

ges-forum

Aktuelles für Ihre Entsende- und Vergütungspraxis

Arbeitgeberhaftung trotz Nachversteuerung von Arbeitslohn im Rahmen der Einkommensteuererklärung des entsandten Mitarbeiters?

Im Rahmen der Erstellung von deutschen Einkommensteuererklärungen für aus dem Ausland nach Deutschland entsandte Arbeitnehmer werden in nicht seltenen Fällen nach Absprache mit den zuständigen HR- oder Payroll-Managern – aus Vereinfachungsgründen – Gehaltsbestandteile als „noch nicht versteuerter Arbeitslohn“ nachträglich erklärt, der richtigerweise bereits im Rahmen der monatlichen Gehaltsabrechnungen zu erfassen gewesen wäre. Diese Vorgehensweise soll sicherstellen, dass die bisher lohnsteuerlich noch nicht verarbeiteten Gehaltsbestandteile nachversteuert und die Steuer an das Finanzamt abgeführt wird.

Das deutsche Steuerrecht sieht grundsätzlich vor, dass der (inländische) Arbeitgeber auf alle Gehaltsbestandteile Lohnsteuer ermittelt, diese monatlich dem Betriebsstättenfinanzamt meldet und abführt. Die Praxis zeigt zumeist, dass vor allem Mitteilungen von im Ausland geleisteten Sondervergütungen, wie z.B. Boni, Arbeitnehmeraktienoptionen etc., an die deutsche Gesellschaft nicht erfolgen, das inländische Unternehmen damit über solche Zahlungen keine Kenntnis erlangt und diese deshalb nicht dem Lohnsteuerabzug unterwirft. Gerade bei verbundenen Unternehmen unterstellt aber der deutsche Gesetzgeber, dass solche Informationen fließen und dass somit ein korrekter Lohnsteuer einbehalt vorgenommen wird. Problematisch ist somit, dass durch eine Erfassung solcher Vergütungsbestandteile erst im Rahmen der Einkommensteuererklärungen die lohnsteuerlichen Pflichten durch den inländischen Arbeitgeber nicht erfüllt werden.

Soweit der Arbeitgeber noch während des Veranlagungszeitraums (d.h. des Kalenderjahrs) erkennt, dass er Lohnsteuer gar nicht oder nicht vorschriftsmäßig ermittelt und einbehalten, an das Finanzamt gemeldet sowie abgeführt hat, kann er dies bei der jeweils folgenden Lohnzahlung nachholen. Wenn das Kalenderjahr aber bereits abgelaufen ist, besteht die Möglichkeit, die Lohnsteuer nachträglich einzubehalten, beim Finanzamt anzumelden und entsprechend abzuführen nur noch bis zu der Übermittlung oder Ausschreibung der Lohnsteuerbescheinigung. Danach ist eine Nachholung im Rahmen der laufenden Lohnsteueranmeldungen grundsätzlich nicht mehr möglich.

Nach der Verfügung der OFD Düsseldorf zu „Steuerlichen Fragen im Zusammenhang mit Nettolohnvereinbarungen“ haben die Wohnsitzfinanzämter bei eingereichten Einkommensteuererklärungen, in denen „noch nicht versteuerter Arbeitslohn“ zusätzlich zum Arbeitslohn laut Lohnsteuerbescheinigung erklärt wird, die entsprechende Veranlagung zur Einkommensteuer zurückzustellen und das Betriebsstättenfinanzamt des Arbeitgebers zu informieren. Das Betriebsstättenfinanzamt wird sich daraufhin mit dem Arbeitgeber in Verbindung setzen, diesen Sachverhalt vortragen und nachfragen, ob es im Unternehmen noch weitere derart gelagerte Fälle des Unterbleibens von Lohnsteuerabzug gibt. Dem Arbeitgeber verbleiben dann die folgenden Möglichkeiten, den unterbliebenen Lohnsteuerabzug dem Betriebsstättenfinanzamt zu melden, um eine mögliche Haftung zu vermeiden. Dabei sollte auch bedacht werden, dass u.U. durch das Betriebsstättenfinanzamt unmittelbar Lohnsteueraußenprüfungen angekündigt werden könnten.



Eine Möglichkeit, dem Betriebsstättenfinanzamt eine nicht korrekte Lohnsteuerermittlung anzuzeigen, ermöglicht § 41c EStG. Um eine mögliche Haftungsbefreiung zu erreichen, muss diese Meldung vollumfänglich den bisher nicht lohnsteuerlich verarbeiteten Arbeitslohn umfassen. Die Regelung des § 41c EStG beinhaltet jedoch auch, dass das Finanzamt die zuwenig einbehaltene Lohnsteuer vom Arbeitnehmer nachzufordern hat. Dies ist aber gerade bei Vorliegen von Nettolohnvereinbarungen nicht gewollt, denn der Arbeitgeber hat sich zivilrechtlich zur Übernahme der Steuern verpflichtet. Eine eindeutige gesetzliche Regelung ist in diesem Zusammenhang jedoch nicht getroffen worden, unsere Empfehlung ist daher, dass in einer Anlage zur eigentlichen Meldung nach § 41c EStG explizit auf das Vorliegen einer Nettolohnvereinbarung und damit die Übernahme der Steuern durch den Arbeitgeber hingewiesen sowie gegebenenfalls auch bereits die Steuerberechnung (vom Netto- auf den Bruttolohn) beigefügt wird. Das Betriebsstättenfinanzamt müsste dann einen Nachforderungs- oder auch Haftungsbescheid dem Arbeitgeber zustellen. Das Betriebsstättenfinanzamt hat darüber hinaus die Wohnsitzfinanzämter über den zusätzlichen Bruttoarbeitslohn sowie die zusätzlichen Anrechnungsbeträge für Lohnsteuer etc. zu informieren.

Neben der Meldung nach § 41c EStG sieht die Finanzverwaltung in der o.g. OFD-Verfügung die Möglichkeit vor, berichtigte Lohnsteueranmeldungen für die betreffenden Zeiträume abzugeben und die Lohnsteuer abzuführen. Unseres Erachtens steht dies jedoch nicht im Einklang mit den steuergesetzlichen Vorschriften und wirft weitere Probleme, vor allem für die Veranlagung zur Einkommensteuer der entsprechenden Jahre, für die jeweiligen Arbeitnehmer auf.

Um Schwierigkeiten diesbezüglich mit der Finanzverwaltung zu vermeiden und möglichen – u.U. auch strafrechtlichen – Sanktionen zu entgehen, sollten daher inländische Arbeitgeber (z.B. inländische Tochtergesellschaften ausländischer Konzerne) frühzeitig darauf achten, Informationen über sämtliche und damit u.U. auch lohnsteuerpflichtige Vergütungsbestandteile seitens der ausländischen Muttergesellschaft an die nach Deutschland entsandten Arbeitnehmer zu erhalten. Gerne sind wir Ihnen bei der Strukturierung und Implementierung entsprechender Prozesse, wie auch bei der konkreten Durchführung der o.a. Meldungen behilflich.

I Lohnsteuer & Private Einkommensteuer

Geldwerte Vorteile aus Aktienoptionen regelmäßig tarifbegünstigt

Nach der Rechtsprechung des BFH stellen geldwerte Vorteile aus Aktienoptionen eine Vergütung für eine mehrjährige Tätigkeit dar – und unterliegen damit dem ermäßigten Tarif nach der so genannten Drittelungsregelung –, wenn zwischen Einräumung (grant) und Erfüllung (vesting) der Option eine Beschäftigungszeit von mehr als zwölf Monaten liegt. Die Anwendung der Drittelungsregelung entfällt nach Auffassung des BFH nicht deswegen, weil dem Arbeitnehmer wiederholt Aktienoptionen eingeräumt worden sind und die jeweilige Tranche nicht in vollem Umfang einheitlich ausgeübt worden ist (wir berichteten in Ausgabe 4/2007 des ias-forums). Diese – zur alten Rechtslage und damit zur Drittelungsregelung ergangenen – Grundsätze gelten nach dem Beschluss des BFH vom 17.10.2007 entgegen der Verwaltungsauffassung auch für die neue Regelung zur Tarifiermäßigung in der Fassung des Steuerentlastungsgesetzes 1999/2000/2002 (so genannte Fünftelungsregelung).

BMF-Schreiben zur Abzugsfähigkeit von Steuerberatungskosten

Ab dem 01.01.2006 sind Steuerberatungskosten, die den Kosten der Lebensführung zuzurechnen sind, nicht mehr als Sonderausgaben abziehbar. Bereits in Ausgabe 11/2007 des ges-forums hatten wir Sie auf ein geplantes BMF-Schreiben zur Zuordnung der Steuerberatungskosten zu den Betriebsausgaben, Werbungskosten oder Kosten der Lebensführung hingewiesen. Das Bundesfinanzministerium hat dieses Schreiben nun

am 21.12.2007 bekannt gegeben. Ausführlich nimmt das BMF-Schreiben zur Abgrenzung von abziehbaren und nichtabziehbaren Steuerberatungskosten Stellung. Steuerberatungskosten sind danach als Werbungskosten abzuziehen, wenn und soweit sie bei der Ermittlung der Einkünfte anfallen. Das Übertragen der Ergebnisse aus der jeweiligen Einkunftsermittlung in die entsprechende Anlage zur Einkommensteuererklärung und das übrige Ausfüllen der Einkommensteuererklärung gehören nach Auffassung der Finanzverwaltung ausdrücklich nicht zur Einkunftsermittlung. Die hieraus entfallenden Kosten sowie Aufwendungen, die die Beratung in Tarif- oder Veranlagungsfragen betreffen oder im Zusammenhang mit der Ermittlung von Sonderausgaben und außergewöhnlichen Belastungen stehen, sind als Kosten der privaten Lebensführung steuerlich nicht zu berücksichtigen. Für Steuerberatungskosten, die sowohl beruflich als auch privat veranlasst sind, ist im Rahmen einer Schätzung eine Zuordnung zu den Werbungskosten oder Kosten der Lebensführung vorzunehmen. Bei Beiträgen an Lohnsteuerhilfsvereine, Aufwendungen für steuerliche Fachliteratur und Software wird nicht beanstandet, wenn diese Aufwendungen i.H.v. 50% den Werbungskosten zugeordnet werden. Dessen ungeachtet ist aus Vereinfachungsgründen der Zuordnung des Steuerpflichtigen bei Aufwendungen für gemischte Steuerberatungskosten bis zu einem Betrag von € 100 im Veranlagungszeitraum zu folgen.

Bekanntgabe der Abgabefristen für Steuererklärungen für das Kalenderjahr 2007

Mit gleichlautenden Erlassen der obersten Finanzbehörden der Länder vom 02.01.2008 wurden die Abgabefristen für Steuererklärungen für das Kalenderjahr 2007 sowie mögliche Fristverlängerungen bekannt gegeben. Für das Kalenderjahr 2007 sind danach die Einkommensteuererklärungen bis zum 31.05.2008 bei den Finanzämtern abzugeben. Sofern die Steuererklärungen durch eine zur Hilfeleistung in Steuersachen befugte Person (z.B. ein Steuerberater) angefertigt werden, wird die Frist allgemein bis zum 31.12.2008 verlängert.

II Internationales Steuerrecht

Art. 16 Abs. 1 DBA Deutschland/Belgien erfasst auch geschäftsführende Tätigkeiten

Einige deutsche Doppelbesteuerungsabkommen (DBA) enthalten für die Besteuerung von Einkünften leitender Angestellter spezielle Regelungen. So gilt gemäß dem Wortlaut des Art. 16 DBA Deutschland/Belgien, dass Aufsichtsrats- oder Verwaltungsratsvergütungen und ähnliche Zahlungen, die eine in einem Vertragsstaat ansässige Person in ihrer Eigenschaft als Mitglied des Aufsichts- oder Verwaltungsrats oder eines entsprechenden Organs einer in dem anderen Vertragsstaat ansässigen Aktiengesellschaft oder anderen Kapitalgesellschaft bezieht, in dem anderen Staat (Ansässigkeitsstaat der Gesellschaft) zu besteuern sind, unabhängig davon, wo die Tätigkeit ausgeübt worden ist (so genannte Tätigkeitsfiktion). Das Finanzgericht Baden-Württemberg entschied in seinem Urteil vom 28.06.2007, dass darüber hinaus auch geschäftsführende Tätigkeiten unter diese Regelung fallen. Demnach würden Geschäftsführer mit Aufsichts- oder Verwaltungsräten, deren Funktion auf die Überwachung der Geschäftsleitung beschränkt ist, gleichgestellt. Folglich würde auch für Mitglieder eines reinen Geschäftsführungsorgans die Tätigkeitsfiktion greifen. Die Finanzverwaltung hat Revision beim BFH eingelegt, denn nach ihrer Ansicht fällt die reine geschäftsführende Tätigkeit nicht unter die o.g. Sonderregelung. In diesem Fall könnte Deutschland das Besteuerungsrecht nach dem DBA für das Gehalt eines Geschäftsführers einer belgischen Kapitalgesellschaft mit Wohnsitz in Deutschland zumindest anteilig für deutsche Arbeitstage beanspruchen. Über das Ergebnis der Revision werden wir berichten.

III Sozialversicherung

Pendlerpauschale: Auswirkungen auf die Sozialversicherungspflicht bei Fahrtkostenzuschüssen

Arbeitgeber können Fahrtkostenzuschüsse für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte mit 15% pauschal versteuern, soweit der Betrag, den die Arbeitnehmer wie Werbungskosten geltend machen können, nicht überschritten wird. Seit Einführung der so genannten Pendlerpauschale mit Wirkung zum 01.01.2007 sind Aufwendungen des Arbeitnehmers für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte nur noch ab dem 21. Entfernungskilometer wie Werbungskosten abzugsfähig; d.h. für die ersten 20 Entfernungskilometer ist ein Werbungskostenabzug ausgeschlossen, so dass lediglich Fahrtkostenzuschüsse ab dem 21. Entfernungskilometer pauschal versteuert werden können. Zur Verfassungsmäßigkeit der so genannten Pendlerpauschale sind jedoch Verfahren beim Bundesverfassungsgericht anhängig. Soweit der Arbeitgeber Fahrtkostenzuschüsse mit 15% pauschal versteuert, sind sie dem sozialversicherungsrechtlichen Entgelt nicht zuzurechnen und damit nicht sozialversicherungspflichtig. Fraglich ist daher vor dem Hintergrund der anhängigen Verfahren, ob derzeit gezahlte Fahrtkostenzuschüsse für die ersten 20 Entfernungskilometer sozialversicherungspflichtig sind (siehe zu dieser Problematik ausführlich unseren Beitrag in Ausgabe 2/2007 des ias-forums). Nach der veröffentlichten Niederschrift einer Besprechung der Spitzenverbände der Krankenkassen, der Deutschen Rentenversicherung Bund sowie der Bundesagentur für Arbeit vom 13./14.11.2007 sind Fahrtkostenzuschüsse des Arbeitgebers für die ersten 20 Entfernungskilometer als Arbeitentgelt anzusehen, da eine Pauschalierung der Lohnsteuer mit 15% für die ersten 20 Kilometer nach der Neuregelung zum 01.01.2007 nicht mehr möglich ist. Aufgrund dieser Beurteilung als Arbeitentgelt sind entsprechende Fahrtkostenzuschüsse sozialversicherungspflichtig, selbst wenn der Arbeitgeber eine Pauschalversteuerung vornehmen sollte. Sollte das Bundesverfassungsgericht die Neuregelung als verfassungswidrig ansehen, würde die Entrichtung von Sozialversicherungsbeiträgen auf entsprechende Fahrtkostenzuschüsse für die ersten 20 Entfernungskilometer nicht als zu Unrecht erfolgt gelten; dies ist erst allein dann der Fall, wenn der Gesetzgeber bzw. die Finanzverwaltung die Pauschalbesteuerung für zurückliegende Beschäftigungszeiträume zulasse.

Ansprechpartner

Guido Bossmann, Partner, Tel +49 211 8772-2540, gbossmann@deloitte.de
Peter Mosbach, Partner, Tel +49 211 8772-2309, pmosbach@deloitte.de
Dr. Oliver Schmidt, Director, Tel +49 40 32080-4633, olischmidt@deloitte.de
Jörg Vetter, Director, Tel +49 211 8772-2297, jvetter@deloitte.de

Redaktion

Peter Mosbach, Katrin Köhler, Daniele Sandler

Das nächste ges-forum erscheint im März 2008

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

Diese Mandanteninformation enthält ausschließlich allgemeine Informationen, die nicht geeignet sind, den besonderen Umständen eines Einzelfalls 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 © 2008 Deloitte & Touche GmbH Wirtschaftsprüfungsgesellschaft. Alle Rechte vorbehalten.

Aktuelles aus dem Ausland

China – Erhöhung der monatlichen pauschalen Abzugsbeträge für Arbeitnehmer

China – Verfahrensänderungen und erhöhte Kontrollen im Einwanderungsrecht

Dänemark – Entwurf zur Änderung der 25%igen Besteuerung für ausländische Arbeitnehmer

Hong Kong – Geplante Gesetzesänderungen zur Förderung der Immigration

Kanada – Wichtige Klarstellung bei der Besteuerung von Stock Options

Luxemburg – Steuerreform 2008: Wesentliche Änderungen für natürliche Personen