Deloitte.

4|2007

ias-forum

Aktuelles für Ihre International-Assignment-Praxis

Lohnsteuereinbehaltungspflicht des Arbeitgebers nach (Rück)umzug eines nach Deutschland entsandten Arbeitnehmers ins Ausland

Auch nach Beendigung der Tätigkeit eines nach Deutschland entsandten Arbeitnehmers und Aufgabe seines deutschen Wohnsitzes durch den Rückumzug ins Ausland leistet die deutsche Gesellschaft häufig noch Zahlungen für diesen – bereits zurückgekehrten – Arbeitnehmer. Dies können neben der Zahlung von Boni oder Tax Equalization-Zahlungen auch geldwerte Vorteile, wie z.B. die Übernahme von Mietnebenkosten, Gewinne aus der Ausübung von Stock Options oder die Übernahme der Zahlung von deutschen Steuern sein. Häufig wird in der Entsendepraxis nicht beachtet, dass diese Zahlungen dem deutschen Lohnsteuerabzug zu unterwerfen sind. Im Folgenden erläutern wir die (lohn)steuerrechtlichen Folgen solcher Zahlungen nach Wegzug des Arbeitnehmers.

Der Arbeitnehmer ist mit Aufgabe des deutschen Wohnsitzes in Deutschland nicht mehr unbeschränkt steuerpflichtig. Hat er in Deutschland weder einen Wohnsitz noch einen gewöhnlichen Aufenthalt inne, ist er jedoch beschränkt steuerpflichtig, wenn er inländische (deutsche) Einkünfte erzielt. Hierunter fallen auch Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit, soweit die Tätigkeit im Inland ausgeübt oder verwertet wird bzw. worden ist. Dies ist für nachlaufende entsendebedingte Vergütungsbestandteile in der Regel zu bejahen. Eine Steuerpflicht der o.g. Zahlungen kann somit regelmäßig unterstellt werden, da die o.g. Zahlungen noch in Zusammenhang mit der Entsendung und damit mit der Tätigkeit in Deutschland stehen.

Gemäß Einkommensteuergesetz ist Lohnsteuer vom Arbeitslohn einzubehalten, wenn dieser von einem inländischen Arbeitgeber gezahlt wird. In den Fällen einer Arbeitnehmerentsendung wird das aufnehmende in Deutschland ansässige Unternehmen als inländischer Arbeitgeber angesehen, wenn es den Arbeitslohn für die geleistete Arbeit wirtschaftlich trägt. Der deutsche Arbeitgeber ist somit grundsätzlich zum Lohnsteuereinbehalt verpflichtet. Da für einen Arbeitnehmer ohne deutschen Wohnsitz oder gewöhnlichen Aufenthalt in Deutschland keine Lohnsteuerkarte vorliegt bzw. diese mit Aufgabe des Wohnsitzes oder des gewöhnlichen Aufenthalts ihre Gültigkeit verloren hat, ist der Lohnsteuereinbehalt grundsätzlich gemäß der Steuerklasse 6 vorzunehmen. Der Arbeitnehmer bzw. der Arbeitgeber kann jedoch beim zuständigen Betriebsstättenfinanzamt einen Antrag auf Einreihung in die grundsätzlich vorteilhaftere Steuerklasse 1 stellen. Weiterhin kann ein Arbeitnehmer, der weder einen deutschen Wohnsitz noch einen gewöhnlichen Aufenthalt in Deutschland inne hat, unter bestimmten Voraussetzungen die unbeschränkte Steuerpflicht beantragen und gegebenenfalls auch eine Einreihung in die Steuerklasse 3 erreichen. Jedoch sind restriktive Voraussetzungen diesbezüglich zu beachten. Der Arbeitgeber hat auf Verlangen des beschränkt steuerpflichtigen Arbeitnehmers die Lohnsteuerbescheinigung zu übermitteln oder auszustellen. Grundsätzlich sollte dem Arbeitnehmer eine Lohnsteuerbescheinigung ausgehändigt

werden, damit diese, wenn notwendig, bei der Veranlagung zur Einkommensteuer im Heimatland berücksichtigt werden kann.

Die Einkommensteuer gilt mit dem Lohnsteuereinbehalt bei beschränkt steuerpflichtigen Personen grundsätzlich als abgegolten, so dass im Jahr nach Aufgabe des Wohnsitzes unter der Prämisse, dass keine weiteren Einkünfte in Deutschland vorliegen, keine Einkommensteuererklärung in Deutschland zu erstellen wäre. Dies gilt dann nicht, wenn der Arbeitnehmer einen Antrag auf Behandlung als unbeschränkt steuerpflichtig gestellt hat. Zu prüfen wäre in diesen Fällen, ob eine – unter bestimmten Voraussetzungen mögliche – Veranlagung des Arbeitnehmers nicht günstiger wäre.

Die oben dargestellten Rechtsfolgen sollen an folgendem Beispiel verdeutlicht werden:

Ein aus den USA nach Deutschland entsandter Arbeitnehmer beendet seine Tätigkeit in Deutschland zum 31.08.2007. Seinen deutschen Wohnsitz gibt er am 23.08.2007 auf und zieht zurück in die USA. Der Arbeitnehmer hat mit seinem Arbeitgeber eine Tax-Equalization-Vereinbarung getroffen, daher übernimmt der deutsche Arbeitgeber die deutsche Steuer, die auf Lohnzahlungen entfällt. Der Arbeitgeber überweist am 13.11.2007 die Abschlusszahlung für Mietnebenkosten und am 21.11.2007 die deutsche Einkommensteuernachzahlung für das Jahr 2006. Aufgrund der Tax-Equalization-Berechnung 2006 erhält er vom Arbeitnehmer eine Ausgleichszahlung am 27.11.2007. Diese Zahlungen sind als geldwerte Vorteile Arbeitslohn und unterliegen der Lohnsteuereinbehaltungspflicht. Die Ausgleichzahlung aufgrund der Tax-Equalization-Berechnung ist als negativer Arbeitslohn zu berücksichtigen und kann mit den weiteren Zahlungen verrechnet werden. Da der deutsche Arbeitgeber die deutsche Steuer übernimmt, stellen die tatsächlichen Zahlungen das Nettogehalt dar, welches auf einen Bruttobetrag hochzurechnen ist. Für das Kalenderjahr 2007 sind daher von der inländischen Gesellschaft zwei Lohnsteuerbescheinigungen auszustellen, die erste für den Zeitraum vom 01.01. bis 23.08.2007 (unbeschränkte Steuerpflicht) und die zweite für den Zeitraum 24.08. bis 31.12.2007 (beschränkte Steuerpflicht). Im Jahr 2008 überweist der Arbeitgeber ein Guthaben aus der Tax-Equalization-Berechnung 2007 an den Arbeitnehmer und erhält vom Finanzamt eine Einkommensteuererstattung für das Jahr 2007. Auch diese Zahlungen sind geldwerte Vorteile für den Arbeitnehmer und daher als Lohnzahlungen im Zeitpunkt der Zahlung der Lohnsteuer zu unterwerfen. Während die Zahlung aufgrund der Tax-Equalization-Vereinbarung Nettolohn darstellt, der auf einen Bruttoarbeitslohn hochzurechnen ist, ist die Einkommensteuererstattung negativer Arbeitslohn, der nach Auffassung der Finanzverwaltung zwar abgezogen werden kann, jedoch nicht hochgerechnet werden darf.

I Lohnsteuer & Private Einkommensteuer

Tarifbegünstigung für geldwerte Vorteile aus Aktienoptionsprogrammen

Der BFH hat in einem Urteil vom 19.12.2006 entschieden, dass der geldwerte Vorteil, der bei der Ausübung von Aktienoptionen entsteht, in der Regel als Vergütung für eine mehrjährige Tätigkeit zum ermäßigten Tarif nach der sogenannten Drittelungsregelung (der Streitfall betraf das Jahr 1997; nach neuem Recht sogenannte Fünftelungsregelung) zu besteuern ist. Hierbei wird der anzuwendende Steuersatz so ermittelt, als sei nur ein Drittel/Fünftel des Lohns zugeflossen, wodurch im Ergebnis die Steuerprogression gemildert wird. Bei Vergütungen für mehrjährige Tätigkeiten soll hierdurch eine unbillig hohe Besteuerung vermieden werden: Fallen die Einkünfte mehrerer Jahre nämlich in einem Zeitpunkt zusammen, haben sie regelmäßig die Anwendung eines höheren Steuersatzes zur Folge, als bei Auszahlung des Lohns über mehrere Jahre. Bisher wurde von der Finanzverwaltung im Fall von Aktienoptionsprogrammen diese Steuerermäßigung nur dann gewährt, wenn ein Arbeitnehmer alle in einem Jahr gewährten Optionen auf

einmal ausübte. Der BFH hat dem nun widersprochen und klargestellt, dass Aktienoptionsrechte als Anreizlohn im Regelfall eine Vergütung für die Laufzeit der Option bis zu ihrer Erfüllung darstellen und eine mehrjährige Tätigkeit vergüten, wenn die tatsächliche Laufzeit mehr als zwölf Monate beträgt und der Arbeitnehmer in dieser Zeit auch bei seinem Arbeitgeber beschäftigt ist. Entsprechend sei die tarifbegünstigte Besteuerung bei Vorliegen dieser Voraussetzungen anzuwenden, unabhängig davon, ob Aktienoptionen wiederholt eingeräumt würden und ob alle Optionen eines Jahrs zusammen oder über mehrere Jahre hinweg ausgeübt würden.

II Internationales Steuerrecht

Fiktion des Tätigkeitsorts leitender Angestellter im DBA-Deutschland/ Schweiz

Das Besteuerungsrecht für Einkünfte aus nichtselbständiger Tätigkeit steht nach den Doppelbesteuerungsabkommen (DBA) entweder dem Ansässigkeitsstaat oder – unter Anwendung der sogenannten 183-Tage-Regelung – dem Tätigkeitsstaat des Arbeitnehmers zu. Eine Besonderheit enthält in diesem Zusammenhang das DBA-Deutschland/ Schweiz. Danach können die Bezüge einer in dem einen Vertragsstaat ansässigen natürlichen Person aus der Tätigkeit als Vorstandsmitglied, Direktor, Geschäftsführer oder Prokurist einer im anderen Vertragsstaat ansässigen Kapitalgesellschaft nur im Sitzstaat dieser Gesellschaft besteuert werden, es sei denn, die Tätigkeit ist so abgegrenzt, dass sie lediglich Aufgaben außerhalb des Sitzstaates umfasst. Nimmt der Sitzstaat sein Besteuerungsrecht nicht wahr, fällt dieses an den Ansässigkeitsstaat zurück. Eine Doppelbesteuerung ist bei solchen Einkünften in Deutschland als Ansässigkeitsstaat durch Steuerfreistellung zu beseitigen, vorausgesetzt, die Arbeit wird „in der Schweiz ausgeübt". Wird die Tätigkeit im Inland (Deutschland) oder in einem Drittland ausgeübt, so kann nach deutscher Verwaltungsauffassung eine Doppelbesteuerung „nach dem eindeutigen Wortlaut" dieser Vorschrift dagegen nur durch Anrechnung der schweizerischen Steuern vermieden werden.

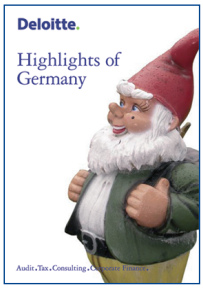
Diese Regelung war jetzt Gegenstand eines Urteils des BFH vom 25.10.2006. In dem diesem Urteil zugrunde liegenden Fall war ein im Inland ansässiger und unbeschränkt steuerpflichtiger Geschäftsführer einer deutschen GmbH zugleich Prokurist bei deren schweizerischen Tochtergesellschaft. Insgesamt war er zwölf Tage für die Tochtergesellschaft als Prokurist tätig, davon zwei Tage in der Schweiz, die restlichen zehn Tage in Deutschland. Die schweizerischen Finanzbehörden versteuerten seine gesamte aus der Tätigkeit als Prokurist stammende Vergütung in der Schweiz. Das deutsche Finanzamt stellte jedoch lediglich die Vergütung für die an den zwei Tagen in der Schweiz ausgeführte Tätigkeit von der deutschen Besteuerung frei, da an den restlichen zehn Tagen die Tätigkeit in Deutschland ausgeübt worden sei. Den auf die Tätigkeit in Deutschland entfallenden Anteil erfasste es unter Anrechnung der anteiligen schweizerischen Quellensteuer als im Inland steuerpflichtigen Arbeitslohn. Der Arbeitnehmer begehrte mit seiner Klage die Steuerfreistellung auch für den auf die Tätigkeit in Deutschland entfallenden Anteil der Vergütung. Der BFH entsprach diesem Klagebegehren und stellte klar, dass die gesamte Vergütung für die Tätigkeit als Prokurist von der deutschen Besteuerung unter Anwendung des Progressionsvorbehalts freizustellen sei. Die Tätigkeit eines in Deutschland ansässigen leitenden Angestellten für eine schweizerische Kapitalgesellschaft werde auch dann im Sinne der o.g. Regelung des DBA „in der Schweiz ausgeübt", wenn sie tatsächlich überwiegend außerhalb der Schweiz verrichtet werde. Es kommt für die Steuerfreistellung nach Auffassung des BFH somit entgegen der Auffassung der Finanzverwaltung nicht darauf an, wo die Tätigkeit ausgeübt wurde, die Tätigkeit darf nur nicht so abgegrenzt sein, dass sie lediglich Aufgaben außerhalb des Sitzstaates umfasst.

Deloitte.

III Sozialversicherung

Limosa – Einführung einer neuen Meldepflicht in Belgien

Ausländische Arbeitnehmer, Selbständige und Praktikanten müssen ab dem 01.04.2007 im Rahmen des Projekts „Limosa" ihre Tätigkeit in Belgien den belgischen Sozialversicherungsbehörden im Voraus melden. Die Limosa-Meldepflicht gilt für alle ausländischen Arbeitnehmer und Praktikanten, die vorübergehend oder teilweise in Belgien tätig sind und im Prinzip nicht der belgischen Sozialversicherungspflicht unterliegen sowie für Selbständige und selbständige Praktikanten, die – ungeachtet, ob sie der belgischen Sozialversicherungspflicht unterliegen – vorübergehend oder teilweise in Belgien tätig sind. Dies hat für die Entsendungspraxis zur Folge, dass ab 01.04.2007 alle ausländischen, nach Belgien entsandten Arbeitnehmer, die nicht der belgischen Sozialversicherungspflicht unterliegen (und damit alle Arbeitnehmer, die im Besitz einer E 101 Bescheinigung sind), eine Meldung bei den belgischen Sozialversicherungsbehörden abgeben müssen, bevor sie ihre Arbeit in Belgien aufnehmen. Ausnahmen gelten u.a. für Short Term Assignees (Dienstreisen für längstens fünf Tage im Monat) und Grenzgänger. Die Limosa-Erklärung ist vom entsendenden Arbeitgeber abzugeben und erfolgt online. Sie muss u.a. folgende Informationen enthalten: den Namen des Arbeitnehmers, Einzelheiten zum Arbeits-/Entsendungsvertrag, Arbeitsort, Art der Tätigkeit, Dauer der Entsendung. Für jede Meldung wird ein Limosa-1-Meldungsnachweis ausgestellt, den jeder Arbeitnehmer vorzeigen können muss. Die Limosa-Meldepflicht ist gesetzlich vorgeschrieben. Wird die Meldepflicht nicht erfüllt, kann dies zu straf- und verwaltungsrechtlichen Sanktionen führen.



Hinweis

Wir möchten Sie an dieser Stelle auf die aktuelle Ausgabe unserer Broschüre „Working and Living in Germany" hinweisen. Diese gibt Ihnen eine kurze Einführung in die für die Entsendepraxis relevanten Regelungen des deutschen Steuer-, Sozialversicherungs- und Arbeitsrechts. Der hierin enthaltene Pocket Guide „Highlights of Germany" umfasst Sehens- und Wissenswertes rund um Deutschland. Exemplare können Sie über die unten angegebene E-Mail-Adresse anfordern.

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

Das nächste ias-forum erscheint im Mai 2007.

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 © 2007 Deloitte & Touche GmbH Wirtschaftsprüfungsgesellschaft. Alle Rechte vorbehalten.

Aktuelles aus dem Ausland

USA – Neue Regelung zur Höhe der abzugsfähigen Unterbringungskosten

Diesen Newsletter finden Sie unter www.deloitte.de