

Die Neuregelungen auf einen Blick

- ▶ Ausdehnung der Verpflichtung zum LStAbzug bei internationaler Arbeitnehmerüberlassung auf Fälle, in denen das aufnehmende inländ. Unternehmen an das ausländ. Entsendeunternehmen keine Ausgleichszahlung für die Arbeitsleistung aufgrund der Entsendung leisten muss
- ▶ **Fundstelle:** Gesetz zur weiteren steuerlichen Förderung der Elektromobilität und zur Änderung weiterer steuerlicher Vorschriften (WElektroMobFördG/„JStG 2019“) v. 12.12.2019 (BGBl. I 2019, 2451; BStBl. I 2020, 17)

§ 38

Erhebung der Lohnsteuer

idF des EStG v. 8.12.2009 (BGBl. I 2009, 3366; BStBl. I 2009, 1346),
zuletzt geändert durch WElektroMobFördG („JStG 2019“) v. 12.12.2019
(BGBl. I 2019, 2451; BStBl. I 2020, 17)

(1) ¹Bei Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit wird die Einkommensteuer durch Abzug vom Arbeitslohn erhoben (Lohnsteuer), soweit der Arbeitslohn von einem Arbeitgeber gezahlt wird, der

1. im Inland einen Wohnsitz, seinen gewöhnlichen Aufenthalt, seine Geschäftsleitung, seinen Sitz, eine Betriebsstätte oder einen ständigen Vertreter im Sinne der §§ 8 bis 13 der Abgabenordnung hat (inländischer Arbeitgeber) oder
2. einem Dritten (Entleiher) Arbeitnehmer gewerbsmäßig zur Arbeitsleistung im Inland überlässt, ohne inländischer Arbeitgeber zu sein (ausländischer Verleiher).

²In den Fällen der internationalen Arbeitnehmerentsendung ist das nach Satz 1 Nummer 1 in Deutschland ansässige aufnehmende Unternehmen inländischer Arbeitgeber, wenn es den Arbeitslohn für die ihm geleistete Arbeit wirtschaftlich trägt oder nach dem Fremdvergleichsgrundsatz hätte tragen müssen; Voraussetzung hierfür ist nicht, dass das Unternehmen dem Arbeitnehmer den Arbeitslohn im eigenen Namen und für eigene Rechnung auszahlt. ³Der Lohnsteuer unterliegt auch der im Rahmen des Dienstverhältnisses von einem Dritten gewährte Arbeitslohn, wenn der Arbeitgeber weiß oder erkennen kann, dass derartige Vergütungen erbracht werden; dies ist insbesondere anzunehmen, wenn Arbeitgeber und Dritter verbundene Unternehmen im Sinne von § 15 des Aktiengesetzes sind.

(2) bis (4) *unverändert*

Autor: Hans-Ulrich *Fissenewert*, Richter am FG, Stuttgart
Mitherausgeber: Michael *Wendt*, Vors. Richter am BFH, München

Kompaktübersicht

- J 20-1 **Inhalt der Änderungen:** Die in Abs. 1 Satz 2 Halbs. 1 geregelte Pflicht zum LStAbzug für aufnehmende inländ. Unternehmen wird so geändert, dass sie in Fällen der grenzüberschreitenden Entsendung von ArbN künftig auch die Zahlung von Arbeitslohn erfasst, der dem aufnehmenden inländ. Unternehmen vom ausländ. Entsendeunternehmen nicht weiterbelastet wird.
- J 20-2 **Rechtsentwicklung:**
- ▶ **Zur Gesetzesentwicklung bis 2008** s. § 38 Anm. 1a.
 - ▶ **WElektroMobFördG („JStG 2019“) v. 12.12.2019** (BGBl. I 2019, 2451; BStBl. I 2020, 17): Die Verpflichtung zum LStAbzug bei grenzüberschreitender ArbN-Entsendung in Abs. 1 Satz 2 Halbs. 1 wird erweitert.
- J 20-3 **Zeitlicher Anwendungsbereich:** Die Änderungen treten am 1.1.2020 in Kraft (Art. 39 Abs. 2 WElektroMobFördG/„JStG 2019“).
- J 20-4 **Grund und Bedeutung der Änderungen:**
- ▶ **Grund der Änderungen:** Bei ArbN-Entsendung vom Ausland ins Inland steht abkommensrechtl. das sachliche Besteuerungsrecht im Regelfall Deutschland als Tätigkeitsstaat zu. Nach der bisherigen Rechtslage bestand in diesen Fällen der grenzüberschreitenden ArbN-Entsendung eine Verpflichtung zum LStAbzug für das in Deutschland ansässige aufnehmende Unternehmen nur dann, wenn es den Arbeitslohn entweder selbst an den ArbN auszahlt oder (bei Auszahlung durch das ausländ. Entsendeunternehmen) die Lohnkosten zumindest wirtschaftlich trägt (Abs. 1 Satz 2 Halbs. 1 aF). Da der Begriff „wirtschaftlich tragen“ voraussetzt, dass das ausländ. Unternehmen vom aufnehmenden inländ. Unternehmen einen finanziellen Ausgleich für die ArbN-Überlassung beansprucht und auch tatsächlich erhält (Weiterbelastung, s. § 38 Anm. 38), waren solche Fälle nicht erfasst, in denen (etwa bei verbundenen Unternehmen) das ausländ. Entsendeunternehmen (oft die Muttergesellschaft) auf einen finanziellen Ausgleichsanspruch gegenüber dem inländ. Unternehmer verzichtet, obwohl dafür unter Fremden üblicherweise ein Ausgleich beansprucht worden wäre. Durch einen Verzicht auf die Weiterbelastung konnten internationale Konzerne eine Verpflichtung zum

LStAbzug für ihren nach Deutschland entsandten ArbN daher umgehen. Die Gesetzesänderung soll dies künftig verhindern (BTDrucks. 19/13436, 114).

► **Bedeutung der Änderungen:** Die geänderte Fassung des Abs. 1 Satz 2 Halbs. 1 bewirkt Folgendes:

- ▷ *Lohnsteuerabzugsverpflichtung des aufnehmenden Unternehmens bereits bei Ausgleichsanspruch nach Fremdvergleichsgrundsätzen:* Die Verpflichtung des im Inland ansässigen aufnehmenden Unternehmens zum LStAbzug besteht künftig schon dann, wenn für die bei ihm geleistete Arbeit des ArbN tatsächlich kein finanzieller Ausgleich an das ausländ. Entsendeunternehmen gezahlt wird, aber unter fremden, nicht miteinander verbundenen Unternehmen ein solcher Ausgleich vereinbart und geleistet worden wäre (Fremdvergleichsgrundsatz). Davon kann uE aber jedenfalls dann keine Rede mehr sein, wenn die im Zuge der Entsendung erbrachte Arbeitsleistung des ArbN einen wirtschaftlichen Nutzen erkennbar nur für das entsendende, nicht aber für das aufnehmende Unternehmen hat und die Weiterbelastung eines finanziellen Ausgleichs dafür daher marktunüblich wäre. Wenn daher zB die Abordnung des ArbN nur kurzzeitig im Rahmen seiner Ausbildung und nur zum Kennenlernen des anderen Konzernunternehmens erfolgt ist, trifft dieses als aufnehmendes Unternehmen uE keine Verpflichtung zum LStAbzug.
- ▷ *Klarstellung des Begriffs der Ansässigkeit in Deutschland:* Die geänderte Fassung gilt nur für nach Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 in Deutschland ansässige aufnehmende Unternehmen. Mit dieser Wendung wird (anders als in Abs. 1 Satz 2 Halbs. 1 aF) nunmehr auf die dort genannten Ansässigkeitstatbestände ausdrücklich Bezug genommen (Wohnsitz, gewöhnlicher Aufenthalt, Geschäftsleitung, Sitz, BS oder stV iSd. §§ 8–13 AO im Inland). Dies ist mit Blick auf die damit gewonnene Klarstellung zu begrüßen.
- ▷ *Lohnsteuerabzugsverpflichtung des aufnehmenden Unternehmens nur bei grenzüberschreitender Arbeitnehmerentsendung:* Die Neufassung hat daneben aber auch zur Folge, dass bei rein inländ. Entsendungen das aufnehmende Unternehmen künftig nicht mehr (neben dem ebenfalls in Deutschland ansässigen entsendenden ArbG) zum LStAbzug verpflichtet ist. Die frühere (fiktive) Begr. der ArbG-Eigenschaft durch Abs. 1 Satz 2 Halbs. 1 aF („Inländischer Arbeitgeber ... ist in den Fällen der Arbeitnehmerentsendung auch ...“) galt noch für alle aufnehmenden Unternehmen, und zwar unabhängig davon, wo das Entsendeunternehmen ansässig war. Daraus ergab sich, dass bei reinen Inlandsfällen nach bisheriger Rechtslage grds. sowohl das entsendende als auch das aufnehmende Unternehmen den LStAbzug vorzunehmen hatten. Dagegen bezieht sich die geänderte Fassung nur

noch auf Fälle der internationalen (grenzüberschreitenden) ArbN-Entsendung, so dass sie keine Anwendung findet, wenn auch das entsendende Unternehmen im Inland ansässig ist. In diesen Fällen ist daher nur noch das Entsendeunternehmen inländ. ArbG und damit zum LStAbzug verpflichtet; das aufnehmende Unternehmen fällt künftig als Haftungsschuldner fort. Aus den Gesetzesmaterialien (vgl. Begr. des Gesetzentwurfs der BReg., BTDrucks. 19/13436, 114) ergibt sich leider nicht, dass der Gesetzgeber auch diese Rechtsfolge der vorgenommenen Änderung in Betracht gezogen hat.

- ▷ *Keine Einschränkung der Verpflichtung zum Lohnsteuerabzug von im Inland ansässigen Entsendeunternehmen:* Durch die Neufassung werden die Fälle der internationalen ArbN-Entsendung nicht abschließend geregelt. Sie ist daher insbes. nicht so zu verstehen, dass künftig nur noch aufnehmende Unternehmen als inländ. ArbG iSd. Abs. 1 Satz 1 in Betracht kommen und im Inland ansässige Entsendeunternehmen dadurch von der Verpflichtung zum LStAbzug nach dieser Vorschrift befreit werden sollen.