 42 AO	120-121
4.3.3.6	Arbeitgeber im Rahmen einer Poolvereinbarung	122-123
4.3.4	Gewerbliche Arbeitnehmerüberlassung	124-144
4.3.4.1	Beurteilung einer gewerblichen Arbeitnehmerüberlassung nach Art. 15 Abs. 1 und 2 OECD-MA entsprechenden Vorschriften	125-137
4.3.4.2	Besondere Regelungen in einzelnen DBA	138-144
4.3.5	Gelegentliche Arbeitnehmerüberlassung zwischen fremden Dritten	145-148
4.4	Zahlung des Arbeitslohns zu Lasten einer Betriebsstätte des Arbeitgebers im Tätigkeitsstaat - Art. 15 Abs. 2 Buchstabe c OECD-MA	149-155
5	Ermittlung des steuerpflichtigen/steuerfreien Arbeitslohns	156-257
5.1	Differenzierung zwischen der Anwendung der 183-Tage-Klausel und der Ermittlung des steuerpflichtigen/steuerfreien Arbeitslohns	156-157
5.2	Grundsätze bei der Ermittlung des steuerpflichtigen/steuerfreien Arbeitslohns	158-159
5.3	Direkte Zuordnung	160
5.4	Aufteilung des verbleibenden Arbeitslohns	161-174
5.4.1	Berechnung der tatsächlichen Arbeitstage	163-165
5.4.2	Durchführung der Aufteilung	166-174
5.5	Beispiele für die Aufteilung bestimmter Lohnbestandteile	175-257
5.5.1	Tantiemen und andere Erfolgsvergütungen	175
5.5.2	Urlaubsentgelte, Urlaubs- und Weihnachtsgeld	176
5.5.3	Nachzahlung für eine frühere aktive Tätigkeit	177
5.5.4	Abfindungen und Vergütungen für Dienstbefindungen	178-191
5.5.4.1	Grundsätze zur Besteuerung von Abfindungen	178-182
5.5.4.2	Abfindungsbesteuerung in Sonderfällen und bei Vorliegen von Konsultationsvereinbarungen	183-189

5.5.4.3	Erfindervergütungen	190-191
5.5.5	Optionsrechte auf den Erwerb von Aktien ("Stock Options")	192-218
5.5.5.1	Allgemeines	192-194
5.5.5.2	Zuflusszeitpunkt und Höhe des geldwerten Vorteils nach nationalem Recht	195-199
5.5.5.3	Aufteilung des Besteuerungsrechts des geldwerten Vorteils nach Abkommensrecht	200-208
5.5.5.4	Weitere Aktienvergütungsmodelle	209-217
5.5.5.5	Anwendung im Lohnsteuerabzugsverfahren	218
5.5.6	Kaufkraftausgleich, Standortbonus und Sicherung des Wechselkurses	219-222
5.5.7	Entgeltumwandlung zugunsten eines Arbeitszeitkontos	223-232
5.5.8	Steuerausgleichsmechanismen - Hypo-Tax	233-244
5.5.9	Beiträge bzw. Zuschüsse im Rahmen der sozialen Absicherung	245-250
5.5.10	Übernahme von bestimmten Aufwendungen durch den Arbeitgeber	251-257
6	Abkommensrechtliche Beurteilung bestimmter Auslandstätigkeiten	258-277
6.1	Organe von Kapitalgesellschaften	258-262
6.2	Sich-zur-Verfügung-Halten	263
6.3	Vorruhestandsgelder	264-267
6.4	Konkurrenz- oder Wettbewerbsverbot	268-269
6.5	Altersteilzeit nach dem Blockmodell	270-277
7	Besonderheiten bei Berufskraftfahrern	278-290
7.1	Allgemeines	278
7.2	Arbeitgeber im Inland	279-284
7.3	Arbeitgeber oder arbeitslohntragende Betriebsstätte im Ausland	285-290
8	Personal auf Schiffen und Flugzeugen	291-308
8.1	Allgemeines	291-294
8.2	Beispiele für Abkommen, die von der Regelung des OECD-MA abweichen	295-308
8.2.1	DBA-Liberia/DBA-Trinidad und Tobago	295-301
8.2.2	DBA-Schweiz	302-303
8.2.3	DBA-Griechenland 1966	304
8.2.4	DBA-Großbritannien 2010	305
8.2.5	DBA-Zypern 2011	306
8.2.6	DBA-Insel Man 2009	307-308
9	Rückfallklauseln nach DBA	309
10	Verständigungsvereinbarungen	310-311
11	Aufhebung von Verwaltungsanweisungen	312
12	Erstmalige Anwendung	313-315

Abkürzungsverzeichnis

a. a. O.	am angegebenen Ort
Abs.	Absatz/Absätze
AO	Abgabenordnung
Art.	Artikel
BFH	Bundesfinanzhof
BGBI.	Bundesgesetzblatt
BMF	Bundesministerium der Finanzen
BStBl	Bundessteuerblatt
DBA	Doppelbesteuerungsabkommen
d. h.	das heißt
EStG	Einkommensteuergesetz
EU	Europäische Union
EWK	Europäischer Wirtschaftsraum
ggf.	gegebenenfalls
GmbH	Gesellschaft mit beschränkter Haftung
i. d. F.	in der Fassung
i. d. R.	in der Regel
i. H.	in Höhe
i. H. v.	in Höhe von
i. S.	im Sinne
i. V. m.	in Verbindung mit
LStR	Lohnsteuerrichtlinien
NATO	North Atlantic Treaty Organization (Organisation des Nordatlantikvertrags)
Nr.	Nummer
OECD	Organisation für wirtschaftliche Zusammen- arbeit und Entwicklung (Organisation for Economic Co-operation and Development)
OECD-MA	OECD-Musterabkommen
OECD-MK	OECD-Musterkommentar
R	Richtlinie
S.	Seite
s.	siehe
sog.	so genannte/so genannten
Tz.	Textziffer/Textziffern
u. a.	unter anderem
UNO	United Nations Organization (Organisation der Vereinten Nationen)
z. B.	zum Beispiel

1 Allgemeines

1.1 Regelungsbereich eines DBA/des OECD-MA

Die DBA enthalten Regelungen für die Zuweisung des Besteuerungsrechts sowie zur Vermeidung einer Doppelbesteuerung im Verhältnis der beiden vertragschließenden Staaten zueinander. Sie begründen selbst keinen Besteuerungsanspruch. Die Abkommen werden durch Protokolle, die Denkschrift, Briefwechsel oder andere Dokumente ergänzt und erläutert. Diese Dokumente sind Bestandteile des Abkommens und in gleicher Weise verbindlich.

2

Im Nachfolgenden wird die abkommensrechtliche Behandlung der Vergütungen aus unselbständiger Arbeit anhand des OECD-MA dargestellt. Sowohl das OECD-MA als auch der OECD-MK werden vom Steuerausschuss der OECD laufend weiterentwickelt. Das OECD-MA entfaltet selbst keine rechtliche Bindungswirkung; die von Deutschland abgeschlossenen und rechtlich wirksamen DBA orientieren sich jedoch nach Inhalt und Aufbau am OECD-MA. Im konkreten Einzelfall sind die jeweiligen Vorschriften des anzuwendenden DBA maßgeblich, nicht das OECD-MA. Soweit im Einzelfall Anknüpfungspunkte zu mehreren Staaten bestehen, können verschiedene DBA nebeneinander zu beachten sein (z. B. bei Berufskraftfahrern, s. Tz. 7).

3

Bei der steuerlichen Beurteilung von Vergütungen aus unselbständiger Arbeit sind daher insbesondere die Bestimmungen des nationalen Rechts und die des jeweils einschlägigen DBA zu beachten. Die Regelungen des OECD-MA als auch des OECD-MK sind unter Berücksichtigung der nachfolgenden Grundsätze bei der Auslegung zu berücksichtigen.

4

Beispiel 1: Wohnsitz in Deutschland

Der Arbeitnehmer ist nur in Deutschland unbeschränkt steuerpflichtig. Er ist in Österreich und Belgien tätig.

Es sind die DBA zwischen Deutschland und dem jeweiligen Tätigkeitsstaat (DBA-Österreich und DBA-Belgien) zu prüfen.

5

Beispiel 2: Kein Wohnsitz in Deutschland

Der Arbeitnehmer ist nur in Österreich unbeschränkt steuerpflichtig. Er ist in Deutschland und zusätzlich in Belgien tätig. Er erstellt Marktanalysen und erzielt daraus Vergütungen, die insgesamt nach § 1 Abs. 4 EStG i. V. m. § 49 Abs. 1 Nr. 4 Buchstabe a EStG beschränkt steuerpflichtig sind (BFH-Urteil vom 12. November 1986, BStBl 1987 II S. 379).

Es ist ausschließlich das DBA zwischen Österreich und Deutschland zu prüfen, da nur für dieses DBA eine Abkommensberechtigung nach Art. 4 Abs. 1 i. V. m. Art. 1 DBA-Österreich vorliegt. Soweit die Vergütungen auf die in Belgien ausgeübte Tätigkeit entfallen, sind sie grundsätzlich nach Art. 15 Abs. 1 Satz 1 DBA-Österreich in Österreich als Ansässigkeitsstaat zu besteuern.

1.2 OECD-Musterabkommen

1.2.1 Bestimmung der Ansässigkeit - Art. 4 OECD-MA

6

Für die Anwendung eines DBA ist der Staat zu bestimmen, in dem der Arbeitnehmer und ggf. der Arbeitgeber entsprechend Art. 1 i. V. m. Art. 4 OECD-MA ansässig sind. Der abkommensrechtliche Begriff der Ansässigkeit entspricht nicht dem im innerstaatlichen Recht verwendeten Begriff der unbeschränkten Steuerpflicht.

7

Während die unbeschränkte Steuerpflicht eine umfassende Steuerpflicht begründet, führt die Ansässigkeit einer Person in einem der Vertragsstaaten zu ihrer Abkommensberechtigung (Art. 1 OECD-MA). Zugleich wird mit der Bestimmung der Ansässigkeit einer Person in einem Vertragsstaat dieser Staat für die Anwendung des Abkommens zum Ansässigkeitsstaat; der andere Vertragsstaat ist Quellenstaat. Eine Person kann zwar in beiden Vertragsstaaten (z. B. aufgrund doppelten Wohnsitzes) unbeschränkt steuerpflichtig sein, dagegen kann sie nur in einem der beiden Vertragsstaaten als ansässig i. S. eines DBA gelten.

8

Eine natürliche Person ist nach Art. 4 Abs. 1 Satz 1 OECD-MA in einem Staat ansässig, wenn sie dort aufgrund ihres Wohnsitzes, ihres ständigen Aufenthalts oder eines anderen ähnlichen Merkmals steuerpflichtig ist (s. Tz. 2.1 zur Steuerpflicht nach dem EStG). Zu berücksichtigen ist jedoch, dass nach Art. 4 Abs. 1 Satz 2 OECD-MA eine Ansässigkeit in einem Staat nicht begründet wird, wenn die Person in diesem Staat nur mit Einkünften aus Quellen in diesem Staat oder mit in diesem Staat gelegenen Vermögen steuerpflichtig ist, die Person nach deutschem Rechtsverständnis dort also nur der beschränkten Steuerpflicht unterliegt. Die Ansässigkeit nach Art. 4 Abs. 1 OECD-MA im Inland setzt damit eine unbeschränkte Steuerpflicht im Inland voraus.

9

Ist die Person nach Art. 4 Abs. 1 Satz 1 OECD-MA in beiden Vertragsstaaten ansässig (sog. doppelte Ansässigkeit), ist nach der in Art. 4 Abs. 2 OECD-MA festgelegten Prüfungsreihenfolge festzustellen, in welchem Vertragsstaat die Person als ansässig gilt. Verfügt die Person nur in einem Staat über eine ständige Wohnstätte, so gilt sie als nur in diesem Staat ansässig. Unter einer ständigen

Wohnstätte sind Räumlichkeiten zu verstehen, die nach Art und Einrichtung zum Wohnen geeignet sind, die ständig genutzt werden können und die tatsächlich regelmäßig genutzt werden. Es handelt sich um eine in den allgemeinen Lebensrhythmus der Person einbezogene Anlaufstelle (s. BFH-Urteile vom 23. Oktober 1985, BStBl 1986 II S. 133, vom 16. Dezember 1998, BStBl 1999 II S. 207 und vom 5. Juni 2007, BStBl II S. 812). Verfügt die Person in beiden Staaten über eine ständige Wohnstätte, so gilt sie als nur in dem Staat ansässig, zu dem sie die engeren persönlichen und wirtschaftlichen Beziehungen hat (Mittelpunkt der Lebensinteressen). Dabei sind ihre familiären und gesellschaftlichen Beziehungen, ihre berufliche, politische, kulturelle und sonstige Tätigkeit, der Ort ihrer Geschäftstätigkeit, der Ort, von wo aus sie ihr Vermögen verwaltet, und Ähnliches zu berücksichtigen. Die Umstände sind als Ganzes zu prüfen. Lässt sich die Ansässigkeit nach diesen Kriterien nicht bestimmen, sind als Hilfsmerkmale zunächst der gewöhnliche Aufenthalt und danach die Staatsangehörigkeit heranzuziehen. Kann die Ansässigkeit auch nach dem letztgenannten Kriterium nicht bestimmt werden, weil die Person Staatsangehöriger beider Staaten oder keines der Staaten ist, regeln die betreffenden Staaten die Frage in gegenseitigem Einvernehmen nach Art. 25 OECD-MA (s. Tz. 10).

10

Zu beachten sind die Besonderheiten, die sich durch die speziellen Regelungen in einzelnen DBA (z. B. Art. 4 Abs. 1 Buchstabe b DBA-Vereinigte Arabische Emirate (VAE)) bzw. durch den Rückgriff auf das jeweilige nationale Recht (z. B. China, Südafrika) ergeben können.

11

Beispiel 1:

Der Arbeitnehmer begründet während seines Aufenthalts im ausländischen Tätigkeitsstaat einen Wohnsitz. Die Familie ist dem Arbeitnehmer nicht in den Tätigkeitsstaat gefolgt.

Der Mittelpunkt der Lebensinteressen des Arbeitnehmers befindet sich i. d. R. auch während seines Aufenthalts im ausländischen Tätigkeitsstaat weiterhin in dem bisherigen Ansässigkeitsstaat (kein Ansässigkeitswechsel). Insbesondere hat der Arbeitnehmer nach wie vor persönliche Beziehungen zu seiner Familie im bisherigen Ansässigkeitsstaat. Demgegenüber treten die persönlichen Beziehungen, die der Arbeitnehmer im Tätigkeitsstaat unterhält, in aller Regel stark zurück. Zudem verfügt der Arbeitnehmer häufig auch im bisherigen Ansässigkeitsstaat über wirtschaftliche Beziehungen (z. B. Grundbesitz, Kapitalvermögen, Arbeitgeber ist in diesem Staat ansässig), während die wirtschaftlichen Beziehungen zum Tätigkeitsstaat i. d. R. nur vorübergehender Natur sind.

12

Beispiel 2:

Der Arbeitnehmer begründet während seines auf 9 Monate befristeten Aufenthalts im ausländischen Tätigkeitsstaat einen Wohnsitz. Die Wohnung im bisherigen Ansässigkeitsstaat steht ihm und ggf. seiner Familie jederzeit zur Nutzung zur Verfügung. Das Arbeitsverhältnis zum bisherigen Arbeitgeber besteht fort.

- a) Der Arbeitnehmer ist alleinstehend.
- b) Die Familie ist dem Arbeitnehmer in den Tätigkeitsstaat gefolgt.

Der Mittelpunkt der Lebensinteressen befindet sich - unabhängig vom Familienstand - in aller Regel weiterhin im bisherigen Ansässigkeitsstaat (s. BFH-Urteil vom 23. Oktober 1985, a. a. O.), da bei einem auf kurze Zeit befristeten Aufenthalt im Tätigkeitsstaat und dem Fortbestehen des bisherigen Arbeitsverhältnisses die persönlichen und wirtschaftlichen Beziehungen zum bisherigen Ansässigkeitsstaat zumeist gewichtiger sind als die zum anderen Staat. Dies bedeutet jedoch nicht, dass sich der Mittelpunkt der Lebensinteressen bei einem vorübergehenden Aufenthalt von über einem Jahr zwangsläufig in den anderen Staat verlagern muss. Vielmehr ist stets das Gesamtbild der Verhältnisse zu würdigen.

13

Beispiel 3:

Der Arbeitnehmer begründet während seines mehrjährigen oder unbefristeten Aufenthalts im ausländischen Tätigkeitsstaat einen Wohnsitz. Die Familie ist dem Arbeitnehmer in den Tätigkeitsstaat gefolgt. Die Wohnung im bisherigen Ansässigkeitsstaat steht der Familie jederzeit zur Nutzung zur Verfügung.

Der Mittelpunkt der Lebensinteressen befindet sich in diesem Fall i. d. R. im Tätigkeitsstaat.

1.2.2 Vergütungen aus unselbständiger Arbeit

1.2.2.1 Art. 15 OECD-MA

14

Nach Art. 15 Abs. 1 OECD-MA können die Vergütungen aus unselbständiger Arbeit nur im Ansässigkeitsstaat des Arbeitnehmers besteuert werden, es sei denn, die Tätigkeit wird im anderen Staat ausgeübt. Wird die unselbständige Arbeit im anderen Staat (Tätigkeitsstaat) ausgeübt, steht grundsätzlich diesem Staat das Besteuerungsrecht für die bezogenen Vergütungen (sog. Arbeitsortprinzip) zu. Die bloße Verwertung stellt keine Tätigkeit i. S. der DBA dar (§ 49 Abs. 1 Nr. 4 Buchstabe a 2. Alternative EStG).

15

Abweichend hiervon steht unter den Voraussetzungen des Art. 15 Abs. 2 OECD-MA (sog. 183-Tage-Klausel) das Besteuerungsrecht für solche Vergütungen nur dem Ansässigkeitsstaat des Arbeitnehmers zu.

16

Art. 15 Abs. 3 OECD-MA enthält eine gesonderte Bestimmung für die Besteuerung der Vergütungen des Bordpersonals von Seeschiffen und Luftfahrzeugen im internationalen Verkehr und des Bordpersonals von Schiffen im Binnenverkehr (s. Tz. 4.3.4.2 und Tz. 8).

1.2.2.2 Grenzgängerregelung

17

Grenzgänger sind Arbeitnehmer, die i. d. R. im Grenzbereich des einen Staates arbeiten und täglich zu ihrem Wohnsitz im Grenzgebiet des anderen Staates zurückkehren. Das OECD-MA sieht für Grenzgänger keine spezielle Regelung vor. Für diese Arbeitnehmer gelten Besonderheiten nach den DBA mit Frankreich (Art. 13 Abs. 5 - i. d. R. Besteuerung im Wohnsitzstaat), Österreich (Art. 15 Abs. 6 - i. d. R. Besteuerung im Wohnsitzstaat) und der Schweiz (Art. 15a - begrenzte Besteuerung im Tätigkeitsstaat und Wohnsitzbesteuerung mit Anrechnungssystem). Die Grenzgängerregelung im Verhältnis zu Belgien ist zum 1. Januar 2004 weggefallen. Besonderheiten bei Grenzpendlern nach Luxemburg sind in der Verständigungsvereinbarung vom 26. Mai 2011 (KonsVerLUXV vom 9. Juli 2012, BGBl. I S. 1484)¹⁾

1.2.2.3 Besondere Regelungen bezüglich der Zuweisung des Besteuerungsrechts

18

Das OECD-MA bzw. die einzelnen DBA enthalten von Art. 15 OECD-MA abweichende Regelungen für bestimmte Arbeitnehmer, insbesondere für das für die Geschäftsführung eines Unternehmens verantwortliche Personal (s. Tz. 6.1), für Künstler und Sportler (Art. 17 OECD-MA), für Ruhegehaltsempfänger (Art. 18 OECD-MA), für die Arbeitnehmer der Gebietskörperschaften, teilweise auch für weitere öffentlich-rechtliche Körperschaften sowie für Vergütungen, die im Rahmen eines Entwicklungshilfeprogramms eines Vertragsstaates gezahlt werden (Art. 19 OECD-MA), für Studenten, Schüler, Lehrlinge und sonstige Auszubildende (Art. 20 OECD-MA), für Hochschullehrer und Lehrer (z. B. Art. 21 DBA-Italien; Art. 20 Abs. 1 DBA-Österreich; Art. 20 Abs. 1 DBA-USA) sowie für Mitglieder diplomatischer Missionen und konsularischer Vertretungen (Art. 28 OECD-MA).

1.2.3 Vermeidung der Doppelbesteuerung -Art. 23 OECD-MA

19

Deutschland als Ansässigkeitsstaat vermeidet bei Einkünften aus unselbständiger Arbeit die Doppelbesteuerung regelmäßig durch Freistellung der Einkünfte (Anwendung der Freistellungsmethode entsprechend Art. 23 A OECD-MA) unter Berücksichtigung des § 32b Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 EStG (Progressionsvorbehalt). Die Steuerfreistellung setzt allerdings i. d. R. die ausländische Besteuerung voraus; diesbezüglich wird auf die Ausführungen zu § 50d Abs. 8 bzw. 9 EStG und zu den Rückfallklauseln in den DBA verwiesen (s. Tz. 2.3, 2.4 und 9).

20

Nach einzelnen DBA-Bestimmungen werden die Einkünfte nicht von der Besteuerung ausgenommen; vielmehr wird die Doppelbesteuerung durch Steueranrechnung nach Maßgabe des § 34c EStG vermieden (Anwendung der Anrechnungsmethode). Dies gilt u. a. für Fälle der gewerbsmäßigen Arbeitnehmerüberlassung (z. B. DBA mit Dänemark, Frankreich, Italien, Norwegen, Polen oder Schweden) oder für Vergütungen des Bordpersonals von Schiffen und Luftfahrzeugen (s. Tz. 8.2). In einigen Fällen sehen DBA die Anrechnungsmethode grundsätzlich vor (z. B. Art. 22 Abs. 1 DBA-VAE; Art. 23 Abs. 1 Buchstabe b Doppelbuchstabe ee DBA-Liechtenstein; Art. 22 Abs. 1 DBA-Zypern; Art. 23 Abs. 2 Buchstabe a DBA-Mauritius). Die vollständige Anrechnung ausländischer Steuern i. S. des § 36 EStG stellt eine seltene Ausnahme dar (z. B. Art. 15a Abs. 3 Buchstabe a DBA-Schweiz, Grenzgängerregelung). Es ist jedoch zu beachten, dass die Doppelbesteuerung stets durch die Freistellungsmethode (mit Progressionsvorbehalt) vermieden wird, wenn im einschlägigen DBA-Artikel dem anderen Staat ein sog. ausschließliches Besteuerungsrecht zugewiesen wird (z. B. Art. 22 Abs. 2 i. V. m. Art. 14 Abs. 4 DBA-Zypern).

21

Eine besondere Regelung enthält Punkt 11 des Schlussprotokolls zu Art. 23 DBA-Belgien i. d. F. des Zusatzabkommens von 2002. Danach rechnet Deutschland die von belgischen Gemeinden erhobene Zusatzsteuer pauschal i. H. v. 8 % der deutschen Steuer an. Die danach verbleibende deutsche Einkommensteuer ist Bemessungsgrundlage für die Kirchensteuer und den Solidaritätszuschlag.

Die pauschale Anrechnung erfolgt nur, soweit Belgien als Ansässigkeitsstaat des Arbeitnehmers anzusehen ist und Deutschland als Quellenstaat für die der deutschen Steuer zugrundeliegenden Einkünfte nach Art. 15 DBA-Belgien das Besteuerungsrecht hat und Belgien diese Einkünfte grundsätzlich nach Art. 23 Abs. 2 Nr. 1 DBA-Belgien freistellt.

1.2.4 Abgrenzung zu anderen Abkommen und Bestimmungen

22

Neben den DBA sind weitere zwischenstaatliche Abkommen bzw. Vereinbarungen zu beachten, nach denen u. a. Arbeitnehmer von deutschen Steuern befreit sind (z. B. bei Tätigkeiten für die EU, UNO oder NATO). Eine Zusammenstellung der einzelnen Fundstellen zum 1. Januar 2013 ist dem BMF-Schreiben vom 18. März 2013 (BStBl I S. 404) zu entnehmen.

23

Nach dem Protokoll über die Vorrechte und Befreiungen der Europäischen Union (Abl. EU C 326, S. 266 - EU-Privilegienprotokoll) unterliegen z. B. Gehälter, Löhne und andere Bezüge, welche die EU ihren eigenen Beamten und sonstigen Bediensteten zahlt, nicht der nationalen Steuer in den EU-Mitgliedstaaten. Soweit Einkünfte aufgrund dessen in Deutschland freizustellen sind, unterliegen sie nicht dem Progressionsvorbehalt gemäß § 32b Abs. 1 Satz 1 Nr. 4 EStG, weil das EU-Privilegienprotokoll keinen entsprechenden Vorbehalt vorsieht. Vergütungen für eine Tätigkeit bei einem Organ bzw. einer Einrichtung der EU oder im Rahmen eines EU-Projektes, die an Personen gezahlt werden, die keine EU-Beamten oder sonstigen Bediensteten der EU sind (z. B. nationale Sachverständige), fallen i. d. R. nicht unter eine unionsrechtliche Befreiungsvorschrift. Hier ist ggf. die Anwendung eines DBA zu prüfen (s. BMF-Schreiben vom 12. April 2006, BStBl I S. 340, zur steuerlichen Behandlung des EU-Tagesgeldes).

2 Besteuerung im Inland

2.1 Steuerpflicht nach dem EStG

24

Steuerliche Sachverhalte mit Auslandsbezug, die nach dem nationalen Recht der Besteuerung im Inland unterliegen, können im Verhältnis zu DBA-Staaten nur besteuert werden, wenn das jeweils anzuwendende DBA das deutsche Besteuerungsrecht nicht ausschließt.

25

Hat ein Arbeitnehmer einen Wohnsitz oder seinen gewöhnlichen Aufenthalt im Inland, unterliegt er als unbeschränkt Steuerpflichtiger grundsätzlich mit seinem gesamten Welteinkommen der inländischen Besteuerung (§ 1 Abs. 1 i. V. m. § 2 Abs. 1 EStG).

26

Fehlt es sowohl an einem solchen Wohnsitz als auch an einem gewöhnlichen Aufenthalt, ist ein Arbeitnehmer, der inländische Einkünfte i. S. des § 49 Abs. 1 Nr. 4 EStG erzielt, grundsätzlich nach § 1 Abs. 4 EStG beschränkt einkommensteuerpflichtig. Die Erzielung inländischer Einkünfte nach § 49 Abs. 1 Nr. 4 EStG ist allein vom dort definierten inländischen Anknüpfungspunkt und nicht von einem Mindestaufenthalt im Inland abhängig.

27

Auf die unbeschränkte Steuerpflicht nach § 1 Abs. 2 und 3 EStG sowie § 1a EStG wird hingewiesen. Für EU-/EWR-Staatsangehörige mit Wohnsitz in der Schweiz wird auf das BMF-Schreiben vom 16. September 2013, BStBl I S. 1325, verwiesen.

28

Beispiel:

Der in den Niederlanden wohnhafte Arbeitnehmer A ist für den in Aachen ansässigen Arbeitgeber B tätig. A übt seine Tätigkeit zu 60 % in Deutschland und zu 40 % in den Niederlanden aus.

Soweit A seine Tätigkeit im Inland ausübt, erzielt er inländische Einkünfte i. S. des § 49 Abs. 1 Nr. 4 Buchstabe a EStG. Nur für den auf diese Tätigkeit entfallenden Arbeitslohn besteht eine beschränkte Steuerpflicht nach § 1 Abs. 4 EStG.

Besteht eine beschränkte Steuerpflicht i. S. des § 1 Abs. 4 EStG, kann der Arbeitnehmer bei Vorliegen bestimmter Voraussetzungen nach § 1 Abs. 3 EStG als unbeschränkt Steuerpflichtiger behandelt werden und ggf. zusätzlich Vergünstigungen gemäß § 1a EStG in Anspruch nehmen.

29

Besteht während eines Kalenderjahres sowohl unbeschränkte als auch beschränkte Einkommensteuerpflicht, so sind die während der beschränkten Einkommensteuerpflicht erzielten inländischen Einkünfte in eine Veranlagung zur unbeschränkten Einkommensteuerpflicht einzubeziehen (§ 2 Abs. 7 Satz 3 EStG). Die materiell-rechtliche Behandlung bleibt hiervon unberührt.

2.2 Progressionsvorbehalt

30

Ist nach nationalem Recht zeitweise oder ganzjährig eine unbeschränkte Steuerpflicht gegeben, sind aber die Einkünfte nach einem DBA in Deutschland freizustellen, unterliegen die in Deutschland freigestellten Einkünfte dem Progressionsvorbehalt nach § 32b Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 EStG.

31

Zu beachten ist, dass der ab dem Veranlagungszeitraum 2008 nach § 32b Abs. 1 Satz 2 EStG angeordnete Ausschluss des Progressionsvorbehalts für Fälle des § 32b Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 EStG nicht Einkünfte aus unselbständiger Arbeit betrifft und nicht für den Progressionsvorbehalt nach § 32b Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG gilt.

32

Bei einer im Veranlagungszeitraum nur zeitweise bestehenden unbeschränkten Steuerpflicht sind die ausländischen Einkünfte, die bereits vom nationalen deutschen Steuerrecht nicht erfasst werden und damit im Veranlagungszeitraum nicht der deutschen Einkommensteuer unterlegen haben, ebenfalls in den Progressionsvorbehalt einzubeziehen (§ 32b Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG).

33

Bei Arbeitnehmern, die im Inland weder einen Wohnsitz noch ihren gewöhnlichen Aufenthalt haben, ist in den Fällen der Veranlagung gemäß § 1 Abs. 3, § 1a und § 50 Abs. 2 Satz 2 Nr. 4 EStG zu beachten, dass die nicht der deutschen Einkommensteuer oder dem Steuerabzug unterliegenden Einkünfte grundsätzlich dem Progressionsvorbehalt zu unterwerfen sind (§ 32b Abs. 1 Satz 1 Nr. 5 EStG).

34

Einkünfte, die nach einem sonstigen zwischenstaatlichen Übereinkommen steuerfrei sind, werden nach § 32b Abs. 1 Satz 1 Nr. 4 EStG in den Progressionsvorbehalt einbezogen, wenn in dem jeweiligen Übereinkommen die Anwendung des Progressionsvorbehalts ausdrücklich zugelassen worden ist.

35

Die Höhe der Einkünfte, die dem Progressionsvorbehalt unterliegen, ist nach deutschem Steuerrecht zu ermitteln (s. BFH-Urteil vom 20. September 2006, BStBl 2007 II S. 56). Dies bedeutet, dass beispielsweise ausländische Werbungskostenpauschalen oder Steuerbefreiungsvorschriften nicht zu berücksichtigen sind. Die steuerfreien ausländischen Einkünfte aus unselbständiger Arbeit i. S. des § 32b Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 bis 5 EStG sind als Überschuss der Einnahmen über die Werbungskosten zu berechnen.

36

Bei der Ermittlung der Einkünfte i. S. des § 32b Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 bis 5 EStG

ist der Arbeitnehmer-Pauschbetrag abzuziehen, soweit er nicht schon bei der Ermittlung der Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit abgezogen wurde (§ 32b Abs. 2 Satz 1 Nr. 2 Satz 2 Buchstabe a EStG);

sind Werbungskosten nur insoweit zu berücksichtigen, als sie zusammen mit den bei der Ermittlung der Einkünfte aus unselbständiger Arbeit abziehbaren Werbungskosten den Arbeitnehmer-Pauschbetrag übersteigen (§ 32b Abs. 2 Satz 1 Nr. 2 Satz 2 Buchstabe b EStG, s. H 32b "Ausländische Einkünfte" EStH).

37

Beispiel 1:

Der inländische steuerpflichtige Arbeitslohn im Kalenderjahr beträgt 20 000 €; die Werbungskosten betragen 500 €. Der nach DBA unter Progressionsvorbehalt steuerfreie Arbeitslohn beträgt 10 000 €; im Zusammenhang mit der Erzielung des steuerfreien Arbeitslohns sind Werbungskosten i. H. v. 400 € tatsächlich angefallen.

Inländischer steuerpflichtiger Arbeitslohn	20 000 €
./. Werbungskosten im Zusammenhang mit steuerpflichtigem Arbeitslohn, mindestens Arbeitnehmer- Pauschbetrag (§ 9a Satz 1 Nr. 1 Buchstabe a EStG)	./.. 1 000 €
Steuerpflichtige Einkünfte gemäß § 19 EStG	19 000 €
Ausländische Progressionseinnahmen	10 000 €
./. Gesamtwerbungskosten abzgl. bereits in Anspruch genommener Arbeitnehmer- Pauschbetrag oder abzgl. tatsächliche inländische Werbungskosten, sofern diese höher sind als der Arbeitnehmer- Pauschbetrag	0 €
Maßgebende Progressionseinkünfte (§ 32b Abs. 2 Satz 1 Nr. 2 Satz 2 EStG)	10 000 €

38

Beispiel 2:

Sachverhalt wie Beispiel 1, jedoch sind im Zusammenhang mit der Erzielung des steuerfreien Arbeitslohns tatsächlich Werbungskosten i. H. v. 600 € angefallen.

Inländischer steuerpflichtiger Arbeitslohn	20 000 €
./. Werbungskosten im Zusammenhang mit steuerpflichtigem Arbeitslohn, mindestens Arbeitnehmer- Pauschbetrag (§ 9a Satz 1 Nr. 1 Buchstabe a EStG)	./. 1 000 €
Steuerpflichtige Einkünfte gemäß § 19 EStG	19 000 €
Ausländische Progressions- einnahmen	10 000 €
./. Gesamtwerbungskosten	1 100 €
abzgl. bereits bei den stpfl. Einkünften in Anspruch genommer Arbeitnehmer- Pauschbetrag oder abzgl. tatsächlicher inländischer Werbungskosten, sofern diese höher sind als der Arbeit- nehmer-Pauschbetrag	./. 1 000 € 100 €
Maßgebende Progressions- einkünfte (§ 32b Abs. 2 Satz 1 Nr. 2 Satz 2 EStG)	9 900 €

2.3 Anwendung des § 50d Abs. 8 EStG

39

Nach § 50d Abs. 8 EStG ist zu beachten, dass die in einem DBA vereinbarte Freistellung der Einkünfte eines unbeschränkt Steuerpflichtigen aus unselbständiger Arbeit nur zu gewähren ist, soweit der Steuerpflichtige nachweist, dass der Staat, dem nach dem DBA das Besteuerungsrecht zusteht, auf dieses Besteuerungsrecht verzichtet hat oder dass die in diesem Staat auf die Einkünfte festgesetzten Steuern entrichtet wurden. Die Anwendung des § 50d Abs. 8 EStG erfordert nicht, dass Deutschland als Ansässigkeitsstaat anzusehen ist.

40

Als ausländische Besteuerungsnachweise gelten ausländische Steuerbescheide mit ausländischen Zahlungsbelegen (über ausländische Steuerzahlungen) sowie auch ausländische Gehaltsabrechnungen (mit Ausweis der abgeführten Quellensteuern).

41

Des Weiteren wird auf die Ausführungen im BMF-Schreiben vom 21. Juli 2005, BStBl I S. 821, verwiesen.

2.4 Anwendung des § 50d Abs. 9 EStG

42

Soweit ein DBA nicht bereits eine entsprechende Regelung enthält, sind nach § 50d Abs. 9 Satz 1 Nr. 1 EStG Einkünfte nicht freizustellen, wenn die Nichtbesteuerung oder niedrige Besteuerung im anderen Staat die Folge eines Qualifikationskonfliktes ist. Qualifikationskonflikte haben ihre Ursache in einer nicht übereinstimmenden Anwendung der Vorschriften eines DBA durch die Vertragsstaaten, weil sie

- von unterschiedlichen Sachverhalten ausgehen,
- die Abkommensbestimmungen unterschiedlich auslegen oder

Abkommensbegriffe, die im DBA nicht definiert sind, nach ihrem nationalen Recht unterschiedlich auslegen (s. Art. 3 Abs. 2 OECD-MA).

43

Soweit ein DBA nicht bereits eine entsprechende Regelung enthält (vgl. Tz. 9), sind Einkünfte nach § 50d Abs. 9 Satz 1 Nr. 2 EStG nicht von der Besteuerung auszunehmen, wenn die Nichtbesteuerung darauf zurückzuführen ist, dass sich der andere Vertragsstaat an der Ausübung seines DBA-Besteuerungsrechts durch sein innerstaatliches Recht, das diese Einkünfte ganz oder teilweise im Rahmen der beschränkten Steuerpflicht nicht erfasst, gehindert sieht. Als Nichtbesteuerung gilt auch, wenn die Einkünfte nur deshalb im anderen Vertragsstaat besteuert werden, weil der Steuerpflichtige es versäumt, einen Antrag auf Erstattung der erstattungsfähigen Steuer zu stellen.

44

Auf das BMF-Schreiben vom 12. November 2008, BStBl I S. 988, und vom 5. Dezember 2012, BStBl I S. 1248, zur Besteuerung von in Deutschland ansässigem Flugpersonal britischer und irischer Fluggesellschaften wird hingewiesen. § 50d Abs. 9 Satz 1 Nr. 2 EStG greift aber nicht, wenn im anderen DBA-Staat der vorliegende steuerliche Tatbestand auch bei unbeschränkter Steuerpflicht nicht besteuert wird.

45

§ 50d Abs. 9 EStG kann auch dann zur Besteuerung von Einkünften aus unselbständiger Arbeit führen, wenn die Einkünfte nach § 50d Abs. 8 EStG steuerfrei belassen werden können. Die Regelungen des § 50d Abs. 8 und 9 EStG sind insoweit nebeneinander anzuwenden (§ 50d Abs. 9 Satz 3 EStG i. d. F. des AmtshilfeRLUmG, BGBl. 2013 I S. 1809)²⁾

46

Beispiel:

K ist in Deutschland ansässig und sowohl bei seinem Arbeitgeber in Deutschland als auch bei einer Schwestergesellschaft in Schweden tätig. Im Jahr 01 hält sich K an 150 Tagen in Schweden auf. Der Arbeitslohn wird vom deutschen Arbeitgeber bezahlt und - soweit er auf die Tätigkeit in Schweden entfällt - der schwedischen Schwestergesellschaft weiterberechnet. Der Steuerberater beantragt die Freistellung des Arbeitslohns, der auf die Tätigkeit in Schweden entfällt, unter Hinweis auf Art. 15 Abs. 2 Buchstabe b DBA-Schweden (wirtschaftlicher Arbeitgeber, s. Tz. 4.3.3.1). Die schwedische Einkommensteuer wird mit 0 € festgesetzt. Der Steuerberater weist nach, dass es in Schweden das Rechtsinstitut des wirtschaftlichen Arbeitgebers i. S. des DBA nicht gibt.

Die Höhe der in Schweden festgesetzten Steuer beträgt 0 €. Der Steuerpflichtige hat somit nachgewiesen, dass die festgesetzte Steuer "entrichtet" wurde (§ 50d Abs. 8 Satz 1 zweite Alternative EStG). Nach § 50d Abs. 9 Satz 1 Nr. 1 EStG kann die Steuerfreistellung in Deutschland dann nicht gewährt werden, wenn der andere Staat (hier: Schweden) die Bestimmungen des DBA so anwendet, dass die Einkünfte in diesem Staat von der Besteuerung auszunehmen sind.

Da die Nichtbesteuerung in Schweden ihre Ursache in einer nicht übereinstimmenden Anwendung von DBA-Bestimmungen hat (Qualifikationskonflikt), entfällt nach § 50d Abs. 9 Satz 1 Nr. 1 EStG die Freistellung des Arbeitslohns.

2.5 Abzugsbeschränkungen

47

Gemäß § 3c Abs. 1 EStG dürfen Ausgaben, die mit steuerfreien Einnahmen in unmittelbarem wirtschaftlichen Zusammenhang stehen, nicht als Werbungskosten abgezogen werden. Sind Einkünfte aufgrund eines DBA freizustellen, sind regelmäßig nicht nur die Einnahmen, sondern auch die damit zusammenhängenden Werbungskosten von der Bemessungsgrundlage der deutschen Steuer auszunehmen (s. BFH-Urteil vom 11. Februar 2009, BStBl 2010 II S. 536). Darunter fallen sowohl laufende Werbungskosten, die durch steuerfreie Auslandseinkünfte veranlasst sind, als auch vorweggenommene Werbungskosten, die sich auf steuerfreie Auslandseinkünfte beziehen (s. BFH-Urteil vom 20. September 2006, BStBl 2007 II S. 756). Gleiches gilt für nachträgliche Werbungskosten.

48

Lassen sich die Werbungskosten nicht eindeutig zuordnen, sind diese nach den zu § 3c Abs. 1 EStG entwickelten Kriterien aufzuteilen. Hierbei sind die Werbungskosten den steuerfreien Einkünften in dem Verhältnis zuzuordnen, in dem die steuerfreien Einnahmen zu den gesamten Einnahmen stehen, die der Steuerpflichtige im betreffenden Zeitraum bezogen hat (s. BFH-Urteil vom 26. März 2002, BStBl II S. 823).

49

Vorsorgeaufwendungen, die mit steuerfreien Einnahmen in unmittelbarem wirtschaftlichen Zusammenhang stehen, sind grundsätzlich nicht als Sonderausgaben abziehbar (s. § 10 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 EStG und das jährliche BMF-Schreiben zur Ausstellung der elektronischen Lohnsteuerbescheinigung); aktuell ist dies das BMF-Schreiben vom 15. September 2014, BStBl I S. 1244.

3 Besteuerung im Tätigkeitsstaat - Art. 15 Abs. 1 OECD-MA

50

Nach Art. 15 Abs. 1 OECD-MA können die Vergütungen aus unselbständiger Arbeit ausschließlich im Ansässigkeitsstaat des Arbeitnehmers besteuert werden, es sei denn, die Tätigkeit wird im anderen Staat ausgeübt. Wird die unselbständige Arbeit im anderen Staat ausgeübt, steht grundsätzlich diesem Staat (Tätigkeitsstaat) das Besteuerungsrecht für die bezogenen Vergütungen zu.

51

Der Ort der Arbeitsausübung ist grundsätzlich der Ort, an dem sich der Arbeitnehmer zur Ausführung seiner Tätigkeit persönlich aufhält. Unerheblich ist, woher oder wohin die Zahlung des Arbeitslohns geleistet wird oder wo der Arbeitgeber ansässig ist.

4 Besteuerung im Ansässigkeitsstaat - Art. 15 Abs. 2 OECD-MA (sog. 183-Tage-Klausel)

4.1 Voraussetzungen

52

Abweichend von Art. 15 Abs. 1 OECD-MA steht dem Ansässigkeitsstaat des Arbeitnehmers das ausschließliche Besteuerungsrecht für eine nicht in diesem Staat ausgeübte unselbständige Arbeit zu, wenn

der Arbeitnehmer sich insgesamt nicht länger als 183 Tage innerhalb eines im jeweiligen Abkommen näher beschriebenen Zeitraums im Tätigkeitsstaat aufgehalten oder die Tätigkeit dort ausgeübt hat (s. Tz. 4.2) und

der Arbeitgeber, der die Vergütungen wirtschaftlich trägt oder hätte tragen müssen, nicht im Tätigkeitsstaat ansässig ist (s. Tz. 4.3) und

der Arbeitslohn nicht von einer Betriebsstätte oder einer festen Einrichtung, die der Arbeitgeber im Tätigkeitsstaat hat, wirtschaftlich getragen wurde oder zu tragen gewesen wäre (s. Tz. 4.4).

53

Nach dem DBA-Norwegen ist weitere Voraussetzung, dass der Arbeitgeber im selben Staat wie der Arbeitnehmer ansässig ist (Art. 15 Abs. 2 Buchstabe b DBA-Norwegen).

54

Nur wenn alle drei Voraussetzungen zusammen vorliegen, steht dem Ansässigkeitsstaat des Arbeitnehmers das Besteuerungsrecht für Vergütungen, die für eine im Ausland ausgeübte Tätigkeit gezahlt werden, zu. Liegen dagegen nicht sämtliche Voraussetzungen des Art. 15 Abs. 2 OECD-MA zusammen vor, steht nach Art. 15 Abs. 1 OECD-MA dem Tätigkeitsstaat das Besteuerungsrecht für die Einkünfte aus der vom Arbeitnehmer dort ausgeübten unselbständigen Arbeit zu.

55

Steht in einem solchen Fall dem ausländischen Staat das Besteuerungsrecht zu, sind die Vergütungen i. d. R. unter Beachtung einer etwaigen Rückfallklausel im DBA oder des § 50d Abs. 8 bzw. 9 EStG im Inland freizustellen und nur im Rahmen des Progressionsvorbehalts zu berücksichtigen.

56

Ist Deutschland der Tätigkeitsstaat, ist nach den einkommensteuerrechtlichen Vorschriften zu prüfen, ob die Vergütungen des Arbeitnehmers aus seiner im Inland ausgeübten Tätigkeit im Wege der unbeschränkten oder der beschränkten Steuerpflicht der inländischen Besteuerung unterliegen.

4.2 Aufenthalt bis zu 183 Tagen - Art. 15 Abs. 2 Buchstabe a OECD-MA

4.2.1 Ermittlung der Aufenthalts-/Ausübungstage

57

Die in den DBA genannte 183-Tage-Frist bezieht sich häufig auf den Aufenthalt im Tätigkeitsstaat. Nach einigen DBA ist jedoch die Dauer der Ausübung der unselbständigen Arbeit im Tätigkeitsstaat maßgebend.

58

Die genannte 183-Tage-Frist kann sich entweder auf das Steuerjahr oder auf das Kalenderjahr oder auch auf einen Zeitraum von zwölf Monaten beziehen.

4.2.2 183-Tage-Frist - Dauer des Aufenthalts im Tätigkeitsstaat

59

Wird in einem DBA zur Ermittlung der Aufenthalts-/Ausübungstage auf den Aufenthalt im Tätigkeitsstaat abgestellt (z. B. Art. 13 Abs. 4 Nr. 1 DBA-Frankreich; Art. 15 Abs. 2 Buchstabe a DBA-Italien; Art. 15 Abs. 2 Buchstabe a DBA-Österreich), so ist hierbei nicht die Dauer der beruflichen Tätigkeit maßgebend, sondern allein die körperliche Anwesenheit im Tätigkeitsstaat. Es kommt darauf an, ob der Arbeitnehmer an mehr als 183 Tagen im Tätigkeitsstaat anwesend war. Dabei ist auch eine nur kurzfristige Anwesenheit an einem Tag als voller Aufenthaltstag im Tätigkeitsstaat zu berücksichtigen. Es muss sich nicht um einen zusammenhängenden Aufenthalt im Tätigkeitsstaat handeln; mehrere Aufenthalte im selben Tätigkeitsstaat sind zusammenzurechnen.

60

Als volle Tage des Aufenthalts im Tätigkeitsstaat werden u. a. mitgezählt:

- der Ankunfts- und Abreisetag,

- alle Tage der Anwesenheit im Tätigkeitsstaat unmittelbar vor, während und unmittelbar nach der Tätigkeit, z. B. Samstage, Sonntage, gesetzliche Feiertage,

- Tage der Anwesenheit im Tätigkeitsstaat während Arbeitsunterbrechungen, z. B. bei Streik, Aussperrung, Ausbleiben von Lieferungen oder Krankheit, es sei denn, die Krankheit steht der Abreise des Arbeitnehmers entgegen und er hätte ohne sie die Voraussetzungen für die Steuerbefreiung im Tätigkeitsstaat erfüllt,

-

Urlaubstage, die unmittelbar vor, während und nach oder in einem engen zeitlichen Zusammenhang mit der Tätigkeit im Tätigkeitsstaat verbracht werden (s. Beispiel 3).

61

Tage, die ausschließlich außerhalb des Tätigkeitsstaats verbracht werden, unabhängig davon, ob aus beruflichen oder privaten Gründen, werden nicht mitgezählt. Auch Tage des Transits in einem Durchreisestaat zählen nicht als Aufenthaltstage für diesen Staat (s. Beispiel 4). Eine Ausnahme hiervon gilt für Berufskraftfahrer (s. Tz. 7.2).

62

Kehrt der Arbeitnehmer täglich zu seinem Wohnsitz im Ansässigkeitsstaat zurück, so ist er täglich im Tätigkeitsstaat anwesend (s. BFH-Urteil vom 10. Juli 1996, BStBl 1997 II S. 15).

63

Zur Ermittlung der Aufenthaltstage nach dem DBA-Frankreich wird auf die Verständigungsvereinbarung mit Frankreich vom 16. Februar 2006 (s. BMF-Schreiben vom 3. April 2006, BStBl I S. 304; s. KonsVerFRAV vom 20. Dezember 2010, BStBl 2011 I S. 104) verwiesen, wonach unter bestimmten Voraussetzungen bei mehrtägigen Dienstreisen grundsätzlich auch Sonn- und Feiertage, Urlaubs- und Krankheitstage sowie kurze Unterbrechungen im Zusammenhang mit Reisen in den Heimatstaat oder in Drittstaaten als Tage des Aufenthalts im Tätigkeitsstaat mitgezählt werden. Bei Arbeitnehmern, die - ohne Grenzgänger i. S. des Art. 13 Abs. 5 DBA-Frankreich zu sein - arbeitstäglich in den Tätigkeitsstaat fahren und nach Erbringung der Arbeitsleistung wieder in den Wohnsitzstaat zurückkehren (sog. Grenzpendler), ist jedoch auf die tatsächlich im anderen Staat verbrachten Tage abzustellen (s. BFH-Urteil vom 12. Oktober 2011, BStBl II S. 548).

64

Beispiel 1: Zu Wochenendheimfahrt

A ist für seinen deutschen Arbeitgeber mehrere Monate lang jeweils von Montag bis Freitag in den Niederlanden tätig. Seine Wochenenden verbringt er bei seiner Familie in Deutschland. Dazu fährt er an jedem Freitag nach Arbeitsende nach Deutschland. Er verlässt Deutschland jeweils am Montagmorgen, um in den Niederlanden seiner Berufstätigkeit nachzugehen.

Die Tage von Montag bis Freitag sind jeweils als volle Anwesenheitstage in den Niederlanden zu berücksichtigen, weil sich A dort zumindest zeitweise aufgehalten hat. Dagegen können die Samstage und Sonntage mangels Aufenthalts in den Niederlanden nicht als Anwesenheitstage i. S. der 183-Tage-Klausel berücksichtigt werden.

65

Beispiel 2: Zu Wochenendheimfahrt

Wie Fall 1, jedoch fährt A an jedem Samstagmorgen von den Niederlanden nach Deutschland und an jedem Sonntagabend zurück in die Niederlande.

Bei diesem Sachverhalt sind auch die Samstage und Sonntage als volle Anwesenheitstage in den Niederlanden i. S. der 183-Tage-Klausel zu berücksichtigen, weil sich A an diesen Tagen zumindest zeitweise dort aufgehalten hat.

66

Beispiel 3: Berechnung der Urlaubstage

B ist für seinen deutschen Arbeitgeber vom 1. Januar bis 15. Juni in Schweden tätig. Im Anschluss hieran hielt er sich zu Urlaubszwecken bis einschließlich 24. Juni in Deutschland auf. Vom 25. Juni bis 24. Juli verbringt er seinen weiteren Urlaub in Schweden.

Das Besteuerungsrecht für den Arbeitslohn hat Schweden, weil sich B länger als 183 Tage im Kalenderjahr in Schweden aufgehalten hat (Art. 15 DBA-Schweden), denn die Urlaubstage, die B im Anschluss an seine Tätigkeit in Schweden verbringt, stehen in einem engen zeitlichen Zusammenhang mit dieser Tätigkeit und werden daher für die Aufenthaltsdauer berücksichtigt.

67

Beispiel 4: Transittage

C (kein Berufskraftfahrer) fährt für seinen deutschen Arbeitgeber an einem Montag mit dem Pkw von Hamburg nach Mailand, um dort eine Montagetätigkeit auszuüben. Er unterbricht seine Fahrt in Österreich, wo er übernachtet. Am folgenden Tag fährt C weiter nach Mailand. Am Freitag fährt C von Mailand über Österreich nach Hamburg zurück.

C durchquert Österreich lediglich für Zwecke des Transits. Zur Berechnung der Aufenthaltstage in Österreich werden daher die Tage, die C auf seiner Fahrt von und nach Mailand in Österreich verbringt, nicht gezählt; damit sind für Italien vier Tage zu zählen, für Österreich ist kein Tag zu berücksichtigen.

4.2.3 183-Tage-Frist - Dauer der Ausübung der unselbständigen Arbeit im Tätigkeitsstaat

68

Wird in einem DBA zur Ermittlung der Aufenthalts-/Ausübungstage auf die Dauer der Ausübung der unselbständigen Arbeit im Tätigkeitsstaat abgestellt (z. B. Art. 15 Abs. 2 Buchstabe a DBA-Dänemark), so ist hierbei jeder Tag zu berücksichtigen, an dem sich der Arbeitnehmer, sei es auch nur für kurze Zeit, in dem anderen Vertragsstaat zur Arbeitsausübung tatsächlich aufgehalten hat.

69

Tage der Anwesenheit im Tätigkeitsstaat, an denen eine Ausübung der beruflichen Tätigkeit ausnahmsweise nicht möglich ist, werden mitgezählt, z. B. bei Streik, Aussperrung, Ausbleiben von Lieferungen oder Krankheit, es sei denn, die Krankheit steht der Abreise des Arbeitnehmers entgegen und er hätte ohne sie die Voraussetzungen für die Steuerbefreiung im Tätigkeitsstaat erfüllt. Abweichend von Tz. 4.2.2 sind alle arbeitsfreien Tage der Anwesenheit im Tätigkeitsstaat vor, während und nach der Tätigkeit, z. B. Samstage, Sonntage, öffentliche Feiertage, Urlaubstage, nicht zu berücksichtigen (s. Beispiel 1).

70

Beispiel 1: Wochenendheimfahrten

A ist für seinen deutschen Arbeitgeber mehrere Monate lang jeweils von Montag bis Freitag in Dänemark tätig. Seine Wochenenden verbringt er bei seiner Familie in Deutschland. Dazu fährt er an jedem Samstagmorgen von Dänemark nach Deutschland und an jedem Sonntagabend zurück nach Dänemark.

Die Tage von Montag bis Freitag sind jeweils als volle Tage in Dänemark zu berücksichtigen, weil A an diesen Tagen dort seine berufliche Tätigkeit ausgeübt hat. Dagegen können die Samstage und Sonntage mangels Ausübung der Tätigkeit in Dänemark nicht als Tage i. S. der 183-Tage-Klausel berücksichtigt werden.

71

Im Verhältnis zu Belgien (Art. 15 Abs. 2 Nr. 1 DBA-Belgien) gilt die Besonderheit, dass für die Berechnung der 183-Tage-Frist Tage der Arbeitsausübung und übliche Arbeitsunterbrechungen auch dann mitgezählt werden, wenn sie nicht im Tätigkeitsstaat verbracht werden, z. B. Tage wie Samstage, Sonntage, Krankheits- und Urlaubstage, soweit sie auf den Zeitraum der Auslandstätigkeit entfallen (Art. 15 Abs. 2 Nr. 1 DBA-Belgien, s. Beispiel 2).

72

Dies gilt aber nicht für den Anreise- und Abreisetag, wenn an diesen Tagen nicht gearbeitet wird. Insofern handelt es sich nicht um Arbeitsunterbrechungen.

73

Beispiel 2: Besonderheiten Belgien

B ist für seinen deutschen Arbeitgeber zwei Wochen in Belgien tätig. Hierzu reist B am Sonntag nach Brüssel und nimmt dort am Montag seine Tätigkeit auf. Am folgenden arbeitsfreien Wochenende fährt B am Samstag nach Deutschland und kehrt am Montagmorgen zurück nach Brüssel. Nach Beendigung seiner Tätigkeit am darauf folgenden Freitag kehrt B am Samstag nach Deutschland zurück.

Der Anreisetag sowie der Abreisetag werden nicht als Tage der Arbeitsausübung in Belgien berücksichtigt, weil B an diesen Tagen dort seine berufliche Tätigkeit nicht ausgeübt hat und eine Arbeitsunterbrechung nicht gegeben ist. Die Tage von Montag bis Freitag sind jeweils als Tage der Arbeitsausübung in Belgien zu berücksichtigen, weil B an diesen Tagen dort seine berufliche Tätigkeit ausgeübt hat. Das dazwischen liegende Wochenende wird unabhängig vom Aufenthaltsort als Tage der Arbeitsausübung in Belgien berücksichtigt, weil eine übliche Arbeitsunterbrechung vorliegt. Somit sind für die 183-Tage-Frist 12 Tage zu berücksichtigen.

74

Eine dem DBA-Belgien ähnliche Regelung ist in den Abkommen mit der Elfenbeinküste (Art. 15 Abs. 2 Buchstabe a), Marokko (Art. 15 Abs. 2 Nr. 1) und Tunesien (Art. 15 Abs. 2 Buchstabe a) vereinbart. Diese Abkommen beziehen sich zwar auf die Dauer des Aufenthalts, jedoch werden auch hier gewöhnliche Arbeitsunterbrechungen bei der Berechnung der 183-Tage-Frist berücksichtigt.

4.2.4 Anwendung der 183-Tage-Frist auf einen 12-Monats-Zeitraum

75

Wird in einem DBA zur Ermittlung der Aufenthalts-/Ausübungstage entsprechend dem aktuellen OECD-Standard (Art. 15 Abs. 2 OECD-MA) auf einen "Zeitraum von zwölf Monaten" abgestellt, so sind hierbei alle denkbaren 12-Monats-Zeiträume in Betracht zu ziehen, auch wenn sie sich zum Teil überschneiden. Wenn sich der Arbeitnehmer in einem beliebigen 12-Monats-Zeitraum an mehr als 183 Tagen in dem anderen Vertragsstaat aufhält, steht diesem für die Einkünfte, die auf diese Tage entfallen, das Besteuerungsrecht zu. Mit jedem Aufenthaltstag des Arbeitnehmers in dem anderen Vertragsstaat ergeben sich somit neue zu beachtende 12-Monats-Zeiträume.

76

Ein 12-Monats-Zeitraum wurde z. B. mit folgenden Staaten vereinbart (Stand: 1. Januar 2014):

- Albanien	(ab 1. Januar 2012),
- Algerien	(ab 1. Januar 2009),
- Aserbaidshan	(ab 1. Januar 2006),
- Bulgarien	(ab 1. Januar 2011),
- Belarus (Weißrussland)	(ab 1. Januar 2007),
- Georgien	(ab 1. Januar 2008),
- Ghana	(ab 1. Januar 2008),
- Großbritannien	(ab 1. Januar 2011),
- Kanada	(ab 1. Januar 2011),
- Kasachstan	(ab 1. Januar 1996),
- Kirgisistan	(ab 1. Januar 2007),
- Korea	(ab 1. Januar 2003),
- Kroatien	(ab 1. Januar 2007),
- Liechtenstein	(ab 1. Januar 2013),
- Liberia	(ab 1. Januar 1970),
- Luxemburg	(ab 1. Januar 2014),
- Malaysia	(ab 1. Januar 2011),
- Malta	(ab 1. Januar 2002),
- Mazedonien	(ab 1. Januar 2011),
- Mexiko	(ab 1. Januar 1993),
- Norwegen	(ab 1. Januar 1991),
- Polen	(ab 1. Januar 2005),
- Rumänien	(ab 1. Januar 2004),
- Russland	(ab 1. Januar 1997),
- Singapur	(ab 1. Januar 2007),
- Slowenien	(ab 1. Januar 2007),
- Spanien	(ab 1. Januar 2013),
- Syrien	(ab 1. Januar 2011),
- Tadschikistan	(ab 1. Januar 2005),
- Ungarn	(ab 1. Januar 2012),
- Uruguay	(ab 1. Januar 2012),
- Usbekistan	(ab 1. Januar 2002),
- Zypern	(ab 1. Januar 2012).

77

Beispiel 1:

A ist für seinen deutschen Arbeitgeber vom 1. April bis 20. April 01 für 20 Tage, zwischen dem 1. August 01 und dem 31. März 02 für 90 Tage sowie vom 25. April 02 bis zum 31. Juli 02 für 97 Tage in Norwegen tätig.

Für die Vergütungen, die innerhalb des Zeitraums 1. August 01 bis 31. Juli 02 auf Tage entfallen, an denen sich A in Norwegen aufhält, hat Norwegen das Besteuerungsrecht, da sich A innerhalb eines 12-Monats-Zeitraums dort an insgesamt mehr als 183 Tagen (insgesamt 187 Tage) aufgehalten hat. Das Besteuerungsrecht für die Einkünfte, die auf den Zeitraum 1. bis 20. April 01 entfallen, steht dagegen Deutschland zu, da sich A in allen auf diesen Zeitraum bezogenen denkbaren 12-Monats-Zeiträumen an nicht mehr als 183 Tagen in Norwegen aufgehalten hat.

78

Beispiel 2:

B ist für seinen deutschen Arbeitgeber zwischen dem 1. Januar 01 und dem 28. Februar 01 sowie vom 1. Mai 01 bis zum 30. April 02 für jeweils monatlich 20 Tage in Norwegen tätig.

Das Besteuerungsrecht für die Vergütungen, die innerhalb des Zeitraums 1. Mai 01 bis 30. April 02 auf Tage entfallen, an denen sich B in Norwegen aufhält, hat Norwegen, da sich B innerhalb eines 12-Monats-Zeitraums dort an insgesamt mehr als 183 Tagen (insgesamt = 240 Tage) aufgehalten hat. Gleiches gilt für den Zeitraum 1. Januar 01 bis 28. Februar 01, da sich B auch innerhalb des 12-Monats-Zeitraums 1. Januar 01 bis 31. Dezember 01 an insgesamt mehr als 183 Tagen (insgesamt = 200 Tage) in Norwegen aufgehalten hat.

4.2.5 Anwendung der 183-Tage-Frist auf das Steuerjahr/Kalenderjahr

79

Wird in einem DBA zur Ermittlung der Aufenthalts-/Ausübungstage anstelle eines 12-Monats-Zeitraums auf das Steuerjahr oder Kalenderjahr abgestellt, so sind die Aufenthalts-/Ausübungstage für jedes Steuer- oder Kalenderjahr gesondert zu ermitteln. Weicht das Steuerjahr des anderen Vertragsstaats vom Steuerjahr Deutschlands (= Kalenderjahr) ab, ist jeweils das Steuerjahr des Vertragsstaats maßgebend, in dem die Tätigkeit ausgeübt wird.

80

Folgende Vertragsstaaten haben z. B. ein vom Kalenderjahr abweichendes Steuerjahr (Stand: 1. Januar 2014):

- Australien	1. Juli bis 30. Juni
- Bangladesch	1. Juli bis 30. Juni
- Großbritannien	6. April bis 5. April (s. u.)
- Indien	1. April bis 31. März
- Iran	21. März bis 20. März
- Namibia	1. März bis 28./29. Februar
- Neuseeland	1. April bis 31. März
- Pakistan	1. Juli bis 30. Juni
- Sri Lanka	1. April bis 31. März
- Südafrika	1. März bis 28./29. Februar

81

In Bezug auf Großbritannien ist zu beachten, dass in Art. 14 Abs. 2 Buchstabe a des DBA-Großbritannien vom 30. März 2010 (gültig ab 1. Januar 2011) nicht mehr auf das Steuerjahr abgestellt wird, sondern auf einen Zeitraum von 12 Monaten (zur Berechnung s. Tz. 4.2.4).

82

Beispiel 1:

A ist vom 1. Oktober 01 bis 31. Mai 02 für seinen deutschen Arbeitgeber in Schweden tätig.

Die Aufenthaltstage sind für jedes Kalenderjahr getrennt zu ermitteln. A hält sich weder im Kalenderjahr 01 (92 Tage) noch im Kalenderjahr 02 (151 Tage) länger als 183 Tage in Schweden auf.

83

Beispiel 2:

B ist für seinen deutschen Arbeitgeber vom 1. Januar 02 bis 31. Juli 02 in Indien (Steuerjahr 1. April bis 31. März) tätig.

Die Aufenthaltstage sind für jedes Steuerjahr getrennt zu ermitteln. Maßgeblich ist das Steuerjahr des Tätigkeitsstaates. Da das Steuerjahr 01/02 in Indien am 31. März 02 endet, hält sich B weder im Steuerjahr 01/02 (90 Tage) noch im Steuerjahr 02/03 (122 Tage) länger als 183 Tage in Indien auf.

4.2.6 Besonderheiten beim Wechsel des Bezugszeitraums im DBA und Wechsel der Ansässigkeit

84

Bei Umstellung eines DBA vom Steuerjahr auf einen 12-Monats-Zeitraum ist - soweit im DBA nichts anderes vereinbart ist - ab Anwendbarkeit des neuen DBA auch dann ein 12-Monats-Zeitraum zu betrachten, wenn dessen Beginn in den Anwendungszeitraum des alten DBA hineinreicht.

85

Beispiel 1:

Ein deutscher Arbeitgeber entsendet einen in Deutschland ansässigen Mitarbeiter A vom 15. November 2010 bis 31. Mai 2011 (insgesamt 198 Tage) nach Großbritannien.

Das DBA-Großbritannien 2010 ist nach Art. 32 Abs. 2 Buchstabe a Doppelbuchstabe bb ab 1. Januar 2011 anzuwenden und enthält als maßgeblichen Bezugszeitraum einen 12-Monats-Zeitraum, der während des bestehenden Steuerjahres (6. April bis 5. April) beginnt bzw. endet. Für den Veranlagungszeitraum 2010 bedeutet das, dass zur Ermittlung der Aufenthaltstage nach Art. XI Abs. 3 DBA-Großbritannien 1964 auf das britische Steuerjahr (6. April 2010 bis 5. April 2011) abzustellen ist. In diesem Zeitraum hielt sich A an 142 Tagen und somit nicht länger als 183 Tage in Großbritannien auf. In 2010 verbleibt somit das Besteuerungsrecht für die in 2010 erhaltenen Einkünfte des A in Deutschland. Für den Veranlagungszeitraum 2011 ist allerdings nach Art. 14 Abs. 2 des DBA-Großbritannien 2010 zu prüfen, ob sich A insgesamt länger als 183 Tage innerhalb eines 12-Monats-Zeitraums, der in 2010 beginnt und im Steuerjahr 2011 endet, in Großbritannien aufgehalten hat. A hat sich 198 Tage in Großbritannien aufgehalten. In 2011 erhält somit Großbritannien das Besteuerungsrecht für die vom 1. Januar 2011 bis 31. Mai 2011 vereinnahmten Einkünfte des A.

86

Seit der Aktualisierung des OECD-MK im Jahr 2008 (s. OECD-MK Punkt 5.1 zu Art. 15 OECD-MA) ist bei der Ermittlung der Aufenthalts-/Ausübungstage ein Wechsel der Ansässigkeit innerhalb der vorgenannten Bezugszeiträume zu beachten. Tage, an denen der Steuerpflichtige im Tätigkeitsstaat ansässig ist, sind bei der Berechnung der 183 Tage nicht zu berücksichtigen.

87

Beispiel 2: (s. OECD-MK 2010 Punkt 5.1)

Vom 1. Januar 01 bis 31. Dezember 01 ist A in Polen ansässig. Am 1. Januar 02 wird A von einem in Deutschland ansässigen Arbeitgeber eingestellt und ab diesem Zeitpunkt in Deutschland ansässig. A wird vom 15. bis 31. März 02 von seinem deutschen Arbeitgeber nach Polen entsandt.

In diesem Fall hält sich A zwischen dem 1. April 01 und dem 31. März 02 insgesamt 292 Tage in Polen auf. Da er aber zwischen dem 1. April 01 und dem 31. Dezember 01 in Polen ansässig war, kann dieser Zeitraum für die Berechnung der 183 Tage nicht berücksichtigt werden. Das DBA-Polen 2003 (Anwendung ab 01.01.2005) sieht als maßgeblichen Bezugszeitraum für die 183-Tage-Frist den 12-Monats-Zeitraum vor.

A hat sich somit zwischen dem 1. April 01 und 31. März 02 nur 17 Tage (15. März 02 bis 31. März 02) in Polen aufgehalten, ohne zugleich dort ansässig zu sein.

88

Beispiel 3: (s. OECD-MK 2010 Punkt 5.1)

Vom 15. bis 31. Oktober 01 hält sich A, der in Polen ansässig ist, in Deutschland auf, um dort die Erweiterung der Geschäftstätigkeit der X-AG, die in Polen ansässig ist, vorzubereiten. Am 1. Mai 02 zieht A nach Deutschland, wo er ansässig wird und für eine in Deutschland neu gegründete Tochtergesellschaft der X-AG arbeitet.

In diesem Fall hält sich A zwischen dem 15. Oktober 01 und dem 14. Oktober 02 insgesamt 184 Tage in Deutschland auf. Da er aber zwischen dem 1. Mai 02 und dem 14. Oktober 02 in Deutschland ansässig war, wird dieser letztere Zeitraum für die Berechnung der nach Art. 15 Abs. 2 Buchstabe a genannten Zeiträume nicht berücksichtigt.

A hat sich somit zwischen dem 15. Oktober 01 und dem 14. Oktober 02 nur 16 Tage (15. Oktober 01 bis 31. Oktober 01) in Deutschland aufgehalten, ohne zugleich dort ansässig zu sein.

89

Beispiel 4:

Vom 1. Januar 01 bis 30. April 01 war A in Deutschland und vom 1. Mai 01 bis 31. Dezember 01 in den USA ansässig.

Bis zum 30. April 01 war A bei einem deutschen Arbeitgeber beschäftigt. Vom 1. März bis 6. März 01 war A für seinen deutschen Arbeitgeber in den USA tätig. Der deutsche Arbeitgeber hatte in den USA keine Betriebsstätte.

Deutschland hat für den Zeitraum bis zum 30. April 01 das Besteuerungsrecht, weil Deutschland der Ansässigkeitsstaat war, sich A nicht mehr als 183 Tage in den USA aufgehalten hat (der Zeitraum 1. Mai 01 bis 31. Dezember 01 wird insoweit nicht mitgerechnet, weil A in diesem Zeitraum in den USA ansässig war), und der Arbeitslohn nicht von einem US-amerikanischen Arbeitgeber oder einer US-amerikanischen Betriebsstätte getragen wurde.

4.3 Zahlung durch einen oder für einen im Tätigkeitsstaat ansässigen Arbeitgeber - Art. 15 Abs. 2 Buchstabe b OECD-MA -

4.3.1 Allgemeines

90

Erfolgt die Zahlung durch einen oder für einen im Tätigkeitsstaat ansässigen Arbeitgeber, sind die Voraussetzungen für die Besteuerung im Ansässigkeitsstaat nach Art. 15 Abs. 2 Buchstabe b OECD-MA nicht erfüllt.

91

Die im Ausland ausgeübte unselbständige Tätigkeit eines Arbeitnehmers kann für seinen zivilrechtlichen Arbeitgeber (s. Tz. 4.3.2), für seinen wirtschaftlichen Arbeitgeber im Rahmen einer Arbeitnehmerentsendung zwischen verbundenen Unternehmen (s. Tz. 4.3.3) oder aber für einen nicht verbundenen Unternehmer (s. Tz. 4.3.4 und 4.3.5) erfolgen.

92

Ist eine Personengesellschaft Arbeitgeberin, bestimmt sich deren Ansässigkeit für Zwecke des Art. 15 Abs. 2 Buchstabe b OECD-MA grundsätzlich nach dem Ort der Geschäftsleitung. Entsprechendes gilt für eine Personengesellschaft, die im anderen Staat wie eine Kapitalgesellschaft besteuert wird.

93

Eine Betriebsstätte kommt zivilrechtlich nicht als Arbeitgeberin i. S. des DBA in Betracht (s. BFH-Urteile vom 29. Januar 1986, BStBl II S. 442 und BStBl II S. 513), s. aber Tz. 4.4.

94

Beispiel:

A ist Arbeitnehmer eines britischen Unternehmens B. Er wohnt seit Jahren in Deutschland und ist bei einer deutschen Betriebsstätte des B in Hamburg beschäftigt. Im Jahr 01 befindet er sich an fünf Arbeitstagen bei Kundenbesuchen in der Schweiz und an fünf Arbeitstagen bei Kundenbesuchen in Norwegen.

Aufenthalt in der Schweiz: Maßgeblich ist das DBA-Schweiz, da A in Deutschland ansässig ist (Art. 1, 4 Abs. 1 DBA-Schweiz) und die "Quelle" der Einkünfte aus unselbständiger Arbeit in dem Staat liegt, in dem die Tätigkeit ausgeübt wird. Nach Art. 15 Abs. 2 DBA-Schweiz hat Deutschland das Besteuerungsrecht, da neben der Erfüllung der weiteren Voraussetzungen dieser Vorschrift A von einem Arbeitgeber entlohnt wird, der nicht in der Schweiz ansässig ist.

Aufenthalt in Norwegen: Maßgeblich ist das DBA-Norwegen. Deutschland hat kein Besteuerungsrecht für die Vergütungen aus der Tätigkeit in Norwegen. Zwar hält sich A nicht länger als 183 Tage in Norwegen auf. Das Besteuerungsrecht steht Deutschland nach Art. 15 Abs. 2 Buchstabe b DBA-Norwegen aber nur dann zu, wenn der Arbeitgeber in dem Staat ansässig ist, in dem auch der Arbeitnehmer ansässig ist. Arbeitgeber ist hier das britische Unternehmen B; die inländische Betriebsstätte kann nicht Arbeitgeber i. S. des DBA sein.

4.3.2 Ausländstätigkeit für den zivilrechtlichen Arbeitgeber

95

Sofern der im Inland ansässige Arbeitnehmer für seinen zivilrechtlichen Arbeitgeber (z. B. im Rahmen einer Lieferung oder Werk-/Dienstleistung) bei einem nicht verbundenen Unternehmen im Ausland tätig ist, ist regelmäßig davon auszugehen, dass der zivilrechtliche Arbeitgeber auch der Arbeitgeber i. S. des DBA ist. Sofern in diesem Fall auch keine Betriebsstätte des Arbeitgebers vorliegt, die die Vergütungen wirtschaftlich trägt, fällt das Besteuerungsrecht erst dann an den Tätigkeitsstaat, wenn die 183-Tage-Frist überschritten ist (s. dazu Art. 15 Abs. 2 Buchstabe a und c OECD-MA).

96

Entsprechendes gilt für einen im Ausland ansässigen Arbeitnehmer, der für seinen zivilrechtlichen Arbeitgeber im Inland tätig ist.

97

Beispiel: Werkleistungsverpflichtung

Das ausschließlich in Spanien ansässige Unternehmen S ist spezialisiert auf die Installation von Computeranlagen. Das in Deutschland ansässige, nicht mit S verbundene Unternehmen D hat kürzlich eine neue Computeranlage angeschafft und

schließt für die Durchführung der Installation dieser Anlage einen Werkleistungsvertrag mit S ab. X, ein in Spanien ansässiger Angestellter von S, wird für vier Monate an den Firmensitz von D im Inland gesandt, um die vereinbarte Installation durchzuführen. S berechnet D für die Installationsleistungen (einschließlich Reisekosten des X, Gewinnaufschlag etc.) einen pauschalen Betrag. Der Arbeitslohn des X ist dabei lediglich ein nicht gesondert ausgewiesener Preisbestandteil im Rahmen der Preiskalkulation des S.

X wird im Rahmen einer Werkleistungsverpflichtung und nicht im Rahmen einer Arbeitnehmerentsendung des S bei D tätig. Vorausgesetzt, X hält sich nicht mehr als 183 Tage während des betreffenden 12-Monats-Zeitraums in Deutschland auf und S hat in Deutschland keine Betriebsstätte, der die Gehaltszahlungen an X zuzurechnen sind, weist Art. 14 Abs. 2 DBA-Spanien das Besteuerungsrecht für die Vergütungen aus unselbständiger Arbeit Spanien zu.

X ist in Deutschland nach nationalem Recht bereits deshalb beschränkt steuerpflichtig, weil die Tätigkeit in Deutschland ausgeübt wurde (s. § 49 Abs. 1 Nr. 4 Buchstabe a EStG). Da Deutschland für den entsprechenden Arbeitslohn nach Art. 14 Abs. 2 DBA-Spanien kein Besteuerungsrecht hat, ergibt sich für X insoweit keine Einkommensteuer. Der Lohnsteuerabzug für die in Deutschland ausgeübte Tätigkeit kann bereits deshalb unterbleiben, weil in Deutschland kein inländischer Arbeitgeber vorliegt und darüber hinaus auch auf der Abkommensebene Deutschland kein Besteuerungsrecht zusteht. S ist kein in § 38 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 und 2 EStG genannter inländischer abzugspflichtiger Arbeitgeber. Eine Abzugsverpflichtung ergibt sich für Deutschland auch nicht nach § 38 Abs. 1 Satz 2 EStG, weil X im Rahmen einer Werkleistungsverpflichtung tätig wird. Für den Fall, dass S und D verbundene Unternehmen sind, ergibt sich keine abweichende Lösung.

4.3.3 Grenzüberschreitende Arbeitnehmerentsendung zwischen verbundenen Unternehmen

4.3.3.1 Wirtschaftlicher Arbeitgeber

98

Arbeitgeber i. S. des DBA kann nicht nur der zivilrechtliche Arbeitgeber, sondern auch eine andere natürliche oder juristische Person sein, die die Vergütung für die ihr geleistete unselbständige Tätigkeit wirtschaftlich trägt (s. BFH-Urteil vom 23. Februar 2005, BStBl II S. 547). Entsprechendes gilt für Personengesellschaften (s. Tz. 4.3.1). Wird die unselbständige Tätigkeit eines im Inland ansässigen Arbeitnehmers bei einem im Ausland ansässigen verbundenen Unternehmen (Art. 9 OECD-MA) ausgeübt, ist zu prüfen, welches dieser Unternehmen als Arbeitgeber i. S. des DBA und damit als wirtschaftlicher Arbeitgeber anzusehen ist. Hierbei ist auf den wirtschaftlichen Gehalt und die tatsächliche Durchführung der zugrunde liegenden Vereinbarungen abzustellen. Entsprechendes gilt, wenn ein im Ausland ansässiger Arbeitnehmer bei einem im Inland ansässigen verbundenen Unternehmen (Art. 9 OECD-MA) tätig ist.

99

In den Fällen der Arbeitnehmerentsendung ist der wirtschaftliche Arbeitgeber i. S. des Abkommensrechts auch der zum Lohnsteuerabzug verpflichtete inländische Arbeitgeber i. S. des § 38 Abs. 1 Satz 2 EStG, s. BMF-Schreiben vom 27. Januar 2004, BStBl I S. 173, Tz. III. 1.

100

Die Grundsätze des BMF-Schreibens vom 9. November 2001, BStBl I S. 796 (Grundsätze für die Prüfung der Einkunftsabgrenzung zwischen international verbundenen Unternehmen in Fällen der Arbeitnehmerentsendung - Verwaltungsgrundsätze-Arbeitnehmerentsendung) sind bei der Abgrenzung zu beachten. Einzeln abgrenzbare Leistungen sind gesondert zu betrachten.

101

Wird der Arbeitnehmer im Rahmen einer Arbeitnehmerentsendung zur Erfüllung einer Lieferungs- oder Werk-/Dienstleistungsverpflichtung des entsendenden Unternehmens bei einem verbundenen Unternehmen tätig und ist sein Arbeitslohn Preisbestandteil der Lieferung oder Werkleistung, ist der zivilrechtliche Arbeitgeber (= entsendendes Unternehmen) auch Arbeitgeber i. S. des DBA.

102

Dagegen wird das aufnehmende verbundene Unternehmen zum Arbeitgeber im abkommensrechtlichen Sinne (wirtschaftlicher Arbeitgeber), wenn

- der Arbeitnehmer in das aufnehmende Unternehmen eingebunden ist und

das aufnehmende Unternehmen den Arbeitslohn (infolge seines eigenen betrieblichen Interesses an der Entsendung des Arbeitnehmers) wirtschaftlich trägt oder nach dem Fremdvergleichsgrundsatz hätte tragen müssen. Hierbei ist es unerheblich, ob die Vergütungen unmittelbar dem betreffenden Arbeitnehmer ausgezahlt werden, oder ein anderes Unternehmen mit diesen Arbeitsvergütungen in Vorlage tritt (s. Verwaltungsgrundsätze-Arbeitnehmerentsendung, a. a. O.). Eine "willkürliche" Weiterbelastung des Arbeitslohns führt nicht zur Begründung der Arbeitgebereneigenschaft, ebenso wie eine unterbliebene Weiterbelastung die Arbeitgebereneigenschaft beim aufnehmenden Unternehmen nicht verhindern kann.

103

Für die Entscheidung, ob der Arbeitnehmer in das aufnehmende Unternehmen eingebunden ist, ist das Gesamtbild der Verhältnisse maßgebend. Hierbei ist insbesondere zu berücksichtigen, ob

das aufnehmende Unternehmen die Verantwortung oder das Risiko für die durch die Tätigkeit des Arbeitnehmers erzielten Ergebnisse trägt und

der Arbeitnehmer den fachlichen Weisungen des aufnehmenden Unternehmens unterworfen ist.

104

Darüber hinaus kann für die vorgenannte Entscheidung u. a. zu berücksichtigen sein, wer über Art und Umfang der täglichen Arbeit, die Höhe der Bezüge, die Teilnahme an einem etwaigen Erfolgsbonus- und Aktienerwerbsplan des Konzerns oder die Urlaubsgewährung entscheidet, wer die Arbeitsmittel stellt, das Risiko für eine Lohnzahlung im Nichtleistungsfall trägt, das Recht der Entscheidung über Kündigung oder Entlassung hat, oder für die Sozialversicherungsbelange des Arbeitnehmers verantwortlich ist, in wessen Räumlichkeiten die Arbeit erbracht wird, welchen Zeitraum das Tätigwerden im aufnehmenden Unternehmen umfasst, wem gegenüber Abfindungs- und Pensionsansprüche erwachsen und mit wem der Arbeitnehmer Meinungsverschiedenheiten aus dem Arbeitsvertrag auszutragen hat.

105

Nach diesen Grundsätzen wird z. B. bei Entsendung eines Arbeitnehmers von einer Muttergesellschaft zu ihrer Tochtergesellschaft das aufnehmende Unternehmen nicht zum wirtschaftlichen Arbeitgeber, wenn der Arbeitnehmer nicht in dessen Hierarchie eingebunden ist. In diesem Fall wird der Arbeitnehmer ausschließlich als Vertreter der Muttergesellschaft tätig, während im Verhältnis zur Tochtergesellschaft die für ein Arbeitsverhältnis kennzeichnende Abhängigkeit fehlt. Hier bleibt selbst dann, wenn die Tochtergesellschaft der Muttergesellschaft den Arbeitslohn ersetzt, letztere Arbeitgeberin im abkommensrechtlichen Sinne (s. BFH-Urteil vom 23. Februar 2005, BStBl II S. 547).

106

Zu einem Wechsel der wirtschaftlichen Arbeitgeberstellung bedarf es weder einer förmlichen Änderung des Arbeitsvertrages zwischen dem Arbeitnehmer und dem entsendenden Unternehmen noch ist der Abschluss eines zusätzlichen Arbeitsvertrages zwischen dem Arbeitnehmer und dem aufnehmenden Unternehmen oder eine im Vorhinein getroffene Verrechnungspreisabrede zwischen den betroffenen verbundenen Unternehmen erforderlich (s. BFH-Urteil vom 23. Februar 2005, a. a. O.).

107

Auf den Sonderfall eines Arbeitnehmers, der im Interesse seines inländischen Arbeitgebers die Funktion als Verwaltungsratsmitglied oder -beirat bei einem ausländischen verbundenen Unternehmen wahrnimmt, wird hingewiesen (s. BFH-Urteil vom 23. Februar 2005, a. a. O.).

108

In den Fällen der internationalen Arbeitnehmerentsendung ist das in Deutschland ansässige aufnehmende Unternehmen, das den Arbeitslohn für die ihm geleistete Arbeit wirtschaftlich trägt, zum Steuerabzug verpflichtet (§ 38 Abs. 1 Satz 2 EStG). Der wirtschaftliche Arbeitgeberbegriff ist damit auch für Zwecke des Lohnsteuerabzugs zu beachten. Nicht erforderlich ist hierfür, dass das deutsche Unternehmen den Arbeitslohn im eigenen Namen und für eigene Rechnung, beispielsweise aufgrund eigener arbeitsrechtlicher Verpflichtung, auszahlt. Die Lohnsteuerabzugsverpflichtung des inländischen Unternehmens entsteht bereits im Zeitpunkt der Auszahlung des Arbeitslohns an den Arbeitnehmer, sofern es aufgrund einer Vereinbarung mit dem ausländischen, entsendenden Unternehmen mit einer Weiterbelastung rechnen kann (R 38.3 Abs. 5 LStR).

109

Zum Umfang der Abzugsverpflichtung durch das inländische Unternehmen ist darauf hinzuweisen, dass sämtliche Gehaltsbestandteile für im Inland ausgeübte Tätigkeiten - auch die von anderen konzernverbundenen Unternehmen gezahlten Bonuszahlungen oder gewährten Aktienoptionen - grundsätzlich dem inländischen Lohnsteuerabzug unterliegen (§ 38 Abs. 1 Satz 3 EStG).

110

Beispiel 1: Entsendung im Interesse des entsendenden verbundenen Unternehmens

Das ausschließlich in Spanien ansässige Unternehmen S ist die Muttergesellschaft einer Firmengruppe. Zu dieser Gruppe gehört auch D, ein in Deutschland ansässiges Unternehmen, das Produkte der Gruppe verkauft. S hat eine neue weltweite Marktstrategie für die Produkte der Gruppe entwickelt. Um sicherzustellen, dass diese Strategie von D richtig verstanden und umgesetzt wird, wird X, ein in Spanien ansässiger Angestellter von S, der an der Entwicklung der Marktstrategie mitgearbeitet hat, für vier Monate an den Firmensitz von D gesandt. Das Gehalt von X wird ausschließlich von S getragen.

D ist nicht als wirtschaftlicher Arbeitgeber des X anzusehen, denn S trägt allein die Gehaltsaufwendungen des X. Zudem übt X seine Tätigkeit im alleinigen Interesse von S aus. Eine Eingliederung in die organisatorischen Strukturen des D erfolgt nicht. Das Besteuerungsrecht für die Vergütungen des X wird Spanien zugewiesen (Art. 14 Abs. 2 DBA-Spanien). Deutschland stellt die Vergütungen steuerfrei.

X ist in Deutschland nach nationalem Recht bereits deshalb beschränkt steuerpflichtig, weil die Tätigkeit in Deutschland ausgeübt wurde (s. § 49 Abs. 1 Nr. 4 Buchstabe a EStG). Da Deutschland für den entsprechenden Arbeitslohn nach Art. 14 Abs. 2 DBA-Spanien kein Besteuerungsrecht hat, ergibt sich für X insoweit keine Einkommensteuer.

S und D sind keine inländischen Arbeitgeber i. S. des § 38 Abs. 1 EStG des X und daher auch nicht zum Lohnsteuerabzug verpflichtet.

111

Beispiel 2: Arbeitnehmerentsendung im Interesse des aufnehmenden Unternehmens

Ein internationaler Hotelkonzern betreibt durch eine Anzahl von Tochtergesellschaften weltweit Hotels. S, eine in Spanien ansässige Tochtergesellschaft, betreibt in Spanien ein Hotel. D, eine weitere Tochtergesellschaft der Gruppe, betreibt ein Hotel in Deutschland. D benötigt für fünf Monate einen Arbeitnehmer mit spanischen Sprachkenntnissen. Aus diesem Grund wird X, ein in Spanien ansässiger Angestellter der S, zu D entsandt, um während dieser Zeit an der Rezeption im Inland tätig zu sein. X bleibt während dieser Zeit bei S angestellt und wird auch weiterhin von S bezahlt. D übernimmt die Reisekosten von X und bezahlt an S eine Gebühr, die auf dem Gehalt, den Sozialabgaben und weiteren Vergütungen des X für diese Zeit basiert.

Für den Zeitraum der Tätigkeit des X im Inland ist D als wirtschaftlicher Arbeitgeber des X anzusehen. Die Entsendung des X zwischen den international verbundenen Unternehmen erfolgt im Interesse des aufnehmenden Unternehmens D. X ist in dem genannten Zeitraum in den Geschäftsbetrieb des D eingebunden. Zudem trägt D wirtschaftlich die Arbeitsvergütungen. Die Tatbestandsvoraussetzung des Art. 14 Abs. 2 Buchstabe b DBA-Spanien sind damit nicht gegeben. Obwohl X weniger als 183 Tage in Deutschland tätig ist, wird Deutschland gemäß Art. 14 Abs. 1 DBA-Spanien das Besteuerungsrecht für die Vergütungen des X für den genannten Zeitraum zugewiesen.

X ist in Deutschland nach nationalem Recht bereits deshalb beschränkt steuerpflichtig, weil die Tätigkeit in Deutschland ausgeübt wurde (s. § 49 Abs. 1 Nr. 4 Buchstabe a EStG).

D ist inländischer Arbeitgeber i. S. des § 38 Abs. 1 Satz 2 EStG. D zahlt den Arbeitslohn zwar nicht an X aus, trägt ihn aber wirtschaftlich und ist daher zum Lohnsteuerabzug verpflichtet (R 38.3 Abs. 5 LStR). Der Lohnsteuerabzug für X ist durchzuführen.

Vereinfachungsregelung

112

Bei einer Arbeitnehmerentsendung zwischen international verbundenen Unternehmen von nicht mehr als drei Monaten (auch jahresübergreifend für sachlich zusammenhängende Tätigkeiten) spricht eine widerlegbare Anscheinsvermutung dafür, dass das aufnehmende Unternehmen mangels Einbindung des Arbeitnehmers nicht als wirtschaftlicher Arbeitgeber anzusehen ist. Die Anscheinsvermutung kann im Einzelfall unter Beachtung der Kriterien in der Tz. 4.3.3.1 entkräftet werden. Die Grundsätze des BMF-Schreibens vom 9. November 2001, BStBl I S. 796 (Verwaltungsgrundsätze-Arbeitnehmerentsendung) sind zu beachten.

4.3.3.3 Entsendendes und aufnehmendes Unternehmen sind Arbeitgeber

113

Ist ein Arbeitnehmer abwechselnd sowohl für seinen inländischen zivilrechtlichen Arbeitgeber als auch für ein weiteres im Ausland ansässiges verbundenes Unternehmen tätig (z. B. ein Arbeitnehmer einer deutschen Muttergesellschaft wird abgrenzbar in Spanien und/oder in Deutschland sowohl im Interesse der spanischen aufnehmenden Gesellschaft als auch im Interesse der entsendenden deutschen Gesellschaft tätig), können abkommensrechtlich beide Unternehmen "Arbeitgeber" des betreffenden Arbeitnehmers sein. Voraussetzung ist, dass nach den vorgenannten Grundsätzen beide Unternehmen für die jeweils anteiligen Vergütungen als Arbeitgeber i. S. des DBA anzusehen sind. Dies kann z. B. der Fall sein, wenn sowohl das entsendende als auch das aufnehmende Unternehmen ein Interesse an der Entsendung haben, weil der Arbeitnehmer Planungs-, Koordinierungs- oder Kontrollfunktionen für das entsendende Unternehmen ausübt (s. Tz. 3.1.1 der Verwaltungsgrundsätze-Arbeitnehmerentsendung, a. a. O.). Die Tätigkeiten für das entsendende und für das aufnehmende Unternehmen sind mit ihrer (zeit-)anteiligen Vergütung jeweils getrennt zu beurteilen. Zunächst spricht eine widerlegbare Vermutung dafür, dass der entsandte Arbeitnehmer mit seiner Tätigkeit beim aufnehmenden Unternehmen in dessen Interesse tätig wird. Anhand von nachvollziehbaren Aufzeichnungen und Beschreibungen über die einzelnen abgrenzbaren Tätigkeiten kann aber dargelegt werden, dass im beschriebenen Umfang die Tätigkeit im Interesse des entsendenden Unternehmens erfolgt und insoweit diesem zuzuordnen ist.

114

Erhält der Arbeitnehmer seine Vergütungen aus unselbständiger Tätigkeit in vollem Umfang von seinem zivilrechtlichen Arbeitgeber und trägt das im Ausland ansässige verbundene Unternehmen wirtschaftlich die an den Arbeitnehmer gezahlten (zeit-)anteiligen Vergütungen für die in diesem Unternehmen ausgeübte Tätigkeit, indem die (zeit-)anteiligen Vergütungen zwischen den verbundenen Unternehmen verrechnet werden, ist zu prüfen, ob der Betrag dieser (zeit-)anteiligen Vergütungen höher ist, als sie ein anderer Ar-

beitnehmer unter gleichen oder ähnlichen Bedingungen für diese Tätigkeit in diesem anderen Staat erhalten hätte. Der übersteigende Betrag stellt keine Erstattung von Arbeitslohn dar, sondern ist Ausfluss des Verhältnisses der beiden verbundenen Unternehmen zueinander. Der übersteigende Betrag gehört nicht zum Arbeitslohn für die Auslandstätigkeit. Das Besteuerungsrecht steht insoweit dem Ansässigkeitsstaat des Arbeitnehmers zu.

115

Beispiel:

Ein in Deutschland ansässiger Arbeitnehmer wird vom 15. August 01 bis 31. Dezember 01 (80 Arbeitstage) an eine chinesische Tochtergesellschaft entsandt. Der Arbeitslohn i. H. v. 110 000 € wird weiterhin vom deutschen Unternehmen ausbezahlt. Davon werden (nach Fremdvergleichsgrundsätzen zutreffend) jedoch 80 000 € an die chinesische Tochtergesellschaft weiterbelastet, da der Arbeitnehmer nicht nur im Interesse der aufnehmenden Tochtergesellschaft, sondern auch im Interesse der entsendenden Muttergesellschaft (z. B. Aufsichtsfunktion zur Umsetzung eines von der Muttergesellschaft vorgegebenen Konzeptes) entsendet wird. Der Arbeitnehmer hält sich während des gesamten Zeitraums (80 Arbeitstage) stets im Interesse beider Arbeitgeber an 20 Arbeitstagen in Deutschland und an 60 Arbeitstagen in China auf. Folglich nimmt er zu jeder Zeit in beiden Staaten jeweils Aufgaben sowohl von der deutschen Muttergesellschaft als auch von der chinesischen Tochtergesellschaft wahr.

Nach Art. 15 Abs. 1 DBA-China können Vergütungen nur im Ansässigkeitsstaat besteuert werden, es sei denn, die Tätigkeit wird im anderen Vertragsstaat ausgeübt. Wird die Arbeit dort ausgeübt, so können die dafür bezogenen Vergütungen im anderen Staat besteuert werden. **Soweit** die Voraussetzungen des Art. 15 Abs. 2 DBA-China erfüllt sind, bleibt es jedoch beim ausschließlichen Besteuerungsrecht des Ansässigkeitsstaates.

Behandlung der nicht weiterbelasteten Lohnbestandteile:

Da der Arbeitnehmer auch im Interesse des entsendenden Unternehmens (deutsche Muttergesellschaft) in China tätig war, entfallen die nicht an die chinesische Tochtergesellschaft weiterbelasteten Lohnbestandteile i. H. v. 30 000 € nach Art. 15 Abs. 1 DBA-China auf die in China ausgeübte Tätigkeit. Insoweit liegen die Voraussetzungen des Art. 15 Abs. 2 DBA-China vor. Der Arbeitnehmer hat sich im Jahr 01 nicht länger als 183 Tage im Tätigkeitsstaat aufgehalten und die Vergütung wurde **in dieser Höhe** (zutreffend) nicht von einem im Tätigkeitsstaat ansässigen Arbeitgeber oder einer dort gelegenen Betriebstätte bezahlt. Das ausschließliche Besteuerungsrecht an diesem Vergütungsbestandteil verbleibt deshalb im Ansässigkeitsstaat Deutschland. Das deutsche Unternehmen kann die entsprechenden Lohnkosten als Betriebsausgaben geltend machen.

Behandlung der weiterbelasteten Lohnbestandteile:

Der übrige Lohnanteil (80 000 €) ist anhand der auf diesen Zeitraum entfallenden tatsächlichen Arbeitstage (80) auf die in Deutschland und die in China ausgeübte Tätigkeit aufzuteilen. Der Arbeitslohn entfällt i. H. v. $80\,000\,€ \times 20/80 = 20\,000\,€$ auf die im Inland ausgeübte Tätigkeit. Das Besteuerungsrecht steht gemäß Art. 15 Abs. 1 Satz 1 1. Halbsatz DBA-China ausschließlich dem Ansässigkeitsstaat Deutschland zu.

Für den auf die Tätigkeit in China entfallenden Arbeitslohn i. H. v. $80\,000\,€ \times 60/80 = 60\,000\,€$ hat hingegen China gemäß Art. 15 Abs. 1 Satz 2 DBA-China das Besteuerungsrecht. Insbesondere sind aufgrund der nach Fremdvergleichsgrundsätzen zutreffenden Weiterbelastung der Lohnkosten an die chinesische Tochtergesellschaft in dieser Höhe die Voraussetzungen des Art. 15 Abs. 2 DBA-China nicht erfüllt. Der Arbeitslohn ist folglich i. H. v. 60 000 € unter Beachtung der nationalen Rückfallklauseln des § 50d Abs. 8 und 9 EStG und des Progressionsvorbehalts von der deutschen Besteuerung auszunehmen (Art. 24 Abs. 2 Buchstabe a DBA-China).

116

Abwandlung:

Sachverhalt wie im Beispiel 1, jedoch entfallen die nicht an die Tochtergesellschaft weiterbelasteten Lohnbestandteile i. H. v. 30 000 € lediglich auf die 20 in Deutschland verbrachten Arbeitstage. Gleichwohl führt der Arbeitnehmer während seines Aufenthalts in Deutschland auch Aufgaben im Interesse der chinesischen Tochtergesellschaft aus.

Behandlung der nicht weiterbelasteten Lohnbestandteile:

Die nicht an die chinesische Tochtergesellschaft weiterbelasteten Lohnbestandteile i. H. v. 30 000 € entfallen auf eine ausschließlich in Deutschland ausgeübte Tätigkeit. Damit steht dem Ansässigkeitsstaat Deutschland gemäß Art. 15 Abs. 1 Satz 1 1. Halbsatz DBA-China das ausschließliche Besteuerungsrecht zu.

Behandlung der weiterbelasteten Lohnbestandteile:

Die Behandlung der an die chinesische Tochtergesellschaft nach Fremdvergleichsgrundsätzen zutreffend weiterbelasteten Lohnbestandteile entspricht der Lösung im obigen Beispiel.

4.3.3.4 Geschäftsführer, Vorstände und Prokuristen

117

Wenn lediglich das im Ausland ansässige verbundene Unternehmen den formellen Anstellungsvertrag mit der natürlichen Person schließt und diese im Rahmen eines Managementvertrags an das inländische verbundene Unternehmen überlässt und die natürliche Person in das deutsche Handelsregister einträgt, ist das deutsche aufnehmende Unternehmen dann als wirtschaftlicher Arbeitgeber anzusehen, wenn die Person in das deutsche aufnehmende Unternehmen eingegliedert ist. Die auf diese Tätigkeit entfallenden Vergütungen sind nach den Fremdvergleichsgrundsätzen dem aufnehmenden Unternehmen (als wirtschaftlichem Arbeitgeber) zuzurechnen. Dies gilt allerdings nicht, wenn die o. g. leitende Person zur Erfüllung einer Dienstleistungsverpflichtung des entsendenden Unternehmens bei einem verbundenen Unternehmen tätig wird und sein Arbeitslohn Preisbestandteil der Dienstleistung ist. In diesem Fall wäre zu prüfen, ob durch die Tätigkeit dieser Person eine Betriebsstätte begründet wurde (s. BMF-Schreiben vom 9. November 2001, BStBl I S. 796, Tz. 2.1).

118

Gleiches gilt in Fällen, in denen für die Tätigkeit als leitende Person beim inländischen verbundenen Unternehmen keine gesonderte Vergütung vereinbart wird oder die Tätigkeit für das deutsche Unternehmen ausdrücklich unentgeltlich erfolgen soll, da der auf die leitende Tätigkeit entfallende Lohnanteil bereits in dem insgesamt im Ausland geschuldeten Arbeitslohn enthalten ist. Das Besteuerungsrecht für den Arbeitslohn, der dem deutschen verbundenen Unternehmen zuzurechnen ist, steht nach den allgemeinen Grundsätzen des Art. 15 OECD-MA Deutschland zu. Soweit die natürliche Person im Ausland ansässig ist, gilt dies nur insoweit, als die Tätigkeit in Deutschland ausgeübt wird.

119

Sondervorschriften in einzelnen DBA zu Geschäftsführern, Vorständen oder anderen leitenden Angestellten wie z. B. Art. 16 DBA-Österreich und Art. 15 Abs. 4 DBA-Schweiz sind jedoch stets vorrangig anzuwenden. In diesen Sonderfällen ist der Ort, an dem die Tätigkeit für das inländische Unternehmen ausgeübt wird, für die Zuteilung des Besteuerungsrechts der Einkünfte aus unselbständiger Arbeit unbeachtlich. Die Sondervorschriften gelten jedoch nur, wenn die Gesellschaft nicht im gleichen Staat ansässig ist wie die vorgenannte leitende Person.

4.3.3.5 Gestaltungsmissbrauch i. S. des § 42 AO

120

Dient eine Arbeitnehmerentsendung ausschließlich oder fast ausschließlich dazu, die deutsche Besteuerung zu vermeiden, ist im Einzelfall zu prüfen, ob ein Missbrauch rechtlicher Gestaltungsmöglichkeiten nach § 42 AO vorliegt.

121

Beispiel:

Ein in der Schweiz ansässiger Gesellschafter-Geschäftsführer einer inländischen Kapitalgesellschaft unterlag in der Vergangenheit der inländischen Besteuerung nach Art. 15 Abs. 4 DBA-Schweiz. Die Grenzgängereigenschaft des Art. 15a DBA-Schweiz war bei ihm nicht gegeben. Er legt diese Beteiligung in eine Schweizer AG ein, an der er ebenfalls als Gesellschafter-Geschäftsführer wesentlich beteiligt ist. Dieser Ertrag ist nach Art. 13 Abs. 3 i. V. m. Abs. 4 DBA-Schweiz in Deutschland steuerfrei. Sein inländischer Anstellungsvertrag wird aufgelöst, er wird ab der Umstrukturierung als Arbeitnehmer der neuen Muttergesellschaft im Rahmen eines Managementverleihvertrags für die deutsche Tochtergesellschaft tätig.

Dient die gewählte Gestaltung nur dazu, die Anwendung des Art. 15 Abs. 4 DBA-Schweiz zu vermeiden, ist die Gestaltung ungeachtet der ggf. erfüllten Kriterien der Tz. 4.3.3.1 nach § 42 AO nicht anzuerkennen.

4.3.3.6 Arbeitgeber im Rahmen einer Poolvereinbarung

122

Schließen sich verbundene Unternehmen zu einem Pool zusammen, handelt es sich steuerlich um eine Innengesellschaft (Verwaltungsgrundsätze-Umlageverträge, s. BMF-Schreiben vom 30. Dezember 1999, BStBl I S. 1122). Das gegebene zivilrechtliche Arbeitsverhältnis bleibt in diesen Fällen unverändert bestehen. Maßgeblich für die Anwendung des DBA ist dieses Arbeitsverhältnis.

123

Beispiel:

Fünf europäische Landesgesellschaften eines international tätigen Maschinenbau-Konzerns schließen sich zusammen, um eine Einsatzgruppe von Technikern zu bilden, die je nach Bedarf in Notfällen für die Landesgesellschaften in den einzelnen Ländern tätig werden sollen. Jede Landesgesellschaft stellt hierfür drei Techniker; die Kosten der Gruppe werden nach einem Umsatzschlüssel auf die Gesellschaften verteilt.

Arbeitgeber i. S. des DBA ist der jeweilige zivilrechtliche Arbeitgeber (die jeweilige Landesgesellschaft) des Technikers.

4.3.4 Gewerbliche Arbeitnehmerüberlassung

Gewerbliche Arbeitnehmerüberlassung liegt bei Unternehmen (Verleiher) vor, die Dritten (Entleiher) gewerbsmäßig Arbeitnehmer (Leiharbeiter) zur Arbeitsleistung überlassen.

Beurteilung einer gewerblichen Arbeitnehmerüberlassung nach Art. 15 Abs. 1 und 2 OECD-MA entsprechenden 4.3.4.1 Vorschriften

Bei einer grenzüberschreitenden Arbeitnehmerüberlassung nimmt grundsätzlich der Entleiher die wesentlichen Arbeitgeberfunktionen wahr. Der Leiharbeiter ist regelmäßig in den Betrieb des Entleihers eingebunden. Dementsprechend ist (abweichend von Tz. 4.3.3.2) bereits mit Aufnahme der Tätigkeit des Leiharbeiters beim Entleiher i. d. R. dieser als Arbeitgeber i. S. des DBA anzusehen.

Bei einer doppel- oder mehrstöckigen gewerblichen Arbeitnehmerüberlassung ist i. d. R. der letzte Entleiher in der Kette als wirtschaftlicher Arbeitgeber nach DBA anzusehen.

Nicht selten, z. B. bei nur kurzfristiger Überlassung (s. BFH-Beschluss vom 4. September 2002, BStBl 2003 II S. 306), können auch wesentliche Arbeitgeberfunktionen beim Verleiher verbleiben. Es ist daher insbesondere anhand folgender Kriterien zu prüfen, ob nach dem Gesamtbild der Verhältnisse der Verleiher oder der Entleiher überwiegend die wesentlichen Arbeitgeberfunktionen wahrnimmt und damit als Arbeitgeber i. S. des DBA (s. auch OECD-MK, Tz. 8.14 zu Art. 15) anzusehen ist.

- Wer trägt die Verantwortung oder das Risiko für die durch die Tätigkeit des Arbeitnehmers erzielten Ergebnisse? Hat der Entleiher im Falle von Beanstandungen das Recht, den Arbeitnehmer an den Verleiher zurückzuweisen?
- Wer hat das Recht, dem Arbeitnehmer Weisungen zu erteilen?
- Unter wessen Kontrolle und Verantwortung steht die Einrichtung, in der der Arbeitnehmer seine Tätigkeit ausübt?
- Wer stellt dem Arbeitnehmer im Wesentlichen die Werkzeuge und das Material zur Verfügung?
- Wer bestimmt die Zahl und die Qualifikation der Arbeitnehmer?
- Wer trägt das Lohnkostenrisiko im Falle der Nichtbeschäftigung?

Beispiel 1: Verleih im Inland mit anschließender grenzüberschreitender Lieferungs- oder Werkleistungsverpflichtung

Der im Inland ansässige Verleiher überlässt den im Inland ansässigen Arbeitnehmer an ein ebenfalls im Inland ansässiges Unternehmen (Entleiher), das den Arbeitnehmer für nicht mehr als 183 Tage zur Erfüllung einer eigenen Lieferungs- oder Werkleistungsverpflichtung bei einem fremden dritten Unternehmen im Ausland einsetzt.

Das im Ausland ansässige Unternehmen nimmt keinerlei Arbeitgeberfunktionen gegenüber dem Arbeitnehmer wahr und ist damit nicht dessen Arbeitgeber im abkommensrechtlichen Sinne. Wirtschaftlicher Arbeitgeber des Arbeitnehmers ist vielmehr der im Inland ansässige Entleiher. Das Besteuerungsrecht für die vom Arbeitnehmer im Ausland ausgeübte Tätigkeit richtet sich ausschließlich nach den Art. 15 Abs. 1 und 2 OECD-MA entsprechenden Vorschriften der DBA. Da der Arbeitnehmer nicht mehr als 183 Tage im Ausland eingesetzt ist und der Entleiher dort weder ansässig ist noch eine Betriebsstätte unterhält, steht das Besteuerungsrecht für die Vergütungen aus der Tätigkeit ausschließlich Deutschland zu.

Beispiel 2: Verleih im Inland mit anschließender grenzüberschreitender Arbeitnehmerentsendung

Der im Inland ansässige Verleiher überlässt den im Inland ansässigen Arbeitnehmer an ein ebenfalls im Inland ansässiges Unternehmen (Entleiher), das den Arbeitnehmer für nicht mehr als 183 Tage im Ausland bei einem zum Konzern gehörenden Unternehmen einsetzt.

In diesem Fall ist zu prüfen, welche der beiden Konzerngesellschaften als Arbeitgeber i. S. des DBA anzusehen ist (s. Tz. 4.3.3). Ist der im Inland ansässige Entleiher der wirtschaftliche Arbeitgeber des Leiharbeiters, entspricht die Lösung der im Beispiel 1.

Ist dagegen das im Ausland ansässige Unternehmen als wirtschaftlicher Arbeitgeber anzusehen, sind die Voraussetzungen des Art. 15 Abs. 2 OECD-MA nicht erfüllt und der ausländische Tätigkeitsstaat hat nach Art. 15 Abs. 1 OECD-MA das Besteuerungsrecht.

Beispiel 3: Grenzüberschreitender Verleih mit anschließender Lieferungs- oder Werkleistungsverpflichtung im Inland

Der im Inland ansässige Verleiher überlässt den im Inland ansässigen Arbeitnehmer an ein im Ausland ansässiges Unternehmen (Entleiher), das den Arbeitnehmer für nicht mehr als 183 Tage zur Erfüllung einer eigenen Lieferungs- oder Werkleistungsverpflichtung bei einem Unternehmen im Inland einsetzt.

Es liegt eine grenzüberschreitende gewerbliche Arbeitnehmerüberlassung vor, in deren Rahmen der Arbeitnehmer an ein im Ausland ansässiges Unternehmen verliehen wird. Der Entleiher ist auch Arbeitgeber im abkommensrechtlichen Sinne, sofern er die wesentlichen Arbeitgeberfunktionen wahrnimmt. Soweit jedoch der Arbeitnehmer seine unselbständige Arbeit im Inland ausübt, ist der Ansässigkeitsstaat des Arbeitnehmers zugleich dessen Tätigkeitsstaat. Für die auf diese Tätigkeit entfallenden Vergütungen hat Deutschland das ausschließliche Besteuerungsrecht. Allein deshalb, weil der im anderen Vertragsstaat ansässige Entleiher im abkommensrechtlichen Sinne der Arbeitgeber ist und den Arbeitslohn an den Arbeitnehmer zahlt, ist das Besteuerungsrecht nicht dem anderen Vertragsstaat zuzuweisen.

131

Beispiel 4: Grenzüberschreitender Verleih mit anschließender Arbeitnehmerentsendung in das Inland

Der im Inland ansässige Verleiher überlässt den im Inland ansässigen Arbeitnehmer an ein im Ausland ansässiges Unternehmen (Entleiher), das den Arbeitnehmer für nicht mehr als 183 Tage bei einem im Inland ansässigen zum Konzern gehörenden Unternehmen einsetzt.

Soweit der Arbeitnehmer seine unselbständige Arbeit im Inland ausübt, ist der Ansässigkeitsstaat des Arbeitnehmers zugleich dessen Tätigkeitsstaat. Für die auf diese Tätigkeit entfallenden Vergütungen hat Deutschland das ausschließliche Besteuerungsrecht. In diesem Fall ist (abweichend von Beispiel 2) nicht entscheidend, welche der beiden Konzerngesellschaften als Arbeitgeber i. S. des DBA anzusehen ist.

132

Beispiel 5: Grenzüberschreitender Verleih mit anschließender Lieferungs- oder Werkleistungsverpflichtung im gleichen ausländischen Staat

Der im Inland ansässige Verleiher überlässt den im Inland ansässigen Arbeitnehmer an ein im Ausland ansässiges Unternehmen (Entleiher), das den Arbeitnehmer für nicht mehr als 183 Tage zur Erfüllung einer eigenen Lieferungs- oder Werkleistungsverpflichtung bei einem dritten Unternehmen im gleichen ausländischen Staat einsetzt.

Es liegt eine grenzüberschreitende gewerbliche Arbeitnehmerüberlassung vor, in deren Rahmen der Arbeitnehmer an ein im Ausland ansässiges Unternehmen entliehen und auch in diesem ausländischen Staat tätig wird. Der Entleiher ist Arbeitgeber im abkommensrechtlichen Sinne, sofern er die wesentlichen Arbeitgeberfunktionen wahrnimmt. Die Voraussetzungen des Art. 15 Abs. 2 OECD-MA sind nicht erfüllt und der ausländische Tätigkeitsstaat hat nach Art. 15 Abs. 1 OECD-MA das Besteuerungsrecht.

133

Beispiel 6: Grenzüberschreitender Verleih mit anschließender Arbeitnehmerentsendung innerhalb des gleichen ausländischen Staats

Der im Inland ansässige Verleiher überlässt den im Inland ansässigen Arbeitnehmer an ein im Ausland ansässiges Unternehmen (Entleiher), das den Arbeitnehmer für nicht mehr als 183 Tage bei einem im gleichen ausländischen Staat ansässigen zum Konzern gehörenden Unternehmen einsetzt.

Die Voraussetzungen des Art. 15 Abs. 2 OECD-MA sind nicht erfüllt und der ausländische Tätigkeitsstaat hat nach Art. 15 Abs. 1 OECD-MA das Besteuerungsrecht für die Vergütungen, die auf diese Tätigkeit entfallen. In diesem Fall ist (abweichend von Beispiel 2) nicht entscheidend, welche der beiden Konzerngesellschaften als Arbeitgeber i. S. des DBA anzusehen ist, da beide im gleichen ausländischen Staat ansässig sind.

134

Beispiel 7: Grenzüberschreitender Verleih mit anschließender Lieferungs- oder Werkleistungsverpflichtung in einem weiteren ausländischen Staat

Der im Inland ansässige Verleiher überlässt den im Inland ansässigen Arbeitnehmer an ein im Staat X ansässiges Unternehmen (Entleiher), das den Arbeitnehmer für nicht mehr als 183 Tage zur Erfüllung einer eigenen Lieferungs- oder Werkleistungsverpflichtung bei einem dritten Unternehmen in einem dritten Staat Y einsetzt.

Es liegt eine grenzüberschreitende gewerbliche Arbeitnehmerüberlassung vor, in deren Rahmen der Arbeitnehmer an das in Staat X ansässige Unternehmen entliehen wird. Der Entleiher ist Arbeitgeber im abkommensrechtlichen Sinne, sofern er die wesentlichen Arbeitgeberfunktionen wahrnimmt. Staat X hat nach Art. 15 Abs. 1 OECD-MA dennoch kein Besteuerungsrecht für die Vergütungen, soweit diese auf die im Staat Y ausgeübte Tätigkeit des Arbeitnehmers entfallen.

Das im Staat Y ansässige Unternehmen nimmt keinerlei Arbeitgeberfunktionen gegenüber dem Arbeitnehmer wahr und ist damit nicht dessen Arbeitgeber im abkommensrechtlichen Sinne. Wenn der Arbeitnehmer weniger als 183 Tage in Staat Y

eingesetzt ist und der nicht in Staat Y ansässige Arbeitgeber im abkommensrechtlichen Sinne dort keine Betriebsstätte unterhält, steht das Besteuerungsrecht für die Vergütungen aus der Tätigkeit ausschließlich Deutschland zu.

135

Beispiel 8: Grenzüberschreitender Verleih mit anschließender Arbeitnehmerentsendung in einen weiteren ausländischen Staat

Der im Inland ansässige Verleiher überlässt den im Inland ansässigen Arbeitnehmer an ein im Staat X ansässiges Unternehmen (Entleiher), das den Arbeitnehmer für nicht mehr als 183 Tage bei einem zum Konzern gehörenden, in Staat Y ansässigen Unternehmen einsetzt.

In diesem Fall ist zu prüfen, welche der beiden in ausländischen Staaten ansässigen Konzerngesellschaften als Arbeitgeber i. S. des DBA anzusehen ist (s. Tz. 4.3.3). Ist der im Staat X ansässige Entleiher der wirtschaftliche Arbeitgeber des Leiharbeitnehmers, entspricht die Lösung der im Beispiel 7.

Ist dagegen das im Staat Y ansässige Unternehmen als wirtschaftlicher Arbeitgeber anzusehen, sind die Voraussetzungen des Art. 15 Abs. 2 OECD-MA nicht erfüllt und der ausländische Tätigkeitsstaat Y hat nach Art. 15 Abs. 1 OECD-MA das Besteuerungsrecht.

136

Beispiel 9: Grenzüberschreitender Verleih mit anschließendem Verleih in einen weiteren ausländischen Staat

Der im Inland ansässige gewerbliche Verleiher überlässt den im Inland ansässigen Arbeitnehmer an ein im Staat X ansässiges Unternehmen (Entleiher), das ebenfalls ein gewerblicher Verleiher ist und den Arbeitnehmer für nicht mehr als 183 Tage einem dritten, in Staat Y ansässigen Unternehmen (Entleiher) überlässt.

Es liegt eine grenzüberschreitende gewerbliche Arbeitnehmerüberlassung vor. Als wirtschaftlicher Arbeitgeber im abkommensrechtlichen Sinne ist der letzte, in Staat Y ansässige Entleiher in der Kette anzusehen, sofern er die wesentlichen Arbeitgeberfunktionen wahrnimmt. Die Voraussetzungen des Art. 15 Abs. 2 OECD-MA sind nicht erfüllt und der ausländische Tätigkeitsstaat Y hat nach Art. 15 Abs. 1 OECD-MA das Besteuerungsrecht.

137

Die vorstehenden Grundsätze zum grenzüberschreitenden Arbeitnehmerverleih sind auch in den Fällen anzuwenden, in denen ein im Inland ansässiger Arbeitnehmer bei einem ausländischen gewerbsmäßigen Arbeitnehmerverleiher beschäftigt ist und dieser den Arbeitnehmer an ein Unternehmen im Ausland verleiht.

4.3.4.2 Besondere Regelungen in einzelnen DBA

138

Einige DBA enthalten zur Vermeidung von Missbrauch in Fällen von grenzüberschreitenden Leiharbeitsverhältnissen besondere Regelungen, nach denen die Anwendung der 183-Tage-Klausel in diesen Fällen ausgeschlossen wird - insbesondere (Stand: 1. Januar 2014):

- Protokoll Ziffer 5 zu Art. 15 DBA-Albanien,
- Art. 15 Abs. 3 DBA-Algerien,
- Art. 15 Abs. 3 DBA-Aserbaidschan,
- Art. 14 Abs. 3 DBA-Bulgarien,
- Art. 15 Abs. 4 DBA-Dänemark,
- Art. 15 Abs. 3 DBA-Kasachstan,
- Art. 15 Abs. 3 DBA-Korea,
- Art. 15 Abs. 3 DBA-Kroatien,
- Art. 15 Abs. 3 DBA-Polen,
- Art. 15 Abs. 3 DBA-Rumänien,
- Art. 15 Abs. 4 DBA-Schweden,
- Protokoll Ziffer 4 zum DBA-Slowenien,

- Art. 14 Abs. 3 DBA-Tadschikistan,
- Art. 14 Abs. 3 DBA-Ungarn,
- Art. 14 Abs. 3 DBA-Uruguay,
- Art. 14 Abs. 3 DBA-Zypern.

139

In diesen Fällen bleibt es beim Besteuerungsrecht des Tätigkeitsstaates nach den Art. 15 Abs. 1 OECD-MA entsprechenden Vorschriften der DBA, unabhängig davon, wie lange der Arbeitnehmer in diesem Staat tätig ist. Der Ansässigkeitsstaat Deutschland vermeidet die Doppelbesteuerung, die sich durch die Anwendung der oben genannten Regelungen ergibt, grundsätzlich durch Anrechnung der ausländischen Steuer (Stand: 1. Januar 2014):

- Art. 23 Abs. 1 Buchstabe b Doppelbuchstabe ee DBA-Albanien,
- Art. 23 Abs. 2 Buchstabe b Doppelbuchstabe ee DBA-Algerien,
- Art. 23 Abs. 1 Buchstabe b Doppelbuchstabe ee DBA-Aserbaidshan,
- Art. 22 Abs. 1 Buchstabe b Doppelbuchstabe ee DBA-Bulgarien,
- Art. 24 Abs. 1 Buchstabe b Doppelbuchstabe bb DBA-Dänemark,
- Art. 23 Abs. 2 Buchstabe b Doppelbuchstabe ee DBA-Kasachstan,
- Art. 23 Abs. 1 Buchstabe b Doppelbuchstabe ee DBA-Korea,
- Art. 23 Abs. 1 Buchstabe b Doppelbuchstabe ee DBA-Kroatien,
- Art. 24 Abs. 1 Buchstabe b Doppelbuchstabe bb DBA-Polen,
- Art. 23 Abs. 2 Buchstabe b Doppelbuchstabe ee DBA-Rumänien,
- Art. 23 Abs. 1 Buchstabe b Doppelbuchstabe cc DBA-Schweden,
- Art. 23 Abs. 2 Buchstabe b Doppelbuchstabe dd DBA-Slowenien,
- Art. 22 Abs. 2 Buchstabe b Doppelbuchstabe dd DBA-Tadschikistan,
- Art. 22 Abs. 1 Buchstabe b Doppelbuchstabe cc DBA-Ungarn,
- Art. 22 Abs. 1 Buchstabe b Doppelbuchstabe ee DBA-Uruguay,
- Art. 22 Abs. 1 DBA-Zypern.

140

Art. 13 Abs. 6 DBA-Frankreich, Protokoll Ziffer 13 zum DBA-Italien und Protokoll Ziffer 5 zum DBA-Norwegen sehen vor, dass im Fall des gewerblichen Arbeitnehmerverleihs beiden Vertragsstaaten das Besteuerungsrecht zusteht. Die Doppelbesteuerung wird hier ebenfalls durch Steueranrechnung vermieden (Art. 20 Abs. 1 Buchstabe c DBA-Frankreich, Protokoll Ziffer 13 zum DBA-Italien, Protokoll Ziffer 5 zum DBA-Norwegen).

141

Art. 15 Abs. 3 DBA-Österreich regelt, dass Art. 15 Abs. 2 Buchstabe b (Arbeitgeber i. S. des DBA) für den Fall der gewerblichen Arbeitnehmerüberlassung dann keine Anwendung findet, wenn sich der Arbeitnehmer nicht länger als 183 Tage im anderen Staat aufhält. Damit wird dem Ansässigkeitsstaat des Arbeitnehmers das Besteuerungsrecht auch dann zugewiesen, wenn der Entleiher seinen Sitz im Tätigkeitsstaat hat und sich der Arbeitnehmer an nicht mehr als 183 Tagen im anderen Staat aufgehalten hat. Die Regelung des DBA wird durch Nr. 6 des Protokolls dahingehend flankiert, dass die 183-Tage-Regelung nur dann nicht zur Anwendung kommt, wenn der Verleiher im anderen Staat eine Betriebsstätte unterhält, die die Vergütungen trägt. Steht nach diesen Regeln Österreich als Tätigkeitsstaat das Besteuerungsrecht zu, vermeidet Deutschland die Doppelbesteuerung durch Anwendung der Freistellungsmethode nach Art. 23 Abs. 1 Buchstabe a DBA-Österreich.

142

Art. 15 Abs. 3 DBA-Polen sieht unter bestimmten Voraussetzungen vor, dass die 183-Tage-Klausel in Fällen internationaler Arbeitnehmerüberlassung nicht gilt, und hat den Wechsel auf die Anrechnungsmethode (Art. 24 Abs. 1 Buchstabe b Doppelbuchstabe bb) zur Folge.

143

In folgenden Fällen, in denen es wegen der Anwendung der Anrechnungsmethode im laufenden Kalenderjahr zu einer zeitweiligen Doppelbesteuerung kommen kann, bestehen keine Bedenken, dass aus Billigkeitsgründen entsprechend der Regelung des § 39a Abs. 1 Satz 1 Nr. 5 Buchstabe c EStG das Vierfache der voraussichtlich abzuführenden ausländischen Abzugsteuer als Freibetrag für das Lohnsteuerabzugsverfahren gebildet wird:

– Anwendung des Art. 13 Abs. 6 DBA-Frankreich bzw. vergleichbarer Regelungen in anderen DBA,

Berücksichtigung ausländischer Steuern nach § 34c Abs. 1 EStG, die von Staaten erhoben werden, mit denen kein DBA besteht, und der Auslandstätigkeitserlass (BMF-Schreiben vom 31. Oktober 1983, BStBl I S. 470) nicht anzuwenden ist. Es ist jedoch zu beachten, dass der Auslandstätigkeitserlass grundsätzlich auch bei Arbeitnehmerüberlassungen angewendet werden kann.

144

Hierzu ist es erforderlich, dass der Leiharbeiter durch geeignete Unterlagen (z. B. Bestätigung des Arbeitgebers) glaubhaft macht, dass der Quellensteuerabzug im anderen Staat bereits vorgenommen wurde oder mit dem Quellensteuerabzug zumindest ernsthaft zu rechnen ist. Bei der Berechnung des Freibetrags dürfen ausländische Steuern eines Nicht-DBA-Staates nur zugrunde gelegt werden, wenn sie der deutschen Einkommensteuer entsprechen (Anhang 12 II EStH). Auf die Veranlagungsverpflichtung nach § 46 Abs. 2 Nr. 4 EStG wird hingewiesen.

4.3.5 Gelegentliche Arbeitnehmerüberlassung zwischen fremden Dritten

145

Sofern gelegentlich ein Arbeitnehmer bei einem fremden Dritten eingesetzt wird, kann entweder eine Arbeitnehmerüberlassung oder eine Tätigkeit zur Erfüllung einer Lieferungs- oder Werkleistungsverpflichtung vorliegen.

146

Eine gelegentliche Arbeitnehmerüberlassung liegt grundsätzlich dann vor, wenn der zivilrechtliche Arbeitgeber, dessen Unternehmenszweck nicht die Arbeitnehmerüberlassung ist, mit einem nicht verbundenen Unternehmen vereinbart, den Arbeitnehmer für eine befristete Zeit bei letztgenanntem Unternehmen tätig werden zu lassen und das aufnehmende Unternehmen entweder eine arbeitsrechtliche Vereinbarung (Arbeitsverhältnis) mit dem Arbeitnehmer schließt oder als wirtschaftlicher Arbeitgeber anzusehen ist.

147

Bezogen auf die vom Entleiher gezahlten Vergütungen ist in diesen Fällen regelmäßig der Entleiher als Arbeitgeber i. S. des DBA anzusehen.

148

Beispiel: Arbeitnehmerüberlassung zwischen fremden Dritten

S, ein in Spanien ansässiges Unternehmen, und D, ein in Deutschland ansässiges Unternehmen, sind ausschließlich mit der Ausübung technischer Dienstleistungen befasst. Sie sind keine verbundenen Unternehmen i. S. des Art. 9 OECD-MA. D benötigt für eine Übergangszeit die Leistungen eines Spezialisten, um eine Bauleistung im Inland fertigzustellen, und wendet sich deswegen an S. Beide Unternehmen vereinbaren, dass X, ein in Spanien ansässiger Angestellter von S, für die Dauer von vier Monaten für D unter der direkten Aufsicht von dessen erstem Ingenieur arbeiten soll. X bleibt während dieser Zeit formal weiterhin bei S angestellt. D zahlt S einen Betrag, der dem Gehalt, Sozialversicherungsabgaben, Reisekosten und anderen Vergütungen des Technikers für diesen Zeitraum entspricht. Zusätzlich wird ein Aufschlag von 5 % gezahlt. Es wurde vereinbart, dass S von allen Schadensersatzansprüchen, die in dieser Zeit aufgrund der Tätigkeit von X entstehen sollten, befreit ist.

Es liegt eine gelegentliche Arbeitnehmerüberlassung zwischen fremden Unternehmen vor. D ist während des genannten Zeitraums als wirtschaftlicher Arbeitgeber des X anzusehen. Die Tatbestandsvoraussetzungen des Art. 14 Abs. 2 Buchstabe b DBA-Spanien sind damit nicht erfüllt. Gemäß Art. 14 Abs. 1 DBA-Spanien hat somit Deutschland das Besteuerungsrecht für die Vergütungen des X für den genannten Zeitraum. Der Aufschlag i. H. v. 5 % stellt keinen Arbeitslohn des X dar.

X ist in Deutschland nach nationalem Recht bereits deshalb beschränkt steuerpflichtig, weil die Tätigkeit in Deutschland ausgeübt wurde (§ 49 Abs. 1 Nr. 4 Buchstabe a EStG).

D ist inländischer Arbeitgeber i. S. des § 38 Abs. 1 Satz 2 EStG und daher zum Lohnsteuerabzug verpflichtet.

Zahlung des Arbeitslohns zu Lasten einer Betriebsstätte des Arbeitgebers im Tätigkeitsstaat - Art. 15 Abs. 2 Buchstabe c OECD-MA

149

Erfolgt die Zahlung zu Lasten einer Betriebsstätte des Arbeitgebers im Tätigkeitsstaat, sind die Voraussetzungen für die alleinige Besteuerung im Ansässigkeitsstaat nach Art. 15 Abs. 2 Buchstabe c OECD-MA nicht erfüllt.

150

Maßgebend für den Begriff der "Betriebsstätte" ist die Definition in dem jeweiligen Abkommen (Art. 5 OECD-MA). Nach vielen DBA ist z. B. eine Bauausführung oder Montage erst ab einem Zeitraum von mehr als 12 Monaten eine Betriebsstätte (abweichend von § 12 AO, wonach bei einer Dauer von mehr als 6 Monaten eine Betriebsstätte vorliegt).

151

Der Arbeitslohn wird zu Lasten einer Betriebsstätte gezahlt, wenn die Zahlungen wirtschaftlich der Betriebsstätte zuzuordnen sind. Nicht entscheidend ist, wer die Vergütungen auszahlt oder in seiner Teilbuchführung abrechnet. Es kommt nicht darauf an, dass die Vergütungen zunächst von der Betriebsstätte ausgezahlt und später vom Stammhaus erstattet werden. Ebenso ist es nicht entscheidend, wenn eine zunächst vom Stammhaus ausgezahlte Vergütung später in der Form einer Kostenumlage auf die ausländische Betriebsstätte abgewälzt wird. Entscheidend ist allein, ob und ggf. in welchem Umfang die ausgeübte Tätigkeit des Arbeitnehmers nach dem jeweiligen DBA (s. Art. 7 OECD-MA) der Betriebsstätte zuzuordnen ist und die Vergütung deshalb wirtschaftlich zu Lasten der Betriebsstätte geht (s. BFH-Urteil vom 24. Februar 1988, BStBl II S. 819).

152

Eine selbständige Tochtergesellschaft (z. B. GmbH) ist grundsätzlich nicht Betriebsstätte der Muttergesellschaft, kann aber ggf. eine Vertreterbetriebsstätte begründen oder selbst Arbeitgeber sein.

153

Im Übrigen wird auf die "Grundsätze der Verwaltung für die Prüfung der Aufteilung der Einkünfte bei Betriebsstätten international tätiger Unternehmen" (Betriebsstätten-Verwaltungsgrundsätze; s. BMF-Schreiben vom 24. Dezember 1999, BStBl I S. 1076), unter Berücksichtigung der Änderungen durch die BMF-Schreiben vom 20. November 2000, BStBl I S. 1509, vom 29. September 2004, BStBl I S. 917, und vom 25. August 2009, BStBl I S. 888) sowie die "Verwaltungsgrundsätze-Arbeitnehmerentsendung", BMF-Schreiben vom 9. November 2001, BStBl I S. 796) verwiesen.

154

Beispiel 1:

Der in Deutschland ansässige A ist vom 1. Januar 01 bis 31. März 01 bei einer Betriebsstätte seines deutschen Arbeitgebers in Frankreich (nicht innerhalb der Grenzzone nach Art. 13 Abs. 5 DBA-Frankreich) tätig. Der Lohnaufwand ist der Betriebsstätte nach Art. 4 DBA-Frankreich als Betriebsausgabe zuzuordnen.

Das Besteuerungsrecht für den Arbeitslohn steht Frankreich zu. A ist zwar nicht mehr als 183 Tage in Frankreich tätig. Da der Arbeitslohn aber zu Lasten einer französischen Betriebsstätte des Arbeitgebers geht, bleibt das Besteuerungsrecht Deutschland nicht erhalten (Art. 13 Abs. 4 DBA-Frankreich). Frankreich kann als Tätigkeitsstaat den Arbeitslohn besteuern (Art. 13 Abs. 1 DBA-Frankreich). Deutschland stellt die Einkünfte unter Beachtung des § 50d Abs. 8 bzw. 9 EStG und des Progressionsvorbehalts frei (Art. 20 Abs. 1 Buchstabe a DBA-Frankreich).

155

Beispiel 2:

Der in Frankreich ansässige B ist bei einer deutschen Betriebsstätte seines französischen Arbeitgebers A (nicht innerhalb der Grenzzone nach Art. 13 Abs. 5 DBA-Frankreich) vom 1. Januar 01 bis 31. März 01 in Deutschland tätig. Der Lohnaufwand ist der Betriebsstätte nach Art. 4 DBA-Frankreich als Betriebsausgabe zuzuordnen.

Das Besteuerungsrecht für den Arbeitslohn hat Deutschland. B ist zwar nicht mehr als 183 Tage in Deutschland tätig, der Arbeitslohn geht aber zu Lasten einer deutschen Betriebsstätte. Deutschland kann daher als Tätigkeitsstaat den Arbeitslohn besteuern (Art. 13 Abs. 1 DBA-Frankreich i. V. m. § 1 Abs. 4 und § 49 Abs. 1 Nr. 4 Buchstabe a EStG).

A ist inländischer Arbeitgeber i. S. des § 38 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG, weil er im Inland über eine Betriebsstätte verfügt und deshalb zum Lohnsteuerabzug verpflichtet ist.

5 Ermittlung des steuerpflichtigen/steuerfreien Arbeitslohns

Differenzierung zwischen der Anwendung der 183-Tage-Klausel und der Ermittlung des steuerpflichtigen/steuerfreien

5.1 Arbeitslohns

156

Nach Art. 15 Abs. 1 OECD-MA können die Vergütungen aus unselbständiger Arbeit ausschließlich im Ansässigkeitsstaat des Arbeitnehmers besteuert werden, es sei denn, die Tätigkeit wird im anderen Staat ausgeübt. Wird die unselbständige Arbeit im anderen Staat ausgeübt, steht auch diesem Staat das Besteuerungsrecht für Vergütungen zu, die für die dort ausgeübte Tätigkeit gezahlt werden (s. Tz. 3). Gemäß Art. 15 Abs. 2 OECD-MA ist zu prüfen, ob trotz der Auslandstätigkeit dem Ansässigkeitsstaat des Arbeitnehmers das ausschließliche Besteuerungsrecht an den Vergütungen aus unselbständiger Arbeit verbleibt (s. Tz. 4). Im Rahmen dieser Prüfung wird u. a. eine Berechnung der nach dem jeweils anzuwendenden DBA maßgeblichen Aufenthalts- oder Ausübungstage im Ausland anhand der 183-Tage-Klausel vorgenommen.

Die Ermittlung des steuerpflichtigen/steuerfreien Arbeitslohns erfolgt sodann in einem weiteren gesonderten Schritt.

5.2 Grundsätze bei der Ermittlung des steuerpflichtigen/steuerfreien Arbeitslohns

Nach § 90 Abs. 2 AO hat der Steuerpflichtige den Nachweis über die Ausübung der Tätigkeit in dem anderen Staat und deren Zeitdauer durch Vorlage geeigneter Aufzeichnungen (z. B. Stundenprotokolle, Terminkalender, Reisekostenabrechnungen) zu führen.

Ist der Arbeitslohn in Deutschland nach einem DBA freizustellen, ist zunächst zu prüfen, inwieweit die Vergütungen unmittelbar der Auslandstätigkeit oder der Inlandstätigkeit zugeordnet werden können (s. Tz. 5.3). Soweit eine unmittelbare Zuordnung nicht möglich ist, ist der verbleibende tätigkeitsbezogene Arbeitslohn aufzuteilen. Die Aufteilung hat bereits der Arbeitgeber im Lohnsteuerabzugsverfahren vorzunehmen; zum Erfordernis der Freistellungsbescheinigung vgl. R 39b.10 LStR. Darüber hinaus hat er den steuerfrei belassenen Arbeitslohn in der Lohnsteuerbescheinigung anzugeben. Das Lohnsteuerabzugsverfahren ist zwar ein Vorauszahlungsverfahren, dessen Besonderheiten und Regelungen nicht in das Veranlagungsverfahren hineinwirken (s. BFH-Urteil vom 13. Januar 2011, BStBl II S. 479), jedoch ist zu berücksichtigen, dass der Arbeitgeber auch nach Erstellung der Lohnsteuerbescheinigung für die zutreffende Anmeldung und Abführung der Lohnsteuer haftet und verpflichtet ist, etwaige Änderungen nach § 41c Abs. 4 EStG anzuzeigen. Das Finanzamt ist nicht gehindert, im Einkommensteuerveranlagungsverfahren die vorgenommene Aufteilung zu überprüfen; es ist nicht an eine fehlerhaft erteilte Freistellungsbescheinigung gebunden (s. BFH-Urteil vom 13. März 1985, BStBl II S. 500).

5.3 Direkte Zuordnung

Gehaltsbestandteile, die unmittelbar aufgrund einer konkreten inländischen oder ausländischen Arbeitsleistung gewährt werden, sind vorab direkt zuzuordnen. Dies können z. B. Reisekosten, Überstundenvergütungen, Zuschläge für Sonntags-, Feiertags- und Nachtarbeit, Auslandszulagen, die Gestellung einer Wohnung im Tätigkeitsstaat, Kosten für Orientierungsreise, Sprachunterricht, interkulturelle Schulungen, Aufwendungen für Visa oder medizinische Untersuchungen für die Auslandstätigkeit und sonstige Auslagen oder Unterstützungsleistungen für die mitumziehende Familie sein. Daran schließt sich die Würdigung an, ob überhaupt steuerpflichtiger Arbeitslohn vorliegt oder ob nicht Leistungen im ganz überwiegend betrieblichen Interesse bzw. steuerfreie Aufwandserstattungen vorliegen. Der Gesamtarbeitslohn abzüglich der direkt zugeordneten Gehaltsbestandteile ist der verbleibende Arbeitslohn.

5.4 Aufteilung des verbleibenden Arbeitslohns

Der nicht direkt zuordenbare, verbleibende Arbeitslohn ist aufzuteilen. Zum verbleibenden Arbeitslohn gehören z. B. neben den laufenden Vergütungen auch Zusatzvergütungen, die auf die nichtselbständige Arbeit des Arbeitnehmers innerhalb des gesamten Berechnungszeitraums entfallen (z. B. Weihnachts- und Urlaubsgeld). Hat sich das vereinbarte Gehalt während des Kalenderjahres verändert, so ist dieser Veränderung Rechnung zu tragen.

Grundlage für die Berechnung des steuerfreien Arbeitslohns ist die Zahl der tatsächlichen Arbeitstage (s. Tz. 5.4.1) innerhalb eines Kalenderjahres. Den tatsächlichen Arbeitstagen ist das für die entsprechende Zeit bezogene und nicht nach Tz. 5.3 direkt zugeordnete Arbeitsentgelt gegenüberzustellen (s. Tz. 5.4.2).

5.4.1 Definition der tatsächlichen Arbeitstage

Die tatsächlichen Arbeitstage sind alle Tage innerhalb eines Kalenderjahres, an denen der Arbeitnehmer seine Tätigkeit tatsächlich ausübt und für die er Arbeitslohn bezieht. Krankheitstage mit oder ohne Lohnfortzahlung, Urlaubstage und Tage des ganztägigen Arbeitszeitausgleichs sind folglich keine Arbeitstage. Dagegen können auch Wochenend- oder Feiertage grundsätzlich als tatsächliche Arbeitstage zu zählen sein, wenn der Arbeitnehmer an diesen Tagen seine Tätigkeit tatsächlich ausübt und diese durch den Arbeitgeber vergütet wird. Eine solche Vergütung liegt auch vor, wenn dem Arbeitnehmer ein entsprechender Arbeitszeitausgleich gewährt wird. Es kommt weder auf die Zahl der Kalendertage (365) noch auf die Anzahl der vertraglich vereinbarten Arbeitstage an.

Beispiel 1:

Ein Arbeitnehmer (AN) ist grundsätzlich an 250 Werktagen zur Arbeit verpflichtet und verfügt über einen Anspruch von 30 Urlaubstagen (= vereinbarte Arbeitstage: 220). Die tatsächlichen Tage verändern sich wie folgt:

AN überträgt 10 Urlaubstage vom Vorjahr	- 10
AN überträgt 20 Urlaubstage ins Folgejahr	+ 20
AN ist 30 Tage krank mit Lohnfortzahlung	- 30
AN ist 30 Tage krank ohne Lohnfortzahlung	- 30
Tatsächliche Arbeitstage gesamt	170

165

Beispiel 2:

C ist laut Arbeitsvertrag von montags bis freitags verpflichtet zu arbeiten. Er macht eine Auslandsdienstreise von Freitag bis Montag, wobei C auch am Samstag und Sonntag für seinen Arbeitgeber tätig ist. Von seinem Arbeitgeber erhält C für Samstag eine Überstundenvergütung und für Sonntag einen ganztägigen Freizeitausgleich, den er bereits am Dienstag in Anspruch nimmt. Außer Dienstag sind alle Tage als Arbeitstage zu zählen, da C an diesen Tagen tatsächlich und entgeltlich gearbeitet hat. An dem Dienstag wurde jedoch tatsächlich keine Tätigkeit ausgeübt.

5.4.2 Durchführung der Aufteilung

166

Das aufzuteilende Arbeitsentgelt (Tz. 5.4) ist in Bezug zu den tatsächlichen Arbeitstagen (Tz. 5.4.1) zu setzen. Daraus ergibt sich ein Arbeitsentgelt pro tatsächlichen Arbeitstag. Das aufzuteilende Arbeitsentgelt pro tatsächlichen Arbeitstag ist mit den tatsächlichen Arbeitstagen zu multiplizieren, an denen der Arbeitnehmer seine Tätigkeit im anderen Staat ausgeübt hat.

167

Beispiel 1: Grundfall zur Aufteilung nach tatsächlichen Arbeitstagen

A ist vom 1. Januar 01 bis 31. Juli 01 für seinen deutschen Arbeitgeber in Österreich tätig. Die vereinbarten Arbeitstage des A belaufen sich auf 220 Tage. Tatsächlich hat A jedoch in Österreich an 145 Tagen und in Deutschland an 95 Tagen gearbeitet (240 Tage). Der aufzuteilende Arbeitslohn beträgt 120 000 €.

Unter Berücksichtigung der Rückfallklauseln stellt Deutschland Einkünfte i. H. v. $145/240 \times 120\,000\text{ €} = 72\,500\text{ €}$ unter Progressionsvorbehalt steuerfrei und unterwirft $95/240 \times 120\,000 = 47\,500\text{ €}$ der deutschen Besteuerung.

168

Beispiel 2: Zweistufige Ermittlung des steuerfreien Arbeitslohns

A ist vom 1. Januar 01 bis 31. Juli 01 für seinen deutschen Arbeitgeber in Japan tätig. Seinen Familienwohnsitz in Deutschland behält er bei. Er erhält im Jahr 01 einen Arbeitslohn einschließlich Weihnachtsgeld und Urlaubsgeld i. H. v. 80 000 €. Für die Tätigkeit in Japan erhält er zusätzlich eine Zulage i. H. v. 30 000 €. A ist im Jahr 01 vertraglich an 200 Tagen zur Arbeit verpflichtet, übt seine Tätigkeit jedoch tatsächlich an 220 Tagen (davon 140 in Japan) aus.

Deutschland hat für den Arbeitslohn, der auf die Tätigkeit in Japan entfällt, kein Besteuerungsrecht, da sich A länger als 183 Tage (210 Tage; hier: Kalenderjahr) im Kalenderjahr 01 in Japan aufgehalten hat (Art. 15, 23 Abs. 1 Buchstabe a DBA-Japan). Der steuerfreie Arbeitslohn berechnet sich wie folgt:

Die Zulage i. H. v. 30 000 € ist der Auslandstätigkeit unmittelbar zuzuordnen und deshalb im Inland steuerfrei. Der übrige Arbeitslohn i. H. v. 80 000 € ist nach den tatsächlichen Arbeitstagen aufzuteilen. Die tatsächlichen Arbeitstage im Jahr 01 sollen hier 220 Tage betragen. Den tatsächlichen Arbeitstagen im Jahr 01 ist das im Jahr 01 aufzuteilende Arbeitsentgelt i. H. v. 80 000 € gegenüberzustellen. Es ergibt sich ein aufzuteilendes Arbeitsentgelt pro tatsächlichem Arbeitstag i. H. v. 363,64 €. Dieses Entgelt ist mit den tatsächlichen Arbeitstagen zu multiplizieren, die auf die Tätigkeit in Japan entfallen, hier 140 Tage. Von den 80 000 € Arbeitslohn sind daher $140 \times 363,64\text{ €} = 50\,910\text{ €}$ im Inland steuerfrei. Der insgesamt steuerfreie Arbeitslohn i. H. v. 80 910 € (30 000 € + 50 910 €) ist nach Abzug von Werbungskosten, die in unmittelbarem wirtschaftlichen Zusammenhang mit der Tätigkeit in Japan angefallen sind, freizustellen und nur im Wege des Progressionsvorbehalts zu berücksichtigen (sofern § 50d Abs. 8 oder 9 EStG nicht anzuwenden ist). Der übrige Arbeitslohn i. H. v. 29 090 € ist im Inland steuerpflichtig.

169

Dabei ist zu beachten, dass Vergütungen grundsätzlich dem Zeitraum zugeordnet werden müssen, in dem sie erdient bzw. für den sie gezahlt wurden. Aus Vereinfachungsgründen kann bei der Übertragung von Urlaubstagen in ein anderes Kalenderjahr von diesem Grundsatz abgewichen werden. Die Vereinfachungsregelung greift jedoch nicht bei der finanziellen Abgeltung von Urlaubsansprüchen.

170

Beispiel 3: Wirtschaftliche Zuordnung zum Erdienungszeitraum

Der ausschließlich in Deutschland ansässige D übt seine Tätigkeit für einen deutschen Arbeitgeber im Rahmen einer Werkleistungsverpflichtung im Jahr 01 an 30 Tagen bei Kunden in Deutschland und an 200 Tagen bei Kunden in der Schweiz aus. Im Jahr 02 wird er ausschließlich in der Schweiz tätig. Er erhält im Februar 02 eine allgemeine Prämienzahlung für das Jahr 01.

Die Prämienzahlung ist nach den Verhältnissen des Erdienungszeitraums (Jahr 01) aufzuteilen und lediglich zu 200/230 unter Progressionsvorbehalt von der deutschen Besteuerung auszunehmen.

171

Beispiel 4: Aufteilung bei Urlaubsübertragung

B ist in 01 und 02 für seinen deutschen Arbeitgeber sowohl im Inland als auch in Schweden tätig. Seinen Familienwohnsitz in Deutschland behält er bei. In beiden Jahren hält sich B länger als 183 Tage in Schweden auf. Die vereinbarten Arbeitstage des B belaufen sich in den Kalenderjahren 01 und 02 auf jeweils 220 Tage zuzüglich der vertraglichen Urlaubstage von je 30 Tagen. Der Urlaub von 01 und 02 wurde vollständig in 02 genommen. Die tatsächlichen Arbeitstage in 01 betrugen in Schweden 230 Tage, auf das Inland entfielen 20 Arbeitstage. In 02 entfielen 150 tatsächliche Arbeitstage auf Schweden und 40 tatsächliche Arbeitstage auf das Inland. Der aufzuteilende Arbeitslohn beträgt 50 000 € in 01 und 60 000 € in 02.

Deutschland hat für den Arbeitslohn, der auf die Tätigkeit in Schweden entfällt, kein Besteuerungsrecht, da sich B länger als 183 Tage in 01 und 02 in Schweden aufgehalten hat (Art. 15, 23 Abs. 1 Buchstabe a DBA-Schweden). Der steuerfreie Arbeitslohn berechnet sich wie folgt:

Jahr 01: Die tatsächlichen Arbeitstage (250) setzen sich aus den vertraglich vereinbarten Arbeitstagen (220) und aus den in 01 nicht genommenen Urlaubstagen (30) zusammen. Die so ermittelten 250 tatsächlichen Arbeitstage sind dem aufzuteilenden Arbeitsentgelt von 50 000 € gegenüberzustellen. Das aufzuteilende Arbeitsentgelt pro Arbeitstag beträgt 200 €. Dieser Betrag ist mit den Arbeitstagen zu multiplizieren, an denen sich B tatsächlich in Schweden aufgehalten hat. Von den 50 000 € Jahresarbeitslohn sind in 01 daher 46 000 € (230 Tage x 200 €) im Inland unter Beachtung des § 50d Abs. 8 und 9 EStG steuerfrei und nach Abzug von Werbungskosten, die im Zusammenhang mit der in Schweden ausgeübten Tätigkeit angefallen sind, beim Progressionsvorbehalt zu berücksichtigen. Der übrige Arbeitslohn i. H. v. 4 000 € ist im Inland steuerpflichtig.

Jahr 02: Wegen des aus dem Kalenderjahr 01 übertragenen Urlaubs sind nur 190 tatsächliche Arbeitstage angefallen. Aus Vereinfachungsgründen kann auf die wirtschaftliche Zuordnung des auf den Urlaub des Jahres 01 entfallenden Arbeitslohns verzichtet werden. Bei einem Jahresarbeitslohn von 60 000 € im Kalenderjahr 02 ergibt sich ein Arbeitslohn pro Kalendertag von 315,79 € (60 000/190). Im Kalenderjahr 02 sind danach insgesamt 47 369 € (315,79 x 150 tatsächliche Arbeitstage) im Inland unter Beachtung des § 50d Abs. 8 und 9 EStG steuerfrei und beim Progressionsvorbehalt zu berücksichtigen. Der verbleibende Betrag i. H. v. 12 631 € ist im Inland steuerpflichtig.

172

Beispiel 5: Finanzielle Abgeltung von Urlaubsansprüchen

Sachverhalt wie Beispiel 4. Der im Jahr 01 in das Jahr 02 übertragene Urlaub wird jedoch nicht beansprucht, sondern vom Arbeitgeber im Juli 02 mit einer Einmalzahlung i. H. v. 10 000 € abgegolten. Der Arbeitnehmer übte seine Tätigkeit an 150 Arbeitstagen in Schweden und an 70 Arbeitstagen in Deutschland aus.

Jahr 01: Lösung wie in Beispiel 4.

Jahr 02: B hat im Jahr 02 tatsächlich an 220 Arbeitstagen seine Tätigkeit ausgeübt. Der Urlaub, der mit der Einmalzahlung abgegolten wurde, ist wirtschaftlich dem Jahr 01 zuzuordnen. Folglich sind für diese Einmalzahlung die Verhältnisse des Jahres 01 entscheidend. Im Jahr 02 ergibt sich deshalb folgender steuerfrei zu stellender Arbeitslohn:

60 000 € x 150/220 =	40 909 €
+ 10 000 € x 230/250 =	<u>9 200 €</u>
	50 109 €

Der übrige Arbeitslohn (70 000 € - 50 109 € = 19 891 €) ist der deutschen Besteuerung zu unterwerfen.

173

Hält sich der Arbeitnehmer an einem Arbeitstag nicht ausschließlich im anderen Staat auf (z. B. an Reisetagen), so ist das Arbeitsentgelt für diesen Arbeitstag zeitanteilig aufzuteilen. Dies muss ggf. im Schätzungswege erfolgen. Hierbei ist die für diesen Tag tatsächliche Arbeitszeit zugrunde zu legen.

174

Darüber hinaus ist bei der Aufteilung zu berücksichtigen, dass tatsächliche Arbeitszeiten, die in Transitländern verbracht werden, dem Ansässigkeitsstaat zuzuordnen sind. Zu den Besonderheiten bei Berufskraftfahrern s. Tz. 7.

5.5 Beispiele für die Aufteilung bestimmter Lohnbestandteile

5.5.1 Tantiemen und andere Erfolgsvergütungen

175

Unabhängig vom Zuflusszeitpunkt ist eine zeitraumbezogene Erfolgsvergütung nach den Verhältnissen des Zeitraums zuzuordnen, für den sie gewährt wird (s. BFH-Urteil vom 27. Januar 1972, BStBl II S. 459), und ggf. unter Beachtung des § 50d Abs. 8 bzw. 9 EStG und des Progressionsvorbehalts von der inländischen Besteuerung freizustellen. Dagegen ist eine projektbezogene Erfolgsvergütung vorab direkt zuzuordnen.

5.5.2 Urlaubsentgelte, Urlaubs- und Weihnachtsgeld

176

Urlaubsentgelt (laufende Vergütung), Urlaubs- und Weihnachtsgeld (Vergütungen, die auf den gesamten Berechnungszeitraum entfallen) sind in die Aufteilung einzubeziehen. Dies gilt auch für Bezüge, die für den Verzicht auf den Urlaub gezahlt werden (Urlaubsabgeltung für nicht genommenen Urlaub). Dabei ist der Teil der Urlaubsentgelte im Inland freizustellen, der auf die im Ausland ausgeübte Tätigkeit entfällt (s. Beispiel 5 zu Tz. 5.4.2).

5.5.3 Nachzahlung für eine frühere aktive Tätigkeit

177

Eine einmalige Zahlung (z. B. Jubiläumszahlung), die eine Nachzahlung für eine frühere aktive Tätigkeit darstellt und anteilig auf die Auslands- und Inlandstätigkeit entfällt, ist nach den Grundsätzen in Tz. 5.4 aufzuteilen. Für die Zuweisung des Besteuerungsrechts kommt es nicht darauf an, zu welchem Zeitpunkt und wo die Vergütung bezahlt wird, sondern allein darauf, dass sie dem Arbeitnehmer für eine Auslandstätigkeit gezahlt wird (s. BFH-Urteil vom 5. Februar 1992, BStBl II S. 660). Eine Nachzahlung für eine frühere aktive Tätigkeit liegt nicht vor, wenn die einmalige Zahlung ganz oder teilweise der Versorgung dient (s. BFH-Urteil vom 5. Februar 1992, a. a. O. und vom 12. Oktober 1978, BStBl II S. 64).

5.5.4 Abfindungen und Vergütungen für Dienstverfindungen

5.5.4.1 Grundsätze zur Besteuerung von Abfindungen

178

Abfindungen, die dem Arbeitnehmer anlässlich seines Ausscheidens aus dem Arbeitsverhältnis gezahlt werden, sind regelmäßig den Vergütungen aus unselbständiger Arbeit i. S. des Art. 15 Abs. 1 OECD-MA zuzuordnen. Unter Abfindungen in diesem Sinne sind Zahlungen zu verstehen, die der Arbeitnehmer als Ausgleich für die mit der Auflösung des Dienstverhältnisses verbundenen Nachteile, insbesondere für den Verlust des Arbeitsplatzes, erhält. Sie stellen jedoch kein zusätzliches Entgelt für die frühere Tätigkeit dar und werden nicht für eine konkrete im In- oder Ausland ausgeübte Tätigkeit gezahlt. Abfindungen sind daher grundsätzlich im Ansässigkeitsstaat des Arbeitnehmers (Art. 15 Abs. 1 Satz 1 erster Halbsatz OECD-MA) zu besteuern (s. BFH-Urteile vom 2. September 2009, BStBl 2010 II S. 387 und S. 394). Maßgeblich hierfür ist der Zuflusszeitpunkt i. S. des § 11 EStG i. V. m. § 38a Abs. 1 Satz 3 EStG (BFH-Urteil vom 24. Februar 1988, BStBl II S. 819 und vom 10. Juli 1996, BStBl 1997 II S. 341).

179

Ein zeitlicher Zusammenhang zwischen dem Zufluss der Abfindung und der Beendigung des Dienstverhältnisses ist nicht erforderlich. Bei einer Zahlung innerhalb eines Zeitraums von fünf Jahren vor Beendigung des Dienstverhältnisses ist z. B. ein sachlicher Zusammenhang mit der Auflösung des Dienstverhältnisses anzunehmen. Ein erhebliches zeitliches Auseinanderfallen der beiden Ereignisse kann jedoch den sachlichen Zusammenhang in Frage stellen.

180

Keine Abfindungen im vorstehenden Sinne stellen Zahlungen zur Abgeltung bereits vertraglich erdienter Ansprüche (z. B. Ausgleichszahlungen für Urlaubs- oder Tantiemeansprüche) dar. Diese sind als nachträglicher Arbeitslohn anzusehen und entsprechend den Aktivbezügen zu behandeln.

181

Hat eine Abfindung hingegen Versorgungscharakter, wird das Besteuerungsrecht nach Art. 18 OECD-MA (Ruhegehälter) zugeordnet. Ob ein solcher Versorgungscharakter vorliegt, richtet sich stets nach dem Grund der Zahlung. Dem zeitlichen Aspekt kann jedoch indizielle Bedeutung zukommen:

182

Abfindungen zur Ablösung eines Pensionsanspruchs, die während eines laufenden Arbeitsverhältnisses oder bei dessen Beendigung gezahlt werden, sind als laufende Vergütungen aus unselbständiger Arbeit nach Art. 15 Abs. 1 OECD-MA zu behandeln und können im Tätigkeitsstaat besteuert werden. Sie können dagegen Versorgungscharakter haben, wenn der Arbeitnehmer höchstens ein Jahr vor dem Eintritt in den gesetzlichen Ruhestand steht. Ein Ruhegehalt kann weiterhin vorliegen, wenn bereits laufende Pensionszahlungen kapitalisiert und in einem Einmalbetrag ausgezahlt werden (BFH-Urteil vom 19. September 1975, BStBl 1976 II S. 65).

5.5.4.2 Abfindungsbesteuerung in Sonderfällen und beim Vorliegen von Konsultationsvereinbarungen

183

Die steuerliche Behandlung von Abfindungszahlungen kann allerdings von den bislang dargestellten Grundsätzen abweichen, wenn in einem DBA hierzu eine Sonderregelung enthalten ist oder mit dem jeweils betroffenen Vertragsstaat eine Konsultationsvereinbarung bezüglich der Besteuerung von Abfindungen vereinbart wurde oder aus der Besonderheit der Fassung des im Abkommen einschlägigen Artikels eine andere Zuordnung abzuleiten ist (z. B. DBA-Frankreich). Derzeit existieren Konsultationsvereinbarungen mit Belgien, Großbritannien, Luxemburg, den Niederlanden, Österreich und der Schweiz, die sich mit der Besteuerung von Abfindungen befassen.

184

Auf der Grundlage von § 2 Abs. 2 AO wurden durch Rechtsverordnung (Konsultationsvereinbarungsverordnungen - KonsVer) die Konsultationsvereinbarungen mit folgenden Staaten in nationales Recht umgesetzt (Stand: 1. Januar 2014):

- Belgien (s. KonsVerBELV, BStBl 2011 I S. 103),
- Großbritannien (s. KonsVerGBRV, BStBl 2012 I S. 862),
- Luxemburg (s. KonsVerLUXV, BStBl 2012 I S. 693),
- Niederlande (s. KonsVerNLDV, BStBl 2011 I S. 142),
- Österreich (s. KonsVerAUTV, BStBl 2011 I S. 144),
- Schweiz (s. KonsVerCHEV, BStBl 2011 I S. 146).

185

Im Verhältnis zu Belgien, Großbritannien, Luxemburg, den Niederlanden und der Schweiz richtet sich die steuerliche Behandlung von Abfindungen nach dem Charakter der Abfindungszahlung. Während Abfindungen mit Versorgungscharakter als Ruhegehälter im Ansässigkeitsstaat besteuert werden können, steht das Besteuerungsrecht für Abfindungen, bei denen es sich um Lohn- oder Gehaltsnachzahlungen oder andere Vergütungen aus dem früheren Arbeitsverhältnis handelt oder die allgemein für das vorzeitige Ausscheiden aus dem Dienst gewährt werden, dem (früheren) Tätigkeitsstaat zu.

186

Zur Aufteilung des Besteuerungsrechts in den Fällen, in denen der Arbeitnehmer in der Zeit vor dem Ausscheiden aus dem Dienst nicht nur in seinem (früheren) Tätigkeitsstaat, sondern auch in seinem Wohnsitzstaat oder in Drittstaaten tätig war, wird auf die oben genannten Rechtsverordnungen mit Belgien, Großbritannien, Luxemburg, den Niederlanden und der Schweiz verwiesen.

187

Im Verhältnis zu Österreich steht das Besteuerungsrecht für Abfindungen aus Anlass der Beendigung des Arbeitsverhältnisses sowie für Urlaubsentschädigungen ungeachtet von deren Charakter stets dem Staat zu, der auch für die Bezüge aus der aktiven Zeit bestuerungsberechtigt war (s. KonsVerAUTV, BStBl 2011 I S. 144).

188

Spezielle Regelungen im Verhältnis zu Liechtenstein sind in Nr. 5 des Protokolls zu Art. 14 und 17 des DBA vom 17. November 2011, BGBl. 2012 II S. 1462, BStBl 2013 I S. 488 enthalten.

189

Unter das DBA-Frankreich fallende Abfindungen, die zur Abgeltung von mit der Auflösung des Dienstverhältnisses verbundenen Nachteilen gezahlt werden, sind aufgrund des besonderen Wortlauts des Art. 13 Abs. 1 DBA-Frankreich (abweichend zu den Art. 15 OECD-MA entsprechenden Regelungen) nicht im Ansässigkeitsstaat, sondern ausschließlich im (ehemaligen) Tätigkeitsstaat zu besteuern (BFH-Urteil vom 24. Juli 2013, BStBl 2014 II S. 929).

5.5.4.3 Erfindervergütungen

190

Eine Vergütung für eine sog. Dienstleistung i. S. des § 9 des Gesetzes über Arbeitnehmererfindungen (ArbnErfG) unterliegt als Arbeitslohn i. S. des § 19 EStG grundsätzlich der Steuerpflicht nach innerstaatlichem Recht (s. BFH-Urteil vom 21. Oktober 2009, BStBl 2012 II S. 493). Dies gilt auch dann, wenn das Arbeitsverhältnis im Augenblick der Zahlung nicht mehr besteht (§ 24 Nr. 2 EStG). Bei diesen Vergütungen liegt, ausgehend von der Qualifikation nach innerstaatlichem Recht (s. Art. 3 Abs. 2 OECD-MA), zwar grundsätzlich Arbeitslohn i. S. des Art. 15 OECD-MA vor. Um zusätzliches Entgelt für eine frühere Tätigkeit i. S. des Art. 15 Abs. 1 Satz 2 OECD-MA, für das der Tätigkeitsstaat das Besteuerungsrecht hat, handelt es sich jedoch regelmäßig nicht.

191

Soweit aber die Vergütungen als konkrete Gegenleistung zu einer früheren Arbeitsleistung anzusehen sind, kommt eine Besteuerung im ehemaligen Tätigkeitsstaat in Betracht; ein bloßer Anlasszusammenhang zwischen Zahlung und Tätigkeit reicht hierfür nicht aus.

5.5.5 Optionsrechte auf den Erwerb von Aktien ("Stock Options")

5.5.5.1 Allgemeines

192

Das Einräumen von Aktienoptionen ist häufig Bestandteil moderner Vergütungssysteme, wodurch Arbeitnehmer direkt an der Steigerung des Unternehmenswertes ("shareholder value") beteiligt und gleichzeitig an den Arbeitgeber gebunden werden sollen.

193

Aktienoptionen im Rahmen eines Dienstverhältnisses liegen vor, wenn ein Arbeitgeber oder eine Konzernobergesellschaft (Optionsgeber) seinen Beschäftigten das Recht einräumt, sich zu einem bestimmten Übernahmepreis an seinem Unternehmen zu beteiligen. Dieses Recht kann zu einem späteren Zeitpunkt durch den Arbeitnehmer ausgeübt und die Beteiligungen damit verbilligt bezogen werden ("Stock Options"). Mitunter wird auch das Recht eingeräumt, dass der Arbeitnehmer das Optionsrecht selbst veräußern darf, ohne vorher die Beteiligung am Unternehmen erworben zu haben.

194

Bezüglich des Zeitpunkts der Besteuerung und der Aufteilung des Besteuerungsrechtes existieren aus internationaler Sicht unterschiedliche Rechtsauffassungen. Eingetretene Doppelbesteuerungen können i. d. R. nur im Rahmen eines zwischenstaatlichen Verständigungsverfahrens beseitigt werden.

5.5.5.2 Zuflusszeitpunkt und Höhe des geldwerten Vorteils nach nationalem Recht

195

Lohneinnahmen, die nicht als laufender Arbeitslohn gezahlt werden (sonstige Bezüge), gelten nach § 38a Abs. 1 Satz 3 EStG als zugeflossen, wenn ein Arbeitnehmer wirtschaftlich über sie verfügen kann. Dies ist regelmäßig der Fall, wenn die verbilligt überlassenen Aktien in das Eigentum des Arbeitnehmers übergegangen sind (Einbuchung der Aktien auf das Depot des Arbeitnehmers). Folglich führt sowohl bei handelbaren als auch bei nicht handelbaren Aktienoptionen grundsätzlich erst die tatsächliche Ausübung ("exercise") der Aktienoption zum Zufluss eines geldwerten Vorteils (s. BFH-Urteile vom 24. Januar 2001, BStBl II S. 509, S. 512 und vom 20. November 2008, BStBl 2009 II S. 382). Stimmt der Zeitpunkt der Optionsausübung mit dem Zeitpunkt der Gutschrift der Aktien im Depot des Arbeitnehmers nicht überein, fließt der geldwerte Vorteil erst an dem Tag zu, an dem die Aktien in das Depot des Arbeitnehmers eingebucht werden (s. BFH-Urteil vom 20. November 2008, a. a. O. und BMF-Schreiben vom 8. Dezember 2009, BStBl I S. 1513, Tz 1.6).

196

Werden die Aktienoptionen in der sog. Exercise-and-Sell-Variante (Verkauf der Aktien sofort mit Ausübung des Aktienoptionsrechts) ausgeübt, erfolgt keine Einbuchung in das Depot des Arbeitnehmers. Der Zufluss des geldwerten Vorteils gilt hier bereits grundsätzlich als im Zeitpunkt der Optionsausübung des Aktienoptionsrechts, d. h. konkret am Tag des Zugangs der Ausübungserklärung beim Optionsgeber, bewirkt.

197

Daneben ist ein Zufluss von Arbeitslohn auch dann zu bejahen, wenn das Optionsrecht vor der Ausübung anderweitig verwertet wird, denn der für den Zufluss von Arbeitslohn maßgebliche geldwerte Vorteil, der in dem auf die Aktien gewährten Preisnachlass besteht, wird insoweit durch den Arbeitnehmer realisiert (vgl. BFH-Urteile vom 20. November 2008, a. a. O. und vom 20. Juni 2005, BStBl II S. 770). Eine solche Verwertung liegt insbesondere vor, wenn der Arbeitnehmer die Aktienoption auf einen Dritten überträgt (BFH-Urteil vom 18. September 2012, BStBl 2013 II S. 289).

198

Voraussetzung für den Zufluss von Arbeitslohn bei Aktienoptionen ist eine verbilligte oder unentgeltliche Überlassung der Aktien (geldwerter Vorteil). Der geldwerte Vorteil errechnet sich i. d. R. aus der Differenz zwischen dem Kurswert der Aktien am Zuflusszeitpunkt (§ 11 Abs. 1 BewG) und dem vom Arbeitnehmer geleisteten Übernahmepreis bzw. den Erwerbsaufwendungen (s. BFH-Urteile

vom 20. November 2008, a. a. O. und vom 24. Januar 2001, a. a. O.). Es ist in diesem Zusammenhang nicht zu beanstanden, wenn von den Vereinfachungsregelungen nach Tz. 1.3 letzter Absatz des BMF-Schreibens vom 8. Dezember 2009, BStBl I S. 1513, zur lohnsteuerlichen Behandlung der Überlassung von Vermögensbeteiligungen ab 2009 Gebrauch gemacht wird. Veränderungen des Kurswertes der Aktien haben auf die Höhe des geldwerten Vorteils keine Auswirkungen. In Ermangelung eines Kurswerts, z. B. bei nicht handelbaren Aktienoptionen, sind die Aktien am Zuflussstag mit dem gemeinen Wert anzusetzen (§ 11 Abs. 2 BewG).

199

Bei der Ermittlung des geldwerten Vorteils ist die Steuerbefreiung i. H. v. 360 € nach § 3 Nr. 39 EStG zu berücksichtigen, sofern der Arbeitnehmer die verbilligten Aktienoptionen im Rahmen eines gegenwärtigen Dienstverhältnisses erhält. Im Übrigen kommt für steuerpflichtige geldwerte Vorteile aus der Ausübung von Aktienoptionen die Tarifiermäßigung des § 34 Abs. 1 EStG i. V. m. § 34 Abs. 2 Nr. 4 EStG in Betracht, wenn es sich um Vergütungen für mehrjährige Tätigkeiten handelt (s. BFH-Urteil vom 24. Januar 2001, a. a. O.). Diese liegen vor, wenn die Laufzeit zwischen Einräumung und Ausübung mehr als 12 Monate betragen hat und das Arbeitsverhältnis nach Einräumung des Optionsrechts mindestens noch 12 Monate fortbestanden hat. Dagegen muss das Arbeitsverhältnis bei Optionsausübung nicht mehr bestehen. Maßgeblich ist alleine die Laufzeit der einzelnen Aktienoptionen von mehr als 12 Monaten bei gleichzeitiger Beschäftigung durch den Arbeitgeber. Unschädlich ist es, wenn ein Arbeitnehmer Aktienoptionen nicht vollständig in einem einzigen Veranlagungszeitraum ausübt (s. BFH-Urteil vom 18. Dezember 2007, BStBl 2008 II S. 294) oder wiederholt Aktienoptionen eingeräumt und die betreffenden Optionen nicht auf einmal ausgeübt werden.

5.5.5.3 Aufteilung des Besteuerungsrechtes des geldwerten Vorteils nach Abkommensrecht

200

Der geldwerte Vorteil aus der Optionsgewährung ist den Einkünften aus unselbständiger Arbeit nach Art. 15 OECD-MA zuzuordnen. Diejenigen Einkünfte, die der Arbeitnehmer in seiner Eigenschaft als Anteilseigner nach Ausübung des Optionsrechts aus dem Halten der erworbenen Aktien (z. B. Dividenden) oder ihrer späteren Veräußerung erzielt, sind hingegen Art. 10 bzw. 13 OECD-MA zuzuordnen.

201

Für die Aufteilung des Besteuerungsrechtes des geldwerten Vorteils ist bei Aktienoptionen grundsätzlich danach zu unterscheiden, ob die Option einen Vergangenheits- oder einen Zukunftsbezug aufweist. Für den zugrunde zu legenden Aufteilungszeitraum empfiehlt es sich regelmäßig danach zu differenzieren, ob Aktienoptionen an einer Wertpapierbörse gehandelt werden können oder nicht (handelbare und nicht handelbare Aktienoptionen). Können Optionsrechte lediglich außerhalb einer Wertpapierbörse gehandelt werden, gelten sie als nicht handelbar.

202

Handelbare Aktienoptionen werden regelmäßig gewährt, um in der Vergangenheit geleistete Tätigkeiten zu honorieren. Unter Umständen können sie jedoch auch mit Blick auf die Zukunft eingeräumt werden (z. B. mit Verfügungsbeschränkungen). Der geldwerte Vorteil ist unabhängig vom Zuflusszeitpunkt nach den Verhältnissen des Zeitraums zuzuordnen, für den er gewährt wird (Erdienungszeitraum).

203

Nicht handelbare Aktienoptionen stellen lediglich die Einräumung einer Chance dar. Der geldwerte Vorteil ist damit bei Zufluss als Vergütung für den ganzen Erdienungszeitraum ("vesting period") anzusehen. Der Erdienungszeitraum ist der Zeitraum zwischen der Optionsgewährung ("grant") und der erstmalig tatsächlich möglichen Ausübung des Optionsrechts durch den Arbeitnehmer ("vesting").

204

Soweit keine unmittelbare Zuordnung zu der im Inland oder im Ausland ausgeübten Tätigkeit möglich ist, ist das Besteuerungsrecht nach den in der Tz. 5.4 erläuterten Grundsätzen anhand der tatsächlichen Arbeitstage aufzuteilen und zeitanteilig unter Beachtung des § 50d Abs. 8 bzw. 9 EStG und des Progressionsvorbehalts von der inländischen Besteuerung freizustellen:

steuerfreier geldwerter Vorteil =

Anzahl der tatsächlichen Arbeitstage im ausländischen Staat

Tatsächliche Arbeitstage im gesamten Erdienungszeitraum

205

Beindet sich der Arbeitnehmer im Zeitpunkt der Erdienung des Optionsrechts bereits im Ruhestand, ist für die Aufteilung des geldwerten Vorteils nur der Zeitraum von der Gewährung bis zur Beendigung der aktiven Tätigkeit heranzuziehen. Ist das Arbeitsverhältnis vor der Erdienung des Optionsrechts aus anderen Gründen beendet worden (z. B. Auflösung des Arbeitsverhältnisses), ist für die Aufteilung des geldwerten Vorteils der Zeitraum von der Gewährung des Optionsrechts bis zum Ausscheiden des Arbeitnehmers aus dem aktiven Arbeitsverhältnis maßgeblich. Dies gilt nicht, soweit der Arbeitnehmer weiterhin im Konzernverbund (§ 15 AktG) beschäftigt bleibt und daher das Optionsrecht weiterhin erdient wird. In diesem Fall zählt auch die Tätigkeit beim verbundenen Unternehmen zum Erdienungszeitraum.

206

Vorgenannte Ausführungen gelten unbeschadet eines Wechsels der Steuerpflicht des Arbeitnehmers während des genannten Zeitraums.

207

Sofern der Arbeitnehmer jährlich Aktienoptionsrechte erhält, sind die oben genannten Ausführungen für jedes jährlich ausgegebene Optionsrecht zu beachten.

208

Beispiel:

Ein in Deutschland beschäftigter Arbeitnehmer hat am 1. Juni 01 ("grant") die nicht handelbare Option auf den Erwerb von 1 000 Aktien seines inländischen Arbeitgebers gewährt bekommen. Der Übernahmepreis liegt bei 10 € je Aktie. Ab dem 1. Januar 02 ist der Arbeitnehmer im Rahmen einer Arbeitnehmerentsendung in Italien tätig und dort mit seinen Arbeitseinkünften steuerpflichtig. Seinen deutschen Wohnsitz behält er während der Entsendung bei. Der Zeitpunkt der erstmalig möglichen Optionsausübung ist der 1. Juni 03 ("vesting"). Am 1. September 03 übt der Arbeitnehmer die Aktienoption aus. Der Kurswert der Aktie beträgt zu diesem Zeitpunkt 15 €. Die Aktien werden noch am selben Tag auf seinem Depot gutgeschrieben. Der Arbeitnehmer hat 220 Tagen im Jahr seine Tätigkeit tatsächlich ausgeübt. Im Erdienungszeitraum ("vesting period" 1. Juni 01 bis 1. Juni 03) hält er sich wie folgt auf:

Kalenderjahr	01	02	03
Deutschland	128 Arbeitstage	0	0
Italien	0	220 Arbeitstage	92 Arbeitstage

Gemeiner Wert der Aktien zum Zuflusszeitpunkt:	15 000 €
./. Erwerbsaufwendungen:	<u>10 000 €</u>
= Steuerpflichtiger geldwerter Vorteil:	5 000 € *)
Gesamtarbeitstage im Erdienungszeitraum:	440
In Italien verbrachte Arbeitstage im Erdienungszeitraum:	312
Der in Deutschland unter Beachtung von § 50d Abs. 8 EStG unter Progressionsvorbehalt steuerfrei zu stellende geldwerte Vorteil beträgt damit:	
$5\,000\text{ €} \times 312\text{ Arbeitstage in Italien} / 440\text{ tatsächliche Gesamtarbeitstage im Erdienungszeitraum} = 3\,546\text{ €}$	

5.5.5.4 Weitere Aktienvergütungsmodelle

Virtuelle Aktienoptionen (Stock Appreciation Rights, Phantom Stock Awards)

209

Als virtuelle Variante der Stock Options wird auf die tatsächliche Ausgabe von Aktien verzichtet und die finanziellen Auswirkungen entsprechend nachgebildet. Damit werden Neuemissionen sowie die damit verbundene Verwässerung des Aktienkurses und des Stimmrechts vermieden. Im Unterschied zu realen Aktienoptionsplänen besteht im Fall von virtuellen Aktienoptionen (Stock Appreciation Rights oder Phantom Stock Awards) bei Ausübung also kein Recht auf Lieferung von Aktien, sondern ein Recht auf Auszahlung eines Geldbetrages, der sich aus der Kursentwicklung ergibt. Wirtschaftlich betrachtet, stellen die Vergütungen aus den virtuellen Aktienoptionen ein Entgelt für die in der Vergangenheit geleistete Arbeit dar. Die vorgenannten Ausführungen bezüglich Zufluss und Aufteilung gelten entsprechend.

Aktienoptionsplan mit vorgeschaltetem Wandeldarlehen oder Wandelanleihe (Wandelschuldverschreibung)

210

Bei einem Wandeldarlehen gewährt der Darlehensgeber (hier: Arbeitnehmer) dem Darlehensnehmer (hier: Arbeitgeber) ein Darlehen, das mit einem Wandlungs- bzw. Umtauschrecht auf Aktien des Darlehensnehmers ausgestattet ist.

211

Eine Wandelanleihe (Wandelschuldverschreibung) ist ein von einer Aktiengesellschaft (hier: Arbeitgeber als Emittent) ausgegebenes verzinsliches Wertpapier, das dem Inhaber (hier: Arbeitnehmer) das Recht einräumt, die Anleihe in Aktien des Emittenten umzutauschen.

212

Bei Ausübung des Wandlungsrechtes im Rahmen des Aktienoptionsplans gelten die vorgenannten Ausführungen entsprechend (s. BFH-Urteil vom 23. Juni 2005, BStBl II S. 770). Der Zufluss des geldwerten Vorteils erfolgt also zu dem Zeitpunkt, in dem der Arbeitnehmer die wirtschaftliche Verfügungsmacht über die Aktien erhält und nicht bereits durch Hingabe des Darlehens.

Verfügungsbeschränkungen (Restrictions) für Aktien und Aktienanwartschaften

213

Im Gegensatz zu Aktienoptionen handelt es sich bei Restricted Stocks oder Restricted Shares um direkte Übertragungen von Aktien, die gewissen Verfügungsbeschränkungen unterliegen (u. a. Ausschluss von Stimm- und Dividendenbezugsrechten sowie Veräußerungsverbot für einen bestimmten Zeitraum). In vielen Fällen erfolgt die Aktienübertragung aber nicht unmittelbar, sondern den Arbeitnehmern wird zunächst in Aussicht gestellt, in einem späteren Jahr unentgeltlich Aktien ihres Arbeitgebers zu erhalten (Aktienanrechte, Stock Awards, Restricted Stock Units). Voraussetzung ist regelmäßig, dass der betreffende Arbeitnehmer zu diesem Stichtag noch bei dem Arbeitgeber (oder bei einem anderen Unternehmen im Konzernverbund) beschäftigt ist. Dabei werden häufig Sammel- oder Sperredepots für die Mitarbeiter angelegt und eine entsprechende Anzahl an Aktien gutgeschrieben.

214

Sowohl bei direkten Aktienübertragungen als auch bei der Einräumung von Aktienanrechten setzt ein Lohnzufluss die Erlangung von wirtschaftlichem Eigentum beim Arbeitnehmer voraus. Wirtschaftliches Eigentum kann nicht unterstellt werden, wenn umfassende Verfügungsbeschränkungen (z. B. keine Stimm- und Dividendenbezugsrechte in Kombination mit einem Veräußerungsverbot) vereinbart wurden. Deshalb fließt dem Arbeitnehmer der geldwerte Vorteil erst in dem Zeitpunkt zu, in dem die Verfügungsbeschränkungen nicht mehr umfassend sind (z. B. bei Wegfall einzelner Beschränkungen). Dies gilt insbesondere auch, wenn eine Übertragung der Aktien in ihrer Wirksamkeit von der Zustimmung der Gesellschaft abhängig und eine Veräußerung der Aktien für den Arbeitnehmer rechtlich unmöglich ist (vinkulierte Namensaktien, s. BFH-Urteil vom 30. Juni 2011, BStBl II S. 923). Ein schuldrechtliches Veräußerungsverbot verhindert den Zufluss jedoch nicht, da die Veräußerung (ggf. unter Sanktionierung) rechtlich möglich ist.

215

Dagegen ist auch von wirtschaftlichem Eigentum auszugehen, wenn der Arbeitnehmer aufgrund einer Sperr- bzw. Haltefrist die Aktien lediglich für eine bestimmte Zeit nicht veräußern kann, ihm aber das Stimmrecht und der Dividendenanspruch unabhängig von der Vereinbarung einer Sperrfrist zustehen. Sperr- oder Haltefristen stehen einem Zufluss von Arbeitslohn in diesem Fall nicht entgegen (s. BFH-Urteil vom 30. September 2008, BStBl 2009 II S. 282). Die Erlangung der wirtschaftlichen Verfügungsmacht erfordert nicht, dass der Arbeitnehmer in der Lage sein muss, den Vorteil sofort durch Veräußerung der Aktien in Bargeld umzuwandeln.

216

Wegen der Zukunftsbezogenheit bei dieser Form der Mitarbeiterbeteiligung wird das Besteuerungsrecht am geldwerten Vorteil auf den Zeitraum zwischen der Einräumung und der Erlangung der wirtschaftlichen Verfügungsmacht (i. d. R. bei Wegfall der Verfügungsbeschränkung) aufgeteilt. Dies entspricht somit dem Erdienungszeitraum.

217

Im Übrigen gelten die vorgenannten Ausführungen entsprechend.

5.5.5 Anwendung im Lohnsteuerabzugsverfahren

218

Die Lohnsteuer entsteht nach § 38 Abs. 2 Satz 2 EStG in dem Zeitpunkt, in dem der Arbeitslohn dem Arbeitnehmer zufließt. Der nach § 38 EStG abzugspflichtige Arbeitgeber hat grundsätzlich auch den geldwerten Vorteil aus der Optionsausübung nach den im Zuflusszeitpunkt gegebenen Verhältnissen der Lohnsteuer zu unterwerfen. Die Verpflichtung zum Lohnsteuerabzug trifft ein inländisches Konzernunternehmen als inländischen Arbeitgeber i. S. des § 38 Abs. 1 EStG nach § 38 Abs. 1 Satz 3 EStG als sog. Arbeitslohn von dritter Seite auch dann, wenn die ausländische Konzernobergesellschaft die Aktienoptionen gewährt.

5.5.6 Kaufkraftausgleich, Standortbonus und Sicherung des Wechselkurses

219

Gleicht der Arbeitgeber die, gegenüber dem bisherigen Ansässigkeitsstaat, höheren Lebenshaltungskosten im Tätigkeitsstaat durch Zahlung eines Auslandsverwendungszuschlags/Kaufkraftausgleiches aus und sind die in § 3 Nr. 64 EStG genannten Beträge überschritten, liegt nach nationalem Recht steuerpflichtiger Arbeitslohn vor, der nach den DBA ausschließlich der Tätigkeit im Tätigkeitsstaat zuzuordnen ist.

220

Der Standortbonus ist eine zusätzliche Vergütung, mit der die Bereitschaft eines Arbeitnehmers zu internationalen Einsätzen, insbesondere an schwierigen Standorten mit vom Wohnsitzstaat abweichenden Lebensbedingungen, gewürdigt werden soll. Auch hier

handelt es sich nach nationalem Recht um Arbeitslohn, der abkommensrechtlich der Tätigkeit im Tätigkeitsstaat direkt zuzuordnen ist.

221

Wird Arbeitslohn in der Währung des Tätigkeitsstaates ausgezahlt, ist er bei Zufluss nach dem von der Europäischen Zentralbank veröffentlichten monatlichen Euro-Durchschnittsreferenzkurs umzurechnen (s. BFH-Urteil vom 3. Dezember 2009, BStBl 2010 II S. 698; H 8.1 (1-4) "Ausländische Währung" LStH). Es wird allerdings nicht beanstandet, wenn die in einer ausländischen Währung erhaltenen Lohnzahlungen auf Basis eines jährlichen Umrechnungskurses - ermittelt aus den monatlich veröffentlichten Umsatzsteuerreferenzkursen, abgerundet auf volle 50 Cent - umgerechnet werden.

222

Gleicht der Arbeitgeber Wechselkursschwankungen in gewissen Zeitabständen aus, indem er wechselkursbezogen einen Mehrbetrag ermittelt, den er an den Arbeitnehmer auszahlt, oder einen Minderbetrag ermittelt, den er vom Arbeitnehmer zurückfordert, ist dieser Mehr- oder Minderbetrag in demselben Verhältnis aufzuteilen, in dem das wechselkursgesicherte Gehalt auf den Wohnsitzstaat und den Tätigkeitsstaat entfällt.

5.5.7 Entgeltumwandlung zugunsten eines Arbeitszeitkontos

223

Unter den Begriff der Arbeitszeitkonten in diesem Sinne fallen nur sog. Zeitwertkonten (Arbeitsentgeltguthaben). Hierbei vereinbaren Arbeitgeber und Arbeitnehmer, dass künftig fällig werdender Arbeitslohn anstelle einer sofortigen Auszahlung auf einem Zeitwertkonto betragsmäßig erfasst und dem Arbeitnehmer erst im Rahmen einer späteren Freistellung von der weiterhin geschuldeten Arbeitsleistung ausgezahlt wird. Der steuerliche Begriff des Zeitwertkontos entspricht insoweit einer Wertguthabenvereinbarung i. S. des § 7b SGB IV. Die Voraussetzungen für die Anerkennung einer Zeitwertkontenvereinbarung und ihre Besteuerung sind im BMF-Schreiben vom 17. Juni 2009, BStBl I S. 1286 geregelt. Das gilt auch bei einem im Ausland ansässigen Arbeitnehmer, der mit seinem dortigen Arbeitgeber eine Zeitwertkontenvereinbarung geschlossen hat und vorübergehend im Inland tätig ist. In diesem Fall wird auch im Rahmen der beschränkten Steuerpflicht (s. § 49 Abs. 1 Nr. 4 Buchstabe a EStG) der Zufluss des Arbeitslohns zu einem späteren Zeitpunkt erfasst.

224

Auf Zahlungen aus Zeitwertkonten an den Arbeitnehmer ist Art. 15 OECD-MA anzuwenden. Das Besteuerungsrecht des Ansässigkeitsstaates wird danach nur insoweit durchbrochen, als der Arbeitnehmer im anderen Vertragsstaat tätig wird und hierfür Vergütungen bezieht. Ausgehend von dem engen Veranlassungszusammenhang zwischen Auslandstätigkeit und Vergütungsbezug, hat der Tätigkeitsstaat das Besteuerungsrecht für Auszahlungen aus dem Zeitwertkonto nur insofern, als ihnen eine dort erbrachte Arbeitsleistung zugrunde liegt (Erdienungsprinzip).

225

Beispiel 1:

Arbeitgeber und Arbeitnehmer A sind im Inland ansässig und schließen eine Zeitwertkontenvereinbarung. In 01 wird A insgesamt für 120 (Aufenthalts- und Tätigkeits-)Tage in die ausländische Betriebsstätte seines Arbeitgebers im DBA-Staat B entsandt. Den regulären Arbeitslohn trägt die ausländische Betriebsstätte. Vereinbarungsgemäß wird A nur die Hälfte des Arbeitslohns ausgezahlt, der auf die Auslandstätigkeit entfällt. Der restliche Betrag wird seinem Zeitwertkonto gutgeschrieben; weitere Wertgutschriften erfolgen nicht. In 05 nimmt A sein Guthaben in Anspruch und wird für 60 Arbeitstage von der Verpflichtung zur Arbeitsleistung unter Fortzahlung seiner (seit 01 unveränderten) Bezüge in voller Höhe freigestellt.

Dem Staat B steht nach Art. 15 Abs. 1 Satz 2 und Abs. 2 Buchstabe c OECD-MA das Besteuerungsrecht für diejenigen Vergütungen zu, die A für seine Tätigkeit dort bezogen hat. Dies gilt unabhängig davon, ob der Betrag dem Arbeitnehmer im regulären Zahlungsturnus zufließt oder der Zuflusszeitpunkt durch die Gutschrift auf dem Zeitwertkonto wirksam in die Zukunft verlagert wird. Vorliegend steht dem Staat B das Besteuerungsrecht an den Zahlungen aus dem Zeitwertkonto im Jahr 05 zu. Deutschland stellt die Vergütungen unter Progressionsvorbehalt und Beachtung des § 50d Abs. 8 bzw. 9 EStG frei.

226

Das Besteuerungsrecht des Tätigkeitsstaates wird nicht dadurch berührt, dass die Voraussetzungen für die steuerliche Anerkennung der Zeitwertkontenvereinbarung später ganz oder teilweise entfallen (BMF-Schreiben vom 17. Juni 2009, BStBl I S. 1286 "planwidrige Verwendung"). Andererseits steht dies auch einer Berücksichtigung der Zahlungen im Rahmen des Progressionsvorbehalts zum Zuflusszeitpunkt nicht entgegen.

227

Soweit sich der Wert des Arbeitszeitguthabens aus anderen Gründen als den vereinbarten Lohngutschriften erhöht hat, z. B. infolge einer vom Arbeitgeber zugesagten Verzinsung oder aufgrund der erfolgreichen Anlage des Arbeitsentgeltguthabens am Kapitalmarkt (s. § 7d Abs. 3 SGB IV), stellt dieser Wertzuwachs keine Gegenleistung für die im anderen Staat ausgeübte Tätigkeit dar. Deshalb verbleibt das Besteuerungsrecht beim Ansässigkeitsstaat. Vorgenannte Zinsen erhöhen das Guthaben des Zeitwertkontos und sind bei tatsächlicher Auszahlung an den Arbeitnehmer als Arbeitslohn zu erfassen.

Bringt der Arbeitnehmer sowohl nach DBA freigestellten als auch steuerpflichtigen Arbeitslohn in sein Zeitwertkonto ein, gilt im Zeitpunkt der Auszahlung des Arbeitsentgeltguthabens stets der steuerfreie Arbeitslohn als zuerst verwandt. Ist der steuerfreie Arbeitslohn in mehreren Staaten erdient worden, ist er nach den einzelnen Tätigkeitsstaaten aufzuteilen. In diesem Fall gilt bei der Auszahlung des steuerfreien Arbeitslohns aus dem Arbeitsentgeltguthaben der zuerst erdiente steuerfreie Arbeitslohn als zuerst verwandt.

Beispiel 2:

Arbeitgeber und Arbeitnehmer A sind im Inland ansässig und schließen eine Zeitwertkontenvereinbarung. Im Jahr 01 wird A insgesamt für 40 (Aufenthalts- und Tätigkeits-)Tage in die ausländische Betriebsstätte seines Arbeitgebers im DBA-Staat B entsandt. Seinen Arbeitslohn trägt die ausländische Betriebsstätte. Vereinbarungsgemäß erhält A für die Auslandstätigkeiten einen Lohnzuschlag i. H. v. 50 %. Dieser wird seinem Zeitwertkonto gutgeschrieben. Der reguläre Lohn wird ausgezahlt. Im Jahr 02 führt A seinem Zeitwertkonto im Inland erdiente Wertgutschriften zu, die eine Freistellung von 20 Arbeitstagen unter Fortzahlung der Bezüge in voller Höhe erlauben. Im Jahr 03 wird A zu den gleichen Konditionen wie im Jahr 01 für 40 (Aufenthalts- und Tätigkeits-)Tage in die ausländische Betriebsstätte seines Arbeitgebers im DBA-Staat C entsandt. Im Jahr 05 nimmt A sein gesamtes Zeitwertguthaben in Anspruch und wird für 60 Arbeitstage von der Verpflichtung zur Arbeitsleistung unter Fortzahlung seiner Bezüge in voller Höhe freigestellt.

Die Entgeltzahlung für die ersten 20 Tage der Freistellung von der Arbeitspflicht speisen sich aus dem im Staat B erdienten und unter Beachtung von § 50d Abs. 8 bzw. 9 EStG steuerfreien Arbeitslohn; der unter denselben Bedingungen steuerfreie Arbeitslohn für die folgenden 20 Tage rührt aus der Tätigkeit im Staat C her. Erst in den letzten 20 Tagen kommt das durch die Inlandstätigkeit erdiente steuerpflichtige Arbeitsentgeltguthaben zur Auszahlung.

Im vorstehenden Beispiel ist die Versteuerung im Veranlagungsverfahren 05 auch dann nachgewiesen, wenn der Tätigkeitsstaat den auf dem Zeitwertkonto gutgeschriebenen Lohn einer Besteuerung in 01 unterworfen hat und dies belegt wird.

Aufgrund der oft langen Zeitspanne zwischen dem Erwerb der Lohnforderung und ihrem Zufluss kommt in diesen Fällen den steuerlichen Nachweispflichten eine besondere Bedeutung zu. Die Feststellungslast trifft im Lohnsteuerabzugsverfahren beide Beteiligten (Arbeitgeber und Arbeitnehmer). § 90 Abs. 2 AO verankert die Verantwortung für die Aufklärung und Beweismittelvorsorge unter den dort genannten Voraussetzungen (s. auch Tz. 5.2). Soweit der Tätigkeitsstaat die Arbeitszeitkontenvereinbarung nicht anerkennt und stattdessen von einem unmittelbaren Zufluss des gutgeschriebenen Arbeitslohns ausgeht, reicht es für Zwecke des § 50d Abs. 8 EStG aus, die steuerliche Erfassung im Tätigkeitsstaat zu diesem Zeitpunkt nachzuweisen.

Die vorstehenden Grundsätze finden auf sog. Gleitzeitkonten keine Anwendung, die lediglich der Ansammlung von Mehr- oder Mindestarbeitszeit dienen und zu einem späteren Zeitpunkt ausgeglichen werden. Der Zufluss des Arbeitslohns richtet sich nach den allgemeinen Regeln.

5.5.8 Steuerausgleichsmechanismen - Hypo-Tax

Schließt der Arbeitgeber mit dem Arbeitnehmer eine Vereinbarung über den Ausgleich oder die Tragung von Steuern des Auslandsaufenthalts, wird bei der Berechnung des Arbeitslohns für Arbeitnehmer im internationalen Einsatz in vielen Fällen eine sog. fiktive bzw. hypothetische Steuer (auch Hypo-Tax) ausgewiesen. Hierbei handelt es sich um eine fiktive Berechnungsgröße, die den auszahlenden Arbeitslohn i. d. R. tatsächlich mindert. Im Gegenzug verpflichtet sich der Arbeitgeber regelmäßig, die im Ansässigkeitsstaat oder im Tätigkeitsstaat anfallende Einkommensteuer des Arbeitnehmers zu bezahlen, soweit sie dem Arbeitsverhältnis zuzurechnen ist (sog. Nettolohnvereinbarung). Die Höhe bzw. die Berechnung der Hypo-Tax ist abhängig von der zwischen Arbeitgeber und Arbeitnehmer getroffenen Vereinbarung. Insbesondere in den Fällen der Entsendung von Führungskräften nach Deutschland ist dies regelmäßig eine Nettolohnvereinbarung, wobei die Übernahme der Einkommensteuer im Lohnsteuerabzugsverfahren bereits durch Hochrechnung des Nettolohns auf den Bruttolohn berücksichtigt wird.

Soweit vom Arbeitgeber eine Hypo-Tax berücksichtigt wird, fließt kein Arbeitslohn zu. Sie ist - da die entsprechenden Beträge nicht tatsächlich zufließen - auch nicht der Besteuerung zuzuführen. Maßgebend sind die tatsächlich anfallenden und vom Arbeitgeber gezahlten Steuern.

Die vom Arbeitgeber tatsächlich gezahlte Einkommensteuer ist in voller Höhe jeweils dem Staat (Ansässigkeits- oder Tätigkeitsstaat) als Arbeitslohn zuzuordnen, in dem sie anfällt. Übernimmt der Arbeitgeber darüber hinaus auch Steuern, die mit anderen Einkunfts-

quellen in Zusammenhang stehen, ist der hierauf entfallende Betrag abkommensrechtlich nach den allgemeinen Grundsätzen in einen auf die Tätigkeit im Ansässigkeitsstaat und in einen auf die Tätigkeit im Tätigkeitsstaat entfallenden Anteil aufzuteilen.

236

Arbeitgeber-Bescheinigungen über den Einbehalt einer Hypo-Tax stellen keinen Besteuerungsnachweis i. S. des § 50d Abs. 8 EStG dar, da es sich bei der Hypo-Tax nicht um eine tatsächlich entrichtete Steuer handelt.

237

In einem ersten Schritt ist zu prüfen, ob ein inländischer Arbeitgeber (§ 38 Abs. 1 EStG), der zum Lohnsteuerabzug verpflichtet ist, vorhanden ist. Im zweiten Schritt ist zu prüfen, ob eine Netto- oder Bruttolohnvereinbarung besteht. Grundsätzlich ist bei Hypo-Tax-Gestaltungen von einer Nettolohnvereinbarung auszugehen. In diesen Fällen ist der Nettolohn (= Auszahlungsbetrag) auf einen Bruttolohn "hochzurechnen".

238

Sollte kein inländischer Arbeitgeber vorhanden sein und die Zahlung an den Arbeitnehmer in Form einer Nettolohnvereinbarung erfolgen, ist im Rahmen der Einkommensteuerveranlagung, abweichend vom Lohnsteuerabzugsverfahren, nur der Nettolohn zu versteuern (Zuflussprinzip des § 11 EStG). Erst wenn die angefallenen Steuerbeträge später vom ausländischen Arbeitgeber ersetzt werden, ist dieser Betrag erneut der Besteuerung im Rahmen der Einkommensteuerveranlagung zu unterwerfen.

239

Da die tatsächliche Steuerbelastung in diesen Fällen regelmäßig nicht identisch mit der vom Arbeitgeber einbehaltenen Hypo-Tax ist, hat dies nachfolgend dargestellte Auswirkungen auf die steuerliche Behandlung im Inland:

240

Beispiel 1:

Ein im DBA-Ausland ansässiger Arbeitnehmer wird von seinem ausländischen Arbeitgeber nach Deutschland entsandt. Der Arbeitnehmer wird für eine im Inland ansässige Betriebsstätte des ausländischen Arbeitgebers tätig oder übernimmt die Funktion eines ständigen Vertreters i. S. des § 13 AO.

Der Arbeitgeber hat ihm für den Entsendungszeitraum unter Berücksichtigung einer fiktiven ausländischen Steuer von 10 000 € einen Nettoarbeitslohn von 45 000 € zugesagt. Das Besteuerungsrecht für den Arbeitslohn in diesem Zeitraum steht Deutschland zu.

Der Nettoarbeitslohn i. H. v. 45 000 € ist in beiden Fällen unter Berücksichtigung der tatsächlichen inländischen Steuerbelastung im Jahr der Zahlung auf einen Bruttolohn hochzurechnen.

241

Abwandlung:

Wie Beispiel 1, jedoch existiert kein zum LSt-Abzug verpflichteter inländischer Arbeitgeber i. S. des § 38 Abs. 1 EStG.

Der Nettoarbeitslohn i. H. v. 45 000 € ist im Rahmen der Einkommensteuerveranlagung des Arbeitnehmers in Deutschland anzusetzen. Die sich ergebende deutsche Einkommensteuer, die vom ausländischen Arbeitgeber gezahlt wird, ist im Jahr der Zahlung durch den Arbeitgeber beim Arbeitnehmer als geldwerter Vorteil zu erfassen (s. BFH-Urteil vom 6. Dezember 1991, BStBl 1992 II S. 441).

242

Beispiel 2:

Ein im Inland ansässiger Arbeitnehmer wird von seinem inländischen Arbeitgeber zu einer ausländischen Tochtergesellschaft abgeordnet, die auch die Lohnkosten wirtschaftlich trägt. Der Arbeitnehmer behält seinen inländischen Wohnsitz bei. Der Bruttolohn des Arbeitnehmers beträgt monatlich 3 000 €. Der monatliche Nettoarbeitslohn (ohne Berücksichtigung der Sozialversicherungsabzüge) vor Entsendung beträgt 2 421 €. Der Arbeitnehmer soll weiterhin den gleichen Nettobetrag erhalten. Im Ausland sind monatlich 250 € Steuern für den Arbeitslohnbezug des Arbeitnehmers fällig.

Die Lohnabrechnung sieht wie folgt aus:

Bruttolohn	3 000 €
ausländische Steuern	- 250 €
Hypo-Tax	- 329 €
Nettoauszahlungsbetrag	2 421 €

Für Zwecke des Progressionsvorbehalts nach § 32b EStG ist der im Ausland erzielte Arbeitslohn wie folgt zu ermitteln:

Nettoauszahlungsbetrag	2 421 €
------------------------	---------

tatsächliche ausländische Steuern	+ 250 €
Bruttoarbeitslohn	2 671 €

Der Betrag von monatlich 2 671 € ist für Zwecke des Progressionsvorbehalts bei der Ermittlung der deutschen Einkommensteuer anzusetzen. Der Arbeitgeber wird für den Zeitraum der Entsendung um monatlich 329 € entlastet. Die Hypo-Tax ist völlig unbeachtlich.

243

Abwandlung:

Wie Beispiel 2, jedoch beträgt die monatliche Steuerbelastung 800 €.

Die Lohnabrechnung sieht wie folgt aus:

Bruttoarbeitslohn	3 000 €
ausländische Steuern	- 800 €
Hypo-Tax	- 579 €
Steuerzuschuss (i. H. der ausländischen Steuer)	+ 800 €
Nettoauszahlungsbetrag	2 421 €

Für Zwecke des Progressionsvorbehalts nach § 32b EStG ist der im Ausland erzielte Arbeitslohn wie folgt zu ermitteln:

Nettoauszahlungsbetrag	2 421 €
tatsächliche ausländische Steuern	+ 800 €
Bruttoarbeitslohn	3 221 €

244

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

5.5.9 Beiträge bzw. Zuschüsse im Rahmen der sozialen Absicherung

245

Ein Arbeitnehmer kann während seiner Auslandstätigkeit ausschließlich dem Sozialversicherungsrecht des Ansässigkeits- oder des Tätigkeitsstaates oder dem Sozialversicherungsrecht beider Staaten unterworfen sein. Hier unterliegt der von einem Arbeitgeber bezogene Arbeitslohn sowohl dem Sozialversicherungsrecht des Ansässigkeitsstaates als auch dem Sozialversicherungsrecht des Tätigkeitsstaates.

246

Dabei kann das jeweilige Sozialversicherungsrecht insbesondere eine verpflichtende Renten-, Arbeitslosen- oder Krankenversicherung, aber auch Wahlrechte und freiwillige Versicherungen umfassen.

247

Eine Liste aller Länder, mit denen Deutschland Sozialversicherungsabkommen abgeschlossen hat, ist unter www.dvka.de zu finden.

248

Vom Arbeitgeber geleistete Beiträge bzw. Zuschüsse zu einer Renten-, Arbeitslosen- oder Krankenversicherung stellen regelmäßig Arbeitslohn dar. Das Besteuerungsrecht hierfür ist nach der Prüfung der Steuerbefreiung nach § 3 Nr. 62 EStG dem Wohnsitz- und dem Tätigkeitsstaat nach den DBA ggf. anteilig zuzuordnen, und zwar regelmäßig in dem gleichen Verhältnis, in dem auch der übrige Arbeitslohn aufzuteilen ist. Bei einer Brutto Lohnvereinbarung wird der Sozialversicherungsbeitrag "automatisch" zusammen mit den Lohnbestandteilen in einen DBA-rechtlich auf den Heimatstaat entfallenden und in einen DBA-rechtlich auf den Einsatzstaat entfallenden Anteil aufgeteilt.

249

Beispiel:

Ein im Inland wohnhafter Arbeitnehmer ist im Jahr 01 für seinen Arbeitgeber sowohl im bisherigen Ansässigkeitsstaat als auch im Tätigkeitsstaat tätig. Der auf den bisherigen Ansässigkeitsstaat entfallende Arbeitslohnanteil beträgt brutto 25 000 €. Enthalten sind sowohl direkt als auch nicht direkt zuordenbare Lohnbestandteile. Die Steuer im bisherigen Ansässigkeitsstaat beträgt 5 000 €. Sie wird vom Arbeitgeber nicht übernommen. Der auf den Tätigkeitsstaat entfallende Arbeitslohnanteil beträgt brutto 50 000 €. Enthalten sind auch hier sowohl direkt als auch nicht direkt zuordenbare Lohnbestandteile. Die hierauf entfallende Steuer beläuft sich im Tätigkeitsstaat auf 10 000 €. Sie wird vom Arbeitgeber ebenfalls nicht übernommen. Der Sozialversicherungsbeitrag beträgt - bezogen auf das Gesamtjahr - 15 000 €.

Die Lohnabrechnung sieht wie folgt aus:

Bruttoarbeitslohn bisheriger Ansässigkeitsstaat	25 000 €
Bruttoarbeitslohn Tätigkeitsstaat	50 000 €
abzüglich Steuer bisheriger Ansässigkeitsstaat	5 000 €
abzüglich Steuer Tätigkeitsstaat	10 000 €
abzüglich Sozialversicherungsbeitrag (einheitlich für das gesamte Kalenderjahr)	<u>15 000 €</u>
Nettoauszahlungsbetrag	45 000 €

Der Bruttoarbeitslohn wird DBA-rechtlich zu 1/3 dem bisherigen Ansässigkeitsstaat und zu 2/3 dem Tätigkeitsstaat zugerechnet. In diesem Verhältnis - 1/3 zu 2/3 - wird "automatisch" auch der Sozialversicherungsbeitrag verteilt (bezüglich der Abzugsbeschränkungen von Sonderausgaben im Zusammenhang mit steuerfreien Einkünften, s. Tz. 2.5).

250

Das gilt unabhängig davon, an welchen Sozialversicherungsträger im bisherigen Ansässigkeits- oder Tätigkeitsstaat die Beiträge bzw. Zuschüsse gezahlt werden. Insbesondere erfolgt keine direkte Zuordnung nach Tz. 5.3 aufgrund des Sitzes eines Sozialversicherungsträgers.

5.5.10 Übernahme von bestimmten Aufwendungen durch den Arbeitgeber

251

Die Steuerfreiheit bestimmter Einnahmen nach § 3 EStG (hier z. B. Nr. 13 und 16) ist vorrangig zu beachten; einige nach § 3 EStG steuerfreie Einnahmen unterliegen nicht dem Progressionsvorbehalt.

252

Zahlungen, die der Arbeitgeber im Hinblick auf einen künftigen internationalen Einsatz des Arbeitnehmers aufwendet, stellen insoweit i. d. R. Arbeitslohn dar, der nach Tz. 5.3 abkommensrechtlich direkt dem Tätigkeitsstaat zuzuordnen ist. Dies sind z. B. Kosten:

- für eine Orientierungsreise, um dem Arbeitnehmer einen Einblick in die Lebensbedingungen am Einsatzort zu geben (z. B. für Unterkunft, Mietwagen, Reisekosten oder Verpflegung),
- für Visa sowie Arbeits- oder Aufenthaltsgenehmigungen,
- für Sprachunterricht oder interkulturelles Training in Bezug auf den rechtlichen, kulturellen, sozialen und wirtschaftlichen Rahmen am Einsatzort (Ausnahmen s. R 19.7 Abs. 2 Satz 4 LStR),
- für medizinische Vorsorge oder sonstige Hilfestellungen und Informationen (u. a. Eröffnung von Bankkonten, Wohnraumbeschaffung).

253

Das gilt auch für:

- Übergangszuschüsse, die der Arbeitgeber als zusätzliche Leistung an bestimmten Einsatzorten zahlt, um höhere Kosten des Arbeitnehmers in der Orientierungsphase auszugleichen, oder
- Ausgleichszahlungen des Arbeitgebers für Verluste des Arbeitnehmers aus privaten Veräußerungen im Wohnsitzstaat anlässlich des internationalen Einsatzes.

254

Übernimmt der Arbeitgeber während des Einsatzes Aufwendungen für den Arbeitnehmer im Tätigkeitsstaat (z. B. für die Unterbringung, die Verpflegung, den Umzug oder den Dienstwagen) oder im Wohnsitzstaat (z. B. für die Beibehaltung der bisherigen Wohnung oder deren Aufgabe) oder für Fahrten zwischen beiden Staaten und dies nur in Fällen des internationalen Einsatzes, liegt inso-

weit i. d. R. Arbeitslohn vor, der nach Tz. 5.3 abkommensrechtlich direkt dem Tätigkeitsstaat zuzuordnen ist. Soweit eine Leistung jedoch nicht auf Fälle des internationalen Einsatzes beschränkt ist und auch dem Wohnsitzstaat nach Tz. 5.3 nicht direkt zugeordnet werden kann, ist eine Aufteilung i. S. der Tz. 5.4 vorzunehmen. Das gilt entsprechend auch für Zuschüsse, die der Arbeitgeber dem Arbeitnehmer zum Ausgleich für dessen Aufwendungen im Zusammenhang mit dem Einsatz zahlt (z. B. Unterstützungsleistungen für den Arbeitnehmer und dessen Familie, Zuschüsse bei Anschaffungen).

255

Die Übernahme von Steuerberatungskosten durch den Arbeitgeber in den Fällen des internationalen Arbeitnehmereinsatzes ist grundsätzlich dergestalt direkt zuzuordnen, dass die Kosten für die Erklärungsabgabe im Heimatstaat ausschließlich der Tätigkeit im Heimatstaat und die Kosten für die Erklärungsabgabe im Einsatzstaat ausschließlich der Tätigkeit im Einsatzstaat zuzurechnen sind. Erfolgt die Übernahme der Steuerberatungskosten jedoch im ausschließlichen wirtschaftlichen Zusammenhang mit der im Inland oder im Ausland ausgeübten Tätigkeit (z. B. aufgrund ausdrücklicher und auf die Dauer der Entsendung beschränkter Vereinbarung im Entsendevertrag), so ist der hieraus resultierende Lohn ausschließlich dieser Tätigkeit zuzuordnen.

256

Stellt der Arbeitgeber dem Arbeitnehmer einen Dienstwagen zur Verfügung, ist der hieraus resultierende geldwerte Vorteil und der für Fahrten zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte entstehende geldwerte Vorteil jeweils nach Tz. 5.3 direkt der Tätigkeit im Wohnsitzstaat oder im Tätigkeitsstaat zuzuordnen.

257

Übernimmt der Arbeitgeber Aufwendungen für die Reintegration des Arbeitnehmers in den früheren Wohnsitzstaat (z. B. für die Unterbringung, die Verpflegung, den Rückumzug) und war der zurückliegende Einsatz in dem anderen Staat von vornherein befristet, liegt insoweit i. d. R. Arbeitslohn vor, der nach Tz. 5.3 abkommensrechtlich direkt dem Tätigkeitsstaat zuzuordnen ist. Erfolgte dagegen der Einsatz in dem anderen Staat unbefristet, ist die Rückkehr in den Wohnsitzstaat regelmäßig durch eine neue Tätigkeit im Wohnsitzstaat veranlasst. In diesem Fall sind die Aufwendungen des Arbeitgebers für die Reintegration des Arbeitnehmers in den Wohnsitzstaat ggf. dieser neuen Tätigkeit zuzuordnen.

6 Abkommensrechtliche Beurteilung bestimmter Auslandstätigkeiten

6.1 Organe von Kapitalgesellschaften

258

Bei der Besteuerung der Organe von Kapitalgesellschaften ist zwischen den geschäftsführenden und den überwachenden Organen zu unterscheiden.

259

Die Vergütungen von geschäftsführenden Organen (z. B. Vorstände und Geschäftsführer) von Kapitalgesellschaften fallen regelmäßig in den Anwendungsbereich des Art. 15 OECD-MA. Der Ort der Geschäftsleitung oder der Sitz der Gesellschaft ist für die Aufteilung des Besteuerungsrechts ebenso wenig relevant wie der Ort, an dem die Tätigkeit "verwertet" wird, da die Mitglieder der Geschäftsleitung abkommensrechtlich ihre Tätigkeit grundsätzlich an dem Ort ausüben, an dem sie sich persönlich aufhalten (BFH-Urteil vom 5. Oktober 1994, BStBl 1995 II S. 95). Soweit das nationale Besteuerungsrecht nicht durch diese abkommensrechtliche Regelung beschränkt wird, unterliegen die Löhne innerstaatlich gemäß § 49 Abs. 1 Nr. 4 Buchstabe c EStG auch dann der beschränkten Einkommensteuerpflicht, wenn die geschäftsführenden Organe ihre Aufgaben im Ausland erfüllen.

260

Davon abzugrenzen sind jedoch die überwachenden Organe von Kapitalgesellschaften (z. B. Aufsichts- und Verwaltungsräte). Dabei handelt es sich um Einkünfte aus selbständiger Tätigkeit i. S. des § 18 EStG, die unter den Anwendungsbereich von Art. 16 OECD-MA fallen. Das Besteuerungsrecht wird regelmäßig dem Ansässigkeitsstaat der Kapitalgesellschaft zugewiesen und die Doppelbesteuerung durch die Anrechnungsmethode vermieden. Soweit das nationale Besteuerungsrecht nicht durch die abkommensrechtliche Regelung beschränkt wird, unterliegen die Vergütungen gemäß § 49 Abs. 1 Nr. 3 EStG nur dann der beschränkten Einkommensteuerpflicht, wenn die Tätigkeit im Inland ausgeübt oder verwertet wird oder worden ist oder für die Tätigkeit im Inland eine feste Einrichtung oder eine Betriebsstätte unterhalten wird.

261

Hinsichtlich einiger Staaten ist es üblich, dass bestimmte Organe von Kapitalgesellschaften sowohl geschäftsführende als auch überwachende Aufgaben wahrnehmen (z. B. Schweizer Verwaltungsrat, kanadisches Board of Directors). In diesem Fall sind die Vergütungen unter Beachtung von Fremdüblichkeitsgrundsätzen aufzuteilen (vgl. BFH-Urteil vom 14. März 2011, BStBl 2013 II S. 73). Soweit die Einnahmen auf die geschäftsführenden Tätigkeiten entfallen, ist das Besteuerungsrecht nach Art. 15 OECD-MA zuweisen. Der übrige Teil fällt unter die Anwendung des Art. 16 OECD-MA.

262

Darüber hinaus sind auch die in einigen DBA enthaltenen Sonderregelungen über Geschäftsführervergütungen (z. B. Art. 15 Abs. 4 DBA-Schweiz, Art. 16 Abs. 2 DBA-Dänemark, Art. 16 DBA-Japan, Art. 16 Abs. 2 DBA-Kasachstan, Art. 16 DBA-Österreich, Art. 16

Abs. 2 DBA-Polen, Art. 16 DBA-Schweden, s. auch Tz. 1.2.2.3) zu beachten. Abfindungen wegen Auflösung des Arbeitsverhältnisses unterfallen ebenfalls den vorgenannten Sonderregelungen. So ist beispielsweise für die Besteuerung der Abfindung an den Geschäftsführer einer japanischen Kapitalgesellschaft Art. 16 DBA-Japan (Sonderregelung Geschäftsführervergütung) anzuwenden. Weiterhin gelten die in Tz. 4.3.3.4 dargestellten Grundsätze zum Geschäftsführer für oben genannte Organe entsprechend. Nachdem auf den tatsächlichen Geschäftsführer abzustellen ist, endet die Anwendung der in einzelnen DBA enthaltenen Sondervorschriften für Organe von Kapitalgesellschaften bereits dann, wenn die Geschäftsführertätigkeit nachweislich tatsächlich nicht mehr ausgeübt wird. Ab diesem Zeitpunkt greift der allgemeine Artikel über unselbständige Arbeit (Art. 15 OECD-MA).

6.2 Sich-zur-Verfügung-Halten

263

Soweit die Arbeitsleistung in einem Sich-zur-Verfügung-Halten (z. B. Bereitschaftsdienst, Zeiträume der Arbeitsfreistellung im Zusammenhang mit der Beendigung des Dienstverhältnisses) besteht, ohne dass es zu einer Tätigkeit kommt, wird die Arbeitsleistung dort erbracht, wo sich der Arbeitnehmer während der Dauer des Sich-zur-Verfügung-Haltens tatsächlich aufhält (s. BFH-Urteil vom 9. September 1970, BStBl II S. 867).

6.3 Vorruhestandsgelder

264

Laufend ausgezahlte Ruhestandsgelder haben immer Versorgungscharakter. Sie sind daher Art. 18 OECD-MA zuzuordnen und im Ansässigkeitsstaat zu besteuern.

265

Erdiente kapitalisierte Vorruhestandsgelder, bei denen ein Versorgungscharakter angenommen werden kann, weil sie kurz (maximal 1 Jahr) vor dem Eintrittsalter in die gesetzliche Rentenversicherung gezahlt werden, sind Art. 18 OECD-MA zuzuordnen. Das Besteuerungsrecht steht daher dem Ansässigkeitsstaat zu.

266

Bei Einmalzahlungen zur Ablösung eines bereits im Arbeitsvertrag vereinbarten Anspruchs auf Vorruhestandsgeld, denen kein Versorgungscharakter beigemessen werden kann, weil sie nicht in einem nahen zeitlichen Zusammenhang vor Erreichen der gesetzlichen Altersgrenze gezahlt werden, handelt es sich grundsätzlich um Vergütungen aus unselbständiger Arbeit i. S. des Art. 15 Abs. 1 OECD-MA, für die dem Tätigkeitsstaat das Besteuerungsrecht zusteht. Ein solcher naher zeitlicher Zusammenhang ist anzunehmen, wenn die Einmalzahlungen innerhalb eines Jahres vor Erreichen des gesetzlichen Renteneintrittsalters geleistet werden. Besondere Umstände für den Eintritt in den Vorruhestand (z. B. Dienstunfähigkeit) sind dabei zu berücksichtigen.

267

Ist ein Vorruhestandsgeld dagegen nicht in einem Arbeitsvertrag vereinbart und somit nicht durch eine bestimmte Tätigkeit erdient, sondern wird der Anspruch erst im Zusammenhang mit der Auflösung eines Dienstverhältnisses begründet, steht das Besteuerungsrecht nach Art. 18 OECD-MA nicht dem Tätigkeitsstaat, sondern dem Ansässigkeitsstaat zu.

6.4 Konkurrenz- oder Wettbewerbsverbot

268

Vergütungen an den Arbeitnehmer für ein Konkurrenz- oder Wettbewerbsverbot fallen unter Art. 15 OECD-MA. Es handelt sich hierbei um Vergütungen, die für eine in die Zukunft gerichtete Verpflichtung gezahlt werden und nicht der Abgeltung und Abwicklung von Interessen aus dem bisherigen Rechtsverhältnis dienen (s. BFH-Urteil vom 12. Juni 1996, BStBl II S. 516). Die Arbeitsleistung, das Nicht-Tätig-Werden, wird in dem Staat erbracht, in dem sich der Arbeitnehmer während der Dauer des Verbotes aufhält. Die Fiktion eines Tätigkeitsortes unabhängig von der körperlichen Anwesenheit, beispielsweise in dem Staat, in dem der Steuerpflichtige nicht tätig werden darf, ist nicht möglich (s. BFH-Urteil vom 5. Oktober 1994, BStBl 1995 II S. 95). Hält sich der Arbeitnehmer während dieses Zeitraums in mehreren Staaten auf, ist das Entgelt entsprechend aufzuteilen.

269

Im Verhältnis zu Österreich werden Zahlungen anlässlich eines im Rahmen der Auflösung des Dienstverhältnisses verankerten Wettbewerbsverbots (Karenzentschädigung) dem vormaligen Tätigkeitsstaat in dem Verhältnis zugewiesen, in dem die für die zuvor ausgeübte Tätigkeit bezogenen Einkünfte dort der Besteuerung unterlegen haben (s. § 5 KonsVerAUTV, a. a. O.). Im Verhältnis zur Schweiz sind die Besonderheiten der Verständigungsvereinbarung zu Abfindungen (s. KonsVerCHEV, a. a. O.) auf Zahlungen im Zusammenhang mit einem bei Auflösung eines Dienstverhältnisses vereinbarten Wettbewerbsverbot sinngemäß anzuwenden.

6.5 Altersteilzeit nach dem Blockmodell

270

Für den Arbeitnehmer besteht im Rahmen des Altersteilzeitgesetzes unter bestimmten Voraussetzungen die Möglichkeit, seine Arbeitszeit zu halbieren. Beim sog. Blockmodell schließt sich dabei an eine Phase der Vollzeitarbeit (Arbeitsphase) eine gleich lange Freistellungsphase an. Das Arbeitsverhältnis besteht bis zum Ende der Freistellungsphase weiter fort. Der Arbeitgeber zahlt dem Arbeitnehmer für die von ihm geleistete Tätigkeit Arbeitslohn.

271

Den Anspruch auf Zahlung des Arbeitslohns während der Freistellungsphase erwirbt der Arbeitnehmer dabei durch seine Tätigkeit in der Arbeitsphase.

272

Der Arbeitslohn in der Arbeits- und in der Freistellungsphase stellt eine Vergütung i. S. des Art. 15 OECD-MA dar. In der Freistellungsphase handelt es sich dabei einheitlich um nachträglich gezahlten Arbeitslohn, der in dem Verhältnis aufzuteilen ist, das der Aufteilung der Vergütungen zwischen dem Wohnsitz- und Tätigkeitsstaat in der Arbeitsphase entspricht (s. BFH-Urteil vom 12. Januar 2011, BStBl II S. 446 zum DBA-Frankreich).

273

Der Arbeitslohn wird durch den sog. Aufstockungsbetrag erhöht. Dabei wird der Aufstockungsbetrag nicht für die im Ausland geleistete Tätigkeit gezahlt, sondern für die Bereitschaft des Mitarbeiters, eine Altersteilzeitvereinbarung mit dem Arbeitgeber einzugehen. Diese ist unabhängig von der Auslandstätigkeit des Mitarbeiters vereinbart. Der Wert der Auslandsarbeit des Mitarbeiters wird durch die Zahlung des Aufstockungsbetrags nicht erhöht, da der Arbeitnehmer im Ausland keine anderswertige Tätigkeit erbringt, als er ohne Altersteilzeitvereinbarung erbringen würde. Als solche Vergütung fällt der Aufstockungsbetrag als Arbeitslohn nicht in das Besteuerungsrecht des Tätigkeitsstaates, sondern steht ausschließlich dem Ansässigkeitsstaat zu. Ist Deutschland der Ansässigkeitsstaat, ist eine Steuerbefreiung nach § 3 Nr. 28 EStG (s. auch R 3.28 Abs. 3 LStR) zu prüfen.

274

Dies gilt auch für Grenzgänger i. S. des Art. 13 Abs. 5 DBA-Frankreich, des Art. 15 Abs. 6 DBA-Österreich und des Art. 15a DBA-Schweiz, unabhängig davon, dass ein Grenzgänger während der Freistellungsphase nicht mehr regelmäßig über die Grenze pendelt.

275

Beispiel 1:

Der inländische Arbeitnehmer A ist für seinen im Inland ansässigen Arbeitgeber B tätig. Zwischen A und B ist für die Jahre 01 und 02 eine Altersteilzeit nach dem Blockmodell vereinbart, d. h., das erste Jahr umfasst die Arbeitsphase und das zweite Jahr die Freistellungsphase. A arbeitet im Jahr 01 an 60 Arbeitstagen in einer Betriebsstätte seines Arbeitgebers in Korea. Der Arbeitslohn wird während dieser Zeit von der Betriebsstätte getragen. Die übrigen 180 Arbeitstage ist A im Inland tätig. Seinen inländischen Wohnsitz behält A bei und auch die Freistellungsphase verbringt A ausschließlich im Inland.

In 01 steht Korea als Tätigkeitsstaat des A das Besteuerungsrecht anteilig für 60/240 der Vergütungen zu, da die Voraussetzung des Art. 15 Abs. 2 Buchstabe c DBA-Korea nicht erfüllt ist. Deutschland stellt die Vergütungen insoweit unter Beachtung des § 50d Abs. 8 bzw. 9 EStG und des Progressionsvorbehalts frei. Für die übrigen 180/240 der Vergütungen steht Deutschland das Besteuerungsrecht zu. Entsprechend dieser Aufteilung in der Arbeitsphase steht das Besteuerungsrecht für die Vergütungen des A in der Freistellungsphase in 02 zu 60/240 Korea und zu 180/240 Deutschland zu. Da der Aufstockungsbetrag nicht für die Tätigkeit in Korea gezahlt wird, verbleibt das Besteuerungsrecht diesbezüglich im Ansässigkeitsstaat Deutschland. Die Steuerfreiheit ist unter Beachtung von § 3 Nr. 28 EStG und R 3.28 Abs. 3 LStR zu prüfen.

276

Beispiel 2:

Der in Dänemark ansässige Arbeitnehmer A ist für seinen im Inland ansässigen Arbeitgeber B tätig. Zwischen A und B ist für die Jahre 01 und 02 eine Altersteilzeit nach dem Blockmodell vereinbart, d. h., das erste Jahr umfasst die Arbeitsphase und das zweite Jahr die Freistellungsphase. A arbeitet während der Arbeitsphase ausschließlich in Deutschland.

In 01 steht Deutschland als Tätigkeitsstaat des A das Besteuerungsrecht an den Vergütungen in vollem Umfang zu, da die Voraussetzungen des Art. 15 Abs. 2 Buchstabe a und b DBA-Dänemark nicht erfüllt sind. Dementsprechend steht auch das Besteuerungsrecht für die Vergütungen des A in der Freistellungsphase in 02 nur Deutschland zu. Da der Aufstockungsbetrag nicht für die Tätigkeit in Deutschland gezahlt wird, verbleibt das Besteuerungsrecht diesbezüglich im Ansässigkeitsstaat Dänemark.

277

Beispiel 3:

Arbeitnehmer A ist für seinen im Inland ansässigen Arbeitgeber B tätig. Zwischen A und B ist für die Jahre 01 und 02 eine Altersteilzeit nach dem Blockmodell vereinbart, d. h., das erste Jahr umfasst die Arbeitsphase und das zweite Jahr die Freistellungsphase. Im Jahr 01 hat A seinen Wohnsitz in Deutschland und arbeitet auch ausschließlich im Inland. Anfang 02 zieht A nach Spanien.

In 01 unterliegt A im Inland der unbeschränkten Steuerpflicht; ein DBA ist nicht zu beachten. In 02 unterliegt A mit den Vergütungen für die ehemals in Deutschland geleistete Tätigkeit in der Freistellungsphase der beschränkten Steuerpflicht in Deutschland, weil insoweit inländische Einkünfte i. S. des § 49 Abs. 1 Nr. 4 Buchstabe a EStG vorliegen. Nach Art. 14 Abs. 1 DBA-Spanien steht für diese Vergütungen ausschließlich Deutschland das Besteuerungsrecht zu, da die Tätigkeit in der Arbeitsphase in Deutschland ausgeübt wurde. Da der Aufstockungsbetrag nicht für eine Tätigkeit im In- oder Ausland gezahlt wird, unterliegt er im Jahr 01 (Aktivphase) der Besteuerung im Ansässigkeitsstaat Deutschland und im Jahr 02 (Freistellungsphase) der Besteuerung im Ansässigkeitsstaat Spanien.

7 Besonderheiten bei Berufskraftfahrern

7.1 Allgemeines

278

Berufskraftfahrer halten sich während der Arbeitsausübung in oder bei ihrem Fahrzeug auf (s. BFH-Urteil vom 31. März 2004, BStBl II S. 936). Das Fahrzeug ist daher ihr Ort der Arbeitsausübung. Der Ort der Arbeitsausübung des Berufskraftfahrers bestimmt sich nach dem jeweiligen Aufenthalts- oder Fortbewegungsort des Fahrzeugs. Zu den Berufskraftfahrern i. S. dieses Schreibens zählen auch Auslieferungsfahrer, nicht aber Reisevertreter. Fahrten zwischen der Wohnung und dem Standort des Fahrzeugs gehören nicht zur beruflichen Tätigkeit des Berufskraftfahrers i. S. der DBA.

7.2 Arbeitgeber im Inland

279

Der Berufskraftfahrer und der Arbeitgeber sind im Inland ansässig und der Arbeitslohn wird nicht von einer ausländischen Betriebsstätte getragen.

280

Soweit die Vergütungen aus unselbständiger Arbeit auf Tätigkeiten des Berufskraftfahrers in Deutschland entfallen, ist der Anwendungsbereich der DBA nicht betroffen. Diese Vergütungen unterliegen der inländischen unbeschränkten Einkommensteuerpflicht.

281

Soweit der Berufskraftfahrer seine Tätigkeit in einem anderen Staat ausübt, ist anhand der 183-Tage-Klausel zu prüfen, welchem der beiden Vertragsstaaten das Besteuerungsrecht für die auf das Ausland entfallenden Einkünfte zusteht.

282

Die Berechnung der 183-Tage-Frist ist dabei für jeden Vertragsstaat gesondert durchzuführen. In Abweichung von den Regelungen in Tz. 4.2.2 führt die von einem Berufskraftfahrer ausgeübte Fahrtätigkeit dazu, dass auch Anwesenheitstage der Durchreise in einem Staat bei der Ermittlung der 183-Tage-Frist als volle Tage der Anwesenheit in diesem Staat zu berücksichtigen sind. Durchquert der Fahrer an einem Tag mehrere Staaten, so zählt dieser Tag für Zwecke der Ermittlung der 183-Tage-Frist in jedem dieser Staaten als voller Anwesenheitstag.

283

Für die Zuordnung des Arbeitslohns gelten die Ausführungen der Tz. 5.2 bis 5.5 entsprechend.

284

Beispiel:

Der in München wohnhafte Berufskraftfahrer A nimmt seine Fahrt morgens in München auf und fährt über Österreich nach Italien. Von dort kehrt er am selben Tage über die Schweiz nach München zurück.

Bei Berufskraftfahrern sind auch Tage der Durchreise als volle Anwesenheitstage im jeweiligen Staat zu berücksichtigen. Für die Ermittlung der 183-Tage-Frist ist damit für Österreich, Italien und die Schweiz jeweils ein Tag zu zählen.

7.3 Arbeitgeber oder arbeitslohntragende Betriebsstätte im Ausland

285

In den Fällen, in denen der Berufskraftfahrer in Deutschland, sein Arbeitgeber aber in dem anderen Vertragsstaat ansässig ist, steht Deutschland das Besteuerungsrecht für die Vergütungen des Berufskraftfahrers aus unselbständiger Arbeit zu, soweit die Vergütungen auf Tätigkeiten des Berufskraftfahrers im Inland entfallen.

286

Soweit der Berufskraftfahrer seine Tätigkeit in dem Staat ausübt, in dem der Arbeitgeber ansässig ist, ist die Anwendung des Art. 15 Abs. 2 OECD-MA ausgeschlossen, da die Voraussetzungen des Art. 15 Abs. 2 Buchstabe b OECD-MA nicht vorliegen. Mit jedem

Tätigwerden des Berufskraftfahrers im Ansässigkeitsstaat des Arbeitgebers steht diesem als Tätigkeitsstaat das Besteuerungsrecht insoweit zu (Art. 15 Abs. 1 OECD-MA).

287

Übt der Berufskraftfahrer seine Tätigkeit in einem Drittstaat aus, d. h. weder in Deutschland noch in dem Staat, in dem der Arbeitgeber ansässig ist, steht das Besteuerungsrecht für die auf den Drittstaat entfallenden Arbeitsvergütungen im Verhältnis zum Ansässigkeitsstaat des Arbeitgebers Deutschland als Ansässigkeitsstaat des Berufskraftfahrers zu. Besteht mit dem jeweiligen Drittstaat ein DBA, ist im Verhältnis zu diesem Staat nach diesem DBA zu prüfen, welchem Staat das Besteuerungsrecht zusteht. Soweit die Tätigkeit im jeweiligen Drittstaat an nicht mehr als 183 Tagen ausgeübt wird, verbleibt das Besteuerungsrecht regelmäßig bei Deutschland.

288

Die vorgenannten Ausführungen gelten entsprechend für die Fälle, in denen der Arbeitgeber in Deutschland oder in einem Drittstaat ansässig ist, die Arbeitsvergütungen aber von einer Betriebsstätte im Tätigkeitsstaat getragen werden (s. Tz. 4.4).

289

Auf die Verständigungsvereinbarungen mit Luxemburg (s. KonsVerLUXV, a. a. O.) und der Schweiz vom 9./16. Juni 2011, BStBl I S. 621, wird hingewiesen.

290

Beispiel:

A, ansässig im Inland, ist für seinen in Österreich ansässigen Arbeitgeber als Berufskraftfahrer tätig. Im Jahr 01 war A das ganze Jahr über im Inland tätig. Lediglich zwei Arbeitstage hat A in Österreich und zwei Arbeitstage in Italien verbracht. A ist kein Grenzgänger i. S. von Art. 15 Abs. 6 DBA-Österreich.

Deutschland hat als Ansässigkeitsstaat des A das Besteuerungsrecht für die Vergütungen, die auf die Arbeitstage entfallen, an denen A seine Tätigkeit in Deutschland ausgeübt hat (Art. 15 Abs. 1 DBA-Österreich). Zudem hat Deutschland das Besteuerungsrecht für die Vergütungen, die auf die in Italien verbrachten Arbeitstage entfallen, da sich A nicht mehr als 183 Tage in Italien aufgehalten hat (Art. 15 Abs. 2 DBA-Italien). Dagegen wird Österreich das Besteuerungsrecht für die Vergütungen zugewiesen, die auf die Tage entfallen, an denen A in Österreich seine Tätigkeit ausgeübt hat (Art. 15 Abs. 1 Satz 2, Abs. 2 Buchstabe b DBA-Österreich). Insoweit stellt Deutschland die Einkünfte unter Beachtung des § 50d Abs. 8 bzw. 9 EStG und des Progressionsvorbehaltes frei (Art. 23 Abs. 1 Buchstabe a DBA-Österreich).

8 Personal auf Schiffen und Flugzeugen

8.1 Allgemeines

291

Die DBA enthalten für die steuerliche Behandlung der Einkünfte des Bordpersonals von Seeschiffen und Luftfahrzeugen im internationalen Verkehr sowie des Bordpersonals von Binnenschiffen häufig gesonderte Bestimmungen. Diese orientieren sich i. d. R. an Art. 15 Abs. 3 OECD-MA. Einzelne Sonderregelungen knüpfen dagegen an Tatbestände an, die von Art. 15 Abs. 3 OECD-MA abweichen, oder sehen anstelle der Freistellungsmethode die Anrechnungsmethode vor (z. B. DBA mit Griechenland, der Schweiz und Österreich). Soweit die DBA keine Sonderregelung enthalten, sind die allgemeinen Bestimmungen entsprechend Art. 15 Abs. 1 und 2 OECD-MA anzuwenden (z. B. DBA mit Liberia und Trinidad und Tobago). Mit einigen Staaten bestehen darüber hinaus Sonderabkommen betreffend die Einkünfte von Schiff- und Luftfahrtunternehmen, die auch Bestimmungen für die Vergütungen des Bordpersonals enthalten können (z. B. Abkommen mit der Insel Man und Saudi-Arabien).

292

Soweit die Regelungen dem Art. 15 Abs. 3 OECD-MA entsprechen, können Vergütungen für unselbständige Arbeit, die an Bord eines Seeschiffes oder Luftfahrzeuges, das im internationalen Verkehr betrieben wird, oder an Bord eines Binnenschiffes ausgeübt wird, in dem Vertragsstaat besteuert werden, in dem sich der Ort der tatsächlichen Geschäftsleitung des die Schifffahrt oder Luftfahrt betreibenden Unternehmens i. S. des Art. 8 OECD-MA befindet. Die Vorschrift folgt der Regelung für Unternehmensgewinne aus Schiffen und Luftfahrzeugen; insbesondere kann der Vertragsstaat die Vergütungen an das Bordpersonal besteuern, bei dem sie die Bemessungsgrundlage für die Gewinnbesteuerung mindern.

293

In Fällen der Vercharterung eines vollständig ausgerüsteten und bemannten Schiffes können sowohl der Vercharterer (unabhängig von der Nutzung durch den Charterer) als auch der Charterer Gewinne aus Beförderungsleistungen i. S. des Art. 8 OECD-MA erzielen. Auch hier ist ggf. der Vertragsstaat zur Besteuerung der Vergütungen an die Besatzungsmitglieder nach Art. 15 Abs. 3 OECD-MA berechtigt, in dem der Ort der Geschäftsleitung desjenigen Unternehmens liegt, dessen Gewinne durch die Lohnzahlung gemindert werden. Vorstehendes gilt nicht für den Vercharterer, der das Schiff leer vermietet (sog. Bare-Boat-Charter).

294

Die Anwendung der Art. 15 Abs. 3 OECD-MA entsprechenden Bestimmungen setzt außerdem voraus, dass das maßgebliche Unternehmen i. S. des Art. 8 OECD-MA zugleich abkommensrechtlicher Arbeitgeber des Besatzungsmitglieds ist. Dabei kann Arbeitgeber i. S. des Abkommens nicht nur der zivilrechtliche Arbeitgeber, sondern auch eine dritte Person sein. Dies ist im Einzelfall unter Berücksichtigung des wirtschaftlichen Gehalts und der tatsächlichen Durchführung der zugrunde liegenden Vereinbarungen zu prüfen; die Kriterien gemäß Tz. 4.3.3.1 gelten entsprechend. In den Fällen der Einschaltung von Shipmanagement- und Crewingunternehmen ist zu prüfen, ob die Voraussetzungen des Art. 15 Abs. 3 OECD-MA vorliegen (BFH-Urteile vom 10. November 1993, BStBl 1994 II S. 218 und vom 11. Februar 1997, BStBl II S. 432).

8.2 Beispiele für Abkommen, die von der Regelung des OECD-MA abweichen

8.2.1 DBA-Liberia/DBA-Trinidad und Tobago

295

Das DBA-Liberia enthält keine besondere Regelung für Vergütungen des Bordpersonals von Schiffen oder Luftfahrzeugen, daher sind die allgemeinen Regelungen des Art. 15 Abs. 1 und 2 DBA-Liberia anzuwenden. Demnach gilt Folgendes:

296

Gemäß Art. 15 Abs. 1 DBA-Liberia steht das Besteuerungsrecht dem Ansässigkeitsstaat zu, es sei denn, die Tätigkeit wird im anderen Vertragsstaat ausgeübt. Soweit in Deutschland ansässige Besatzungsmitglieder ihre Tätigkeit auf einem Schiff unter liberianischer Flagge ausüben und sich das Schiff im Hoheitsgebiet von Liberia oder auf hoher See aufhält, ist Liberia als Tätigkeitsstaat anzusehen. Nach Seerecht wird eine Tätigkeit in internationalen Gewässern dem Staat zugeordnet, dessen Flagge das Schiff trägt. Hält sich das Schiff dagegen im Hoheitsgebiet Deutschlands auf, steht das Besteuerungsrecht für die darauf entfallenden Einkünfte Deutschland zu, weil insoweit der Ansässigkeitsstaat des Arbeitnehmers zugleich dessen Tätigkeitsstaat ist. Hält sich das Schiff in den Hoheitsgewässern von Drittstaaten auf, ist zu prüfen, ob das deutsche Besteuerungsrecht aufgrund eines DBA zugunsten eines dritten Staates beschränkt wird.

297

Für den Teil der Einkünfte, für den Art. 15 Abs. 1 DBA-Liberia dem Tätigkeitsstaat Liberia das Besteuerungsrecht zuweist, fällt nach Art. 15 Abs. 2 DBA-Liberia nur dann das Besteuerungsrecht an Deutschland zurück, wenn die dort genannten Voraussetzungen gleichzeitig erfüllt sind. Dabei sind bei der Berechnung der Aufenthaltstage i. S. des Art. 15 Abs. 2 Buchstabe a DBA-Liberia auch solche Tage als volle Tage in Liberia mitzuzählen, in denen sich das Schiff nur zeitweise im Hoheitsgebiet von Liberia oder auf hoher See aufhält.

298

Die Ermittlung des steuerpflichtigen bzw. steuerfreien Arbeitslohns erfolgt in einem weiteren Schritt gemäß Tz. 5; soweit Vergütungen nicht direkt zugeordnet werden können, sind sie nach Tz. 5.4 aufzuteilen. Hält sich der Arbeitnehmer an einem Arbeitstag nicht vollständig im Hoheitsgebiet von Liberia oder auf hoher See auf, sind nach Tz. 5.4 die Vergütungen im Wege der Schätzung zeitan- teilig zuzuordnen.

299

Die vorstehenden Ausführungen gelten sinngemäß für die Anwendung des DBA-Trinidad und Tobago.

300

Bei einer Tätigkeit auf einem unter liberianischer Flagge fahrenden Schiff ist zu beachten, dass Liberia von seinem ihm zustehenden Besteuerungsrecht keinen Gebrauch macht.

301

Die Rückfallklausel des § 50d Abs. 8 EStG kommt demnach nicht zur Anwendung. Die Tz. 3.3 des BMF-Schreibens vom 21. Juli 2005, a. a. O. (Bescheinigung von Liberia und Arbeitgeberbescheinigung) ist hierbei zu beachten. Eine Anwendung des § 50d Abs. 9 Satz 1 Nr. 2 EStG kommt ebenfalls nicht in Betracht, weil Seeleute, die in Liberia unbeschränkt steuerpflichtig sind, dort auch nicht besteuert werden.

8.2.2 DBA-Schweiz

302

Art. 15 Abs. 3 Satz 1 DBA-Schweiz regelt die Besteuerung der Vergütungen des Bordpersonals entsprechend Art. 15 Abs. 3 OECD-MA. Art. 15 Abs. 3 Satz 2 DBA-Schweiz enthält zudem eine Rückfallklausel zugunsten des Ansässigkeitsstaates. Können nach Art. 15 Abs. 3 Satz 1 DBA-Schweiz die Vergütungen eines in Deutschland ansässigen Besatzungsmitglieds in der Schweiz besteuert werden, sind diese Vergütungen nur nach Art. 24 Abs. 1 Nr. 1 Buchstabe d i. V. m. Art. 15 Abs. 3 DBA-Schweiz von der deutschen Besteuerung auszunehmen, soweit sie auf eine Tätigkeit entfallen, die tatsächlich in der Schweiz ausgeübt wurde (s. BFH-Urteil vom 22. Oktober 2003, BStBl 2004 II S. 704). In den Fällen, in denen die Arbeit tatsächlich nicht in der Schweiz ausgeübt wurde, wird nach Art. 24 Abs. 1 Nr. 2 DBA-Schweiz die Doppelbesteuerung durch Anrechnung der anteiligen schweizerischen Quellensteuer ver-

mieden. Eine Arbeitsortfiktion in der Schweiz wie bei den sog. leitenden Angestellten i. S. des Art. 15 Abs. 4 DBA-Schweiz kommt nicht in Betracht (s. BFH-Urteil vom 10. Januar 2012, BFH/NV S. 1138).

303

Besonderheiten ergeben sich bei der Besteuerung des Bordpersonals von im internationalen Verkehr eingesetzten Luftfahrzeugen in den Jahren 2012 bis 2016 (s. BMF-Schreiben vom 23. Juli 2012, BStBl I S. 863).

8.2.3 DBA-Griechenland 1966

304

Art. XI Abs. 5 DBA-Griechenland enthält eine spezielle Regelung für Vergütungen des Bordpersonals von Seeschiffen, die von Art. 15 Abs. 3 OECD-MA abweicht. Entscheidend ist hier, wo sich der Registerhafen des jeweiligen Schiffes befindet. Ist Deutschland der Ansässigkeitsstaat, wird die Doppelbesteuerung nach Art. XVII Abs. 2 Nr. 2 Buchstabe a Doppelbuchstabe dd DBA-Griechenland durch die Anrechnungsmethode vermieden.

8.2.4 DBA-Großbritannien 2010

305

Nach Art. 14 Abs. 3 DBA-Großbritannien 2010 können Vergütungen, die eine Person für eine an Bord eines im internationalen Verkehr betriebenen Seeschiffs oder Luftfahrzeugs ausgeübte unselbständige Arbeit bezieht, nur im Ansässigkeitsstaat dieses Besatzungsmitglieds besteuert werden. Soweit Großbritannien als Ansässigkeitsstaat die Vergütungen besteuern kann, ist die Regelung des Art. 24 DBA-Großbritannien (sog. "Remittance-base"-Klausel; s. Tz. 9) zu beachten.

8.2.5 DBA-Zypern 2011

306

Der Wortlaut des Art. 14 Abs. 4 DBA-Zypern 2011 entspricht im Wesentlichen dem Text des Art. 15 Abs. 3 OECD-MA und beinhaltet nach dem OECD-MK auch den wirtschaftlichen Arbeitgeber. Folgerichtig kann Arbeitgeber i. S. dieses Abkommens nicht nur der zivilrechtliche Arbeitgeber, sondern auch eine dritte Person sein. Dies ist im Einzelfall zu prüfen; die Kriterien gemäß Tz. 4.3.3.1 gelten entsprechend. Insbesondere kann der abkommensrechtliche Arbeitgeber das Unternehmen sein, auf dessen Schiff das Besatzungsmitglied tätig wird, wenn dieses Unternehmen die wesentlichen Arbeitgeberfunktionen wahrnimmt. Die Nr. 4 des Protokolls zu Art. 14 Abs. 4 DBA-Zypern schließt die Anwendung des wirtschaftlichen Arbeitgeberbegriffs nicht aus.

8.2.6 DBA-Insel Man 2009

307

Nach Art. 3 Abs. 4 Satz 1 DBA-Insel Man können Vergütungen für eine unselbständige Arbeit an Bord eines im internationalen Verkehr betriebenen Schiffes in der Vertragspartei besteuert werden, in der sich der Ort der Geschäftsleitung des Unternehmens befindet, das die Schifffahrt betreibt (vgl. auch Art. 2 Abs. 1 Buchstaben e und j DBA-Insel Man).

308

Gemäß Art. 3 Abs. 4 Satz 2 DBA-Insel Man können die Vergütungen jedoch auch in der Vertragspartei besteuert werden, in der das Besatzungsmitglied ansässig ist, von dem die Vergütungen bezogen werden. Eine Doppelbesteuerung wird nach Art. 3 Abs. 4 Satz 3 DBA-Insel Man in diesem Fall durch die Vertragspartei, in der das Besatzungsmitglied ansässig ist, durch Anrechnung der nach Art. 3 Abs. 4 Satz 1 DBA-Insel Man erhobenen Steuer vermieden.

9 Rückfallklauseln nach DBA

309

Um zu vermeiden, dass Vergütungen in keinem der beiden Vertragsstaaten einer Besteuerung unterliegen, enthalten einige Abkommen Klauseln, die gewährleisten sollen, dass Einkünfte nicht doppelt unbesteuert bleiben. Diese Klauseln sind in den Abkommen unterschiedlich ausgestaltet; überwiegend handelt es sich um sog. Subject-to-tax-Klauseln, Remittance-base-Klauseln oder um Switch-over-Klauseln. Nähere Ausführungen dazu enthält das BMF-Schreiben vom 20. Juni 2013, BStBl I S. 980.

10 Verständigungsvereinbarungen

310

Verständigungsvereinbarungen i. S. des Art. 25 Abs. 1 OECD-MA und Konsultationsvereinbarungen i. S. des Art. 25 Abs. 3 OECD-MA zwischen den zuständigen Behörden der Vertragsstaaten sowie Verordnungen zur Umsetzung von Konsultationsvereinbarungen i. S. des § 2 Abs. 2 AO werden durch die vorstehenden Regelungen nicht berührt.

311

Sofern sich bei der Anwendung der oben genannten Grundsätze eine Doppelbesteuerung ergibt, bleibt es dem Abkommensberechtigten vorbehalten, die Einleitung eines Verständigungsverfahrens zu beantragen (s. BMF-Schreiben vom 13. Juli 2006, BStBl I S. 461).

11 Aufhebung von Verwaltungsanweisungen

312

Das BMF-Schreiben vom 14. September 2006, BStBl I S. 532, wird aufgehoben und durch dieses Schreiben ersetzt.

12 Erstmalige Anwendung

313

Die vorstehenden Regelungen sind ab 1. Januar 2015 anzuwenden.

314

Auf Antrag des Steuerpflichtigen können die vorstehenden Regelungen in allen offenen Fällen angewendet werden.

315

Dieses Schreiben steht ab sofort für eine Übergangszeit auf den Internetseiten des Bundesministeriums der Finanzen (<http://www.bundesfinanzministerium.de>) unter der Rubrik Themen - Steuern - Internationales Steuerrecht - Allgemeine Informationen zum Herunterladen bereit.

Im Auftrag
K r e i e n b a u m

1) BStBl I S. 693

2) BStBl I S. 802

*) Auf die Berechnung der Freibeträge wird aus Vereinfachungsgründen verzichtet.

Bundesministerium der Finanzen

Berlin, 5. November 2014

IV C 6 - S 2134/07/10002 :002

2014/0943205

Oberste Finanzbehörden
der L ä n d e r

Bewertung von mit land- und forstwirtschaftlichem Grund und Boden im Zusammenhang stehenden Milchlieferrechten

BMF-Schreiben vom 14. Januar 2003 (BSStbl I 2003 S. 78)

Inhalt	Rn.
1. Rechtsgrundlagen und Rechtsentwicklung	2-6
2. Ertragsteuerliche Behandlung von Milchlieferrechten	7
3. Abspaltung des Milchlieferrechts vom Grund und Boden	8-19
3.1. Grundsatz	8-9a
3.2. Milcherzeugungsfläche 1984	10
3.3. Milchlieferrecht 1984	11-16
3.3.1. Andere Nutzungsmöglichkeiten des Grund und Bodens	11
3.3.2. Wertermittlung und Schätzung	12
3.3.3. Umfang des Milchlieferrechts in Pachtfällen	13-15
3.3.4. Nachträgliche Zuteilung von Milchlieferrechten/ SLOM-Referenzmengen	16
3.4. (Buch-)Wertabspaltung nach der Gesamtwertmethode	17-19
3.4.1. Flurstücksbezogene Berechnung	17
3.4.2. Vereinfachungsregelung (betriebsbezogene Berechnung)	18-19
4. Bilanzberichtigung bei Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 1 EStG und Auswirkungen bei Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 und § 13a EStG sowie beim Wechsel der Gewinnermittlungsart	20-24
4.1. Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 1 EStG	20-22c
4.2. Auswirkungen bei Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 und § 13a EStG sowie beim Wechsel der Gewinnermittlungsart	23-24
5. Ermittlung der (Buch-)Werte der einzelnen Wirtschaftsgüter	25-45
5.1. Kürzungen des Milchlieferrechts nach dem 2. April 1984	26
5.2. Hinzuerwerb von Grund und Boden oder von Milchlieferrechten nach dem 2. April 1984	27
5.3. Absetzungen für Abnutzung, Teilwertabschreibung, Wertaufholungsgebot, Verlustausschlussklausel des § 55 Abs. 6 EStG	28-29
5.4. Veräußerung oder Entnahme vor dem 30. September 1993	30
5.5. Veräußerung oder Entnahme nach dem 29. September 1993	31-33
5.6. Veräußerung von Milchlieferrechten ab dem 1. April 2000	34
5.7. Inanspruchnahme einer Milchaufgabevergütung	35-39

5.8.	Beispiele zu den Auswirkungen auf die Bilanzberichtigung oder auf das Anlageverzeichnis	40-45
6.	Sonderregelungen	46-49
6.1.	Verzeichnis	46
6.2.	Personengesellschaft oder -gemeinschaft	47-48
6.3.	Betriebsveräußerung/Betriebsaufgabe	49
7.	Besonderheiten in den neuen Ländern	50-61
7.1.	Rechtsentwicklung	50-54
7.1.1.	1. Juli 1990 bis 31. März 2000	50-53
7.1.2.	Ab 1. April 2000	54
7.2.	Ertragsteuerliche Behandlung	55-61
7.2.1.	Aktivierung des Milchlieferrechts in der D-Markeröffnungsbilanz	56
7.2.2.	2. Juli 1990 bis 31. März 2000	57-59
7.2.3.	Ab 1. April 2000	60
7.2.4.	Veräußerung des Milchlieferrechts	61
8.	Anwendung	62

1

Zu der Frage der Bewertung von mit land- und forstwirtschaftlichem Grund und Boden im Zusammenhang stehenden Milchlieferrechten nehme ich im Einvernehmen mit den obersten Finanzbehörden der Länder auf der Grundlage der BFH-Urteile vom 5. März 1998 (BStBl 2003 II S. 54 und S. 56), vom 25. November 1999 (BStBl 2003 II S. 61), vom 24. August 2000 (BStBl 2003 II S. 64 und S. 67), vom 29. April 2009 (BStBl 2010 II S. 958), vom 10. Juni 2010 (BStBl 2012 II S. 551), vom 22. Juli 2010 (BStBl 2011 II S. 210) und vom 9. September 2010 (BStBl 2011 II S. 171) wie folgt Stellung:

1. Rechtsgrundlagen und Rechtsentwicklung

2

Bei Einführung des § 55 EStG zum 1. Juli 1970 war das Recht zur Milchgewinnung und -vermarktung noch ein unselbständiges Recht, das in dem Wirtschaftsgut Grund und Boden mitenthalten war und daher zusammen mit diesem Wirtschaftsgut bewertet wurde. Mit der Milchgarantiemengen-Verordnung (MGV) vom 25. Mai 1984 (BGBl. I S. 720) ist mit Wirkung vom 2. April 1984 in den alten Ländern einschließlich West-Berlin ein Milchlieferrecht, die sog. Milchquotenregelung, eingeführt worden (vgl. §§ 22 und 23 MGV). Es handelt sich um eine Produktionseinschränkung in Form eines durch Verordnung geschaffenen Milchlieferrechtes. Die MGV stellt auf den Milcherzeuger selbst und nicht auf den Eigentümer des Grund und Bodens ab. Für zugepachtete Flächen wurde das Milchlieferrecht daher dem Pächter und nicht dem Grundstückseigentümer zugeteilt (§ 7 MGV). Bis zum 29. September 1993 einschließlich konnte das Milchlieferrecht grundsätzlich nur zusammen mit der dazugehörigen Fläche übertragen werden (sog. Flächenakzessorietät). Die Milchquotenregelungen waren zunächst jeweils auf fünf Jahre befristet und sind durch VO (EG) Nr. 1788/2003 des Rates vom 29. September 2003 (ABl. L 270 vom 21. Oktober 2003, S. 123) über die Erhebung einer Abgabe im Milchsektor letztmals bis zum 31. März 2015 verlängert worden.

3

Nach Einführung der MGV sind die festgesetzten Milchlieferrechte in den alten Ländern einschließlich West-Berlin in mehreren Schritten zunächst um insgesamt 8,74 % gekürzt worden. Aufgrund der § 26b MilchAbgV und § 53 MilchQuotV haben sich die einem Milcherzeuger zur Verfügung stehenden Referenzmengen danach wie folgt erhöht:

- am 1. April 2006, 2007 und 2008 um jeweils 0,5 %,
- am 1. August 2008 um weitere 2 % und
- am 1. Februar 2010 sowie am 1. April 2010, 2011, 2012 und 2013 um jeweils 1 %.

4

Mit dem Wegfall der Flächenakzessorietät zum 30. September 1993 (29. VO zur Änderung der MGV vom 24. September 1993, BGBl. I S. 1659) wurden die Milchlieferrechte selbstständig handelbar.

5

Zum 1. April 2000 ist die Zusatzabgabenverordnung vom 12. Januar 2000 (BGBl. I S. 27), geändert durch Verordnung vom 6. Februar 2002 (BGBl. I S. 586) in Kraft getreten, mit der die MGV aufgehoben und das Übertragungssystem für Milchlieferrrechte neu geordnet worden ist. Die Übertragung von Milchlieferrrechten erfolgt seither grundsätzlich über regionale Verkaufsstellen zu bestimmten Übertragungsterminen (§ 8 Abs. 1 MilchAbgV, zuletzt geändert durch Dritte VO zur Änderung der MilchQuotV vom 8. März 2011, BGBl. I S. 379).

6

Wegen der Rechtsentwicklung in der ehemaligen DDR und in den neuen Ländern ab 1. Juli 1990 s. Rn. 50 bis 61.

2. Ertragsteuerliche Behandlung von Milchlieferrrechten

7

Das Milchlieferrrecht ist ein einheitliches, selbständiges immaterielles Wirtschaftsgut des Anlagevermögens (BFH-Urteil vom 24. August 2000, BStBl 2003 II S. 64), das zugeteilt sowie entgeltlich oder unentgeltlich erworben worden sein kann. Zur Berücksichtigung von Absetzungen für Abnutzung vgl. Rn. 28 und 29. Für immaterielle Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens ist ein Aktivposten nur anzusetzen, wenn sie entgeltlich erworben worden sind (§ 4 Abs. 1 i. V. m. § 5 Abs. 2 EStG). Entsprechendes gilt bei Einlage in das Betriebsvermögen (R 4.3 Abs. 1 i. V. m. R 5.5 Abs. 2 Satz 1 und Abs. 3 EStR). Der Ansatz eines Aktivpostens kommt auch für ein zugeteiltes Milchlieferrrecht in Betracht (sog. (Buch-)Wertabspaltung, vgl. Rn. 8 ff.).

3. Abspaltung des Milchlieferrrechts vom Grund und Boden

3.1. Grundsatz

8

Der (Buch-)Wert des Milchlieferrrechts war zum Zeitpunkt der Einführung dieses Rechts (2. April 1984; vgl. Rn. 2) vom (Buch-)Wert des Grund und Bodens nach Maßgabe der Gesamtwertmethode abzuspalten (vgl. Rn. 17). Dies galt unabhängig davon, ob der Grund und Boden bereits am 1. Juli 1970 zum Betriebsvermögen gehört hat oder in der Zeit vom 1. Juli 1970 bis einschließlich 1. April 1984 Betriebsvermögen geworden ist. Spätere Veränderungen der Werte und des Umfangs von Grund und Boden oder Milchlieferrrecht haben auf die Verhältnisse im Abspaltungszeitpunkt keinen Einfluss (vgl. auch Rn. 26 und 27). Der (Buch-)Wert des Grund und Bodens war im Verhältnis der am 2. April 1984 für das Milchlieferrrecht einerseits und den nackten Grund und Boden andererseits erzielbaren örtlichen Marktpreise aufzuteilen (BFH-Urteil vom 24. August 2000, BStBl 2003 II S. 64). Soweit für landwirtschaftliche Nutzflächen z. B. Bodenrichtwerte nach § 196 Baugesetzbuch oder Werte aus Kaufpreissammlungen oder -statistiken zum letzten vor der Einführung der MGV liegenden Stichtag vorliegen, konnte zur Ermittlung des Teilwerts des "nackten" Grund und Bodens auf den 2. April 1984 auf diese Werte zurückgegriffen werden. Zur Berücksichtigung von Unsicherheiten konnte von diesen Werten zuvor ein Abschlag von 10 % vorgenommen werden (vgl. auch BFH-Urteil vom 22. Juli 2010, BStBl 2011 II S. 210). Veräußerungen, die mit Blick auf eine Bebauung erfolgten (Bauerwartung), sowie Flächenveräußerungen an die öffentliche Hand oder an Gewerbe- oder Industriebetriebe waren bei der Wertermittlung nicht zu berücksichtigen.

9

Durch den Wegfall der Flächenakzessorietät des Milchlieferrrechts zum 30. September 1993 hatte noch kein Wertrückfluss in den Grund und Boden stattgefunden. Der Aktivposten war fortzuführen. Entsprechendes galt für die Rechtsänderung zum 1. April 2000.

9a

Nach dem Auslaufen der Milch-Garantiemengen-Verordnung zum 31. März 2015 (vgl. Rn. 2) werden die zu diesem Zeitpunkt noch aktivierten abgespaltenen Buchwerte nach § 55 Abs. 1 bis 4 EStG für Milchlieferrrechte, die bis zum 31. März 2015 nicht veräußert oder entnommen worden sind, wegen Wegfalls der Lieferrechte auf die zugehörigen Milcherzeugungsflächen (Rn. 10) zurückfallen. Werden Milchlieferrrechte oder Milcherzeugungsflächen vor Ablauf des 31. März 2015 veräußert oder entnommen, sind bei der Ermittlung der dadurch entstehenden Gewinne die mit diesem Schreiben geregelten Grundsätze zur Buchwertabspaltung unter Beachtung des § 55 Abs. 6 EStG noch zu berücksichtigen.

3.2. Milcherzeugungsfläche 1984

10

Milcherzeugungsflächen sind alle Flächen des Betriebs, die unmittelbar oder mittelbar zu dessen Milcherzeugung beitragen. Hierzu gehören auch Flächen, die nur im Wechsel mit einer anderen Bewirtschaftung der Milcherzeugung gedient haben. Aus Vereinfachungsgründen sind für die Abspaltung des (Buch-)Werts für das Milchlieferrrecht alle selbst bewirtschafteten Flächen der landwirtschaftlichen Nutzung (§ 34 Abs. 2 Nr. 1 Buchstabe a BewG) ohne Sonderkulturen (§ 52 BewG) des Betriebs zum 2. April 1984 zugrunde zu legen, soweit der Landwirt nicht nachweist, dass die Flächen auch nicht mittelbar der Milcherzeugung gedient haben. Die Hofstelle kann jeweils unberücksichtigt bleiben.

3.3. Milchlieferrecht 1984

3.3.1. Andere Nutzungsmöglichkeiten des Grund und Bodens

11

Ausgangspunkt für die Berechnung des Umfangs des Milchlieferrechts ist die dem Betrieb zum 2. April 1984 zugeteilte Menge ohne Berücksichtigung von später eingetretenen Kürzungen oder Erhöhungen (Rn. 3). Andere Nutzungsmöglichkeiten des Grund und Bodens, wie z. B. die Haltung von Mastrindern, die Pferdehaltung, Schaf- oder Ziegenhaltung, Aufforstung, Saatzucht, Gemüse-, Obst- oder Zierpflanzenanbau, haben keinen Einfluss auf den abzuspaltenden Wert des Milchlieferrechts.

3.3.2. Wertermittlung und Schätzung

12

Statistiken über die Werte der Milcherzeugungsmöglichkeit im Jahr 1984 liegen für die alten Länder und West-Berlin nicht vor. Als Anhaltspunkt für die Wertermittlung können die für die Milchaufgabe gewährten Vergütungen aufgrund des Gesetzes über die Gewährung einer Vergütung für die Aufgabe der Milcherzeugung für den Markt - MAVG - vom 17. Juli 1984 (BGBl. I S. 942) dienen. Nach § 1 Abs. 1 Satz 2 MAVG war die Zahlung einer Vergütung in Höhe von bis zu 1 000 DM je 1 000 kg Milch in zehn gleichen Jahresraten, beginnend 1985 möglich. Später wurden die Zahlungsmodalitäten dahingehend geändert, dass auch Einmalzahlungen in Höhe von bis zu 700 DM je 1 000 kg Milch oder bis zu 800 DM je 1 000 kg Milch bei Zahlung in fünf gleichen Jahresraten zugelassen wurden. 1990 stieg die Milchaufgabevergütung auf 1,60 DM/kg Milchlieferrecht, im Jahr 1991 fiel sie wieder auf 1,10 DM/kg Milchlieferrecht (Zweites Gesetz zur Änderung des MAVG vom 8. März 1990, BGBl. I S. 434). Niedrigere und höhere Preise wurden nur für Zusatzaufgabemengen und nur für kurze Zeit gewährt, so dass sie zu vernachlässigen sind. Ausgehend von einer Milchaufgabevergütung von 1 000 DM je 1 000 kg Milch (entspricht 1,00 DM/kg) ergibt sich bei Abzinsung auf 10 Jahre ein Wert von 0,775 DM/kg, aufgerundet **£ 0,80 DM/kg Milch**. Dieser Wert ist bei der Berechnung des abzuspaltenden (Buch-)Werts für das Milchlieferrecht zugrunde zu legen.

3.3.3. Umfang des Milchlieferrechts in Pachtfällen

3.3.3.1. Pächter

13

Besteht die Milcherzeugungsfläche auch aus **zugepachteten Flächen**, bleibt der hierauf entfallende Teil des Milchlieferrechts bei der Ermittlung des vom (Buch-)Wert der Eigentumsflächen abzuspaltenden (Buch-)Werts unberücksichtigt. Ist das Milchlieferrecht dem **Pächter** zuzurechnen, ist der Wert des Milchlieferrechts nach den folgenden Grundsätzen zu ermitteln. Handelt es sich um ein Milchlieferrecht, das Grund und Boden zuzuordnen ist, der vor dem 2. April 1984 gepachtet worden ist, sind dem Pächter insoweit keine (fiktiven) Anschaffungs- oder Herstellungskosten entstanden. Eine Abspaltung eines (Buch-)Werts für das Milchlieferrecht vom (Buch-)Wert der Eigentumsflächen ist nicht zulässig. Damit ist dieser Teil des Milchlieferrechts mit 0 DM zu bewerten.

3.3.3.2. Verpächter

14

Dem **Verpächter** ist in den Fällen der Rn. 13 Satz 3 das Milchlieferrecht am 2. April 1984 nicht zuzurechnen. Folglich ist bei ihm eine Abspaltung vom (Buch-)Wert des Grund und Bodens zu diesem Zeitpunkt nicht zulässig. Werden einzelne Flächen eines Betriebs, die für die Milcherzeugung genutzt werden, auf Grund eines auslaufenden Pachtvertrags, der vor dem 2. April 1984 abgeschlossen worden ist, nach dem 30. September 1984 an den Verpächter zurückgewährt, verbleibt regelmäßig ein Teil des Milchlieferrechts beim Pächter (§ 7 Abs. 4, 5 MG). Erhält der Verpächter Flächen aus einem vor dem 2. April 1984 abgeschlossenen Pachtvertrag zurück (Altpachtflächen), wirkt sich das beim Pächter teilweise verbliebene Milchlieferrecht beim Verpächter steuerlich nicht aus, weil es ihm zu keinem Zeitpunkt zuzurechnen war. Eine gewinnwirksame Ausbuchung des beim Pächter verbliebenen, auf die zurückgegebenen Grundstücke entfallenden Milchlieferrechts ist nicht zulässig. Erhält der Verpächter Flächen einschließlich Milchlieferrecht zurück, ist zum Rückgabezeitpunkt eine Abspaltung des auf das Milchlieferrecht entfallenden (Buch-)Werts dieses Grund und Bodens nach den Wertverhältnissen vom 2. April 1984 vorzunehmen.

3.3.3.3. Betriebsverpachtung im Ganzen

15

Bei **Betriebsverpachtung im Ganzen** ist das Milchlieferrecht dem Verpächter zuzurechnen mit der Folge, dass bei ihm die (Buch-)Wertabspaltung nach den Wertverhältnissen vom 2. April 1984 zu erfolgen hat. Entsprechendes gilt für den Nutzungsverpflichteten (Eigentümer) bei Überlassung der Nutzung eines landwirtschaftlichen Betriebs im Rahmen eines teilentgeltlichen oder unentgeltlichen Nutzungsüberlassungsvertrags wie z. B. eines sog. Wirtschaftsüberlassungsvertrags.

3.3.4 Nachträgliche Zuteilung von Milchlieferrechten/ SLOM-Referenzmengen

16

Die zum 2. April 1984 zugeteilten Milchlieferrechte konnten sich unter bestimmten Voraussetzungen mit Wirkung für diesen Termin erhöhen. Diese nachträglich zugeteilten Milchlieferrechte sind in den Umfang der zum 2. April 1984 zugeteilten Milchlieferrechte einzu beziehen. Das gilt auch für die sog. SLOM-Referenzmengen (§ 6a MGv); nicht jedoch für die in Rn. 3 genannten späteren Erhöhungen.

3.4 (Buch-)Wertabspaltung nach der Gesamtwertmethode

3.4.1. Flurstücksbezogene Berechnung

17

Das Milchlieferrecht verteilt sich gleichmäßig nach der Flächengröße auf die gesamte Milcherzeugungsfläche i. S. d. Rn. 10. Wegen des Grundsatzes der Einzelbewertung von Wirtschaftsgütern ist die Abspaltung flurstücksbezogen vorzunehmen (vgl. auch BFH-Urteil vom 22. Juli 2010, BStBl 2011 II S. 210). Das Milchlieferrecht ist per 2. April 1984 wie folgt zuzuordnen:

Zugeteiltes Milchlieferrecht zum 2. April 1984:

1.	auf zugepachtete Flächen entfallen	... kg
2.	auf nach dem 1. Juli 1970 hinzuerworbene Flächen entfallen	... kg
3.	auf am 1. Juli 1970 bereits zum Anlagevermögen gehörende Flächen entfallen	<u>... kg</u>
	Summe	... kg

(Buch-)Wertabspaltung des Milchlieferrechts:

Zu 1.: keine Abspaltung auf zugepachtete Flächen

abzuspaltender (Buch-)Wert =

tatsächliche Anschaffungskosten x

Zu 2.:

kg x 0,80 DM/kg

Teilwert Grund und Boden 2. April 1984 (Rn. 8)

+ (... kg x 0,80 DM/kg)

abzuspaltender (Buch-)Wert =

Wert nach § 55 EStG x

Zu 3.:

kg x 0,80 DM/kg

Teilwert Grund und Boden 2. April 1984 (Rn. 8)

+ (... kg x 0,80 DM/kg)

Beispiel 1:

Die selbst bewirtschaftete Fläche eines landwirtschaftlichen Betriebs beträgt 28 ha. Dem Betrieb wurde ein Milchlieferrecht in Höhe von 107 996 kg zugeteilt.

Flurstück 1 umfasst eine Fläche von 6 ha. Das Flurstück wird in der Bilanz mit dem nach § 55 EStG ermittelten Wert von 180 000 DM ausgewiesen.

Dem Flurstück 1 ist ein Milchlieferrecht in Höhe von 107 996 kg / 28 ha x 6 ha = 23 142 kg zuzuordnen.

Der Teilwert des Flurstücks 1 (Rn. 8) beträgt zum 2. April 1984

120 000 DM

Es ergibt sich folgende Berechnung:

(23 142 kg x 0,80 DM/kg) x 180 000 DM

=

24 058 DM

Teilwert Grund und Boden 2. April 1984
 (120 000 DM) + (23 142 kg x 0,80 DM/kg)

Nach Abspaltung beträgt der (Buch-)Wert für

Grund und Boden Flurstück 1:	
- 180 000 DM - 24 058 DM =	155 942 DM
- Milchlieferrecht	24 058 DM
Gesamt	<u>180 000 DM</u>

Für die anderen Flurstücke sind entsprechende Berechnungen vorzunehmen.

In den Fällen, in denen der Steuerpflichtige den tatsächlichen Wert der einzelnen Milcherzeugungsflächen zum 2. April 1984 nicht durch geeignete Unterlagen darlegen oder glaubhaft machen kann, ist der abzuspaltende Buchwert einheitlich für den gesamten Betrieb mit Hilfe der Tabelle in Rn. 18 zu ermitteln. Wurden Milcherzeugungsflächen oder ein Milchlieferrecht ganz oder teilweise veräußert oder entnommen, ist es für die Berechnung des abzuspaltenden (Buch-)Werts ohne Bedeutung, ob die Veräußerung oder Entnahme vor dem 30. September 1993 oder nach dem 29. September 1993 erfolgt ist (Rn. 30 ff.).

3.4.2. Vereinfachungsregelung (betriebsbezogene Berechnung)

18

Aus Vereinfachungsgründen ist es nicht zu beanstanden, wenn anstelle der in Rn. 17 vorgesehenen flurstücksbezogenen Einzelberechnung der abzuspaltende Buchwert einheitlich für den gesamten Betrieb mit Hilfe der nachfolgenden Tabelle ermittelt wird.

	Durchschnittlicher Verkehrswert für landwirtschaftliche Grundstücke zum 2. April 1984 in DM/qm				
	bis 1,00 DM	bis 2,00 DM	bis 3,00 DM	bis 4,00 DM	über 4,00 DM
Durchschnittliche Ertragsmesszahl des Betriebs	Abspaltungsbeträge in DM/kg				
bis 30,0	1,37 DM	0,80 DM	0,56 DM	0,44 DM	0,36 DM
größer als 30,0 bis 40,0	1,83 DM	1,07 DM	0,75 DM	0,58 DM	0,47 DM
größer als 40,0 bis 50,0	2,29 DM	1,33 DM	0,94 DM	0,73 DM	0,59 DM
größer als 50,0 bis 60,0	2,74 DM	1,60 DM	1,13 DM	0,87 DM	0,71 DM
größer als 60,0 bis 70,0	3,20 DM	1,87 DM	1,32 DM	1,02 DM	0,83 DM
größer als 70	3,66 DM	2,13 DM	1,51 DM	1,16 DM	0,95 DM

Durchschnittliche

Ertragsmesszahl =
$$\frac{\text{Summe der Ertragsmesszahlen der landwirtschaftlichen Nutzung (in Hundert)}}{\text{Flächen der landwirtschaftlichen Nutzung in ha}}$$

Maßgeblich ist der zum 2. April 1984 geltende Einheitswertbescheid. Der Verkehrswert ist aus den für die jeweilige Region zur Verfügung stehenden Unterlagen wie z. B. Bodenrichtwerte oder Kaufpreissammlungen und -statistiken abzuleiten. Er ist weder flurstücksbezogen noch betriebsindividuell zu ermitteln.

Maßgebend ist das am 2. April 1984 auf die Eigentumsflächen entfallende zugeteilte Milchlieferrecht. Die Buchwerte der im Eigentum stehenden Milcherzeugungsflächen sind nach dem Flächenverhältnis linear um den so ermittelten Abspaltungswert zu mindern. Zwischenzeitlich erfolgte (Teil-)Veräußerungen oder -entnahmen sind bei der Ermittlung des aktuellen Buchwerts des Milchliefer-

rechts und des Abspaltungsbetrags vom Grund und Boden - aufgrund des Wegfalls der Flächenakzessorietät möglicherweise in unterschiedlichem Umfang - zu berücksichtigen.

Beispiel 2:

Die selbst bewirtschaftete Fläche eines landwirtschaftlichen Betriebs betrug zum 2. April 1984 30 ha. Davon waren 10 ha Pachtfläche. Von den Eigentumsflächen sind 15 ha nach § 55 Abs. 1 EStG bewertet und 5 ha 1980 entgeltlich für 50 000 DM erworben worden. Dem Betrieb wurde ein Milchlieferrecht in Höhe von 120 000 kg zugeteilt.

Summe der Ertragsmesszahlen der landwirtschaftlichen Nutzung (in Hundert) für die 20 ha Eigentumsfläche aus dem zum 2. April 1984 geltenden Einheitswertbescheid	711,23
--	--------

Daraus sich ergebende durchschnittliche Ertragsmesszahl des Betriebs	35,5
--	------

Durchschnittlicher Verkehrswert für landwirtschaftliche Grundstücke aus einer Kaufpreissammlung des Landkreises, in dem der Betrieb belegen ist, für das Jahr 1984 in DM/qm	1,80 DM
---	------------

Abzuspaltender Buchwert pro kg Milch- lieferrecht aus der vorstehenden Tabelle	1,07 DM.
--	----------

Dieser Wert ist mit dem auf die Eigentumsflächen entfallenden Milchlieferrecht in Höhe von 80 000 kg (= 20/30 von 120 000 kg) zu multiplizieren. Daraus ergibt sich ein abzuspaltender Wert für das Milchlieferrecht in Höhe von 85 600 DM. Auf die nach § 55 Abs. 1 EStG bewerteten Flächen entfällt ein Anteil in Höhe von $15/20 = 64\ 200$ DM, der von dem Buchwert der nach § 55 Abs. 1 EStG bewerteten Flächen abzuspalten ist. Auf die entgeltlich erworbenen Flächen entfällt ein Anteil von $(5/20 \text{ von } 85\ 600 \text{ DM}) = 21\ 400$ DM.

Wird - in Ergänzung des Beispiels - das gesamte Milchlieferrecht mit Zustimmung des Verpächters im Jahr 1999 für 120 000 DM veräußert, ergibt sich aufgrund der Anwendung des § 55 Abs. 6 EStG nachfolgende Gewinnberechnung. Vom abgespaltenen Buchwert des Milchlieferrechts wurden bisher keine Absetzungen für Abnutzung vorgenommen (vgl. Rn. 28).

Erlös	120 000 DM
-------	------------

Der Erlös ist wie folgt auf das Milchlieferrecht, das ursprünglich

- nach § 55 Abs. 1 EStG bewerteten Eigentumsflächen (15/30 von 120 000 DM)	60 000 DM
- nach Pachtflächen (10/30 von 120 000 DM)	40 000 DM
- nach entgeltlich erworbenen Eigentumsflächen (5/30 von 120 000 DM)	20 000 DM

zuzuordnen war, aufzuteilen (vgl. Rn. 31).

Dem anteiligen Erlös von 60 000 DM ist der Buchwert, der von dem nach § 55 Abs. 1 EStG ermittelten Buchwert des Grund und Bodens für das Milchlieferrecht abgespalten worden ist (64 200 DM), gegenüberzustellen. Der Verlust in Höhe von 4 200 DM kann nach § 55 Abs. 6 EStG nicht berücksichtigt werden (vgl. auch Rn. 29).

Soweit der Erlös anteilig auf das Milchlieferrecht entfällt, das ursprünglich den Pachtflächen zuzuordnen war, ist kein Buchwert zu berücksichtigen.

Soweit der Erlös dem Milchlieferrecht zuzuordnen ist, das vom Buchwert der entgeltlich erworbenen Flächen abgespalten worden ist (21 400 DM), ergibt sich ein berücksichtigungsfähiger Verlust in Höhe von $(20\ 000 \text{ DM} \text{ ./. } 21\ 400 \text{ DM}) = 1\ 400 \text{ DM}$.

Es ergibt sich insgesamt ein Gewinn in Höhe von $(40\ 000 \text{ DM} \text{ ./. } 1\ 400 \text{ DM}) = 38\ 600 \text{ DM}$.

19

Wurde ein Milchlieferrecht, das grundsätzlich mit abgespaltenen Buchwerten aus pauschalen Buchwerten nach § 55 Abs. 1 bis 4 EStG zu bewerten war, ohne Berücksichtigung eines abgespaltenen Buchwerts ganz oder teilweise veräußert oder entnommen und wird die Regelung aus Rn. 21c Satz 2 und Rn. 24 angewandt, verbleibt der auf den veräußerten oder entnommenen Teil des Milchlieferrechts entfallende abzuspaltende (Buch-)Wert beim Grund und Boden.

Beispiel 3:

Die selbst bewirtschaftete Fläche eines landwirtschaftlichen Betriebs betrug zum 2. April 1984 30 ha. Sämtliche Flächen des Betriebs haben der Milcherzeugung gedient. Dem Betrieb wurde ein Milchlieferrecht in Höhe von 120 000 kg zugeteilt. Nach den vorgenommenen Kürzungen in Höhe von 8,74 % = 10 488 kg hat der Betrieb im Jahr 1994 einen Teil von 30 % des verbliebenen Milchlieferrechts in Höhe von 32 854 kg veräußert, ohne einen Buchwert gegenzurechnen.

Aus dem am 2. April 1984 geltenden Einheitswertbescheid ergibt sich eine Summe der Ertragsmesszahlen (in Hundert) für die landwirtschaftliche Nutzung von 1 230,15 und daraus abgeleitet eine durchschnittliche **Ertragsmesszahl des Betriebs** von **41,0**. Im Jahr 1984 betrug der durchschnittliche **Verkehrswert** für landwirtschaftliche Grundstücke **2,50 DM/qm**.

Aus der Tabelle gemäß Rn. 18 ergibt sich ein abzuspaltender Buchwert pro kg Milchlieferrecht in Höhe von 0,94 DM. Dieser Wert ist mit dem Milchlieferrecht in Höhe von 120 000 kg zu multiplizieren, so dass sich 1984 ein Wert für das Milchlieferrecht in Höhe von 112 800 DM vom Grund und Boden abgespalten hat. Da inzwischen 30 % des ursprünglichen Lieferrechts veräußert worden sind, dürfen in der Bilanz nur 70 % von 112 800 DM = 78 960 DM für das verbliebene Milchlieferrecht angesetzt werden. Unter Berücksichtigung der Regelung in Rn. 21c Satz 2 ist auch der Wert der Milcherzeugungsfläche lediglich um 78 960 DM zu vermindern.

Beispiel 4:

Ein Landwirt mit Gewinnermittlung nach § 13a EStG hat am 2. April 1984 auf 10 ha Eigentumsflächen Milchwirtschaft betrieben. Dem Betrieb ist ein Milchlieferrecht in Höhe von 40 000 kg zugeteilt worden, das im Jahr 1994 im Zusammenhang mit der Aufgabe der Milcherzeugung vollständig veräußert wurde. Der Veräußerungserlös war mit dem Grundbetrag abgegolten. Aus dem am 2. April 1984 geltenden Einheitswertbescheid ergibt sich eine Summe der Ertragsmesszahlen (in Hundert) für die landwirtschaftliche Nutzung von 212,15 und daraus abgeleitet eine durchschnittliche **Ertragsmesszahl des Betriebs** von **21,2**. Im Jahr 1984 betrug der durchschnittliche **Verkehrswert** für landwirtschaftliche Grundstücke **1,40 DM/qm**.

Aus der Tabelle gemäß Rn. 18 ergibt sich ein abzuspaltender Buchwert pro kg Milchlieferrecht in Höhe von 0,80 DM. Dieser Wert ist mit dem Milchlieferrecht in Höhe von 40 000 kg zu multiplizieren, sodass sich 1984 ein Wert für das Milchlieferrecht in Höhe von 32 000 DM vom Grund und Boden abgespalten hat. Da das Milchlieferrecht nicht mehr vorhanden ist und die Billigkeitsregelung in Rn. 24 nicht anzuwenden ist, ist in dem nach Rn. 46 zu führenden Verzeichnis der Buchwert des Grund und Bodens um den Abspaltungsbetrag in Höhe von 32 000 DM zu mindern. Die Minderung verteilt sich entsprechend der Flächengröße auf die unterschiedlichen Flurstücke des Betriebs.

4. Bilanzberichtigung bei Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 1 EStG und Auswirkungen bei Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 und § 13a EStG sowie beim Wechsel der Gewinnermittlungsart

4.1. Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 1 EStG

20

Ist eine Abspaltung des Buchwerts des Milchlieferrechts vom Buchwert des Grund und Bodens (noch) nicht vorgenommen worden, sind die Bilanzansätze grundsätzlich fehlerhaft und zu berichtigen (vgl. BFH-Urteil vom 10. Juni 2010, BStBl 2012 II S. 551). Zum Rückfall der Buchwerte vgl. Rn. 9a.

Bewertung nach § 55 Abs. 1 bis 4 EStG

21

Soweit im Zeitpunkt der Berichtigung der Bilanz sowohl die Milcherzeugungsfläche (Rn. 10) als auch das zugehörige Milchlieferrecht (Rn. 11 ff.) weiterhin zum Betriebsvermögen des land- und forstwirtschaftlichen Betriebs gehören, erfolgt die Berichtigung erfolgsneutral, wenn die Milcherzeugungsfläche mit dem pauschalen Buchwert nach § 55 Abs. 1 bis 4 EStG bewertet ist.

21a

Im Hinblick auf den Rückfall der abgespaltenen Buchwerte (Rn. 9a) kann insoweit aus Vereinfachungsgründen von einer Berichtigung der Bilanz abgesehen werden, solange weder die Milcherzeugungsfläche noch das zugehörige Milchlieferrecht entnommen oder veräußert werden.

21b

Wurde vor der tatsächlichen Vornahme der Buchwertabspaltung eine Milcherzeugungsfläche veräußert oder entnommen, das dazugehörige Milchlieferrecht jedoch zurückbehalten, ist gemäß Rn. 21 eine erfolgsneutrale Berichtigung vorzunehmen, sofern die Veranlagung für den Veräußerungs- oder Entnahmezeitraum nicht mehr änderbar ist. § 55 Abs. 6 EStG findet Anwendung.

21c

Wurde ein Milchlieferrecht vor Vornahme der Buchwertabspaltung veräußert oder entnommen, ist jedoch die zugehörige Milcherzeugungsfläche (Rn. 10) im Betriebsvermögen verblieben, erfolgt die Bilanzberichtigung für abgespaltene Buchwerte gemäß Rn. 21 erfolgsneutral (vgl. BFH-Urteil vom 10. Juni 2010, BStBl 2012 II S. 551). Sofern das Milchlieferrecht vor 14. Februar 2003 (Veröffentlichung des BMF-Schreibens vom 14. Januar 2003, BStBl I S. 78) ganz oder teilweise ohne Gegenrechnung seines Buchwerts veräußert oder entnommen worden war, kann insoweit auf eine Abspaltung des Buchwerts vom Buchwert des Grund und Bodens verzichtet werden (vgl. Rn. 19 Beispiel 3).

22

Ist die Milcherzeugungsfläche mit dem höheren Teilwert nach § 55 Abs. 5 EStG bewertet oder nach dem 30. Juni 1970 bis zum 1. April 1984 entgeltlich erworben worden, so liegen dem abgespaltenen Buchwert für das Milchlieferrecht insoweit tatsächliche Anschaffungskosten zugrunde, die nicht dem Verlustausgleichsverbot nach § 55 Abs. 6 EStG unterliegen. Soweit im Zeitpunkt der Berichtigung der Bilanz sowohl die Milcherzeugungsfläche (Rn. 10) als auch das zugehörige Milchlieferrecht (Rn. 11 ff.) weiterhin zum Betriebsvermögen des land- und forstwirtschaftlichen Betriebs gehören, sind die in der Zeit vom 1. April 1984 bis 31. März 1994 nicht berücksichtigten linearen Absetzungen für Abnutzung (Rn. 28) in einem Betrag erfolgswirksam im Wege der Bilanzberichtigung vorzunehmen (vgl. BFH-Urteil vom 10. Juni 2010, BStBl 2012 II S. 551). Die Berichtigung ist nach dem BFH-Beschluss vom 31. Januar 2013 (GrS 1/10, BStBl 2013 II S. 317) in der ersten Bilanz vorzunehmen, die keiner Steuerfestsetzung zugrunde liegt, die nicht mehr aufgehoben oder geändert werden kann (§ 4 Abs. 2 Satz 1 EStG; zur Übergangsregelung bei vom Kalenderjahr abweichendem Wirtschaftsjahr für Bilanzstichtage vor dem 1. Januar 2007 vgl. BFH-Urteil vom 19. Juli 2011, BStBl II S. 1017). Dabei ist bei Milcherzeugungsflächen, für die in der Vergangenheit Teilwertabschreibungen in Anspruch genommen worden sind, das Wertaufholungsgebot (§ 6 Abs. 1 Nr. 2 Satz 3 i. V. m. Nr. 1 Satz 4 EStG) zu beachten.

Beispiel 5:

Ein Landwirt hatte im Wirtschaftsjahr 1982/83 eine Milcherzeugungsfläche für umgerechnet 50 000 EUR erworben. Im Wirtschaftsjahr 1991/92 hatte er damals noch ohne Berücksichtigung einer Buchwertabsplattung für das darauf entfallende Milchlieferrecht eine Teilwertabschreibung in Höhe von umgerechnet 10 000 EUR vorgenommen. Der aktuelle Teilwert des Grund und Bodens beträgt 42 000 EUR, so dass der Landwirt bisher wegen Geringfügigkeit der Werterhöhung keine Wertaufholung vorgenommen hat. Wegen der nunmehr bestehenden Möglichkeit einer linearen Absetzung für Abnutzung für den Buchwertabsplattungsbetrag nimmt der Landwirt in der Schlussbilanz für das Wirtschaftsjahr 2010/11 eine der Höhe nach zulässige Buchwertabsplattung in Höhe von 15 000 EUR vor. Im Wege der Bilanzberichtigung mindert sich der Gewinn um 15 000 EUR.

Durch die nunmehr vorgenommene Buchwertabsplattung (15 000 EUR) vermindern sich die Bewertungsobergrenze für den nackten Grund und Boden auf 35 000 EUR und der bisherige Buchwert des Grund und Bodens auf 25 000 EUR. Da der Teilwert des Grundstücks dauerhaft höher ist als dieser Buchwert, ist die früher in Anspruch genommene Teilwertabschreibung in Höhe von 10 000 EUR Gewinn erhöhend rückgängig zu machen und der Grund und Boden mit der Bewertungsobergrenze von 35 000 EUR zu bewerten. Im Ergebnis kommt es somit im Wirtschaftsjahr 2010/11 nur zu einer Gewinnminderung von 5 000 EUR.

22a

Wurde vor der Vornahme der Buchwertabsplattung eine Milcherzeugungsfläche (Rn. 10) veräußert oder entnommen, das zugehörige Milchlieferrecht jedoch zurückbehalten (z. B. Verkauf von Flächen als Bauland), ist bei der Ermittlung des Veräußerungsgewinns für die Milcherzeugungsfläche ein um den Wert des abzuspaltenden Milchlieferrechts zu hoher Buchwert abgezogen worden. Der Veräußerungs- oder Entnahmegewinn wurde zu niedrig erfasst.

Sofern eine Milcherzeugungsfläche vor dem 14. Februar 2003 (Veröffentlichung des BMF-Schreibens vom 14. Januar 2003, BStBl I S. 78) ohne Berücksichtigung der Buchwertabsplattung für das dazugehörige Milchlieferrecht veräußert oder entnommen worden war, war der Bilanzansatz für das Milchlieferrecht erfolgsneutral richtigzustellen. In diesen Fällen ist die in der Zeit vom 1. April 1984 bis 31. März 1994 nicht berücksichtigte lineare Absetzung für Abnutzung (Rn. 28) in einem Betrag erfolgswirksam im Wege der Bilanzberichtigung vorzunehmen (vgl. BFH-Urteil vom 10. Juni 2010, BStBl 2012 II S. 551). Zum Zeitpunkt der Bilanzberichtigung vgl. Rn. 22.

22b

Sofern eine Milcherzeugungsfläche ab dem 14. Februar 2003 (Veröffentlichung des BMF-Schreibens vom 14. Januar 2003, BStBl I S. 78) veräußert oder entnommen wurde und ein Buchwert für ein aus dieser Fläche abgespaltenes Milchlieferrecht aktiviert wurde, gilt Rn. 22 entsprechend.

22c

Wurde ein Milchlieferrecht vor Vornahme der Buchwertabsplattung veräußert oder entnommen, ist jedoch die zugehörige Milcherzeugungsfläche (Rn. 10) im Betriebsvermögen verblieben, erfolgt die Bilanzberichtigung erfolgswirksam (vgl. BFH-Urteil vom 10. Juni 2010, BStBl 2012 II S. 551). Zum Zeitpunkt der Bilanzberichtigung vgl. Rn. 22.

4.2. Auswirkungen bei Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 und § 13a EStG sowie beim Wechsel der Gewinnermittlungsart

23

Ermittelt der Landwirt seinen Gewinn durch Einnahmenüberschussrechnung (§ 4 Abs. 3 EStG) oder nach Durchschnittssätzen (§ 13a EStG), sind die nach Maßgabe der Rn. 12 ff. abgespaltenen und unter Berücksichtigung bisheriger Zu- und Abgänge ermittelten Werte in das nach Rn. 46 zu führende Verzeichnis aufzunehmen. Die (Buch-)Wertabsplattung sowie die Auswirkungen der jeweiligen

Zu- und Abgänge sind in dem Verzeichnis nachzuzeichnen. Die geänderten Werte sind den Veranlagungen all derjenigen Zeiträume zugrunde zu legen, die noch nicht bestandskräftig durchgeführt worden sind.

23a

Bei einem Wechsel der Gewinnermittlungsart von § 13a EStG nach § 4 Abs. 1 EStG sind die Wirtschaftsgüter Grund und Boden sowie Milchlieferrecht in der Übergangsbilanz mit den Werten anzusetzen, mit denen sie nach den Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung zu Buche stehen würden, wenn der Gewinn schon vorher durch Betriebsvermögensvergleich nach § 4 Abs. 1 EStG ermittelt worden wäre (Rn. 20 bis 22c und BFH-Urteil vom 14. April 1988, BStBl II S. 672). Bei abgespaltenen Buchwerten von Milcherzeugungsflächen, die mit dem höheren Teilwert nach § 55 Abs. 5 EStG bewertet oder in der Zeit nach dem 30. Juni 1970 bis 31. März 1984 entgeltlich erworben worden sind, ist ein um die in der Zeit vom 1. April 1984 bis zum 31. März 1994 mit dem Ansatz des Durchschnittssatzgewinns abgegoltenen Absetzungen für Abnutzung geminderter Buchwert zu berücksichtigen (vgl. Rn. 28).

23b

In den übrigen Fällen des Wechsels der Gewinnermittlungsart vgl. R 4.6 EStR.

24

Die in Rn. 20 bis 22c genannten Regelungen gelten für Steuerpflichtige mit Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 EStG entsprechend. Die in der Zeit vom 1. April 1984 bis 31. März 1994 nicht berücksichtigten linearen Absetzungen für Abnutzung können erst im Zeitpunkt der Veräußerung oder Entnahme des zugehörigen Milchlieferrechts oder spätestens im Zeitpunkt des Wegfalls des Milchlieferrechts (31. März 2015; Rn. 2) erfolgswirksam berücksichtigt werden. Soweit die Korrektur erfolgsneutral vorzunehmen wäre, kann die Regelung nach Rn. 21c Satz 2 auch bei Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 EStG in Anspruch genommen werden. Bei Gewinnermittlung nach § 13a EStG ist die Regelung nach Rn. 21c Satz 2 nur insoweit anzuwenden, als eine Versteuerung des nicht um den Buchwert des Milchlieferrechts geminderten Erlöses nach § 13a Abs. 8 Nr. 3 EStG a. F. oder § 13a Abs. 6 Satz 1 Nr. 2 EStG n. F. nachweislich erfolgt ist (vgl. Rn. 19 Beispiel 4 und Rn. 33).

5. Ermittlung der (Buch-)Werte der einzelnen Wirtschaftsgüter

25

Für die Ermittlung der zutreffenden (Buch-)Werte zum Zwecke der Bilanzberichtigung oder zur Berücksichtigung von Veräußerungs- und Entnahmevorgängen in Wirtschaftsjahren, für die die ergangenen Steuer- oder Feststellungsbescheide noch nicht bestandskräftig sind, sind die Veränderungen der betrieblichen Verhältnisse wie nachfolgend zu berücksichtigen. Ausgangspunkt sind die nach Rn. 8 ff. auf den 2. April 1984 ermittelten (Buch-)Werte für die Milcherzeugungsfläche und das Milchlieferrecht. Der um den abgespaltenen (Buch-)Wert für das Milchlieferrecht geminderte (Buch-)Wert der Milcherzeugungsfläche ist die Bewertungsobergrenze für den Grund und Boden i. S. d. § 6 Abs. 1 Nr. 2 EStG.

5.1. Kürzungen des Milchlieferrechts nach dem 2. April 1984

26

Durch die in Rn. 3 genannten Kürzungsmaßnahmen hat sich das Milchlieferrecht des jeweiligen Betriebs ohne Veränderung der zugehörigen Milcherzeugungsfläche verringert. Diese Kürzungen haben keine Auswirkung auf den (Buch-)Wert des Milchlieferrechts am 2. April 1984. Der (Buch-)Wert des Milchlieferrechts entfällt lediglich auf eine geringere Menge.

5.2. Hinzuerwerb von Grund und Boden oder von Milchlieferrechten nach dem 2. April 1984

27

Vom 2. April 1984 bis einschließlich 29. September 1993 konnten Milchlieferrechte grundsätzlich nur zusammen mit einer Milcherzeugungsfläche erworben werden. In diesem Fall findet keine Abspaltung des (Buch-)Werts statt. Vielmehr sind die Anschaffungskosten auf den Grund und Boden einerseits und das Milchlieferrecht andererseits aufzuteilen. Nach dem 29. September 1993 hinzu erworbene Milcherzeugungsflächen oder hinzu erworbene Milchlieferrechte sind mit den jeweiligen Anschaffungskosten auszuweisen.

Absetzungen für Abnutzung, Teilwertabschreibung, Wertaufholungsgebot, Verlustausschlussklausel des § 55 Abs. 6

5.3. EStG

28

Ein entgeltlich erworbenes Milchlieferrecht und abgespaltene Buchwerte für ein Milchlieferrecht von Milcherzeugungsflächen, die mit dem höheren Teilwert nach § 55 Abs. 5 EStG oder in der Zeit nach dem 30. Juni 1970 bis 1. April 1984 entgeltlich erworben worden sind, sind linear abzuschreiben. Der Abschreibungszeitraum beträgt 10 Jahre. Bei nach dem 31. März 2005 entgeltlich erworbenen Milchlieferrechten ist der 31. März 2015 als Endzeitpunkt für die linearen Abschreibungen zu berücksichtigen. Absetzungen für Abnutzung auf abgespaltene Buchwerte für Milchlieferrechte von pauschal nach § 55 Abs. 1 bis 4 EStG bewerteten Milcherzeugungsflächen sind nicht zulässig (vgl. entsprechend BFH-Urteil vom 9. September 2010, BStBl 2011 II S. 171). Für Teilwertabschreibungen

und das Wertaufholungsgebot (§ 6 Abs. 1 Nr. 2 Satz 3 i. V. m. Nr. 1 Satz 4 EStG) gelten die allgemeinen Grundsätze; vgl. BMF-Schreiben vom 25. Februar 2000 (BStBl I S. 372).

29

Die Verlustausschlussklausel des § 55 Abs. 6 EStG gilt für Verluste, die bei der Veräußerung oder Entnahme von Milcherzeugungsflächen i. S. d. § 55 Abs. 1 EStG entstehen. Sie ist entsprechend anzuwenden, wenn Milchlieferrechte veräußert oder entnommen werden, deren (Buch-)Wert von einer nach § 55 Abs. 1 bis 4 EStG pauschal bewerteten Milcherzeugungsfläche abgespalten worden ist (BFH-Urteile vom 24. August 2000, BStBl 2003 II S. 64 und vom 10. Juni 2010, BStBl 2012 II S. 551). Beruht der (Buch-)Wert der Milcherzeugungsfläche auf einer Feststellung des höheren Teilwerts nach § 55 Abs. 5 EStG, kommt die Anwendung der Verlustausschlussklausel des § 55 Abs. 6 EStG nicht in Betracht (BFH-Urteil vom 10. August 1978, BStBl 1979 II S. 103). Dies gilt sinngemäß für den daraus abgespaltenen Wert des Milchlieferrechts.

5.4. Veräußerung oder Entnahme vor dem 30. September 1993

30

Ein Milchlieferrecht konnte bis einschließlich 29. September 1993 grundsätzlich nur zusammen mit der Milcherzeugungsfläche veräußert oder entnommen werden. Es ist davon auszugehen, dass mit der veräußerten oder entnommenen Milcherzeugungsfläche genau das Milchlieferrecht aus dem Betriebsvermögen ausgeschieden ist, für das 1984 von diesem Grund und Boden ein Buchwert abgespalten worden ist. Wurde die Milcherzeugungsfläche nach dem 2. April 1984 - also nachdem sich ein Buchwert für das Milchlieferrecht abgespalten hatte - nicht mehr zur Milcherzeugung genutzt, waren der Verkauf oder die Entnahme des Grund und Bodens auch ohne Milchlieferrecht möglich. In diesem Fall sind für das auf dieses Grundstück entfallende Milchlieferrecht die Grundsätze der Rn. 31 ff. anzuwenden. Der Veräußerungs-/Entnahmegewinn oder -verlust ist aufgrund der abgespaltenen (Buch-)Werte (Rn. 12, 17; BFH-Urteile vom 5. März 1998, BStBl 2003 II S. 54 und S. 56 und vom 10. Juni 2010, BStBl 2012 II S. 551) oder der aufgeteilten Anschaffungskosten (Rn. 17) zu ermitteln. Die Verlustausschlussklausel des § 55 Abs. 6 EStG ist zu beachten (Rn. 29).

5.5. Veräußerung oder Entnahme nach dem 29. September 1993

31

Seit dem Wegfall der Flächenakzessorietät des Milchlieferrechts zum 30. September 1993 sind die Veräußerung oder die Entnahme der Milcherzeugungsfläche und des Milchlieferrechts getrennt zu beurteilen. Das gilt auch, wenn die Veräußerung oder die Entnahme des Grund und Bodens gemeinsam mit dem Milchlieferrecht erfolgt oder im Rahmen einer Betriebsveräußerung im Ganzen beide Wirtschaftsgüter übertragen werden. Da sich das im Betrieb insgesamt vorhandene Milchlieferrecht aus verschiedenen Vorgängen gebildet haben kann (Abspaltung von einem pauschalen (Buch-)Wert, Abspaltung von tatsächlichen Anschaffungskosten, Rückgabe von Altpachtflächen, entgeltlich erworben), ist bei der Veräußerung die Rechtsqualität der einzelnen Komponenten zu berücksichtigen. Als Komponenten kommen in Betracht:

1. abgespaltenen (Buch-)Wert, der der Verlustausschlussklausel unterliegt,
2. abgespaltenen (Buch-)Wert, der nicht der Verlustausschlussklausel unterliegt, abzüglich der Absetzungen für Abnutzung,
3. aus tatsächlichen Anschaffungskosten abzüglich der Absetzungen für Abnutzung entstandener (Buch-)Wert,
4. aus der Rückgabe von Altpachtflächen beim Pächter entstandener (Buch-)Wert (0 DM).

32

Der (Buch-)Wertabgang des aus dem Betriebsvermögen ausgeschiedenen Milchlieferrechts ist im Verhältnis der Mengen der einzelnen Komponenten vorzunehmen. Bei der Ermittlung des Veräußerungsgewinns ist die Verlustausschlussklausel des § 55 Abs. 6 EStG zu beachten (vgl. Rn. 29).

33

Bei Gewinnermittlung nach § 13a EStG in der Fassung vor Inkrafttreten des StEntlG 1999/2000/2002 (BStBl 1999 I S. 304) - EStG a. F. - waren die Erlöse aus der Übertragung von Milchlieferrechten durch den Ansatz des Grundbetrags nach § 13a Abs. 4 EStG a. F. abgegolten, sofern nicht innerhalb eines Zeitraums von zwei Jahren, beginnend mit dem Abschluss des Übertragungsvertrages, auch die den Milchlieferrechten entsprechenden Flächen veräußert oder verpachtet wurden (BMF-Schreiben vom 2. Februar 1995, BStBl I S. 148). Haben Flächenveränderungen innerhalb des Zwei-Jahres-Zeitraums stattgefunden, wurde der entsprechende Gewinnanteil aus der Übertragung der Milchlieferrechte nach § 13a Abs. 8 Nr. 3 EStG a. F. (wahlweise nach § 4 Abs. 1 oder Abs. 3 EStG) im Wirtschaftsjahr der Übertragung erfasst. Zu den beim Übergang von der Gewinnermittlung nach § 13a EStG a. F. zur Gewinnermittlung nach § 13a EStG n. F. erforderlichen Gewinnkorrekturen wird auf R 130 Abs. 7 EStR 1999 verwiesen. Nach § 13a Abs. 6 Satz 1 Nr. 2 EStG in der Fassung des StEntlG 1999/2000/2002 (a. a. O.) - EStG n. F. - sind auch Gewinne aus einer Veräußerung von Milchlieferrechten in die Durchschnittssatzgewinnermittlung einzubeziehen, sofern die Veräußerung im Zusammenhang

mit einer Betriebsumstellung steht (R 13a.2 Abs. 3 Satz 3 bis 5 EStR). Nach § 13a Abs. 6 Satz 2 EStG n. F. sind diese Gewinne nach § 4 Abs. 3 EStG zu ermitteln.

5.6. Veräußerung von Milchlieferrchten ab dem 1. April 2000

34

Ab dem 1. April 2000 wurde das Übertragungssystem für Milchlieferrchte neu geordnet (vgl. Rn. 5). In der Zeit vom 1. April 2000 bis zum 31. März 2002 einschließlich - außer in Ausnahmefällen wie Erbfall, Verwandten- und Gesamtbetriebsübertragungen oder Einbringung in eine Gesellschaft oder Gemeinschaft - konnten die Milchlieferrchte unter Berücksichtigung bestimmter Basisabzüge nur noch zu ermittelten Gleichgewichtspreisen über Verkaufsstellen (Milchbörsen) veräußert werden. Der Umstand, dass bei der Veräußerung über Verkaufsstellen ein Basisabzug vorgenommen worden wäre, führte nicht zu einer Minderung des Werts des Milchlieferrchts, weil der Landwirt die Möglichkeit hatte, das Milchlieferrcht im Rahmen einer Veräußerung oder Übertragung des gesamten Betriebs an einen Dritten zu übertragen. Der Basisabzug wirkte sich erst bei der tatsächlichen Veräußerung des Milchlieferrchts im Wege der Ermittlung des Veräußerungsgewinns oder -verlusts aus. Entsteht ein Veräußerungsverlust, ist die Verlustausschlussklausel des § 55 Abs. 6 EStG zu berücksichtigen (Rn. 29). Bei Veräußerungsterminen ab dem 1. April 2002 sind keine Basisabzüge mehr zu berücksichtigen. Zu den Auswirkungen bei Gewinnermittlung nach § 13a EStG n. F. vgl. Rn. 33.

5.7. Inanspruchnahme einer Milchaufgabevergütung

35

Nach dem Dritten Gesetz zur Änderung des MAVG vom 24. Juli 1990 (BGBl. I S. 1470) waren die Länder ermächtigt, von den Milchproduzenten Milchlieferrchte aufzukaufen und hierfür eine Vergütung bis zu 1 600 DM je 1 000 kg Milch zu gewähren. Die steuerliche Behandlung der Milchaufgabevergütungen richtete sich nach dem BMF-Schreiben vom 15. April 1991 (BStBl I S. 497). Von den ertragsteuerlich zu erfassenden Beträgen waren regelmäßig keine (Buch-)Werte für die abgegebenen Milchlieferrchte abgesetzt worden. Diese Absetzung war in allen noch offenen Fällen nach Maßgabe der Rn. 36 ff. nachzuholen. Darüber hinaus blieben die Regelungen über die steuerliche Behandlung der Milchaufgabevergütung unberührt.

36

Der (Buch-)Wert des Milchlieferrchts war nach Maßgabe der Rn. 12 ff. zu ermitteln. Der Veräußerungsgewinn war nach den allgemeinen Grundsätzen als Unterschiedsbetrag zwischen der Milchaufgabevergütung und dem auf das veräußerte Milchlieferrcht entfallenden (Buch-)Wert und den Veräußerungskosten der sich aus dem BMF-Schreiben vom 15. April 1991 (a. a. O.) ergebenden ertragsteuerlichen Behandlung zu unterwerfen. Handelte es sich um ein Milchlieferrcht, das (teilweise) nach § 55 Abs. 1 EStG (mit-)bewertet worden war, war insoweit die Verlustausschlussklausel des § 55 Abs. 6 EStG zu beachten (Rn. 29).

37

Ermittelte der Landwirt seinen Gewinn nach § 4 Abs. 1 EStG und hatte er von der Möglichkeit Gebrauch gemacht, einen passiven Rechnungsabgrenzungsposten zu bilden, der über einen Zeitraum von zehn Jahren aufgelöst wurde (Tz. 1. a aa des BMF-Schreibens vom 15. April 1991, a. a. O.), war, soweit die Steuer- oder Feststellungsbescheide für den Auflösungszeitraum noch nicht bestandskräftig waren, wie folgt zu verfahren:

Der Veräußerungsgewinn war in Anlehnung an Rn. 12 ff. zu ermitteln. Davon waren die bereits in den bestandskräftig veranlagten Zeiträumen aufgelösten Jahresbeträge abzuziehen. Ein danach verbleibender positiver Restbetrag war auf den verbleibenden Teil des Auflösungszeitraums gleichmäßig zu verteilen. Aus Billigkeitsgründen wurde auf die steuerliche Erfassung des über diesen Betrag hinausgehenden Gewinns aus der Auflösung des passiven Rechnungsabgrenzungspostens verzichtet.

Zur Bilanzberichtigung in anderen Fällen vgl. Rn. 20 ff. Bei Anwendung der Regelung nach Rn. 21c Satz 2 war der Ansatz des bereits um den Abspaltungsbetrag geminderten Buchwerts für den Grund und Boden um den Betrag zu erhöhen, um den der tatsächlich versteuerte Gewinn aus der Auflösung des passiven Rechnungsabgrenzungspostens den Veräußerungsgewinn überstieg.

38

Ermittelte der Landwirt seinen Gewinn nach § 13a EStG a. F., war die Milchaufgabevergütung in Form einer einmaligen Zahlung während des Zehn-Jahres-Zeitraums, für den bei Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 1 EStG ein passiver Rechnungsabgrenzungsposten gebildet wurde, mit dem Ansatz des Grundbetrags abgegolten, solange die bisher für die Milcherzeugung bestimmten Flächen des Betriebs im Ausgangswert nach § 13a Abs. 4 EStG a. F. enthalten waren. Wurden solche Flächen vor Ablauf von zehn Jahren veräußert oder verpachtet, war der den veräußerten oder verpachteten Flächen entsprechende Teil der Milchaufgabevergütung danach für den restlichen Zeitraum anteilig als Gewinnzuschlag nach § 13a Abs. 8 Nr. 3 EStG a. F. gesondert zu erfassen (BMF-Schreiben vom 15. April 1991, a. a. O.). Dies konnte wahlweise nach § 4 Abs. 1 oder Abs. 3 EStG erfolgen; Rn. 36 und Rn. 37 letzter Satz sind in diesen Fällen entsprechend anzuwenden.

39

Ermittelte der Landwirt seinen Gewinn nach § 4 Abs. 3 EStG, war die Milchaufgabevergütung im Zeitraum des Zuflusses als Betriebseinnahme zu erfassen. Rn. 24 Satz 1 war auch auf diese Fälle entsprechend anzuwenden.

5.8. Beispiele zu den Auswirkungen auf die Bilanzberichtigung oder auf das Anlageverzeichnis

40

Beispiel 6:

Sachverhalt:

Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 1 EStG

	Flurstück 1	Flurstück 2	insgesamt
Landwirtschaftliche Nutzfläche = Milch-erzeugungsfläche zum 2. April 1984	30 ha	10 ha	40 ha
Buchwert nach § 55 EStG = 30 ha x 58 000 DM/ha und 10 ha x 60 000 DM/ha	1 740 000 DM	600 000 DM	2 340 000 DM
Teilwert am 2. April 1984 = 55 000 DM/ha (Rn. 8)	1 650 000 DM	550 000 DM	2 200 000 DM
zum 2. April 1984 zugeteiltes Milchlieferrecht = 160 000 kg	120 000 kg	40 000 kg	160 000 kg
nach dem Flächenverhältnis zuzuordnen; zu bewerten mit 0,80 DM/kg (Rn. 10)	= 96 000 DM = 32 000 DM = 128 000 DM		

Abspaltung des Milchlieferrechts am 2. April 1984:

— Flurstück 1		
$\frac{96\,000 \times 1\,740\,000}{1\,650\,000 + 96\,000} = 95\,670 \text{ DM}$		95 670 DM
— Flurstück 2		
$\frac{32\,000 \times 600\,000}{550\,000 + 32\,000} = 32\,990 \text{ DM}$	= 32 990 DM	<u>32 990 DM</u>
Milchlieferrecht insgesamt		<u><u>128 660 DM</u></u>

Buchwert des Grund und Bodens:

— Flurstück 1		
(1 740 000 DM – 95 670 DM)	1 644 330 DM	
— Flurstück 2		
(600 000 DM – 32 990 DM)	567 010 DM	<u><u>2 211 340 DM</u></u>
Nach Kürzung um 8,74 % verbleibendes Milchlieferrecht in kg	109 512 kg	36 504 kg
		146 016 kg

Die erste noch änderbare Schlussbilanz ist diejenige zum 30. Juni 2011. Die erste noch offene Anfangsbilanz ist diejenige zum 1. Juli 2011.

Eine Buchwertabspaltung für das Milchlieferrecht hat noch nicht stattgefunden.

Variante 1:

Es wurden weder Flächen noch Milchlieferrrechte an- oder verkauft. Die Bilanzberichtigung erfolgt zum 1. Juli 2011.

	Flurstück 1	Flurstück 2	insgesamt
Grund und Boden steht zum 30. Juni 2011 in der Bilanz mit	1 740 000 DM	600 000 DM	2 340 000 DM
Abspaltung des Buchwerts für das Milchlieferrrecht	<u>./95 670 DM</u>	<u>./32 990 DM</u>	<u>./128 660 DM</u>
Buchwertansatz des Grund und Bodens in der Anfangsbilanz zum 1. Juli 2011	<u>1 644 330 DM</u>	<u>567 010 DM</u>	<u>2 211 340 DM</u>
Buchwertansatz des Milchlieferrrechts in der Anfangsbilanz zum 1. Juli 2011			<u>128 660 DM</u>

Variante 2:

Im Wirtschaftsjahr 1993/1994 ist der gesamte Grund und Boden für 2 Mio. DM ohne das dazugehörige Milchlieferrrecht veräußert worden. Die Milchproduktion erfolgte danach ausschließlich auf gepachteten Flächen.

Dieser Vorgang war 1993/1994 wie folgt behandelt worden:

Veräußerungserlös Grund und Boden 1993/1994	2 000 000 DM
Buchwert (ohne Abspaltung)	<u>./ 2 340 000 DM</u>
Ergebnis	<u>./ 340 000 DM</u>
Ansatz nach Anwendung des § 55 Abs. 6 EStG	<u>0 DM</u>

Bilanzberichtigung zum 30. Juni 2011:

Der Grund und Boden steht zum 30. Juni 2011 nicht mehr in der Bilanz, da er nicht mehr Teil des Betriebsvermögens ist. Insofern liegt kein Bilanzierungsfehler vor.

Das Milchlieferrrecht steht zum 30. Juni 2011 in der Bilanz mit	0 DM
Buchwert nach Maßgabe der Rn. 21b und 40	<u>128 660 DM</u>
Buchwertansatz des Milchlieferrrechts nach Bilanzberichtigung	<u>128 660 DM</u>

Die dadurch eingetretene Gewinnauswirkung(+ 128 660 DM) ist außerhalb der Steuerbilanz nach Einlage-/Entnahmegrundsätzen wieder zu neutralisieren, weil die Bilanzberichtigung erfolgsneutral erfolgt (vgl. Rn. 20 und 21).

Variante 3:

Im Wirtschaftsjahr 1993/1994 ist ein Teil des Grund und Bodens, und zwar Flurstück 2 (= 10 ha) für 56 000 DM/ha = 560 000 DM ohne das dazugehörige Milchlieferrrecht veräußert worden.

Dieser Vorgang war 1993/1994 wie folgt behandelt worden:

Veräußerungserlös Grund und Boden 1993/1994	560 000 DM
Buchwert (ohne Abspaltung)	<u>./ 600 000 DM</u>
Ergebnis	<u>./ 40 000 DM</u>
Ansatz nach Anwendung des § 55 Abs. 6 EStG	<u>0 DM</u>

Bilanzberichtigung zum 30. Juni 2011:

	Flurstück 1	Flurstück 2	insgesamt
Grund und Boden steht zum 30. Juni 2011 in der Bilanz mit	1 740 000 DM	—	1 740 000 DM
Abspaltung des Buchwerts für das Milchlieferrecht des noch vorhandenen Grund und Bodens	<u>./ 95 670 DM</u>	—	<u>./ 95 670 DM</u>
Buchwertansatz des Grund und Bodens nach Bilanzberichtigung	<u>1 644 340 DM</u>	—	<u>1 644 340 DM</u>
Das Milchlieferrecht steht zum 30. Juni 2011 in der Bilanz mit			0 DM
Zuwachs durch Abspaltung vom Buchwert des Grund und Bodens nach Maßgabe der Rn. 21b und 40			<u>128 660 DM</u>
Buchwertansatz des Milchlieferrechts nach Bilanzberichtigung			<u>128 660 DM</u>

Die dadurch eingetretene Gewinnauswirkung (+ 128 660 DM ./ 95 670 DM = + 32 990 DM) ist außerhalb der Steuerbilanz nach Einlage-/Entnahmegrundsätzen wieder zu neutralisieren, weil die Bilanzberichtigung erfolgsneutral erfolgt (vgl. Rn. 20 und 21).

44

Variante 4:

Im Wirtschaftsjahr 1994/1995 ist das gesamte Milchlieferrecht nach Aufhebung der Flächenakzessorietät ohne den dazugehörenden Grund und Boden für 300 000 DM veräußert worden.

Dieser Vorgang war 1994/1995 wie folgt behandelt worden:

Veräußerungserlös 1994/1995	300 000 DM
Buchwert (ohne Abspaltung)	<u>./ 0 DM</u>
Gewinn (1994/1995 versteuert)	<u>300 000 DM</u>

Im Wirtschaftsjahr 1995/1996 ist der gesamte Grund und Boden für 45 000 DM/ha (= 1 800 000 DM) veräußert worden.

Dieser Vorgang ist 1995/1996 wie folgt behandelt worden:

Veräußerungserlös 1995/1996	1 800 000 DM
Buchwert (ohne Abspaltung)	<u>./ 2 340 000 DM</u>
Verlust	<u>./ 540 000 DM</u>

Der Verlust konnte nach § 55 Abs. 6 EStG nicht abgezogen werden.

Es liegt kein Bilanzierungsfehler mehr vor, weil weder das Milchlieferrecht noch der Grund und Boden noch zum Betriebsvermögen des Landwirts gehören.

45

Beispiel 7:

Berechnung der (Buch-)Wertabspaltung bei Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 EStG:

Landwirtschaftliche Nutzfläche (= Milcherzeugungsfläche) zum 2. April 1984	7,4000 ha
(Buch-)Wert nach § 55 EStG	429 280 DM
Teilwert am 2. April 1984	55 576 DM/ha
zum 2. April 1984 zugeteiltes Milchlieferrecht	30 000 kg

Kein Hinzuerwerb oder Pacht weiterer Flächen nach dem 1. Juli 1970.

Das Milchlieferrecht wurde im Wirtschaftsjahr 1996/1997 veräußert, Kaufpreis 48 000 DM; keine Gegenrechnung von (Buch-)Werten.

Die Est-Veranlagungen für 1996 und 1997 sind bereits bestandskräftig.

Berechnung der (Buch-)Wertabsplattung:

Abzusplattender (Buch-)Wert nach der Berechnung in Rn. 17:

1.
$$\frac{(30\,000\text{ kg} \times 0,80\text{ DM/kg}) \times 429\,280\text{ DM}}{\text{Teilwert Grund und Boden 2.4.1984} \\ (7,4\text{ ha} \times 55\,576\text{ DM}) \\ + (30\,000\text{ kg} \times 0,80\text{ DM/kg})} = \underline{\underline{23\,670\text{ DM}}}$$
 2. Berichtigung des Anlageverzeichnisses:
- Ansatz für den Grund und Boden (429 280 DM - 23 670 DM =) 405 610 DM

Nach Rn. 24 Satz 1 i. V. m. Rn. 21c Satz 2 kann in diesem Fall die Berichtigung des Anlageverzeichnisses unterbleiben.

6. Sonderregelungen

6.1. Verzeichnis

46

Der Steuerpflichtige hat über den zu seinem Betriebsvermögen gehörenden Grund und Boden sowie die Milchlieferrechte - unabhängig von der Art der Gewinnermittlung - ein Verzeichnis zu führen (§ 4 Abs. 1 EStG i. V. m. R 4.1 Abs. 5 EStR, § 4 Abs. 3 Satz 5 EStG, § 13a Abs. 6 Satz 2 EStG und Tz. 3 des BMF-Schreibens vom 15. Dezember 1981 (BStBl I S. 878). Darin festzuhalten sind u. a. die (Buch-)Wertentwicklungen des jeweiligen Flurstücks, die vorgenommene Absplattung für das Milchlieferrecht, Teilwertabschreibungen, Wertaufholungen sowie die Zusammensetzung und die (Buch-)Wertentwicklung des Milchlieferrechts.

6.2. Personengesellschaft oder -gemeinschaft

47

Wurde der land- und forstwirtschaftliche Betrieb am 2. April 1984 in der Form einer Personengesellschaft oder -gemeinschaft ausgeübt, ist eine Absplattung nur vorzunehmen, wenn sich sowohl die Milcherzeugungsfläche als auch das Milchlieferrecht im Gesamtvermögen der Gesellschaft oder Gemeinschaft befinden. Das gilt auch, wenn beide Wirtschaftsgüter zum selben Sonderbetriebsvermögen gehören. Fällt dagegen das jeweilige Eigentum auseinander, z. B. weil sich Milcherzeugungsflächen im Sonderbetriebsvermögen eines oder mehrerer Mitunternehmer befinden, liegen weder bei der Gesellschaft oder Gemeinschaft noch bei den Mitunternehmern die Voraussetzungen für eine (Buch-)Wertabsplattung vor. In diesen Fällen ist entsprechend den Regelungen in Rn. 13 und 14 eine Buchwertabsplattung erst dann und insoweit vorzunehmen, als ein Milchlieferrecht nach Beendigung der Nutzungsüberlassung an den Eigentümer des Grund und Bodens zurückfällt oder auf ihn übergeht; für das bei der Personengesellschaft verbleibende Milchlieferrecht ist ein Buchwert nicht anzusetzen. Bei der Verpachtung eines Betriebs im Ganzen an eine Personengesellschaft oder -gemeinschaft gilt Rn. 15.

48

Bei der Auseinandersetzung von Personengesellschaften und -gemeinschaften gelten für die bereits am 2. April 1984 der Gesellschaft oder Gemeinschaft zur Nutzung überlassenen Flächen die Grundsätze für Altpachtverträge sinngemäß (vgl. Rn. 14).

6.3. Betriebsveräußerung/Betriebsaufgabe

49

Wird ein land- und forstwirtschaftlicher Betrieb veräußert, wird mit dem Veräußerungserlös der Wert des Grund und Bodens und - seit April 1984 zusätzlich - der Wert des Milchlieferrechts vergütet. Für die Berechnung des Veräußerungsgewinns ist nicht maßgebend, ob der Landwirt den (Buch-)Wert des Milchlieferrechts bereits abgespalten hat oder ob der Wert im (Buch-)Wert des Grund und Bodens noch mit erfasst ist. Ist die (Buch-)Wertabsplaltung bisher nicht erfolgt, ist sie spätestens in der nach § 6 Abs. 2 EStDV auf den Zeitpunkt der Veräußerung aufzustellenden Schlussbilanz nachzuziehen. Bei der Ermittlung des auf das Milchlieferrecht entfallenden Veräußerungsgewinns ist ggf. die Verlustausschlussklausel des § 55 Abs. 6 EStG zu beachten (Rn. 29). Bei Betriebsaufgabe gilt Entsprechendes.

7. Besonderheiten in den neuen Ländern

7.1. Rechtsentwicklung

7.1.1. 1. Juli 1990 bis 31. März 2000

50

Land- und forstwirtschaftlichen Betrieben wurde für den Zeitraum vom 1. Juli 1990 bis zum 31. März 2000 ein Milchlieferrecht nur vorläufig und unentgeltlich zugeteilt.

51

Die Zuteilung erfolgte für die Zeit vom **1. Juli 1990 bis 31. März 1991** auf Grund der Anordnung über die Liefermengen von Kuhmilch vom 22. August 1990 (vgl. BGBl. I S. 2129). Grundlage für diese Anordnung waren Ermächtigungen in § 6 des Marktorganisationsgesetzes vom 6. Juli 1990 (DDR-GBl. I S. 657) und in § 4 der Milchverordnung vom 11. Juli 1990 (DDR-GBl. I S. 1215; in Kraft getreten am 27. August 1990). Die Anordnung vom 22. August 1990 wurde durch die EG-Recht-Überleitungsverordnungen vom 28. September 1990 (BGBl. I S. 2119) und vom 18. Dezember 1990 (BGBl. I S. 2915) fortgeschrieben.

52

Ab dem 1. April 1991 galten für Milcherzeuger in den neuen Ländern die neu eingeführten §§ 16a bis 16i der Neunzehnten Verordnung zur Änderung der Milch-Garantiemengen-Verordnung (MGV) vom 25. März 1991 (BGBl. I S. 799; in Kraft getreten am 1. April 1991), zuletzt geändert durch Verordnung vom 25. März 1996 (BGBl. I S. 535). Danach wurde den Milcherzeugern im Beitrittsgebiet die Anlieferungsreferenzmenge für Kuhmilch vorläufig zugeteilt (vorläufige Referenzmenge). Maßgebend für die Zuteilung der Referenzmenge war die tatsächliche Milchproduktion am 1. April 1991 und der - in bestimmter Höhe - gekürzte Umfang der Milchlieferung im Kalenderjahr 1989.

53

Die allgemeinen Regelungen der Verteilung und Übertragung der Milchlieferrechte entsprechend §§ 6 und 7 MGV waren in den neuen Ländern nicht anwendbar (§§ 16g, 16e MGV), d. h., die Rechte konnten nicht verkauft, verschenkt oder verpachtet werden. Eine Übertragung auf Dritte war nur in besonderen Fällen möglich, z. B. bei Teilung einer landwirtschaftlichen Produktionsgenossenschaft. Im Falle der endgültigen Einstellung der Milcherzeugung wurden die Milchlieferrechte zugunsten der nationalen Reserve des Bundeslandes freigesetzt, in dem der Betrieb lag. Sofern sich andere Unternehmen um Milchlieferrechte beworben hatten, wurde ihnen eine Quote aus dieser Reserve unentgeltlich zugeteilt. Eine Flächenanbindung der Milchlieferrechte war nicht vorgesehen.

7.1.2. Ab 1. April 2000

54

Mit Inkrafttreten der Verordnung zur Durchführung der Zusatzabgabenregelung (Zusatzabgabenverordnung) vom 12. Januar 2000 (BGBl. I S. 27) am 1. April 2000 wurde die MGV aufgehoben. Die vorläufig zugeteilten Milchlieferrechte wurden in endgültige umgewandelt und das Übertragungssystem neu geordnet. Die Unterschiede bei der Vergabe von Milchlieferrechten zwischen Landwirten in den alten und neuen Ländern sind damit beseitigt. Vgl. im Übrigen Rn. 5, 34.

7.2. Ertragsteuerliche Behandlung

55

Bei dem Milchlieferrecht kann es sich um ein eigenständiges immaterielles Wirtschaftsgut (vgl. Rn. 7) handeln, das grundsätzlich zu bilanzieren ist.

7.2.1. Aktivierung des Milchlieferrechts in der D-Markeröffnungsbilanz

56

Eine Aktivierung des Milchlieferrechts in der D-Markeröffnungsbilanz zum 1. Juli 1990 war nicht zulässig, da die die Milchlieferrechte betreffenden Rechtsvorschriften erst nach dem 1. Juli 1990 in Kraft gesetzt wurden (vgl. Rn. 51). § 4 Abs. 3 Satz 1 D-Markbilanzgesetz (DMBiG) lässt zwar eine Rückbeziehung von Übertragungsakten, die nach dem 1. Juli 1990 zum Zwecke der Neustrukturierung oder Privatisierung vorgenommen worden sind, auf den 1. Juli 1990 zu. Die Vorschrift bezieht sich aber nur auf die Übertragung von Vermögensgegenständen, die in der D-Markeröffnungsbilanz zum 1. Juli 1990 des übertragenden Unternehmens auszuweisen waren. War der übertragene Vermögensgegenstand in der D-Markeröffnungsbilanz des übertragenden Unternehmens jedoch auch nicht ausgewiesen, z. B. weil es ihn erst nach dem 1. Juli 1990 erworben hat, ist § 4 Abs. 3 Satz 1 DMBiG nicht anwendbar.

7.2.2. 2. Juli 1990 bis 31. März 2000

57

Das Inkrafttreten der das Milchlieferrecht betreffenden Vorschriften nach dem 1. Juli 1990 führt nicht zur Entstehung eines eigenständigen immateriellen Wirtschaftsguts, da das Milchlieferrecht nach den besonderen gesetzlichen Bestimmungen in den neuen Ländern nicht frei handelbar war; insbesondere war es nicht zusammen mit dem Betrieb übertragbar (Rn. 53). Eine Aktivierung kommt deshalb auch auf Grund der unentgeltlichen Zuweisung der Milchlieferrechte durch die Verwaltungsbehörde nicht in Betracht.

58

Da die Befugnis zur Milcherzeugung und Milchvermarktung in der D-Markeröffnungsbilanz in dem Wirtschaftsgut Grund und Boden nicht mitbewertet worden war (§ 9 DMBiG), ist keine Abspaltung des Milchlieferrechts vom Grund und Boden vorzunehmen. § 55 EStG findet auf Grund und Boden in den neuen Ländern keine Anwendung.

59

Wenn allerdings der Milcherzeuger gegen Entgelt auf sein Milchlieferrecht zugunsten eines anderen verzichtet, entsteht als Folge der Konkretisierung des Vermögensvorteils ein selbständig bewertbares Wirtschaftsgut. Der Zahlungsempfänger hat in Höhe des Entgelts Betriebseinnahmen, der Leistende Anschaffungskosten für ein immaterielles Wirtschaftsgut, das regelmäßig dem Anlagevermögen zuzuordnen und zu aktivieren ist (Rn. 7). Das entgeltlich erworbene Milchlieferrecht ist abnutzbar. Zu Absetzungen für Abnutzung/Teilwertabschreibung siehe Rn. 28.

7.2.3. Ab 1. April 2000

60

Eine Aktivierung der endgültig zugeteilten Milchlieferrechte auf Grund der zum 1. April 2000 in Kraft getretenen Zusatzabgabenverordnung ist nicht zulässig. Nach § 5 Abs. 2 EStG sind immaterielle Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens nur zu aktivieren, wenn sie entgeltlich erworben worden sind (Rn. 7).

7.2.4. Veräußerung des Milchlieferrechts

61

Die Veräußerung des Milchlieferrechts führt zu Gewinnen, die nach den §§ 14 und 16 EStG begünstigt sein können. Der Veräußerungserlös ist mit Ausnahme des in Rn. 59 aufgeführten Falles nicht um einen (Buch-)Wert zu kürzen.

8. Anwendung

62

Dieses Schreiben ersetzt das BMF-Schreiben vom 14. Januar 2003 (BStBl I S. 78). Die Grundsätze dieses Schreibens sind in allen noch offenen Fällen anzuwenden.

Im Auftrag

Dr. H o f m a n n

Bundesministerium der Finanzen

Berlin, 13. November 2014

IV C 2 - S 2742-a/07/10001 :009

2014/0612649

Oberste Finanzbehörden
der L ä n d e r

nachrichtlich:
Bundeszentralamt für Steuern

Aussetzung der Vollziehung wegen ernstlicher Zweifel an der Verfassungsmäßigkeit der sog. Zinsschranke (§ 4h EStG, § 8a KStG);**BFH-Beschluss vom 18. Dezember 2013, I B 85/13, BStBl 2014 II S. 947**

Der Bundesfinanzhof hat am 18. Dezember 2013, I B 85/13, BStBl 2014 II S. 947, in einem Verfahren zum vorläufigen Rechtsschutz entschieden, dass Zweifel an der Verfassungskonformität der Einschränkung des Betriebsausgabenabzugs für Zinsaufwendungen gemäß § 4h EStG (sog. Zinsschranke) bestehen, und deshalb die Aussetzung der Vollziehung eines Steuerbescheids nach § 69 Absatz 2 Satz 2 i. V. m. Absatz 3 Satz 1 FGO gewährt.

Im Einvernehmen mit den obersten Finanzbehörden der Länder ist der Beschluss über den entschiedenen Einzelfall hinaus nicht anzuwenden.

1. Keine Zweifel an der Verfassungskonformität der Norm

Die vom Bundesfinanzhof geäußerten Zweifel an der Verfassungskonformität der Vorschriften des § 4h EStG und § 8a KStG sind nicht berechtigt. Der Bundesfinanzhof begründet seine Zweifel mit einem Verstoß gegen das objektive Nettoprinzip und das Folgerichtigkeitsgebot (Artikel 3 GG). Hierbei verkennt der Bundesfinanzhof, dass ein Verstoß gegen das objektive Nettoprinzip - unabhängig von weiteren sachlichen Gründen, die eine Abweichung davon erlauben würden - schon insofern vermieden wird, als die Zinsschranke ohnehin veranlagungszeitraumübergreifend konzipiert ist. Zinsaufwendungen sind aufgrund der Vortragsmöglichkeit nach § 4h Absatz 1 Satz 5 EStG allenfalls vorübergehend nicht abziehbar. Die Entscheidung steht insoweit in Widerspruch zu anderen aktuellen Entscheidungen des Bundesfinanzhofs zur Mindestgewinnbesteuerung nach § 10d Absatz 2 Satz 1 EStG bzw. § 10a Satz 2 GewStG (vgl. BFH-Urteile vom 22. August 2012, I R 9/11, BStBl 2013 II S. 512; vom 20. September 2012, IV R 36/10, BStBl 2013 II S. 498 und IV R 29/10, BStBl 2013 II S. 505; sowie vom 3. Januar 2013, I R 35/12, BStBl 2013 II S. 508).

Im Übrigen ist die Regelung zur Zinsschranke verfassungsrechtlich gerechtfertigt, da sie zielgerichtet Gewinnverlagerungen im Konzern einschränkt und damit zugleich einen qualifizierten Fiskalzweck verfolgt. Dies wird vom Bundesfinanzhof weithin ausgeklammert, indem er die Zinsschranke überwiegend unter dem Aspekt einer Missbrauchsbekämpfungsvorschrift würdigt.

Überdies hat bislang kein Finanzgericht (auch nicht der Bundesfinanzhof) die Regelung der Zinsschranke gemäß Artikel 100 GG dem Bundesverfassungsgericht zur Entscheidung vorgelegt. Die beiden - soweit ersichtlich einzigen - hierzu ergangenen erstinstanzlichen Hauptsacheentscheidungen sprechen sich für die Verfassungskonformität der Zinsschranke aus (Urteile des FG Baden-Württemberg vom 26. November 2012, 6 K 3390/11, DStRE 2014 S. 452 [Revision anhängig unter I R 2/13] sowie des Niedersächsischen FG vom 11. Juli 2013, 6 K 226/11, EFG 2013 S. 1790 [Revision anhängig unter I R 57/13]).

2. Besonderes Aussetzungsinteresse

Selbst in der - hier derzeit nicht gegebenen - Situation eines anhängigen konkreten Normenkontrollverfahrens nach Artikel 100 Absatz 1 GG vor dem Bundesverfassungsgericht kann im Hinblick auf den Geltungsanspruch jedes formell verfassungsgemäß zustande gekommenen Gesetzes eine Aussetzung der Vollziehung nur bei einem besonderen berechtigten Interesse des Steuerpflichtigen gewährt werden.

Bei der Prüfung, ob ein berechtigtes Interesse des Steuerpflichtigen an der Aussetzung bzw. der Aufhebung der Vollziehung eines Steuerbescheids vorliegt, ist das individuelle Interesse des Steuerpflichtigen mit den gegen die Gewährung vorläufigen Rechtsschutzes sprechenden öffentlichen Belangen abzuwägen. Dabei kommt es maßgeblich einerseits auf die Bedeutung und die Schwere des durch die Vollziehung des angefochtenen Steuerbescheids eintretenden Eingriffs beim Steuerpflichtigen und andererseits auf die Auswirkungen einer Aussetzung bzw. Aufhebung der Vollziehung auf den Gesetzesvollzug und das öffentliche Interesse an einer geordneten Haushaltsführung an (BFH-Beschlüsse vom 20. Juli 1990, III B 144/89, BStBl 1991 II S. 104; vom 27. August 2002, XI B 94/02, BStBl 2003 II S. 18; vom 11. Juni 2003, IX B 16/03, BStBl 2003 II S. 663; vom 1. April 2010, II B 168/09, BStBl 2010 II S. 558; vom 9. März 2012, VII B 171/11, BStBl 2012 II S. 418; und vom 13. März 2012, I B 111/11, BStBl II 2012 S. 611).

Die vom Bundesfinanzhof in der Entscheidung vom 18. Dezember 2013, I B 85/13, vorgenommene "Interessenabwägung" stellt entscheidend auf das öffentliche Interesse an einer geordneten Haushaltsführung ab, das seines Erachtens im Hinblick auf die Zins-schranke vergleichsweise gering zu gewichten sei. Die Gefahren für die öffentlichen Haushalte sind aber schon deshalb nicht als gering einzustufen, weil sich die finanziellen Auswirkungen bis zum Vorliegen einer Entscheidung des Bundesverfassungsgerichts seit dem Veranlagungszeitraum 2008 über etliche Jahre aufsummieren würden.

Ein besonderes persönliches Interesse des Steuerpflichtigen wurde vom Bundesfinanzhof ohne weitere Begründung nicht geprüft. Ein solches lag im Streitfall auch nicht vor, da dem Verfahren ein Sachverhalt zugrunde lag, bei dem es bei einem großen Unternehmen mit Zinsaufwendungen von rund 10 Mio. € um eine Körperschaftsteuerschuld von lediglich rund 11 600 € ging.

Diese Entscheidung steht damit insbesondere in Widerspruch zu aktuellen Entscheidungen anderer Senate des Bundesfinanzhofs. So hat der II. Senat in einem Verfahren zur Erbschaftsteuer im Hinblick auf den hohen Barwert einer vermachten Rente ausdrücklich auch darauf abgestellt, dass der Steuerpflichtige mangels des Erwerbs liquider Mittel (wie z. B. Bargeld) zur Entrichtung der festgesetzten Erbschaftsteuer eigenes Vermögen hätte einsetzen oder die erworbenen Vermögensgegenstände hätte veräußern oder belasten müssen (BFH-Beschluss vom 21. November 2013, II B 46/13, BStBl 2014 II S. 263; ähnlich auch BFH-Beschluss vom 1. April 2010, II B 168/09, BStBl 2010 II S. 558). In einem Verfahren zur Kernbrennstoffsteuer hat der VII. Senat ausdrücklich verlangt, dass "durch die sofortige Vollziehung der angefochtenen Steueranmeldung irreparable Nachteile oder eine unzumutbare Härte drohen würden" (BFH-Beschluss vom 9. März 2012, VII B 171/11, BStBl 2012 II S. 418).

3. Aussetzung der Vollziehung wegen unbilliger Härte

§ 361 Absatz 2 Satz 2 2. Alt. AO und § 69 Absatz 2 Satz 2 2. Alt. FGO bleiben unberührt. Aussetzung der Vollziehung kann danach gewährt werden, wenn die Vollziehung für den Betroffenen eine unbillige, nicht durch überwiegende öffentliche Interessen gebotene Härte zur Folge hätte.

Dieses Schreiben steht ab sofort für eine Übergangszeit auf den Internetseiten des Bundesministeriums der Finanzen zur Ansicht und zum Abruf bereit.

Im Auftrag

K r e i e n b a u m

Bundesministerium der Finanzen

Berlin, 26. November 2014

IV C 5 - S 2361/14/10001

2014/1050786

Oberste Finanzbehörden
der L ä n d e r

nachrichtlich:
Bundeszentralamt für Steuern

Programmablaufpläne für den Lohnsteuerabzug 2015**2 Anlagen**

Im Einvernehmen mit den obersten Finanzbehörden der Länder werden hiermit

der Programmablaufplan für die maschinelle Berechnung der vom Arbeitslohn einzubehaltenden Lohnsteuer, des Solidaritätszuschlags und der Maßstabsteuer für die Kirchenlohnsteuer für 2015 - Anlage 1 - und

der Programmablaufplan für die Erstellung von Lohnsteuertabellen für 2015 zur manuellen Berechnung der Lohnsteuer (einschließlich der Berechnung des Solidaritätszuschlags und der Bemessungsgrundlage für die Kirchenlohnsteuer) - Anlage 2 -

bekannt gemacht (§ 39b Absatz 6 und § 51 Absatz 4 Nummer 1a EStG).

Auf die Erläuterungen unter "1. Gesetzliche Grundlagen/Allgemeines" (Anlagen 1 und 2) und "2.4 Einkommensbezogener Zusatzbeitragssatz ..." (Anlage 1) wird gesondert hingewiesen.

Dieses Schreiben steht ab sofort für eine Übergangszeit auf den Internetseiten des Bundesministeriums der Finanzen (<http://www.bundesfinanzministerium.de>) unter der Rubrik Themen - Steuern - Steuerarten - Lohnsteuer - Programmablaufplan zur Ansicht und zum Abruf bereit.

Im Auftrag

Dr. M i s e r a

Programmablaufplan für die maschinelle Berechnung der vom Arbeitslohn einzubehaltenden Lohnsteuer, des Solidaritätszuschlags und der Maßstabsteuer für die Kirchenlohnsteuer für 2015

Das Programm bietet die Möglichkeit, die Werte von Lohnsteuer, Solidaritätszuschlag und Bemessungsgrundlage für die Kirchenlohnsteuer in Euro maschinell zu berechnen. Das Programm kann als Unterprogramm in ein Lohnabrechnungsverfahren eingefügt werden, wenn die unter 3.1 beschriebenen Eingangsparameter zur Verfügung gestellt werden. Es ist auch für den Lohnsteuer-Jahresausgleich durch den Arbeitgeber nach § 42b EStG einsetzbar.

Inhalt

1. Gesetzliche Grundlagen/Allgemeines

Erläuterungen

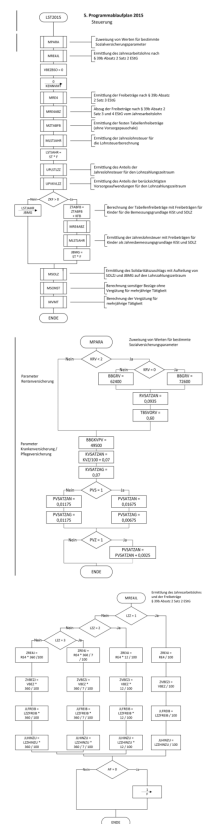
- 2.1 Allgemeines
- 2.2 Feldlängen
- 2.3 Symbole
- 2.4 Einkommensbezogener Zusatzbeitragssatz eines gesetzlich krankenversicherten Arbeitnehmers

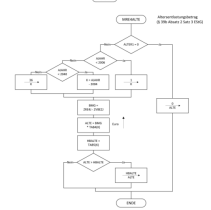
Schnittstellenkonventionen

- 3.1 Eingangsparameter
- 3.2 Ausgangsparameter

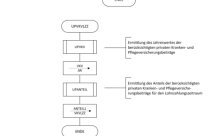
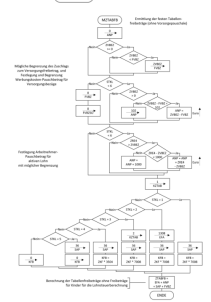
4. Interne Felder

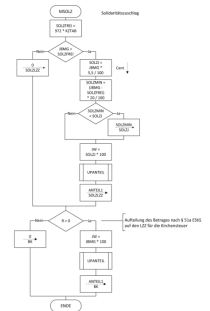
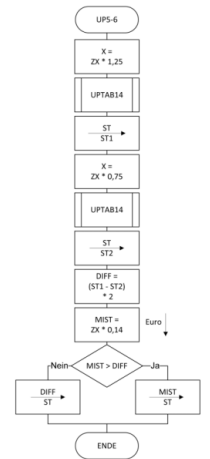
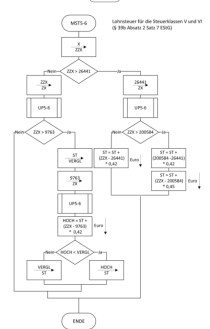
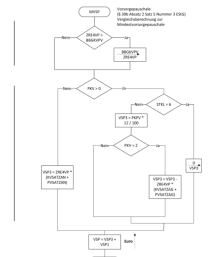
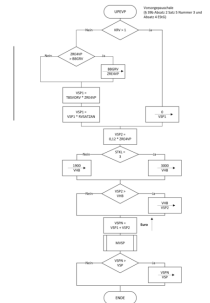
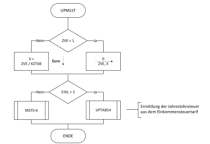
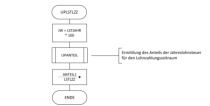
5.





FAIR PLAY league year	Season	Rank	FAIR PLAY league year	Season	Rank	And the winning margin	N	Table
1999-2000	1999-2000	688	2000-2001	2000-2001	688	0	10	Table
2001-2002	2001-2002	688	2002-2003	2002-2003	688	0	10	Table
2003-2004	2003-2004	688	2004-2005	2004-2005	688	0	10	Table
2005-2006	2005-2006	688	2006-2007	2006-2007	688	0	10	Table
2007-2008	2007-2008	688	2008-2009	2008-2009	688	0	10	Table
2009-2010	2009-2010	688	2010-2011	2010-2011	688	0	10	Table
2011-2012	2011-2012	688	2012-2013	2012-2013	688	0	10	Table
2013-2014	2013-2014	688	2014-2015	2014-2015	688	0	10	Table
2015-2016	2015-2016	688	2016-2017	2016-2017	688	0	10	Table
2017-2018	2017-2018	688	2018-2019	2018-2019	688	0	10	Table
2019-2020	2019-2020	688	2020-2021	2020-2021	688	0	10	Table
2021-2022	2021-2022	688	2022-2023	2022-2023	688	0	10	Table
2023-2024	2023-2024	688	2024-2025	2024-2025	688	0	10	Table
2025-2026	2025-2026	688	2026-2027	2026-2027	688	0	10	Table
2027-2028	2027-2028	688	2028-2029	2028-2029	688	0	10	Table
2029-2030	2029-2030	688	2030-2031	2030-2031	688	0	10	Table
2031-2032	2031-2032	688	2032-2033	2032-2033	688	0	10	Table
2033-2034	2033-2034	688	2034-2035	2034-2035	688	0	10	Table
2035-2036	2035-2036	688	2036-2037	2036-2037	688	0	10	Table
2037-2038	2037-2038	688	2038-2039	2038-2039	688	0	10	Table
2039-2040	2039-2040	688	2040-2041	2040-2041	688	0	10	Table
2041-2042	2041-2042	688	2042-2043	2042-2043	688	0	10	Table
2043-2044	2043-2044	688	2044-2045	2044-2045	688	0	10	Table
2045-2046	2045-2046	688	2046-2047	2046-2047	688	0	10	Table
2047-2048	2047-2048	688	2048-2049	2048-2049	688	0	10	Table
2049-2050	2049-2050	688	2050-2051	2050-2051	688	0	10	Table
2051-2052	2051-2052	688	2052-2053	2052-2053	688	0	10	Table
2053-2054	2053-2054	688	2054-2055	2054-2055	688	0	10	Table
2055-2056	2055-2056	688	2056-2057	2056-2057	688	0	10	Table
2057-2058	2057-2058	688	2058-2059	2058-2059	688	0	10	Table
2059-2060	2059-2060	688	2060-2061	2060-2061	688	0	10	Table
2061-2062	2061-2062	688	2062-2063	2062-2063	688	0	10	Table
2063-2064	2063-2064	688	2064-2065	2064-2065	688	0	10	Table
2065-2066	2065-2066	688	2066-2067	2066-2067	688	0	10	Table
2067-2068	2067-2068	688	2068-2069	2068-2069	688	0	10	Table
2069-2070	2069-2070	688	2070-2071	2070-2071	688	0	10	Table
2071-2072	2071-2072	688	2072-2073	2072-2073	688	0	10	Table
2073-2074	2073-2074	688	2074-2075	2074-2075	688	0	10	Table
2075-2076	2075-2076	688	2076-2077	2076-2077	688	0	10	Table
2077-2078	2077-2078	688	2078-2079	2078-2079	688	0	10	Table
2079-2080	2079-2080	688	2080-2081	2080-2081	688	0	10	Table
2081-2082	2							





Allgemeine monatliche Lohnsteuertabelle 2015 (Prüftabelle)						
Jahresbezüge in Euro	Jahreslohnsteuer 2015 in Euro in Steuerklassen					St.
	I	II	III	IV	V	
0,00	0	0	0	0	0	0
1,00	0	0	0	0	0	0
2,00	0	0	0	0	0	0
3,00	0	0	0	0	0	0
4,00	0	0	0	0	0	0
5,00	0	0	0	0	0	0
6,00	0	0	0	0	0	0
7,00	0	0	0	0	0	0
8,00	0	0	0	0	0	0
9,00	0	0	0	0	0	0
10,00	0	0	0	0	0	0
11,00	0	0	0	0	0	0
12,00	0	0	0	0	0	0
13,00	0	0	0	0	0	0
14,00	0	0	0	0	0	0
15,00	0	0	0	0	0	0
16,00	0	0	0	0	0	0
17,00	0	0	0	0	0	0
18,00	0	0	0	0	0	0
19,00	0	0	0	0	0	0
20,00	0	0	0	0	0	0
21,00	0	0	0	0	0	0
22,00	0	0	0	0	0	0
23,00	0	0	0	0	0	0
24,00	0	0	0	0	0	0
25,00	0	0	0	0	0	0
26,00	0	0	0	0	0	0
27,00	0	0	0	0	0	0
28,00	0	0	0	0	0	0
29,00	0	0	0	0	0	0
30,00	0	0	0	0	0	0
31,00	0	0	0	0	0	0
32,00	0	0	0	0	0	0
33,00	0	0	0	0	0	0
34,00	0	0	0	0	0	0
35,00	0	0	0	0	0	0
36,00	0	0	0	0	0	0
37,00	0	0	0	0	0	0
38,00	0	0	0	0	0	0
39,00	0	0	0	0	0	0
40,00	0	0	0	0	0	0
41,00	0	0	0	0	0	0
42,00	0	0	0	0	0	0
43,00	0	0	0	0	0	0
44,00	0	0	0	0	0	0
45,00	0	0	0	0	0	0
46,00	0	0	0	0	0	0
47,00	0	0	0	0	0	0
48,00	0	0	0	0	0	0
49,00	0	0	0	0	0	0
50,00	0	0	0	0	0	0
51,00	0	0	0	0	0	0
52,00	0	0	0	0	0	0
53,00	0	0	0	0	0	0
54,00	0	0	0	0	0	0
55,00	0	0	0	0	0	0
56,00	0	0	0	0	0	0
57,00	0	0	0	0	0	0
58,00	0	0	0	0	0	0
59,00	0	0	0	0	0	0
60,00	0	0	0	0	0	0
61,00	0	0	0	0	0	0
62,00	0	0	0	0	0	0
63,00	0	0	0	0	0	0
64,00	0	0	0	0	0	0
65,00	0	0	0	0	0	0
66,00	0	0	0	0	0	0
67,00	0	0	0	0	0	0
68,00	0	0	0	0	0	0
69,00	0	0	0	0	0	0
70,00	0	0	0	0	0	0
71,00	0	0	0	0	0	0
72,00	0	0	0	0	0	0
73,00	0	0	0	0	0	0
74,00	0	0	0	0	0	0
75,00	0	0	0	0	0	0
76,00	0	0	0	0	0	0
77,00	0	0	0	0	0	0
78,00	0	0	0	0	0	0
79,00	0	0	0	0	0	0
80,00	0	0	0	0	0	0
81,00	0	0	0	0	0	0
82,00	0	0	0	0	0	0
83,00	0	0	0	0	0	0
84,00	0	0	0	0	0	0
85,00	0	0	0	0	0	0
86,00	0	0	0	0	0	0
87,00	0	0	0	0	0	0
88,00	0	0	0	0	0	0
89,00	0	0	0	0	0	0
90,00	0	0	0	0	0	0
91,00	0	0	0	0	0	0
92,00	0	0	0	0	0	0
93,00	0	0	0	0	0	0
94,00	0	0	0	0	0	0
95,00	0	0	0	0	0	0
96,00	0	0	0	0	0	0
97,00	0	0	0	0	0	0
98,00	0	0	0	0	0	0
99,00	0	0	0	0	0	0
100,00	0	0	0	0	0	0

¹ Die Tabelle ist für die Lohnsteuer 2015 in Euro in Steuerklassen I bis V. Die Tabelle ist für die Lohnsteuer 2015 in Euro in Steuerklassen I bis V. Die Tabelle ist für die Lohnsteuer 2015 in Euro in Steuerklassen I bis V.

² Die Tabelle ist für die Lohnsteuer 2015 in Euro in Steuerklassen I bis V. Die Tabelle ist für die Lohnsteuer 2015 in Euro in Steuerklassen I bis V. Die Tabelle ist für die Lohnsteuer 2015 in Euro in Steuerklassen I bis V.

Besondere monatliche Lohnsteuertabelle 2015 (Prüftabelle) ¹						
Jahresbezüge 20 Euro	Jahreslohnsteuer 2015 in Euro in Steuerklassen ²					St.
	I	II	III	IV	V	
0,00	0	0	0	0	0	0
1,00	0	0	0	0	0	0
2,00	0	0	0	0	0	0
3,00	0	0	0	0	0	0
4,00	0	0	0	0	0	0
5,00	0	0	0	0	0	0
6,00	0	0	0	0	0	0
7,00	0	0	0	0	0	0
8,00	0	0	0	0	0	0
9,00	0	0	0	0	0	0
10,00	0	0	0	0	0	0
11,00	0	0	0	0	0	0
12,00	0	0	0	0	0	0
13,00	0	0	0	0	0	0
14,00	0	0	0	0	0	0
15,00	0	0	0	0	0	0
16,00	0	0	0	0	0	0
17,00	0	0	0	0	0	0
18,00	0	0	0	0	0	0
19,00	0	0	0	0	0	0
20,00	0	0	0	0	0	0
21,00	0	0	0	0	0	0
22,00	0	0	0	0	0	0
23,00	0	0	0	0	0	0
24,00	0	0	0	0	0	0
25,00	0	0	0	0	0	0
26,00	0	0	0	0	0	0
27,00	0	0	0	0	0	0
28,00	0	0	0	0	0	0
29,00	0	0	0	0	0	0
30,00	0	0	0	0	0	0
31,00	0	0	0	0	0	0
32,00	0	0	0	0	0	0
33,00	0	0	0	0	0	0
34,00	0	0	0	0	0	0
35,00	0	0	0	0	0	0
36,00	0	0	0	0	0	0
37,00	0	0	0	0	0	0
38,00	0	0	0	0	0	0
39,00	0	0	0	0	0	0
40,00	0	0	0	0	0	0
41,00	0	0	0	0	0	0
42,00	0	0	0	0	0	0
43,00	0	0	0	0	0	0
44,00	0	0	0	0	0	0
45,00	0	0	0	0	0	0
46,00	0	0	0	0	0	0
47,00	0	0	0	0	0	0
48,00	0	0	0	0	0	0
49,00	0	0	0	0	0	0
50,00	0	0	0	0	0	0
51,00	0	0	0	0	0	0
52,00	0	0	0	0	0	0
53,00	0	0	0	0	0	0
54,00	0	0	0	0	0	0
55,00	0	0	0	0	0	0
56,00	0	0	0	0	0	0
57,00	0	0	0	0	0	0
58,00	0	0	0	0	0	0
59,00	0	0	0	0	0	0
60,00	0	0	0	0	0	0
61,00	0	0	0	0	0	0
62,00	0	0	0	0	0	0
63,00	0	0	0	0	0	0
64,00	0	0	0	0	0	0
65,00	0	0	0	0	0	0
66,00	0	0	0	0	0	0
67,00	0	0	0	0	0	0
68,00	0	0	0	0	0	0
69,00	0	0	0	0	0	0
70,00	0	0	0	0	0	0
71,00	0	0	0	0	0	0
72,00	0	0	0	0	0	0
73,00	0	0	0	0	0	0
74,00	0	0	0	0	0	0
75,00	0	0	0	0	0	0
76,00	0	0	0	0	0	0
77,00	0	0	0	0	0	0
78,00	0	0	0	0	0	0
79,00	0	0	0	0	0	0
80,00	0	0	0	0	0	0
81,00	0	0	0	0	0	0
82,00	0	0	0	0	0	0
83,00	0	0	0	0	0	0
84,00	0	0	0	0	0	0
85,00	0	0	0	0	0	0
86,00	0	0	0	0	0	0
87,00	0	0	0	0	0	0
88,00	0	0	0	0	0	0
89,00	0	0	0	0	0	0
90,00	0	0	0	0	0	0
91,00	0	0	0	0	0	0
92,00	0	0	0	0	0	0
93,00	0	0	0	0	0	0
94,00	0	0	0	0	0	0
95,00	0	0	0	0	0	0
96,00	0	0	0	0	0	0
97,00	0	0	0	0	0	0
98,00	0	0	0	0	0	0
99,00	0	0	0	0	0	0
100,00	0	0	0	0	0	0

¹ Die Tabelle ist für die Lohnsteuer 2015 in Euro in Steuerklassen I bis V. Die Tabelle ist für die Lohnsteuer 2015 in Euro in Steuerklassen I bis V. Die Tabelle ist für die Lohnsteuer 2015 in Euro in Steuerklassen I bis V.

² Die Tabelle ist für die Lohnsteuer 2015 in Euro in Steuerklassen I bis V. Die Tabelle ist für die Lohnsteuer 2015 in Euro in Steuerklassen I bis V. Die Tabelle ist für die Lohnsteuer 2015 in Euro in Steuerklassen I bis V.

1. Gesetzliche Grundlagen/Allgemeines

Der Programmablaufplan enthält gem. § 39b Absatz 6 EStG:

- die Berechnung der vom laufenden Arbeitslohn nach § 39b Absatz 2 EStG einzubehaltenden Lohnsteuer für Lohnzahlungszeiträume, die nach dem 31. Dezember 2014, aber vor dem 1. Januar 2016 enden,
- die Berechnung der von sonstigen Bezügen nach § 39b Absatz 3 Satz 1 bis 8 EStG einzubehaltenden Lohnsteuer für sonstige Bezüge, die nach dem 31. Dezember 2014, aber vor dem 1. Januar 2016 zufließen,
- die Berechnung des Solidaritätszuschlags,
- die Ermittlung der Bemess

Angaben im Programmablaufplan auf ganze Cent aufgerundet bzw. bleiben außer Ansatz. Hat ein Rechenergebnis oder ein zu übertragendes Feld Dezimalstellen, die im Empfangsfeld nicht vorgesehen sind, und ist im Programmablaufplan nichts anderes angegeben, sind diese überschüssigen Dezimalstellen wegzulassen. Dies gilt jedoch nur für die im Programmablaufplan genannten Felder. Zwischenfelder, die durch die Programmierung oder die verwendete Programmiersprache notwendig werden, sind nicht zu runden.

2.2 Feldlängen

Das Format und die Länge der Parameter und internen Felder sind bei der Programmierung (Codierung) zu bestimmen, soweit sie sich nicht unmittelbar aus den Erläuterungen oder dem Programmablaufplan ergeben.

Feldbeschreibungen ohne Stellenangaben beziehen sich auf Ganzzahlen, ansonsten sind die Nachkommastellen angegeben. Bei der Steuerberechnung werden Gleitkommafelder verwendet.

2.3 Symbole

Die im Programmablaufplan verwendeten Sinnbilder entsprechen der Zeichenschablone nach DIN 66001.

Darüber hinaus bedeuten:

↓ = Wert nach unten abrunden (z. B. Euro ↓ = auf volle Euro abrunden)

↑ = Wert nach oben aufrunden (z. B. Cent ↑ = auf volle Cent aufrunden)

→ = „übertragen nach“ (Zuweisung)

2.4 Einkommensbezogener Zusatzbeitragssatz eines gesetzlich krankenversicherten Arbeitnehmers (ergänzende Erläuterungen zum BMF-Schreiben zur Vorsorgepauschale im Lohnsteuerabzugsverfahren vom 26. November 2013, BStBl I S. 1532)

Beim Eingangsparameter KVZ ist Folgendes zu beachten:

Maßgeblich ist der für den Arbeitnehmer bei der Beitragsberechnung zu berücksichtigende Zusatzbeitragssatz der Krankenkasse. Der durchschnittliche Zusatzbeitragssatz ist unmaßgeblich.

Bei der Berechnung der Lohnsteuer für sonstige Bezüge ist der am Ende des Kalendermonats des Zuflusses geltende Zusatzbeitragssatz maßgeblich (R 39b.6 LStR).

Bei der Nachforderung von Lohnsteuer nach R 41c.3 Absatz 2 LStR oder im Rahmen der Lohnsteuer-Außenprüfung nach Ablauf des Kalenderjahres mittels Jahreslohnsteuerberechnung ist der zuletzt im jeweiligen Kalenderjahr geltende Zusatzbeitragssatz maßgeblich.

Bei Entschädigungen im Sinne des § 24 Nummer 1 EStG, die nach § 39b Absatz 2 Satz 5 Nummer 3 Schlusssatz Halbsatz 1 EStG bei der Berechnung der Vorsorgepauschale außen vor bleiben, aber im Fall der regulären Besteuerung aus Vereinfachungsgründen nach R 39b.6 Absatz 5 Satz 2 LStR einbezogen werden können, ist der am Ende des Kalendermonats des Zuflusses geltende Zusatzbeitragssatz maßgeblich.

Bei der Berechnung des Durchschnittssteuersatzes nach § 40 Absatz 1 EStG i. V. m. R 40.1 LStR kann der Arbeitgeber aus Vereinfachungsgründen beim Teilbetrag der Vorsorgepauschale für die gesetzliche Krankenversicherung den durchschnittlichen Zusatzbeitragssatz nach § 242a SGB V zugrunde legen.

Bei bestimmten Personengruppen (vgl. § 242 Absatz 3 SGB V) ist bei der Beitragsberechnung der durchschnittliche Zusatzbeitragssatz nach § 242a SGB V maßgeblich; dies gilt für den Lohnsteuerabzug entsprechend.

Für bestimmte Übergangszeiträume kann es bei dem Lohnsteuerabzug unterliegenden Versorgungsbezügen zu Abweichungen zwischen dem von der Krankenkasse festgesetzten Zusatzbeitragssatz und dem tatsächlich vom Arbeitgeber anzuwendenden Zusatzbeitragssatz kommen (vgl. §§ 248, 322 SGB V). Hier ist der der Beitragsberechnung zugrunde liegende Zusatzbeitragssatz maßgeblich; der von der Krankenkasse (aktuell) festgesetzte Zusatzbeitragssatz ist unmaßgeblich.

Auf den Ausschlusstatbestand für den Lohnsteuer-Jahresausgleich nach einer unterjährigen Änderung des Zusatzbeitragssatzes wird hingewiesen (vgl. § 42b Absatz 1 Satz 3 Nummer 5 EStG).

3. Schnittstellenkonventionen

3.1 Eingangsparameter

Die Plausibilität der Parameter wird im Programm nicht geprüft. Sie müssen daher in Vorprogrammen des Arbeitgebers abgesichert werden. Es kommen z. B. in Betracht:

- Vorzeichenprüfung (z. B. darf der Wert in RE4 nicht negativ sein);
 - Prüfung auf gültigen Inhalt (z. B. Wert in LZZ nur 1, 2, 3 oder 4, Wert in ALTER1);
- Prüfung von Eingangswerten im Verhältnis zu anderen Eingangswerten, z. B.:
- VBEZ darf nicht größer als RE4 sein, da die Versorgungsbezüge im Bruttolohn enthalten sein müssen;
 - wenn STKL = 2 ist, muss ZKF größer als null sein;
 - wenn STKL = 6 ist, darf die Eingabe von JHINZU und LZZHINZU nicht möglich sein;
 - das Faktorverfahren kommt nur in der Steuerklasse IV zur Anwendung;
 - neben dem Faktor darf kein Freibetrag eingetragen werden.

Es werden folgende Eingangsparameter benötigt:

Name	Bedeutung
AF	1, wenn die Anwendung des Faktorverfahrens gewählt wurde (nur in Steuerklasse IV)
AJAHR	Auf die Vollendung des 64. Lebensjahres folgendes Kalenderjahr (erforderlich, wenn ALTER1=1)
ALTER1	1, wenn das 64. Lebensjahr vor Beginn des Kalenderjahres vollendet wurde, in dem der Lohnzahlungszeitraum endet (§ 24a EStG), sonst = 0
ENTSCH	In VKAPA und VMT enthaltene Entschädigungen nach § 24 Nummer 1 EStG in Cent
F	eingetragener Faktor mit drei Nachkommastellen
JFREIB	Jahresfreibetrag für die Ermittlung der Lohnsteuer für die sonstigen Bezüge nach Maßgabe der elektronischen Lohnsteuerabzugsmerkmale nach § 39e EStG oder der Eintragung auf der Bescheinigung für den Lohnsteuerabzug 2015 in Cent (ggf. 0)
JHINZU	Jahreshinzurechnungsbetrag für die Ermittlung der Lohnsteuer für die sonstigen Bezüge nach Maßgabe der elektronischen Lohnsteuerabzugsmerkmale nach § 39e EStG oder der Eintragung auf der Bescheinigung für den Lohnsteuerabzug 2015 in Cent (ggf. 0)
JRE4	Voraussichtlicher Jahresarbeitslohn ohne sonstige Bezüge und ohne Vergütung für mehrjährige Tätigkeit in Cent. Anmerkung: Die Eingabe dieses Feldes (ggf. 0) ist erforderlich bei Eingabe „sonstiger Bezüge“ (Feld SONSTB) oder bei Eingabe der „Vergütung für mehrjährige Tätigkeit“ (Feld VMT).

Sind in einem vorangegangenen Abrechnungszeitraum bereits sonstige Bezüge gezahlt worden, so sind sie dem voraussichtlichen Jahresarbeitslohn hinzuzurechnen. Vergütungen für mehrjährige Tätigkeit aus einem vorangegangenen Abrechnungszeitraum werden in voller Höhe hinzugerechnet.

JRE4ENT	In JRE4 enthaltene Entschädigungen nach § 24 Nummer 1 EStG in Cent
JVBEZ	In JRE4 enthaltene Versorgungsbezüge in Cent (ggf. 0)
KRV	Merker für die Vorsorgepauschale 0 = der Arbeitnehmer ist in der gesetzlichen Rentenversicherung oder einer berufsständischen Versorgungseinrichtung pflichtversichert oder, bei Befreiung von der Versicherungspflicht, freiwillig versichert; es gilt die allgemeine Beitragsbemessungsgrenze (BBG West) 1 = der Arbeitnehmer ist in der gesetzlichen Rentenversicherung oder einer berufsständischen Versorgungseinrichtung pflichtversichert oder, bei Befreiung von der Versicherungspflicht, freiwillig versichert; es gilt die Beitragsbemessungsgrenze Ost (BBG Ost) 2 = wenn nicht 0 oder 1
KVZ	Einkommensbezogener Zusatzbeitragssatz eines gesetzlich krankenversicherten Arbeitnehmers in Prozent (bspw. 0,90 für 0,90 %) mit 2 Dezimalstellen Siehe i. Ü. auch Erläuterungen unter Pkt. 2.4.
LZZ	Lohnzahlungszeitraum: 1 = Jahr 2 = Monat 3 = Woche 4 = Tag
LZZFREIB	Der als elektronisches Lohnsteuerabzugsmerkmal für den Arbeitgeber nach § 39e EStG festgestellte oder in der Bescheinigung für den Lohnsteuerabzug 2015 eingetragene Freibetrag für den Lohnzahlungszeitraum in Cent
LZZHINZU	Der als elektronisches Lohnsteuerabzugsmerkmal für den Arbeitgeber nach § 39e EStG festgestellte oder in der Bescheinigung für den Lohnsteuerabzug 2015 eingetragene Hinzurechnungsbetrag für den Lohnzahlungszeitraum in Cent
PKPV	Dem Arbeitgeber mitgeteilte Beiträge des Arbeitnehmers für eine private Basiskranken- bzw. Pflege-Pflichtversicherung im Sinne des § 10 Absatz 1 Nummer 3 EStG in Cent; der Wert ist unabhängig vom Lohnzahlungszeitraum immer als Monatsbetrag anzugeben
PKV	0 = gesetzlich krankenversicherte Arbeit-

2 = ausschließlich privat krankenver-
sicherte Arbeitnehmer
mit Arbeitgeberzuschuss

PVS	1, wenn bei der sozialen Pflegeversicherung die Besonderheiten in Sachsen zu berücksichtigen sind bzw. zu berücksichtigen wären
PVZ	1, wenn der Arbeitnehmer den Zuschlag zur sozialen Pflegeversicherung zu zahlen hat
R	Religionsgemeinschaft des Arbeitnehmers lt. elektronischer Lohnsteuerabzugsmerkmale oder der Bescheinigung für den Lohnsteuerabzug 2015 (bei keiner Religionszugehörigkeit = 0)
RE4	Steuerpflichtiger Arbeitslohn vor Berücksichtigung des Versorgungsfreibetrags und des Zuschlags zum Versorgungsfreibetrag, des Altersentlastungsbetrags und des als elektronisches Lohnsteuerabzugsmerkmal festgestellten oder in der Bescheinigung für den Lohnsteuerabzug 2015 für den Lohnzahlungszeitraum eingetragenen Freibetrags bzw. Hinzurechnungsbetrags in Cent
SONSTB	Sonstige Bezüge (ohne Vergütung aus mehrjähriger Tätigkeit) einschließlich Sterbegeld bei Versorgungsbezügen sowie Kapitalauszahlungen/Abfindungen, soweit es sich nicht um Bezüge für mehrere Jahre handelt, in Cent (ggf. 0)
SONSTENT	In SONSTB enthaltene Entschädigungen nach § 24 Nummer 1 EStG in Cent
STERBE	Sterbegeld bei Versorgungsbezügen sowie Kapitalauszahlungen/Abfindungen, soweit es sich nicht um Bezüge für mehrere Jahre handelt (in SONSTB enthalten), in Cent
STKL	Steuerklasse: 1 = I 2 = II 3 = III 4 = IV 5 = V 6 = VI
VBEZ	In RE4 enthaltene Versorgungsbezüge in Cent (ggf. 0) ggf. unter Berücksichtigung einer geänderten Bemessungsgrundlage nach § 19 Absatz 2 Satz 10 und 11 EStG
VBEZM	Versorgungsbezug im Januar 2005 bzw. für den ersten vollen Monat, wenn der Versorgungsbezug erstmalig nach Januar 2005 gewährt wurde, in Cent
VBEZS	Voraussichtliche Sonderzahlungen von Versorgungsbezügen im Kalenderjahr des Versorgungsbeginns bei Versorgungsempfängern ohne Sterbegeld, Kapital-

VJAHR	Jahr, in dem der Versorgungsbezug erstmalig gewährt wurde; werden mehrere Versorgungsbezüge gezahlt, wird aus Vereinfachungsgründen für die Berechnung das Jahr des ältesten erstmaligen Bezugs herangezogen
VKAPA	Entschädigungen/Kapitalauszahlungen/Abfindungen/Nachzahlungen bei Versorgungsbezügen für mehrere Jahre in Cent (ggf. 0)
VMT	Entschädigungen und Vergütung für mehrjährige Tätigkeit ohne Kapitalauszahlungen und ohne Abfindungen bei Versorgungsbezügen in Cent (ggf. 0)
ZKF	Zahl der Freibeträge für Kinder (eine Dezimalstelle, nur bei Steuerklassen I, II, III und IV)
ZMVB	Zahl der Monate, für die Versorgungsbezüge gezahlt werden [nur erforderlich bei Jahresberechnung (LZZ = 1)]

3.2 Ausgangsparameter

Als Ergebnis stellt das Programm folgende Ausgangsparameter zur Verfügung:

Name	Bedeutung
BK	Bemessungsgrundlage für die Kirchenlohnsteuer in Cent
BKS	Bemessungsgrundlage der sonstigen Bezüge (ohne Vergütung für mehrjährige Tätigkeit) für die Kirchenlohnsteuer in Cent
BKV	Bemessungsgrundlage der Vergütung für mehrjährige Tätigkeit für die Kirchenlohnsteuer in Cent
LSTLZZ	Für den Lohnzahlungszeitraum einzubehaltende Lohnsteuer in Cent
SOLZLZZ	Für den Lohnzahlungszeitraum einzubehaltender Solidaritätszuschlag in Cent
SOLZS	Solidaritätszuschlag für sonstige Bezüge (ohne Vergütung für mehrjährige Tätigkeit) in Cent
SOLZV	Solidaritätszuschlag für die Vergütung für mehrjährige Tätigkeit in Cent
STS	Lohnsteuer für sonstige Bezüge (ohne Vergütung für mehrjährige Tätigkeit) in Cent
STV	Lohnsteuer für die Vergütung für mehrjährige Tätigkeit in Cent
VKVLZZ	Für den Lohnzahlungszeitraum berücksichtigte Beiträge des Arbeitnehmers zur privaten Basis-Krankenversicherung und privaten Pflege-Pflichtversicherung (ggf. auch die Mindestvorsorgepauschale) in Cent beim laufenden Arbeitslohn. Für Zwecke der Lohnsteuerbescheinigung sind die einzelnen Ausgabewerte außerhalb des eigentlichen Lohnsteuerberechnungsprogramms zu addieren; hinzuzurechnen sind auch die Ausgabewerte VKVSONST.
VKVSONST	Für den Lohnzahlungszeitraum berücksichtigte Beiträge des Arbeitnehmers zur privaten Basis-Krankenversicherung und privaten Pflege-Pflichtversicherung (ggf. auch die Mindestvorsorgepauschale) in Cent bei sonstigen Bezügen. Der Ausgabewert kann auch negativ sein. Für tarifermäßig zu besteuernde Vergütungen für mehrjährige Tätigkeiten enthält der PAP keinen entsprechenden Ausgabewert.

4. Interne Felder

Das Programm verwendet intern folgende Felder (wenn ggf. solche Felder im Umfeld des Programms verwendet werden sollen, können sie als Ausgangsparameter behandelt werden, soweit sie nicht während des Programmdurchlaufs noch verändert wurden). Die internen Felder müssen vor Aufruf des Programms gelöscht werden:

Name	Bedeutung
ALTE	Altersentlastungsbetrag in Euro, Cent (2 Dezimalstellen)
ANP	Arbeitnehmer-Pauschbetrag/Werbungskosten-Pauschbetrag in Euro
ANTEIL1	Auf den Lohnzahlungszeitraum entfallender Anteil von Jahreswerten auf ganze Cent abgerundet
BMG	Bemessungsgrundlage für Altersentlastungsbetrag in Euro, Cent (2 Dezimalstellen)
BBGKVPV	Beitragsbemessungsgrenze in der gesetzlichen Krankenversicherung und der sozialen Pflegeversicherung in Euro
BBGRV	Allgemeine Beitragsbemessungsgrenze in der allgemeinen Rentenversicherung in Euro
DIFF	Differenz zwischen ST1 und ST2 in Euro
EFA	Entlastungsbetrag für Alleinerziehende in Euro
FVB	Versorgungsfreibetrag in Euro, Cent (2 Dezimalstellen)
FVBSO	Versorgungsfreibetrag in Euro, Cent (2 Dezimalstellen) für die Berechnung der Lohnsteuer für den sonstigen Bezug
FVBZ	Zuschlag zum Versorgungsfreibetrag in Euro
FVBZSO	Zuschlag zum Versorgungsfreibetrag in Euro für die Berechnung der Lohnsteuer beim sonstigen Bezug
HBALTE	Maximaler Altersentlastungsbetrag in Euro
HFVB	Maßgeblicher maximaler Versorgungsfreibetrag in Euro
HFVBZ	Maßgeblicher maximaler Zuschlag zum Versorgungsfreibetrag in Euro, Cent (2 Dezimalstellen)
HFVBZSO	Maßgeblicher maximaler Zuschlag zum Versorgungsfreibetrag in Euro, Cent (2 Dezimalstellen) für die Berechnung der Lohnsteuer für den sonstigen Bezug

HOCH	Zwischenfeld zu X für die Berechnung der Steuer nach § 39b Absatz 2 Satz 7 EStG in Euro
J	Nummer der Tabellenwerte für Versorgungsparameter
JBMG	Jahressteuer nach § 51a EStG, aus der Solidaritätszuschlag und Bemessungsgrundlage für die Kirchenlohnsteuer ermittelt werden, in Euro
JLFREIB	Auf einen Jahreslohn hochgerechneter LZZFREIB in Euro, Cent (2 Dezimalstellen)
JLHINZU	Auf einen Jahreslohn hochgerechnete LZZHINZU in Euro, Cent (2 Dezimalstellen)
JW	Jahreswert, dessen Anteil für einen Lohnzahlungszeitraum in UPANTEIL errechnet werden soll, in Cent
K	Nummer der Tabellenwerte für Parameter bei Altersentlastungsbetrag
KENNVMT	Merker für Berechnung Lohnsteuer für mehrjährige Tätigkeit 0 = normale Steuerberechnung 1 = Steuerberechnung für mehrjährige Tätigkeit 2 = Ermittlung der Vorsorgepauschale ohne Entschädigungen i. S. d. § 24 Nummer 1 EStG
KFB	Summe der Freibeträge für Kinder in Euro
KVSATZAG	Beitragssatz des Arbeitgebers zur Krankenversicherung (5 Dezimalstellen)
KVSATZAN	Beitragssatz des Arbeitnehmers zur Krankenversicherung (5 Dezimalstellen)
KZTAB	Kennzahl für die Einkommensteuer-Tarifarten: 1 = Grundtarif 2 = Splittingtarif
LSTJAHR	Jahreslohnsteuer in Euro
LST1, LST2, LST3, LSTOSO, LSTSO	Zwischenfelder der Jahreslohnsteuer in Cent
MIST	Mindeststeuer für die Steuerklassen V und VI in Euro
PVSATZAG	Beitragssatz des Arbeitgebers zur Pflegeversicherung (5 Dezimalstellen)
PVSATZAN	Beitragssatz des Arbeitnehmers zur Pflegeversicherung (5 Dezimalstellen)
RVSATZAN	Beitragssatz des Arbeitnehmers in der allgemeinen gesetzlichen Rentenversicherung (4 Dezimalstellen)
RW	Rechenwert in Gleitkommadarstellung
SAP	Sonderausgaben-Pauschbetrag in Euro
SOLZFREI	Freigrenze für den Solidaritätszuschlag in Euro

ST	Tarifliche Einkommensteuer in Euro
ST1	Tarifliche Einkommensteuer auf das 1,25-fache ZX in Euro
ST2	Tarifliche Einkommensteuer auf das 0,75-fache ZX in Euro
STOVM	Zwischenfeld zur Ermittlung der Steuer auf Vergütungen für mehrjährige Tätigkeit in Euro
TAB1	Tabelle für die Prozentsätze des Versorgungsfreibetrags
TAB2	Tabelle für die Höchstbeträge des Versorgungsfreibetrags
TAB3	Tabelle für die Zuschläge zum Versorgungsfreibetrag
TAB4	Tabelle für die Prozentsätze des Altersentlastungsbetrags
TAB5	Tabelle für die Höchstbeträge des Altersentlastungsbetrags
TBSVORV	Teilbetragssatz der Vorsorgepauschale für die Rentenversicherung (2 Dezimalstellen)
VBEZB	Bemessungsgrundlage für den Versorgungsfreibetrag in Cent
VBEZBSO	Bemessungsgrundlage für den Versorgungsfreibetrag in Cent für den sonstigen Bezug
VERGL	Zwischenfeld zu X für die Berechnung der Steuer nach § 39b Absatz 2 Satz 7 EStG in Euro
VHB	Höchstbetrag der Mindestvorsorgepauschale für die Kranken- und Pflegeversicherung in Euro, Cent (2 Dezimalstellen)
VKV	Jahreswert der berücksichtigten Beiträge zur privaten Basis-Krankenversicherung und privaten Pflege-Pflichtversicherung (ggf. auch die Mindestvorsorgepauschale) in Cent
VSP	Vorsorgepauschale mit Teilbeträgen für die Rentenversicherung sowie die gesetzliche Kranken- und soziale Pflegeversicherung nach fiktiven Beträgen oder ggf. für die private Basiskrankenversicherung und private Pflege-Pflichtversicherung in Euro, Cent (2 Dezimalstellen)
VSPN	Vorsorgepauschale mit Teilbeträgen für die Rentenversicherung sowie der Mindestvorsorgepauschale für die Kranken- und Pflegeversicherung in Euro, Cent (2 Dezimalstellen)
VSP1	Zwischenwert 1 bei der Berechnung der Vorsorgepauschale in Euro, Cent (2 Dezimalstellen)
VSP2	Zwischenwert 2 bei der Berechnung der Vorsorgepauschale in Euro, Cent (2 Dezimalstellen)
VSP3	Vorsorgepauschale mit Teilbeträgen für die

X	Zu versteuerndes Einkommen gem. § 32a Absatz 1 und 2 EStG in Euro, Cent (2 Dezimalstellen)
Y	Gem. § 32a Absatz 1 EStG (6 Dezimalstellen)
ZRE4	Auf einen Jahreslohn hochgerechnetes RE4 in Euro, Cent (2 Dezimalstellen) nach Abzug der Freibeträge nach § 39b Absatz 2 Satz 3 und 4 EStG
ZRE4J	Auf einen Jahreslohn hochgerechnetes RE4 in Euro, Cent (2 Dezimalstellen)
ZRE4VP	Auf einen Jahreslohn hochgerechnetes RE4 in Euro, Cent (2 Dezimalstellen) ggf. nach Abzug der Entschädigungen i. S. d. § 24 Nummer 1 EStG in Euro, Cent (2 Dezimalstellen)
ZTABFB	Feste Tabellenfreibeträge (ohne Vorsorgepauschale) in Euro, Cent (2 Dezimalstellen)
ZVBEZ	Auf einen Jahreslohn hochgerechnetes VBEZ abzüglich FVB in Euro, Cent (2 Dezimalstellen)
ZVBEZJ	Auf einen Jahreslohn hochgerechnetes VBEZ in Euro, Cent (2 Dezimalstellen)
ZVE	Zu versteuerndes Einkommen in Euro, Cent (2 Dezimalstellen)
ZX	Zwischenfeld zu X für die Berechnung der Steuer nach § 39b Absatz 2 Satz 7 EStG in Euro
ZZX	Zwischenfeld zu X für die Berechnung der Steuer nach § 39b Absatz 2 Satz 7 EStG in Euro

**Programmablaufplan für die Erstellung von Lohnsteuertabellen für 2015
zur manuellen Berechnung der Lohnsteuer (einschließlich der Berechnung
des Solidaritätszuschlags und der Bemessungsgrundlage für die Kirchenlohnsteuer)**

Inhalt

1. Gesetzliche Grundlagen/Allgemeines
 - Erläuterungen
 - 2.1 Allgemeines
 - 2.2 Verhältnis zur maschinellen Lohnsteuerberechnung
2. 2.3 Freibeträge für Versorgungsbezüge und Altersentlastungsbetrag
 - 2.4 Vorsorgepauschale
 - 2.5 Feldlängen
 - 2.6 Symbole
- Schnittstellenkonventionen
3. 3.1 Eingangsparameter
 - 3.2 Ausgangsparameter
4. Interne Felder
- 5.

1. Gesetzliche Grundlagen/Allgemeines

Der Programmablaufplan enthält gem. § 51 Absatz 4 Nummer 1a EStG die Berechnung für die Herstellung von Lohnsteuertabellen einschließlich der Berechnung des Solidaritätszuschlags und der Bemessungsgrundlage für die Kirchenlohnsteuer mit Lohnstufen.

Der Programmablaufplan berücksichtigt die ab 2015 greifende Änderung der Berechnung des Teilbetrags der Vorsorgepauschale für die gesetzliche Krankenversicherung (§ 39b Absatz 2 Satz 5 Nummer 3 Buchstabe b EStG i. d. F. des Gesetzes zur Anpassung des nationalen Steuerrechts an den Beitritt Kroatiens zur EU und zur Änderung weiterer steuerlicher Vorschriften vom 25. Juli 2014, BGBl. I S. 1266).

Bei der Aufstellung wurde im Übrigen für 2015 berücksichtigt, dass

- in der gesetzlichen Krankenversicherung und sozialen Pflegeversicherung die Beitragsbemessungsgrenze 49 500 Euro (2014: 48 600 Euro) beträgt,
- in der gesetzlichen Krankenversicherung der ermäßigte Beitragssatz (§ 243 SGB V) 14,0 % (2014: 14,9 %) beträgt,
- der durchschnittliche Zusatzbeitragssatz in der gesetzlichen Krankenversicherung 0,90 % beträgt,
- in der sozialen Pflegeversicherung der bundeseinheitliche Beitragssatz 2,35 % (2014: 2,05 %) beträgt,
- in der allgemeinen Rentenversicherung die allgemeine Beitragsbemessungsgrenze (BBG West) 72 600 Euro (2014: 71 400 Euro) und die Beitragsbemessungsgrenze Ost (BBG Ost) 62 400 Euro (2014: 60 000 Euro) beträgt,
- in der allgemeinen Rentenversicherung der Beitragssatz 18,7 % (2014: 18,9 %) beträgt und
- der Teilbetrag der Vorsorgepauschale für die Rentenversicherung um 4 Prozentpunkte auf 60 % steigt (§ 39b Absatz 4 EStG).

2. Erläuterungen

2.1 Allgemeines

Es sind tägliche, wöchentliche, monatliche und jährliche Lohnzahlungszeiträume berücksichtigt. Die Aufteilung von Jahresbeträgen auf unterjährige Lohnzahlungszeiträume wird entsprechend den in § 39b Absatz 2 Satz 9 EStG angegebenen Bruchteilen vorgenom-

men. Bruchteile eines Cent werden entsprechend den Angaben im Programmablaufplan auf ganze Cent aufgerundet bzw. bleiben außer Ansatz.

Hat ein Rechenergebnis oder ein zu übertragendes Feld Dezimalstellen, die im Empfangsfeld nicht vorgesehen sind, und ist im Programmablaufplan nichts anderes angegeben, sind diese überschüssigen Dezimalstellen wegzulassen. Dies gilt jedoch nur für die im Programmablaufplan genannten Felder. Zwischenfelder, die durch die Programmierung oder die verwendete Programmiersprache notwendig werden, sind nicht zu runden.

2.2 Verhältnis zur maschinellen Lohnsteuerberechnung

Der "Programmablaufplan für die Erstellung von Lohnsteuertabellen für 2015 zur manuellen Berechnung der Lohnsteuer" ist an den "Programmablaufplan für die maschinelle Berechnung der vom Arbeitslohn einzubehaltenden Lohnsteuer, des Solidaritätszuschlags und der Maßstabsteuer für die Kirchenlohnsteuer für 2015" angelehnt. So sind Felder und Unterprogramme häufig identisch.

2.3 Freibeträge für Versorgungsbezüge und Altersentlastungsbetrag

Werden Versorgungsbezüge als laufender Arbeitslohn gezahlt, bleibt höchstens der auf den jeweiligen Lohnzahlungszeitraum entfallende Anteil der Freibeträge für Versorgungsbezüge (§ 19 Absatz 2 EStG) steuerfrei. Dieser Anteil ist wie folgt zu ermitteln: Bei monatlicher Lohnzahlung sind die Jahresbeträge mit einem Zwölftel, bei wöchentlicher Lohnzahlung die Monatsbeträge mit 7/30 und bei täglicher Lohnzahlung die Monatsbeträge mit 1/30 anzusetzen. Dabei darf der sich hiernach insgesamt ergebende Monatsbetrag auf den nächsten vollen Euro-Betrag, der Wochenbetrag auf den nächsten durch zehn teilbaren Centbetrag und der Tagesbetrag auf den nächsten durch fünf teilbaren Centbetrag aufgerundet werden. Der dem Lohnzahlungszeitraum entsprechende anteilige Höchstbetrag darf auch dann nicht überschritten werden, wenn in früheren Lohnzahlungszeiträumen desselben Kalenderjahres wegen der damaligen Höhe der Versorgungsbezüge ein niedrigerer Betrag als der Höchstbetrag berücksichtigt worden ist. Eine Verrechnung des in einem Monat nicht ausgeschöpften Höchstbetrags mit den den Höchstbetrag übersteigenden Beträgen eines anderen Monats ist nicht zulässig. Die vorstehenden Regelungen gelten nicht in den Fällen des permanenten Lohnsteuer-Jahresausgleiches nach § 39b Absatz 2 Satz 12 EStG i. V. m. R 39b.8 LStR. Der Zuschlag zum Versorgungsfreibetrag ist in der Steuerklasse VI nicht zu berücksichtigen (§ 39b Absatz 2 Satz 5 Nummer 1 EStG).

Die vorstehende Regelung gilt für die Berücksichtigung des Altersentlastungsbetrags entsprechend.

2.4 Vorsorgepauschale

Aus Vereinfachungsgründen wird bei der Erstellung der Lohnsteuertabellen - bezogen auf den Teilbetrag der Vorsorgepauschale für die soziale Pflegeversicherung - der Beitragszuschlag für Kinderlose (§ 55 Absatz 3 SGB XI) in keinem Fall berücksichtigt. Beim Teilbetrag der Vorsorgepauschale für die gesetzliche Krankenversicherung ist immer auf den durchschnittlichen Zusatzbeitragssatz der Krankenkassen (s. § 242a SGB V) abzustellen (s. BT-Drs. 18/1529 vom 26. Mai 2014, S. 65 letzter Absatz).

Werden vom privat versicherten Arbeitnehmer Basiskranken- und Pflege-Pflichtversicherungsbeiträge nachgewiesen, ist die Lohnsteuer in einer Nebenrechnung zu ermitteln. Dabei werden die nachgewiesenen Beiträge des Arbeitnehmers um die nach den Lohnsteuertabellen für den tatsächlichen (Brutto-)Jahresarbeitslohn berücksichtigten Teilbeträge der Vorsorgepauschale gemindert. Von dem verbleibenden Betrag ist der typisierte Arbeitgeberzuschuss zur Kranken- und Pflegeversicherung abziehen, wenn der Arbeitgeber verpflichtet ist, einen Zuschuss zur Kranken- und Pflegeversicherung zu zahlen. Der so ermittelte Wert ist von dem maßgeblichen Bruttoarbeitslohn abziehen. Die Lohnsteuer ist für den geminderten Bruttoarbeitslohn in der Tabelle abzulesen. Für diese Nebenrechnung weisen die Tabellen für privat versicherte Arbeitnehmer den typisierten Arbeitgeberzuschuss und die Teilbeträge der Vorsorgepauschale für die Kranken- und Pflegeversicherung (ggf. die Mindestvorsorgepauschale) aus.

Beispiel 1:

Ein Arbeitnehmer in der Steuerklasse III (keine Kinder, Beitragsbemessungsgrenze West) erhält einen Bruttojahresarbeitslohn von 50 000 Euro. Er ist in der gesetzlichen Rentenversicherung pflichtversichert und privat kranken- und pflegeversichert. Seine nachgewiesenen Basiskranken- und Pflege-Pflichtversicherungsbeiträge betragen 9 600 Euro im Jahr. Dazu erhält er einen Zuschuss von seinem Arbeitgeber.

Die Lohnsteuer nach der allgemeinen Lohnsteuertabelle beträgt 5 720 Euro im Jahr; dabei ist durch die Berücksichtigung der Vorsorgepauschale ein Aufwand für gesetzliche Kranken- und soziale Pflegeversicherung von 4 492 Euro berücksichtigt; der typisierte Arbeitgeberzuschuss beträgt in 2015 4 046 Euro. Um die nachgewiesenen Basiskranken- und Pflege-Pflichtversicherungsbeiträge zu berücksichtigen, sind in einer Nebenrechnung diese Beiträge um den nach der allgemeinen Lohnsteuertabelle berücksichtigten Aufwand für die gesetzliche Kranken- und soziale Pflegeversicherung und den typisierten Arbeitgeberzuschuss zu mindern. Es verbleiben (9 600 Euro - 4 492 Euro - 4 046 Euro =) 1 062 Euro, die den Bruttojahresarbeitslohn mindern. In diesem Fall ist die Lohnsteuer bei einem Bruttojahresarbeitslohn von (50 000 Euro - 1 062 Euro =) 48 938 Euro abzulesen. Die Lohnsteuer beträgt in der Steuerklasse III 5 466 Euro.

Beispiel 2:

Ein Beamter in der Steuerklasse I ohne Kinder erhält einen Jahresarbeitslohn von 15 000 Euro. Seine nachgewiesenen Basis- und Pflege-Pflichtversicherungsbeiträge betragen 2 400 Euro im Jahr. Er erhält keinen Zuschuss von seinem Arbeitgeber.

Die Lohnsteuer nach der besonderen Lohnsteuertabelle beträgt 676 Euro im Jahr; dabei ist durch die Berücksichtigung der Mindestvorsorgepauschale bereits ein Aufwand von 1 801 Euro berücksichtigt. Um die nachgewiesenen Basis- und Pflege-Pflichtversicherungsbeiträge zu berücksichtigen, sind in einer Nebenrechnung diese Beiträge um die nach der besonderen Lohnsteuertabelle berücksichtigte Mindestvorsorgepauschale zu mindern. Es verbleiben (2 400 Euro - 1 801 Euro =) 599 Euro, die den Jahresarbeitslohn mindern. In diesem Fall ist die Lohnsteuer bei einem Jahresarbeitslohn von (15 000 Euro - 599 Euro =) 14 401 Euro abzulesen. Die Lohnsteuer beträgt in der Steuerklasse I 570 Euro.

Für Fälle, in denen die Lohnsteuertabellen keine Möglichkeit zur Berechnung anbieten, wird auf der Internetseite www.bmf-steuerrechner.de eine maschinelle Berechnung der Lohnsteuer durch das Bundesministerium der Finanzen angeboten.

2.5 Feldlängen

Das Format und die Länge der Parameter und internen Felder sind bei der Programmierung (Codierung) zu bestimmen, soweit sie sich nicht unmittelbar aus den Erläuterungen oder dem Programmablaufplan ergeben.

Feldbeschreibungen ohne Stellenangaben beziehen sich auf Ganzzahlen, ansonsten sind die Nachkommastellen angegeben. Bei der Steuerberechnung werden Gleitkommafelder verwendet.

2.6 Symbole

Die im Programmablaufplan verwendeten Sinnbilder entsprechen der Zeichenschablone nach DIN 66001.

Darüber hinaus bedeuten:

↓ = Wert nach unten abrunden (z. B. Euro ↓ = auf volle Euro abrunden)

↑ = Wert nach oben aufrunden (z. B. Cent ↑ = auf volle Cent aufrunden)

→ = „übertragen nach“ (Zuweisung)

3. Schnittstellenkonventionen

3.1 Eingangsparameter

Die Plausibilität der Parameter wird im Programm nicht geprüft. Sie müssen daher in Vorprogrammen des Arbeitgebers abgesichert werden. Es kommen z. B. in Betracht:

- Vorzeichenprüfung,
- Prüfung auf gültigen Inhalt (z. B. Wert in LZZ nur 1, 2, 3 oder 4)

Es werden folgende Eingangsparameter benötigt:

Name	Bedeutung
KRV	0 = der Arbeitnehmer ist in der gesetzlichen Rentenversicherung oder einer berufsständischen Versorgungseinrichtung pflichtversichert oder, bei Befreiung von der Versicherungspflicht, freiwillig versichert; es gilt die allgemeine Beitragsbemessungsgrenze (BBG West) 1 = der Arbeitnehmer ist in der gesetzlichen Rentenversicherung oder einer berufsständischen Versorgungseinrichtung pflichtversichert oder, bei Befreiung von der Versicherungspflicht, freiwillig versichert; es gilt die Beitragsbemessungsgrenze Ost (BBG Ost) 2 = wenn nicht 0 oder 1
LZZ	Lohnzahlungszeitraum: 1 = Jahr 2 = Monat 3 = Woche 4 = Tag
PKV	0 = gesetzlich krankenversicherte Arbeitnehmer 1 = privat krankenversicherte Arbeitnehmer
PVS	0 = Pflegeversicherung außerhalb Sachsens 1 = Pflegeversicherung in Sachsen

3.2 Ausgangsparameter

Als Ergebnis stellt das Programm folgende Ausgangsparameter zur Verfügung:

Name	Bedeutung
BK	Bemessungsgrundlage für die Kirchenlohnsteuer in Cent
BVSP	Im Rahmen der Lohnsteuerberechnung im Lohnzahlungszeitraum berücksichtigter Teil der Vorsorgepauschale für Kranken- und Pflegeversicherungsaufwendungen in Cent
LSTBZU	Lohnsteuer im Lohnzahlungszeitraum in Cent
LZALOG	Obergrenze der Tabellenstufe in der Lohnsteuertabelle für den Lohnzahlungszeitraum in Cent
LZALUG	Untergrenze der Tabellenstufe in der Lohnsteuertabelle für den Lohnzahlungszeitraum in Cent
SOLZLZZ	Für den Lohnzahlungszeitraum einzubehaltender Solidaritätszuschlag in Cent
TAGZ	Typisierter Arbeitgeberzuschuss zur Kranken- und Pflegeversicherung für den Lohnzahlungszeitraum in Cent

4. Interne Felder

Das Programm verwendet intern folgende Felder. Sollen solche Felder im Umfeld des Programms verwendet werden, können sie als Ausgangsparameter behandelt werden, soweit sie nicht während des Programmdurchlaufs noch verändert wurden. Die internen Felder müssen vor Aufruf des Programms gelöscht werden:

Name	Bedeutung
ANP	Arbeitnehmer-Pauschbetrag in Euro
ANTEIL1	Auf den Lohnzahlungszeitraum entfallender Anteil von Jahreswerten auf ganze Cent abgerundet
BBGKVPV	Beitragsbemessungsgrenze in der gesetzlichen Krankenversicherung und der sozialen Pflegeversicherung in Euro
BBGRV	Allgemeine Beitragsbemessungsgrenze in der allgemeinen Rentenversicherung in Euro
DIFF	Differenz zwischen ST1 und ST2 in Euro
EFA	Entlastungsbetrag für Alleinerziehende in Euro
JBMG	Jahressteuer nach § 51a EStG, aus der Solidaritätszuschlag und Bemessungsgrundlage für die Kirchenlohnsteuer ermittelt werden, in Euro
JW	Jahreswert, dessen Anteil für einen Lohnzahlungszeitraum in UPANTEIL errechnet werden soll, in Cent
KFB	Summe der Freibeträge für Kinder in Euro
KVSATZAG	Beitragssatz des Arbeitgebers zur gesetzlichen Krankenversicherung (5 Dezimalstellen)
KVSATZAN	Beitragssatz des Arbeitnehmers zur gesetzlichen Krankenversicherung (5 Dezimalstellen)
KVZ	Durchschnittlicher Zusatzbeitragssatz eines gesetzlich krankenversicherten Arbeitnehmers in Prozent (2 Dezimalstellen)
KZTAB	Kennzahl für die Einkommensteuer-Tarifararten: 1 = Grundtarif 2 = Splittingtarif
LSTJAHR	Jahreslohnsteuer in Euro
MIST	Mindeststeuer für die Steuerklassen V und VI in Euro
PVSATZAG	Beitragssatz des Arbeitgebers zur sozialen Pflegeversicherung (5 Dezimalstellen)
PVSATZAN	Beitragssatz des Arbeitnehmers zur sozialen Pflegeversicherung (5 Dezimalstellen)
RVSATZAN	Beitragssatz des Arbeitnehmers in der allgemeinen gesetzlichen Rentenversicherung (4 Dezimalstellen)
RW	Rechenwert in Gleitkommadarstellung
SAP	Sonderausgaben-Pauschbetrag in Euro

SOLZFREI	Freigrenze für den Solidaritätszuschlag in Euro
SOLZJ	Solidaritätszuschlag auf die Jahreslohnsteuer in Euro, Cent (2 Dezimalstellen)
SOLZMIN	Zwischenwert für den Solidaritätszuschlag auf die Jahreslohnsteuer in Euro, Cent (2 Dezimalstellen)
ST	Tarifliche Einkommensteuer in Euro
STKL	Steuerklasse: 1 = I 2 = II 3 = III 4 = IV 5 = V 6 = VI
ST1	Tarifliche Einkommensteuer auf das 1,25-fache ZX in Euro
ST2	Tarifliche Einkommensteuer auf das 0,75-fache ZX in Euro
TBSVORV	Teilbetragssatz der Vorsorgepauschale für die Rentenversicherung (2 Dezimalstellen)
VHB	Höchstbetrag der Mindestvorsorgepauschale für die Kranken- und Pflege-Pflichtversicherung in Euro, Cent (2 Dezimalstellen)
VSP	Vorsorgepauschale mit Teilbeträgen für die Rentenversicherung sowie die gesetzliche Kranken- und soziale Pflegeversicherung nach fiktiven Beträgen oder ggf. für die private Krankenversicherung in Euro, Cent (2 Dezimalstellen)
VSPN	Vorsorgepauschale mit Teilbeträgen für die Rentenversicherung sowie der Mindestvorsorgepauschale für die Kranken- und Pflege-Pflichtversicherung in Euro, Cent (2 Dezimalstellen)
VSP1	Zwischenwert 1 bei der Berechnung der Vorsorgepauschale in Euro, Cent (2 Dezimalstellen)
VSP2	Zwischenwert 2 bei der Berechnung der Vorsorgepauschale in Euro, Cent (2 Dezimalstellen)
X	Zu versteuerndes Einkommen gem. § 32a Absatz 1 und 2 EStG in Euro, Cent (2 Dezimalstellen)
Y	Gem. § 32a Absatz 1 EStG (6 Dezimalstellen)
ZKF	Zahl der Freibeträge für Kinder (eine Dezimalstelle, nur bei Steuerklassen I, II, III und IV)
ZRE4	Steuerpflichtiger Arbeitslohn in Euro, Cent (2 Dezimalstellen)
ZRE4O	Maßgeblicher steuerpflichtiger Arbeitslohn in Euro, Cent (2 Dezimalstellen)
ZRE4VP	Auf einen Jahreslohn hochgerechnetes

Steuerberaterprüfung

**Gleich lautende Erlasse
der obersten Finanzbehörden der Länder
über den Termin der schriftlichen Steuerberaterprüfung 2015 und
die hierfür zugelassenen Hilfsmittel**

vom 11. November 2014

Der schriftliche Teil der Steuerberaterprüfung 2015 findet bundeseinheitlich vom

6. bis 8. Oktober 2015

statt. Für die Zulassung zur Prüfung, Befreiung von der Prüfung und die organisatorische Durchführung der Prüfung sind die Steuerberaterkammern zuständig. Entsprechende Anträge sind an die zuständigen Steuerberaterkammern zu richten. Näheres regeln die Bekanntmachungen der Steuerberaterkammern, die in den Kammermitteilungen und auf den Internetseiten der Steuerberaterkammern veröffentlicht werden.

Für den schriftlichen Teil der Steuerberaterprüfung 2015 werden als Hilfsmittel Textausgaben (Loseblatt-Sammlung oder gebunden) beliebiger Verlage zugelassen. Mindestens benötigt werden die Texte folgender Gesetze einschließlich ggf. hierzu erlassener Durchführungsverordnungen und Richtlinien:

- Abgabenordnung, Finanzgerichtsordnung, Verwaltungszustellungsgesetz,
- Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetz, Bewertungsgesetz,
- Umsatzsteuergesetz,
- Einkommensteuergesetz, Körperschaftsteuergesetz, Gewerbesteuergesetz,
- Umwandlungsgesetz, Umwandlungssteuergesetz,
- Außensteuergesetz,
- Investitionszulagengesetz,
- Grunderwerbsteuergesetz, Grundsteuergesetz,
- Bürgerliches Gesetzbuch, Handelsgesetzbuch, Aktiengesetz, GmbH-Gesetz,
- Steuerberatungsgesetz.

Es liegt in der Verantwortung der Bewerber, dafür Sorge zu tragen, dass ihnen neben dem aktuellen Rechtsstand des Prüfungsjahres 2015 die vorgenannten Vorschriften auch in der für das Kalenderjahr 2014 geltenden Fassung zur Verfügung stehen. Sofern bei der Lösung einzelner Aufgaben ein anderer Rechtsstand maßgeblich ist, werden die entsprechenden Rechtsvorschriften dem Aufgabentext als Anlage beigelegt.

Die Textausgaben dürfen weitere Gesetzestexte, Verwaltungsanweisungen der Finanzbehörden, Leitsatzzusammenstellungen, Fußnoten und Stichwortverzeichnisse enthalten. Fachkommentare sind ausdrücklich nicht zugelassen.

Die jeweiligen Textausgaben sind von den Bewerbern selbst zu beschaffen und zur Prüfung mitzubringen. Sie dürfen außer Unterstreichungen, Markierungen und Hilfen zum schnelleren Auffinden der Vorschriften (sog. Griffregister) keine weiteren Anmerkungen oder Eintragungen enthalten. Die Griffregister dürfen Stichworte aus der Überschrift und Paragraphen enthalten. Eine weitere Beschriftung ist nicht zulässig.

Die Benutzung eines nicht programmierbaren Taschenrechners ist zulässig.

Ministerium für Finanzen und Wirtschaft Baden-Württemberg

3 - S 095.4/13

Bayerisches Staatsministerium der Finanzen, für Landesentwicklung und Heimat

37 - S 0853 - 115 - 19998/14

Senatsverwaltung für Finanzen Berlin

S 0853 - 5/1991

Ministerium der Finanzen des Landes Brandenburg

36 - S 0853 - 2012#001

Die Senatorin für Finanzen der Freien Hansestadt Bremen

S 0853 - 2803

Finanzbehörde der Freien und Hansestadt Hamburg

55 - S 0853 - 030/012

Hessisches Ministerium der Finanzen

S 0853 A - 002 II 12

Finanzministerium Mecklenburg-Vorpommern

IV - S 0853 - 00000/2014/002

Niedersächsisches Finanzministerium

S 0853 - 4 - 33 2

Finanzministerium des Landes Nordrhein-Westfalen

S 0853 - 7 - V A 2

Ministerium der Finanzen des Landes Rheinland-Pfalz

S 0853 A - 14-001 - 447

Saarland

Ministerium für Finanzen und Europa

B/1 - S 0853 - 1#012, 2014/47509

Sächsisches Staatsministerium der Finanzen

31 - S 0853/2/213 - 2014/22728

Ministerium der Finanzen des Landes Sachsen-Anhalt

44 - S 0954 - 3

Finanzministerium des Landes Schleswig-Holstein

S 0853 - 094

Thüringer Finanzministerium

S 0853 A - 3

Bundesministerium der Finanzen

Berlin, 1. Dezember 2014

IV D 3 - S 7329/14/10001

2014/1072490

Oberste Finanzbehörden
der L ä n d e r

Umsatzsteuer-Umrechnungskurse für den Monat November 2014

Gemäß § 16 Absatz 6 Satz 1 UStG werden die Umsatzsteuer-Umrechnungskurse für den Monat **November** 2014 wie folgt bekannt gegeben:

Euro-Referenzkurse

Australien	1 EUR =	1,4432	AUD
Brasilien	1 EUR =	3,1829	BRL
Bulgarien	1 EUR =	1,9558	BGN
China (VR)	1 EUR =	7,6411	CNY
Dänemark	1 EUR =	7,4415	DKK
Großbritannien	1 EUR =	0,79054	GBP
Hongkong	1 EUR =	9,6716	HKD
Indien	1 EUR =	76,9566	INR
Indonesien	1 EUR =	15 117,15	IDR
Israel	1 EUR =	4,7783	ILS
Japan	1 EUR =	145,03	JPY
Kanada	1 EUR =	1,4136	CAD
Korea, Republik	1 EUR =	1 370,36	KRW
Kroatien	1 EUR =	7,6700	HRK
Litauen	1 EUR =	3,4528	LTL
Malaysia	1 EUR =	4,1747	MYR
Mexiko	1 EUR =	16,9850	MXN
Neuseeland	1 EUR =	1,5928	NZD
Norwegen	1 EUR =	8,4912	NOK
Philippinen	1 EUR =	56,101	PHP
Polen	1 EUR =	4,2121	PLN
Rumänien	1 EUR =	4,4288	RON
Russland	1 EUR =	57,5193	RUB
Schweden	1 EUR =	9,2384	SEK
Schweiz	1 EUR =	1,2027	CHF
Singapur	1 EUR =	1,6173	SGD
Südafrika	1 EUR =	13,8359	ZAR
Thailand	1 EUR =	40,908	THB
Tschechien	1 EUR =	27,667	CZK
Türkei	1 EUR =	2,7885	TRY
Ungarn	1 EUR =	306,89	HUF
USA	1 EUR =	1,2472	USD

Die übrigen Währungen sind jeweils nach dem Tageskurs umzurechnen.

Eine monatlich fortgeschriebene Übersicht der Umsatzsteuer-Umrechnungskurse steht ab sofort auf den Internetseiten des Bundesministeriums der Finanzen (www.bundesfinanzministerium.de) unter der Rubrik Themen - Steuern - Steuerarten - Umsatzsteuer - Umsatzsteuer-Umrechnungskurse zum Herunterladen bereit.

Im Auftrag

Dr. H o f m a n n

Das **Bundeszentralamt für Steuern** (BZSt), eine Bundesoberbehörde im Geschäftsbereich des Bundesministeriums der Finanzen, sucht für das Jahr 2015

**Steuerbeamte/Steuerbeamtinnen
des gehobenen Dienstes
als Bundesbetriebsprüfer/-innen**

zur Verstärkung des Betriebsprüfungsdienstes des Bundes, insbesondere für West- und Süddeutschland.

Zum Aufgabenschwerpunkt gehört die Mitwirkung an Außenprüfungen bei Großbetrieben und Konzernen im gesamten Bundesgebiet (§ 5 Abs. 1 Nr. 1, § 19 Finanzverwaltungsgesetz).

Die Ausschreibung richtet sich an Personen mit mindestens zweijähriger Groß- und Konzernbetriebsprüfungserfahrung, die eine abgeschlossene Laufbahnprüfung für den gehobenen Dienst gemäß StBAPO (Ausbildungs- und Prüfungsordnung für die Steuerbeamtinnen und Steuerbeamten) mit mindestens befriedigendem Prüfungsergebnis oder mit ausreichendem Prüfungsergebnis in Verbindung mit überdurchschnittlichen Bewertungen in den letzten zwei dienstlichen Regelbeurteilungen haben.

Die Dienstposten sind vorläufig nach BesGr. A 13g bewertet.

Bei gleicher Eignung, Befähigung und fachlicher Leistung werden Frauen nach Maßgabe des Bundesgleichstellungsgesetzes, schwerbehinderte Menschen nach Maßgabe des Sozialgesetzbuches IX bevorzugt berücksichtigt. Bewerbungen von Menschen mit Migrationshintergrund, die die Einstellungsvoraussetzungen erfüllen, sind ausdrücklich erwünscht.

Sollten wir Ihr Interesse geweckt haben, erhalten Sie unter www.bzst.bund.de weitere Informationen über das BZSt und den vollständigen Ausschreibungstext zu dieser Stellenausschreibung. Wir freuen uns auf Ihre Bewerbung und bitten, Ihre aussagekräftigen Bewerbungsunterlagen unter Angabe des **Geschäftszeichens Q 2 A - P 1406/14/00001** bis zum **16. Januar 2015** an das

**Bundeszentralamt für Steuern
Referat Q 2 A
An der Kuppe 1
53225 Bonn**

zu senden.

Für eventuelle Rückfragen bitten wir Sie, Ihre Telefonnummer, unter der Sie tagsüber zu erreichen sind, anzugeben. Sofern Sie mit der Kommunikation per E-Mail einverstanden sind, bitten wir um Angabe Ihrer E-Mail-Adresse. Soweit von Ihrem Dienstherrn vorgeesehen, bitte ich Sie, Ihre Bewerbung auf dem Dienstweg zu versenden. Telefonische Auskünfte erteilen in Personalfragen Frau Rohrbach (BZSt; Tel.: 02 28/4 06-20 36), in Fachfragen Frau Zolk (BZSt; Tel.: 02 28/4 06-23 12).