

Neuerungen bei der Lohnbesteuerung bei beschränkt steuerpflichtigen Personen

Das Jahressteuergesetz 2019

A. EINLEITUNG

Mit Datum vom 08.05.2019 hat das Bundesministerium der Finanzen den Referentenentwurf des Jahressteuergesetzes 2019 (JStG 2019), korrekte Bezeichnung „Gesetz zur weiteren steuerlichen Förderung der Elektromobilität und zur Änderung weiterer steuerlicher Vorschriften“, vorgelegt. Es folgen nun die Anhörungen und Stellungnahmen der Gremien und Verbände, bevor das Bundeskabinett einen Regierungsentwurf zum JStG 2019 vorlegen wird.

Der Entwurf enthält einige Änderungen im Bereich des Lohnsteuerabzugs bei beschränkt steuerpflichtigen Arbeitnehmern, also bei Arbeitnehmern (AN), welche in Deutschland (D) weder über einen Wohnsitz verfügen noch hier ihren gewöhnlichen Aufenthalt haben. Darüber hinaus werden die Verpflichtungen wirtschaftlicher Arbeitgeber (AG) zum Lohnsteuerabzug im Rahmen der AN-Überlassung erweitert.

Nachfolgend sollen die Änderungen in einem ersten Überblick dargestellt werden.

B. STEUER-IDENTIFIKATIONSNUMMER FÜR BESCHRÄNKT STEUERPFLLICHIGE ARBEITNEHMER

Bisherige Regelung

Ein in D beschränkt steuerpflichtiger AN hat bisher keine Steuer-Identifikationsnummer erhalten, denn diese basieren auf den Meldedaten der Einwohnermeldebehörden (§ 139b (6) AO), bei denen es aber mangels Wohnsitzes nicht zu einer Registrierung der AN kommt. Die Lohnsteuer-Abzugsmerkmale werden z.Zt. vom Betriebsstättenfinanzamt des AG auf Antrag gebildet (§ 39 (2) S. 2 EStG) und auf einer besonderen Bescheinigung für den Lohnsteuerabzug bestätigt (§ 39 (3) S. 1 EStG). Die Bescheinigung ist Grundlage für den Lohnsteuerabzug und zum Lohnkonto zu nehmen (§ 39 (3) S. 4 EStG).

Der Antrag kann auch vom AG im Namen des AN gestellt werden (§ 39 (3) S. 3 EStG), es sei denn, der AN möchte einen Freibetrag berücksichtigt wissen. Letzteres führt allerdings auf Seiten des AN zu der Verpflichtung, für den Veranlagungszeitraum eine Steuererklärung einzureichen (§ 50 (2) S. 2 Nr. 4a EStG).

Geplante Neuregelung

Das papiergebundene Verfahren nach § 39 (3) EStG soll in das elektronische EStAM-Verfahren eingebunden werden. Hierzu wird dem beschränkt steuerpflichtigen AN auf Antrag eine Steuer-Identifikationsnummer erteilt. Er kann für die Antragstellung auch den AG bevollmächtigen.

Sollte dem AN (noch) keine Steuer-Identifikationsnummer erteilt sein, so soll weiterhin eine besondere Bescheinigung für den Lohnsteuerabzug ausgestellt werden (§ 39 (3) S. 5 EStG-Entw. iVm. § 39e (8) EStG). Ebenfalls wird zukünftig die Abrechnung nach den voraussichtlichen Lohnsteuer-Abzugsmerkmalen (also Stkl. I) für einen maximalen Zeitraum von drei Monaten ermöglicht, wenn

- der AG wegen technischer Schwierigkeiten den Abruf der LSt-Abzugsmerkmale nicht vornehmen kann oder
- der AN die fehlende Mitteilung über die Steuer-Identifikationsnummer nicht zu vertreten hat (§ 39 (3) S. 5 EStG-Entw. iVm. §§ 39e (8), 39c (1) S. 2-5 EStG).

Erste Bewertung

Die Regelung ist zu begrüßen, weil das Verfahren bisher mit der papiergebundenen Bescheinigung modernisierungsbedürftig erscheint. Die Einbindung in das EStAM-Abrufverfahren ist positiv, weil es sich hierbei um ein etabliertes und funktionsfähiges System handelt.

Neuerungen bei der Lohnbesteuerung bei beschränkt steuerpflichtigen Personen

Das Jahressteuergesetz 2019

Die Möglichkeit der Antragstellung durch den AG in Vollmacht für den AN führt zu einem zügigen und reibungslosen Verfahrensablauf, was gerade im LSt-Abzugsverfahren erforderlich ist. Die Bedeutung der Antragstellung durch den AG zeigt sich vor allem bei bestehenden sprachlichen Hürden. An die Form der Bevollmächtigung des AG (§ 80 (1) AO) sollten keine hohen Anforderungen gestellt werden. Zu empfehlen wäre, zukünftig den Prozess bei Abschluss der Arbeitsverträge um die Erteilung einer Vollmacht zum Antrag auf Erteilung einer Steuer-Identifikationsnummer zu ergänzen.

C. ERWEITERTER PERSONENKREIS FÜR DEN LOHNSTEUER-JAHRESAUSGLEICH

Bisherige Regelung

Nach § 42b EStG in der derzeitigen Fassung ist der AG berechtigt, einen LSt-Jahresausgleich für die bei ihm ganzjährig beschäftigten unbeschränkt steuerpflichtigen AN durchzuführen. Eine Pflicht hierzu besteht, wenn am 31.12. des betreffenden Jahres mindestens 10 AN beschäftigt werden (§ 42b (1) S. 2 EStG). Bei bestimmten Konstellationen darf kein LSt-Jahresausgleich vorgenommen werden (Einzelfälle in § 42b (1) S. 3 EStG).

Geplante Neuregelung

Die Regelung war unbeschränkt steuerpflichtigen AN vorbehalten. Der Referentenentwurf des JStG 2019 sieht vor, die Wörter „unbeschränkt einkommensteuerpflichtigen“ zu streichen und damit die Regelung für alle AN zur Anwendung gelangen zu lassen. Weitere Voraussetzung bleibt die ganzjährige Beschäftigung der AN, was den Anwendungsbereich massiv einschränken wird. Bei Beschäftigung während eines ganzen Kalenderjahres liegt im Regelfall ein mehr als sechs Monate umfassender Aufenthalt in D vor, welcher den gewöhnlichen Aufenthalt in D (§ 9 AO) und damit die unbeschränkte Einkommensteuerpflicht des AN begründet (§ 1 (1) EStG).

Erste Bewertung

Auf den ersten Blick stellt sich die Frage nach dem verbleibenden Anwendungsbereich der Neuregelung, denn für die meisten Fälle wird aufgrund der ganzjährigen Beschäftigung unbeschränkte Steuerpflicht bestehen. Zu denken ist an Grenzgänger, obwohl bereits jetzt EU-/EWR-Staatsangehörigen die Möglichkeit offen steht, die Umsetzung des Jahres-Lohnsteuerprinzips durch Beantragung einer Veranlagung zu ermöglichen (§ 50 (2) S. 2 Nr. 4b, S. 7 EStG). Der Anwendungsbereich wird damit auch im Bereich der Grenzgänger reduziert.

Rechtlich ist die Erweiterung des betroffenen Personenkreises zu begrüßen, weil die Lohnsteuer – unabhängig von der Steuerpflicht – eine Jahreslohnsteuer darstellt, welche vom Jahres-Arbeitslohn einzubehalten ist und nur während der einzelnen Lohnabrechnungszeiträume in Teilbeträgen zu erheben ist (§ 38a (1) – (3) EStG). Diesem Grundsatz würde bei Umsetzung des Entwurfs auch für ganzjährig beschäftigte beschränkt steuerpflichtige AN Rechnung getragen.

D. PFLICHT ZUR EINREICHUNG VON STEUERERKLÄRUNGEN

Bisherige Regelung

Grundsätzlich ist bei beschränkt steuerpflichtigen AN die Einkommensteuer mit der Lohnsteuer abgegolten, eine Veranlagung mit Abrechnung über die gezahlte Lohnsteuer findet nicht statt (§ 50 (2) S. 1 EStG). Diese Regelung dient der Verfahrensvereinfachung.

Neuerungen bei der Lohnbesteuerung bei beschränkt steuerpflichtigen Personen

Das Jahressteuergesetz 2019

Eine Steuererklärung kommt für diese AN nach § 50 (2) S. 2 Nr. 4 EStG nur in Betracht,

- wenn sie die Berücksichtigung eines Freibetrags bei den LSt-Abzugsmerkmalen beantragt haben oder
- wenn es sich um EU-/EWR-Staatsangehörige mit Wohnsitz in diesem Gebiet handelt (vgl. § 50 (2) S. 7 EStG).

Geplante Neuregelung

Der erste Anwendungsfall zur Einreichung einer Steuererklärung soll auf Fälle begrenzt werden, in denen der jährliche Arbeitslohn 11.900 € übersteigt. Bisher galt eine Bagatellgrenze von 11.600 €; sie war allerdings in § 46 (2) Nr. 4 EStG geregelt. Nun soll die Grenze direkt in § 50 (2) S. 2 Nr. 4a EStG-Entw. aufgenommen werden.

Weitere Fälle einer verpflichtenden Steuererklärung für beschränkt Steuerpflichtige werden eingeführt (§ 50 (2) S. 2 Nr. 4c EStG-Entw.):

- gleichzeitiger Arbeitslohnbezug von mehreren AG, soweit diese für den LSt-Abzug nicht zusammengerechnet werden
- Berechnung der LSt von einem sonstigen Bezug nach der „Fünftel-Regelung“
- Berechnung der LSt von einem sonstigen Bezug ohne Berücksichtigung des Arbeitslohns aus in demselben Jahr erzielten Arbeitslohn aus früheren Dienstverhältnissen.

Erste Bewertung

Insgesamt gesehen führen die Neuregelungen zu einer gerechteren Besteuerung, weil die Einkommensteuer im LSt-Abzugsverfahren in gleicher Höhe wie bei unbeschränkt Steuerpflichtigen festgesetzt werden kann. Damit wird der Gleichmäßigkeit der Besteuerung Rechnung getragen.

Die Überwachung bei der Einreichung der Steuererklärungen wird durch die eingeführte Steuer-Identifikationsnummer bei beschränkt Steuerpflichtigen erleichtert und ist automatisiert möglich. Auch dieses dient der Gleichmäßigkeit der Besteuerung und dem umfassenden Vollzug gesetzlicher Normen.

E. ABZUG VON LOHNSTEUER BEI WIRTSCHAFTLICHEM ARBEITGEBER

Bisherige Regelung

Nach § 38 (1) S. 2 EStG ist in Fällen der AN-Entsendung auch das in D ansässige aufnehmende Unternehmen zum LSt-Abzug verpflichtet, wenn es den Arbeitslohn für den entsandten AN wirtschaftlich trägt. Nach dem Gesetzeswortlaut ist damit für die LSt-Abzugsverpflichtung das tatsächliche Tragen des Arbeitslohns erforderlich. Nicht ausreichend ist, dass das aufnehmende deutsche Unternehmen den Arbeitslohn nach einem Fremdvergleich hätte tragen müssen. Hierin unterscheiden sich die Vorschriften über den Lohnsteuerabzug von denen bzgl. der Zuweisung des Besteuerungsrechts.

Auch die Rechtsprechung hat eine LSt-Abzugsverpflichtung für Arbeitslohn eines aufnehmenden Unternehmens nur bejaht, wenn dieser den Arbeitslohn wirtschaftlich tatsächlich trägt. Die Gesetzesbegründung zum Referentenentwurf dokumentiert dieses Verständnis ebenfalls und sieht den Handlungsbedarf des Gesetzgebers in dem Fehlen einer Abzugsverpflichtung bei unterbliebener wirtschaftlicher Belastung begründet.

Geplante Neuregelung

Ergänzend zur LSt-Abzugsverpflichtung bei tatsächlichem Tragen des Arbeitslohns soll der (wirtschaftliche) AG in Gestalt des aufnehmenden Unternehmens auch dann zum LSt-Abzug verpflichtet sein, wenn er den Arbeitslohn „nach dem Fremdvergleichsgrundsatz hätte tragen müssen“.

Neuerungen bei der Lohnbesteuerung bei beschränkt steuerpflichtigen Personen

Das Jahressteuergesetz 2019

Erste Bewertung

Die Erweiterung der LSt-Abzugsverpflichtung ist für die Anwenderpraxis schwer umzusetzen. Der Begriff des wirtschaftlichen AG löst immer wieder Diskussionen und Streitfragen zwischen Unternehmen und Finanzverwaltung aus. Nicht immer kann klar definiert werden, ob die AN-Entsendung beim aufnehmenden Unternehmen dessen Stellung als wirtschaftlichen AG begründet. Durch die Regelung, dass der LSt-Abzug nur dann erfolgt, wenn es tatsächlich zu einer Weiterbelastung des Arbeitslohns kommt, war das Konfliktpotenzial im Bereich der Lohnsteuer deutlich vermindert. In der Folge war auch nur ein geringes Haftungsrisiko gegeben.

Das Haftungsrisiko des AG für nicht einbehaltene Lohnsteuer wird sich bei Umsetzung der Neuregelung erheblich erhöhen. Neben der grundsätzlichen Frage nach dem wirtschaftlichen AG ist nun auch zu klären, ob der Fremdvergleichsgrundsatz dazu führt, dass der Arbeitslohn eigentlich weiter zu belasten wäre.

Weiter ist zu bedenken, dass das aufnehmende Unternehmen die Lohnsteuer aus einem Arbeitslohn abzuführen hat, den es gar nicht trägt. Ob in diesen Fällen der AN dem aufnehmenden Unternehmen den Fehlbetrag zur Verfügung zu stellen hat, wie es § 38 (4) S. 1 EStG vorsieht, bleibt dahingestellt. Sollte der AN den Betrag nicht zur Verfügung stellen, wäre das aufnehmende Unternehmen zur Anzeige beim zuständigen Betriebsstättenfinanzamt verpflichtet (§ 38 (4) S. 2 EStG); es käme dann zu einer Nachforderung der Lohnsteuer direkt beim AN (§ 38 (4) S. 4 EStG) – im Ergebnis ähnelt das der aktuellen Regelung, welche bei fehlender Abzugsverpflichtung die Erhebung der Einkommensteuer beim AN durch Veranlagung vorsieht. Bei Vornahme der Anzeige entfällt für den AG die Haftung für die Lohnsteuer (§ 42d (2) EStG).

Die Neuregelung wird wegen der unklaren Rechtsbegriffe dazu führen, dass vermehrt Anrufungsauskünfte (§ 42e EStG) gestellt werden, um das deutlich erhöhte Haftungsrisiko bei AN-Entsendungen abzumildern. Daraus wird eine erhöhte Arbeitsbelastung der Finanzverwaltung in diesem Bereich entstehen.

F. AUSBLICK

Das weitere Gesetzgebungsverfahren bleibt abzuwarten. Das JStG 2019 ist gefüllt mit etlichen Einzelregelungen aus diversen Steuerrechtsgebieten. Im Rahmen der weiteren Diskussion können aus politischen Erwägungen bestimmte Regelungen gekippt werden. Allerdings scheinen die Änderungen beim Lohnsteuerabzug überwiegend von praktischen Erwägungen und der weiteren Digitalisierung des Verfahrens geprägt, sodass deren Erhalt zu hoffen bleibt.

Anders sieht es im Bereich der Ausdehnung des Lohnsteuerabzugs in Fällen der AN-Entsendung bei Vorliegen eines wirtschaftlichen Arbeitgebers aus. Die Diskussion darüber, ob ein wirtschaftlicher AG vorliegt und ob dieser nach Fremdvergleichsmaßstäben den Arbeitslohn normalerweise tragen würde, würde zunehmen und das den Unternehmen aufgebürdete Verfahren zum Lohnsteuerabzug belasten.

Mario Stahl
(Steuerberater)

Haftungsausschluss

Alle Informationen und Angaben in diesem Mandanten-Merkblatt haben wir nach bestem Wissen zusammengestellt. Sie erfolgen jedoch ohne Gewähr. Diese Information kann eine individuelle Beratung im Einzelfall nicht ersetzen.