

ias-forum

Aktuelles für Ihre International-Assignment-Praxis

Rückfallklauseln bei Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit

Am 21.07.2005 hat das Bundesfinanzministerium (BMF) erstmals ein Merkblatt zur Anwendung der seit dem 01.01.2004 geltenden Regelung des § 50d Abs. 8 EStG zur Freistellung von Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit veröffentlicht. Außerdem hat die OFD Düsseldorf in einer Verfügung vom 18.07.2005 zur ertragsteuerlichen Auswirkung der so genannten Rückfallklauseln in einigen Doppelbesteuerungsabkommen (DBA) Stellung genommen. Beide Schreiben bringen praxisrelevante Neuerungen zum einen in Bezug auf die Nachweispflicht und zum anderen für die Anwendung der DBA-Rückfallklauseln.

Die Auswirkung des § 50d Abs. 8 EStG

Die Regelung des § 50d Abs. 8 EStG ist nur für in Deutschland unbeschränkt einkommensteuerpflichtige Personen anzuwenden und besagt, dass eine Freistellung von Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit von der deutschen Besteuerung gemäß den Regelungen der DBA nur dann erfolgen kann, wenn von Seiten des Steuerpflichtigen nachgewiesen wird, dass

- die auf diese Einkünfte im anderen Staat festgesetzten Steuern entrichtet wurden, oder
- dieser Staat auf sein Besteuerungsrecht verzichtet hat.

Zu beachten ist dabei, dass die geforderte Nachweispflicht nur für das Veranlagungsverfahren und nicht für das Lohnsteuerabzugsverfahren gilt. Die Anforderungen an die Nachweise sind unterschiedlich und können grundsätzlich in die folgenden beiden Kategorien eingeteilt werden:

Besteuerung im Ausland

Der Nachweis über die Zahlung der festgesetzten Steuern ist grundsätzlich durch die Vorlage des Steuerbescheids der ausländischen Behörde und eines Zahlungsbelegs zu erbringen. Im System der Selbstveranlagung, wie z.B. in den USA, genügen Kopien der Steuererklärung und der Zahlungsbelege als Nachweis.

Verzicht des Tätigkeitsstaats auf die Besteuerung

Der Steuerpflichtige hat Unterlagen vorzulegen, aus denen sich der Verzicht ergibt, wie z.B. Erlass, Steuerbefreiung, genereller Verzicht auf die Steuererhebung u.ä.

Mit dem Merkblatt hat die Finanzverwaltung aus Vereinfachungsgründen eine Bagatellgrenze eingeführt. Nach dieser besteht keine Nachweispflicht, wenn der nach deutschem Steuerrecht ermittelte und freizustellende Arbeitslohn € 10.000 in dem jeweiligen Veranlagungszeitraum nicht übersteigt.



Auswirkungen der Verfügung der OFD Düsseldorf vom 18.07.2005

Anlass für die Verfügung gab das BFH-Urteil vom 17.12.2003 in Bezug auf die generelle Rückfallklausel des kanadischen DBA von 1981. In den Brennpunkt rücken somit die DBA Dänemark, Neuseeland, Norwegen, Schweden und USA, da diese regeln, dass Einkünfte für abkommensrechtliche Zwecke nur dann als ausländische Einkünfte zu qualifizieren sind, wenn sie im Quellenstaat tatsächlich besteuert werden. Durch das o.g. Urteil wurde der Rückfallklauselcharakter dieser Regelungen verworfen. Der Besteuerungsverzicht des einen Staates impliziert gemäß der neuen BFH-Rechtsprechung nicht mehr den Besteuerungsanspruch des anderen Staates. Der Verzicht soll somit dem Steuerpflichtigen selbst zu Gute kommen. Mit dieser Auffassung wendet sich der BFH explizit von seiner bisherigen Rechtsprechung ab.

Es existieren somit nur noch echte Rückfallklauseln in den DBA mit Großbritannien, Italien, Luxemburg, Österreich und der Schweiz. Sind die abkommensrechtlichen Einkünfte bereits in einem dieser Staaten der Besteuerung unterworfen worden, ist durch die besondere Mitwirkungspflicht gemäß § 90 Abs. 2 AO weiterhin der Nachweis der Besteuerung durch Vorlage des Steuerbescheides zu erbringen, damit diese Einkünfte in Deutschland von der Besteuerung, aber unter Progressionsvorbehalt, freigestellt werden können.

Fazit

Nach unseren ersten Erfahrungen macht die Finanzverwaltung von ihrem Recht Gebrauch und fordert i.d.R. Kopien der ausländischen Steuerbescheide, Steuererklärungen und der Zahlungsbelege als Besteuerungsnachweis an. Wir beobachten allerdings, dass die Nachweise auch ohne Rücksicht auf die Bagatellgrenze angefordert werden.

Wenn zunächst im Lohnsteuerabzugsverfahren die Freistellung der ausländischen Einkünfte erfolgt, später der geforderte Nachweis aber nicht erbracht werden kann, können sich hohe Steuernachforderungen ergeben, von denen Sie als Arbeitgeber auch betroffen sein könnten, insbesondere bei Vorliegen von Nettolohnvereinbarungen. Deshalb empfehlen wir Ihnen als Arbeitgeber, Ihre Arbeitnehmer auf die Nachweispflichten hinzuweisen, damit diese Beweisvorsorge treffen können.

I Lohnsteuer & Private Einkommensteuer

Verfassungsmäßigkeit des Solidaritätszuschlags im Jahr 2002

Beim Finanzgericht Münster ist zur Zeit ein Verfahren zu der Frage anhängig, ob der Solidaritätszuschlag zur Einkommensteuer im Jahr 2002 verfassungsgemäß ist. Die Klage wird damit begründet, dass der Staat nur Sonderabgaben einführen darf, um kurzfristig punktuelle Notstände zu bewältigen. Da der Solidaritätszuschlag jedoch seit dem Jahr 1995 erhoben wird, handelt es sich um keine kurzfristige Abgabe mehr. Spätestens ab dem Veranlagungszeitraum 2002 ist deshalb eine Verfassungswidrigkeit gegeben.

Hinweis: Da der Ausgang dieses Verfahrens ungewiss ist, werden Einkommensteuerbescheide angefochten und das Ruhen des Verfahrens bis zur Klageentscheidung beantragt. Die Aufnahme eines Vorläufigkeitsvermerkes in den Einkommensteuerbescheiden hinsichtlich dieser Rechtsfrage ist bisher nicht vorgesehen.

II Internationales Steuerrecht

Der Begriff des „wirtschaftlichen Arbeitgebers“ – Präzisierung durch die Rechtsprechung

Der Begriff des „wirtschaftlichen Arbeitgebers“ stammt aus der Auslegung der Doppelbesteuerungsabkommen. Der BFH hatte im Jahr 1986 erstmals entschieden, dass bei der Entsendung von Mitarbeitern zwischen verbundenen Unternehmen nicht auf einen formalen, arbeitsrechtlichen Arbeitgebergriff abzustellen sei. Arbeitgeber sei derjenige, der die Vergütung für die ihm geleistete Arbeit wirtschaftlich trage. Die praktischen Auswirkungen können erheblich sein, denn das Vorhandensein eines wirtschaftlichen Arbeitgebers im jeweiligen Tätigkeitsstaat setzt die 183-Tage-Regel außer Kraft und führt zur Steuerpflicht im Tätigkeitsstaat vom ersten Tag an. Der deutsche Gesetzgeber hat diese Begriffsbestimmung mit Wirkung für das Jahr 2004 in das deutsche Lohnsteuerrecht übernommen. Die Folge ist, dass ein inländischer „bloß“ wirtschaftlicher Arbeitgeber Lohnsteuer einzubehalten hat (§ 38 Abs. 1 S. 2 EStG).

In der Praxis hatte sich in den vergangenen Jahren die Auffassung verbreitet, es komme zur Bestimmung des wirtschaftlichen Arbeitgebers allein darauf an, ob das Gehalt eines Arbeitnehmers an ein anderes Unternehmen weiterbelastet werde und ob dies mit oder ohne Gewinnaufschlag geschehe. Derjenige, der danach das Gehalt wirtschaftlich trage, sei Arbeitgeber. Der BFH hat hingegen in einer Entscheidung vom 23.02.2005 den wirtschaftlichen Arbeitgeberbegriff wie folgt präzisiert:

Die Kostentragung sei zwar ein wichtiges, nicht jedoch das einzige Kriterium bei der Prüfung, ob bei einer Entsendung die Arbeitgeberstellung vom entsendenden auf das aufnehmende Unternehmen wechsele. Ein Wechsel der Arbeitgeberstellung setze außerdem voraus, dass der Arbeitnehmer nicht nur „in“ dem aufnehmenden Unternehmen, sondern auch „für“ das aufnehmende Unternehmen tätig werde. Arbeitgeber sei, wer ein Interesse an der Entsendung habe und auf dessen Betreiben sie geschehe. Neben dem Interesse stellt der BFH auf das Merkmal der Integration ab. Wer zum Beispiel von der Muttergesellschaft zur Tochtergesellschaft entsandt werde, ohne in deren Hierarchie eingegliedert zu sein, werde nicht deren Arbeitnehmer.

Anmerkung: Das Urteil dürfte Auslegungsspielräume eröffnen. Bei Entsendungen in das Inland kann dies positiv sein. Hier ergeben sich bei mangelnder Integration des Arbeitnehmers Argumentationsmöglichkeiten, um „unerwünschte“ Lohnsteuereinkaufspflichten abzuwehren. Zu Belastungen mit deutscher Steuer kann das Urteil bei Entsendungen in das Ausland führen, wenn Pflichten des Arbeitnehmers beim inländischen Unternehmen beibehalten werden. Es ist dann zu prüfen, ob eine (komplette) Freistellung des Arbeitslohns überhaupt möglich ist. Es bleibt abzuwarten, wie die Finanzverwaltung reagiert, die nach eigenem Bekunden zur Zeit einen Erlass zu diesem Thema vorbereitet.

III Sozialversicherung

Vorgezogene Fälligkeit des Gesamtsozialversicherungsbeitrags

Um die Liquidität der sozialen Sicherungssysteme zu erhöhen, hat der Bundestag mit Zustimmung des Bundesrats das Renten-Entlastungsgesetz verabschiedet. Mit diesem Gesetz wird der Zahlungstermin (Fälligkeit) für die Sozialversicherungsbeiträge vorgezogen. Nach der bestehenden Regelung sind die Unternehmen verpflichtet, die fälligen

Beiträge bis zum 15. des Monats für den Vormonat an die Einzugsstelle zu überweisen. Nach der neuen Regelung, die am 01.01.2006 in Kraft tritt, sind die Beiträge bereits am drittletzten Bankarbeitstag des laufenden Monats fällig.

Die Gesamtsozialversicherungsbeiträge sind dann in der voraussichtlichen Höhe zu bemessen, d.h. die Höhe der Beitragsschuld muss durch eine gewissenhafte Schätzung des Arbeitgebers ermittelt werden. Für den Fall, dass ein festes Monatsentgelt vereinbart ist, ergeben sich insoweit keine besonderen Schwierigkeiten. Hat der Arbeitgeber aber ein variables Entgelt zu zahlen, wird sich die Schätzung in aller Regel an dem gezahlten Entgelt aus dem vorangegangenen Abrechnungszeitraum orientieren. Der verbliebene Restbetrag, der von der Schätzung nicht erfasst wurde, ist bis zum drittletzten Bankarbeitstag des Folgemonats zu zahlen.

Die neue Regelung führt dazu, dass im Januar 2006 zwei Zahlungen zu leisten sind; und zwar die Beiträge für Dezember 2005 sowie für Januar 2006. Allerdings kann die finanzielle Mehrbelastung durch Inanspruchnahme einer Übergangsregelung abgefedert werden. Januar-Beiträge, die nicht bis zum 27.01.2006 (drittletzter Bankarbeitstag) gezahlt worden sind, werden in Höhe von einem Sechstel der Beitragsschuld mit den Beiträgen für die Monate Februar bis Juli 2006 fällig. Dies bedeutet, dass die Beitragsschuld für den Januar 2006 zu sechs gleichen Teilen auf die Zeit von Februar bis Juli 2006 verteilt wird. Von der Übergangsregelung kann durch Nichtzahlung des Januar-Beitrages Gebrauch gemacht werden (konkludentes Handeln). Eines gesonderten Antrags an die zuständige Einzugsstelle bedarf es nicht (§ 119 Abs. 2 Sozialgesetzbuch, Viertes Buch – SGB IV –).

Ansprechpartner

Guido Boßmann, Tel +49 211 8772-2540, gbossmann@deloitte.de

Dirk Maskow, Tel +49 211 8772-2681, dmaskow@deloitte.de

Peter Mosbach, Tel +49 211 8772-2309, pmosbach@deloitte.de

Redaktion

Peter Mosbach, Katrin Köhler

Unsere Jahresend-Sonderausgabe erscheint im Dezember 2005.

Sie möchten das ias-forum zukünftig per E-Mail als PDF-Datei erhalten? Ihre Adresse hat sich geändert? Bitte wenden Sie sich an: ias-forum@deloitte.de

Diese Mandanteninformation enthält ausschließlich allgemeine Informationen, die nicht geeignet sind, den besonderen Umständen eines Einzelfalles gerecht zu werden. Sie hat nicht den Sinn, Grundlage für wirtschaftliche oder sonstige Entscheidungen jedweder Art zu sein. Sie stellt keine Beratung, Auskunft oder ein rechtsverbindliches Angebot dar und ist auch nicht geeignet, eine persönliche Beratung zu ersetzen. Sollte jemand Entscheidungen jedweder Art auf Inhalte dieser Broschüre oder Teile davon stützen, handelt dieser ausschließlich auf eigenes Risiko. Die Deloitte & Touche GmbH Wirtschaftsprüfungsgesellschaft übernimmt keinerlei Garantie oder Gewährleistung noch haftet sie in irgendeiner anderen Weise für den Inhalt dieser Mandanteninformation. Aus diesem Grunde empfehlen wir stets, eine persönliche Beratung einzuholen.

Deloitte bezieht sich auf Deloitte Touche Tohmatsu, einen Verein schweizerischen Rechts, dessen Mitgliedsunternehmen einschließlich der mit diesen verbundenen Gesellschaften. Als Verein schweizerischen Rechts haften weder Deloitte Touche Tohmatsu als Verein noch dessen Mitgliedsunternehmen für das Handeln oder Unterlassen des/der jeweils anderen. Jedes Mitgliedsunternehmen ist rechtlich selbstständig und unabhängig, auch wenn es unter dem Namen „Deloitte“, „Deloitte & Touche“, „Deloitte Touche Tohmatsu“ oder einem damit verbundenen Namen auftritt. Leistungen werden jeweils durch die einzelnen Mitgliedsunternehmen, nicht jedoch durch den Verein Deloitte Touche Tohmatsu erbracht. Copyright © 2005 Deloitte & Touche GmbH Wirtschaftsprüfungsgesellschaft. Alle Rechte vorbehalten.