PRAXISFORUM

6.4 Mindestbesteuerung

Der Vorschlag der OECD zur Einführung einer effektiven globalen Mindestbesteuerung in Säule 2 (GLOBE, vgl. 3.3.2 und 3.6) greift, anders als die Besteuerung digitalisierter Geschäftsmodelle oder eines consumer-facing business nach neuen steuerrechtlichen Anknüpfungspunkten zu veränderten Regeln der Gewinnallokation[174] und anders als die Erhebung von Sondersteuern, nicht in die Grundlagen des internationalen Steuerrechts ein. Er vermeidet dadurch Normenkonflikte und Abgrenzungsschwierigkeiten, die die Rechts- und Planungssicherheit grenzüberschreitend tätiger Unternehmen nachhaltig beeinträchtigen dürften, und reduziert das Risiko der Mehrfachbesteuerung.

Der Vorschlag knüpft an das BEPS-Projekt der OECD an und zielt im Rahmen des geltenden internationalen Steuerrechts auf eine multilaterale Lösung, durch die eine Mindestbesteuerung grenzüberschreitender Geschäftstätigkeit sichergestellt wird, ohne das Ansässigkeitsprinzip und die gültigen Verrechnungspreisgrundsätze aufzuweichen. GLOBE begegnet steuerverkürzenden Möglichkeiten der Gewinnverlagerung durch den Einsatz immaterieller Wirtschaftsgüter und Werte ohne eine Beschränkung auf digitale, digitalisierte oder vergleichbare Geschäftsmodelle eines consumer-facing business, die aufgrund der fortschreitenden Digitalisierung der gesamten Wirtschaft immer mehr Alleinstellungsmerkmale verlieren und als Besteuerungsgegenstand immer schwerer abzugrenzen sind.

Zugleich entschärft GLOBE den Steuerwettbewerb auch zugunsten von Entwicklungs- und Schwellenländern, indem er Steuervorteile aus Gewinnverlagerungen in Steueroasen zumindest teilweise neutralisiert.[175]

Schwachpunkte bleiben insbesondere die Vergleichbarkeit der Bemessungsgrundlagen, die Abstimmung mit CFC-Vorschriften und anderen nationalen Regelungen zur Hinzurechnungsbesteuerung sowie die Gefahr einer Doppelbesteuerung, wenn die im Inland zusätzlich besteuerten Einkünfte auch im Ausland besteuert werden.[176]

174 Allerdings sollen sich GLOBE und der Unified Approach der Säule 1 nach OECD (2019), Programme of Work to Develop a Consensus Solution on the Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy, 29 May 2019 (Fn. 68), 6 nicht ausschließen, sondern sich gegenseitig stützen; vgl. *Milutinovic* (Fn. 116), Bd. 11, 2019, 97, 98.

175 Vgl. die Zusammenfassung der Gründe für GLOBE in OECD Tax Talks, Centre for Tax Policy and Adminstration, Presentation 9 October 2019, 18, https://www.oecd.org/ctp/tax-talks-webcasts.htm.

176 Zur Vermeidung der Doppelbesteuerung und Abstimmung mit konkurrierendem Recht nach dem Konsultationspapier v. 8.11.2019, OECD, Public consultation document, Global Anti-Base Erosion Proposal („GLOBE") – Pillar Two, 8 November 2019 - 2 December 2019, https://www.oecd.org/tax/beps/public-consultation-document-global-anti-base-erosion-proposal-pillar-two.pdf, auch zur Vereinbarkeit mit EU- und deutschem Verfassungsrecht siehe *Milutinovic* (Fn. 116), Bd. 11, 2019, 97, 98 f., 102 f.

PRAXISFORUM

Risiken und Nebenwirkungen im JStG 2019 für bestimmte beschränkt steuerpflichtige Arbeitnehmer ab dem VZ 2020

*Jörg Holthaus**

Mit dem Gesetz zur weiteren Förderung der Elektromobilität und zur Änderung weiterer steuerlicher Vorschriften[1] ergeben sich Änderungen bei der Frage, was inländische Arbeitnehmereinkünfte aus öffentlichen Kassen iSv § 49 Abs. 1 Nr. 4 Buchst. b EStG sind und in welchen Fällen beschränkt steuerpflichtige Arbeitnehmer nach § 50 Abs. 2 S. 2 EStG veranlagt werden können oder müssen. Zudem hat das BMF[2] ausführlich zu dem Begriff „Öffentliche Kasse" als Reaktion auf ein BFH-Urteil[3] Stellung genommen. Insbesondere die Gesetzesänderungen führen zu neuen Fragen und Nebenwirkungen, die für einige Arbeitnehmer unangenehme Folgen haben können. Zudem schafft die wörtliche Anwendung untragbare Ungleichbehandlungen, so dass eine teleologische Erweiterung nötig erscheint.

1. Einführung

Arbeitnehmer ohne Wohnsitz iSv § 8 AO oder gewöhnlichem Aufenthalt iSv § 9 AO sind nach § 1 Abs. 4 EStG nur dann beschränkt steuerpflichtig in Deutschland, wenn die Tatbestandsmerkmale eines der Buchst. a-d in § 49 Abs. 1 Nr. 4 EStG erfüllt werden.

* Dipl.-Fw. *Jörg Holthaus* ist als Dozent an der Hochschule für Finanzen des Landes NRW in Nordkirchen und als Gastdozent der Bundesfinanzakademie in Berlin mit dem Schwerpunkt Internationales Steuerrecht tätig. Im Juni 2015 ist die zweite Auflage seines Praktikerhandbuches „Ausländische Künstler und Sportler im Steuerrecht" im NWB-Verlag Herne erschienen, in dem auch Themen dieses Beitrages behandelt werden. Dieser Aufsatz ist nicht in dienstlicher Funktion verfasst und spiegelt die persönliche Meinung des Autors wider.

1 Art. 2 Nr. 22 und Nr. 23 des Gesetzes zur weiteren Förderung der Elektromobilität und zur Änderung weiterer steuerlicher Vorschriften v. 12.12.2019, BGBl. I 2019, 2459.

2 BMF v. 13.11.2019 – IV C 5 - S 2300/19/100009:003, BStBl. I 2019, 1082, DStR 2019, 2478.

3 BFH v. 28.3.2018 – I R 42/16, BStBl. II 2019, 671, IStR 2018, 732.

Ausländische Arbeitnehmer erzielen unabhängig von ihrer Aufenthaltsdauer inländische Einkünfte, wenn sie sich zur Ausübung im Inland aufhalten oder sie ihre Auslandstätigkeit durch eine zusätzliche Handlung einer gesonderten Verwertung im Inland zuführen (§ 49 Abs. 1 Nr. 4 Buchst. a EStG).

Geschäftsführer, Prokuristen und Vorstandsmitglieder von Gesellschaften mit Geschäftsleitung im Inland erzielen völlig unabhängig vom Ort ihrer Tätigkeit immer inländische Einkünfte gemäß § 49 Abs. 1 Nr. 4 Buchst. c EStG. Einziger Anknüpfungspunkt ist insoweit die Ansässigkeit des Vergütungsschuldners im Inland. Ähnlich verhält es sich nach § 49 Abs. 1 Nr. 4 Buchst. e EStG mit Arbeitslöhnen von Bordpersonal im internationalen Luftverkehr.

Durch § 49 Abs. 1 Nr. 4 Buchst. d EStG wird klargestellt, dass auch Abfindungszahlungen an Arbeitnehmer für eine frühere inländische Tätigkeit zu erfassen sind.

Daneben ist Arbeitslohn für eine aktive oder frühere Tätigkeit aus einer *öffentlichen Kasse* immer inländisch (§ 49 Abs. 1 Nr. 4 Buchst. b EStG), egal welche Staatsangehörigkeit der beschränkt Steuerpflichtige hat und ob er jemals im Inland war.

Zu den inländischen Kassen gehören auch die Kassen des Bundeseisenbahnvermögens und der Deutschen Bundesbank. Bei Zahlungen aus öffentlichen Kassen muss kein eigenständiger Zahlungsanspruch gegenüber einer inländischen öffentlichen Kasse bestehen. Aufgrund des BFH v. 28.3.2018[4] und des hierzu ergangenen BMF-Schreibens[5] wurde der Anwendungsbereich des Kassenstaatsprinzips faktisch erweitert. Als öffentliche Kasse zählt nunmehr jede Institution, die der Dienstaufsicht und Prüfung ihres Finanzgebarens durch die öffentliche Hand unterliegt, wie zB die Deutsche Gesellschaft für Internationale Zusammenarbeit (GIZ), der Deutsche Akademische Austauschdienst oder das Goethe-Institut e.V. Betroffen sind nicht nur unmittelbar Angestellte dieser Institutionen, sondern auch im Ausland tätige Arbeitnehmer, die lediglich einen Gehaltszuschuss von diesen Institutionen beziehen.[6]

Erhält ein in- oder ausländischer Arbeitgeber konkrete Zuschüsse einer als öffentliche Kasse anzusehenden Institution für einen konkret benannten Arbeitnehmer für dessen Auslandseinsatz, erzielt dieser Arbeitnehmer insoweit ebenfalls inländische Einkünfte iSv § 49 Abs. 1 Nr. 4 Buchst. b EStG.

Zum Lohnsteuerabzug verpflichtet sind auch für Zahlungen an beschränkt steuerpflichtige Arbeitnehmer alle inländischen Arbeitgeber iSv § 38 Abs. 1 EStG. Dies sind bei natürlichen Personen als Arbeitgeber alle mit Wohnsitz oder gewöhnlichem Aufenthalt im Inland, bei juristischen Personen als Arbeitgeber reicht entweder der Sitz oder die Geschäftsleitung im Inland aus. Ist der Arbeitgeber im Ausland ansässig, trifft ihn ebenfalls eine Lohnsteuerabzugsverpflichtung, wenn er eine Betriebsstätte iSv § 12 AO oder einen ständigen Vertreter iSv § 13 AO im Inland unterhält.

Grundsätzlich hat die Lohnsteuer nach § 50 Abs. 2 S. 1 EStG Abgeltungswirkung für beschränkt steuerpflichtige Arbeitnehmer. Nur wenn eine der Voraussetzungen aus § 50 Abs. 2 S. 2 Nr. 1-5 EStG oder § 1 Abs. 3 EStG erfüllt werden, ist eine Veranlagung unter Einbeziehung der Lohneinkünfte möglich.

2. Begrenzung der inländischen Einkünfte in § 49 Abs. 1 Nr. 4 Buchst. b EStG

Mit dem neu[7] eingefügten zweiten Halbsatz in § 49 Abs. 1 Nr. 4 Buchst. b EStG sollen nach der Gesetzesbegründung[8] beschränkt steuerpflichtige lokal im Ausland beschäftigte Arbeitnehmer mit Einkünften aus öffentlichen Kassen (bzw. Gehaltszuschüssen aus diesen) von der Einkommensbesteuerung in Deutschland ausgenommen werden, wenn sie in einem Nicht-DBA-Staat tätig werden.

Der Gesetzestext enthält hier mE gleich mehrere Unklarheiten bzw. Fehler.

Zunächst ist das Tatbestandsmerkmal *„Dienstverhältnis im … ausländischen Staat begründet wurde"* schwammig. Fraglich ist, ob auf den Ort des Vertragsabschlusses oder auf den Sitz bzw. den Ort der Geschäftsleitung des zivilrechtlichen Arbeitgebers abzustellen ist.

Beispiel 1:

T mit Wohnsitz im Tschad (kein DBA) wird von der GIZ GmbH für ein Entwicklungshilfeprogramm als Ortskraft angestellt. Der Arbeitsvertrag wird in N'Djamena (Tschad) zwischen einem deutschen Bevollmächtigten der GIZ GmbH und T abgeschlossen.

Lösung:

Da der Ort des Vertragsabschlusses im Ausland liegt, ist mE das Tatbestandsmerkmal „Dienstverhältnis im Tätigkeitsstaat begründet" erfüllt. ME kann es nicht darauf ankommen, dass der zivilrechtliche Arbeitgeber im Inland ansässig ist.

Diese Sichtweise wird auch im BMF-Schreiben[9] angedeutet. Hier wird darauf abgestellt, dass die betroffenen Beschäftigten auf dem lokalen (ausländischen) Arbeitsmarkt oder in der Region angeworben werden und die Arbeitsverträge nach lokalem (ausländischen) Recht abgeschlossen wurden.

Das zweite Tatbestandsmerkmal ist auch nicht eindeutig:

„der Arbeitnehmer keinen inländischen Wohnsitz oder gewöhnlichen Aufenthalt aufgrund des Dienstverhältnisses oder eines vorangegangenen vergleichbaren Dienstverhältnisses aufgegeben hat".

Die Zielrichtung ist hier eher insoweit klar, wer von der Regelung nicht profitieren soll, nämlich aus Deutschland wegziehende Arbeitnehmer. Indessen ist die Formulierung „oder eines vergleichbaren vorangegangenen Dienstverhältnisses" aus meiner Sicht unscharf. Gerade im Bereich der Entwicklungshilfe werden viele bezuschusste Projekte mit Zeitverträgen versehen, da Zuschüsse teilweise wieder erneut beantragt werden müssen oder nur für einzelne Projekte gewährt werden. Häufig kommt es zu einer Verkettung

4 BFH v. 28.3.2018 – I R 42/16, BStBl. II 2019, 671, IStR 2018, 732.
5 Vgl. BMF v. 13.11.2019 – IV C 5 - S 2300/19/10009:003, BStBl. I 2019, 1082, DStR 2019, 2478.
6 Vgl. *Haase/Nürnberg* Ubg 2020, 103.
7 Vgl. Art. 2 Nr. 22 Gesetz zur weiteren steuerlichen Förderung der Elektromobilität und zur Änderung weiterer steuerlicher Vorschriften, BGBl. I 2019, 2459.
8 Vgl. BT-Drs. 19/13436, 118.
9 Vgl. BMF v. 13.11.2019 – IV C 5 - S 2300/19/10009:003, BStBl. I 2019, 1082, DStR 2019, 2478 Rn. 14.

von verschiedenen Zeitverträgen, manchmal sogar mit Wartezeiten, in denen keine vergütete Tätigkeit ausgeübt wird.

Beispiel 2:

Pädagoge P hat 20 Jahre lang an einer Schule in Unna unterrichtet. Seit 2016 arbeitet er als Entwicklungshelfer in Bujumbura (Burundi). Er hat zum 1.7.2016 seinen Wohnsitz im Inland aufgegeben und wohnt seitdem dauerhaft in Bujumbura. Sein erster noch in Deutschland abgeschlossener Arbeitsvertrag lief v. 1.7.2016 bis 30.6. 2018. Ein weiterer Vertrag wurde in Burundi geschlossen und lief v. 1.7.2018 bis 30.6.2019. Danach waren zunächst keine Folgeprojekte bewilligt. P blieb aber weiterhin in Burundi wohnen und arbeitete in dieser Zeit freiberuflich. Ab 1.2.2020 erhielt er von der GIZ GmbH einen Zeitvertrag bis 31.12.2020.

Lösung:

Mit den ersten zwei Arbeitsverträgen erzielt P inländische Einkünfte nach § 49 Abs. 1 Nr. 4 Buchst. b EStG, die bei der deutschen Kasse dem Lohnsteuerabzug unterliegen. Für den dritten Arbeitsvertrag in 2020 wurde kein inländischer Wohnsitz aufgegeben. Auch für den vorangegangenen Vertrag wurde kein deutscher Wohnsitz aufgegeben. Da der Gesetzestext allerdings den unbestimmten Artikel „eines" verwendet, müsste mE die Neuregelung für diesen Fall nicht greifen, so dass auch in 2020 weiterhin inländische Einkünfte vorliegen.

Fraglich ist mE allerdings, ob diese weit in die Vergangenheit reichende Sichtweise angemessen ist. Da P offensichtlich alle Beziehungen zu Deutschland gekappt hat und auch in Zeiten ohne Arbeitsvertrag im Nicht-DBA-Staat verblieben ist, sollte er mE als lokal Beschäftigter von der Neuregelung profitieren.

Das dritte Tatbestandsmerkmal *„mit dem Tätigkeitsstaat kein DBA besteht"* ist recht unglücklich formuliert. Vor allem vor dem Hintergrund, dass das BMF[10] ausdrücklich auf Personen eingeht, die ihren Wohnsitz von einem Nachbarstaat in den Tätigkeitsstaat verlegt haben. Da lediglich auf ein DBA mit dem Tätigkeitsstaat abgestellt wird, fallen solche Personen „durchs Raster", die ihren Wohnsitz im Nachbarstaat nicht aufgeben und täglich für ihre Arbeit einreisen.

Beispiel 3:

M mit Wohnsitz in Rotanda (Mosambik) wird als lokale Arbeitskraft bei einem Entwicklungshilfeprojekt in Mutambara (Simbabwe) in 2020 von einer deutschen öffentlichen Kasse für 5 Monate beschäftigt. Da sein Wohnsitz in Mosambik nur 20 km von der Einsatzstelle in Simbabwe entfernt liegt, behält er seinen Wohnsitz in Mosambik bei und fährt täglich nach Simbabwe zur Arbeit.

Lösung:

Da mit dem Tätigkeitsstaat Simbabwe ein DBA besteht, greift nach dem Wortlaut des Gesetzes die Neuregelung nicht. M erzielt daher auch in 2020 inländische Einkünfte nach § 49 Abs. 1 Nr. 4 Buchst. b EStG. Wird er mit seinem Welteinkommen in seinem Wohnsitzstaat Mosambik ebenfalls besteuert, droht eine doppelte Besteuerung. Das DBA zwischen Deutschland und Simbabwe ist für M nicht anwendbar, da er weder in Simbabwe noch in Deutschland ansässig ist (Art. 1 iVm Art. 4 Abs. 1 DBA-Simbabwe).

Diese Lösung steht mE nicht im Einklang mit der Zielrichtung des Gesetzes. ME ist dem Gesetzgeber schlicht ein Fehler unterlaufen, da er auf ein DBA mit dem Tätigkeitsstaat abstellt. Es müsste richtigerweise heißen „mit dem Wohnsitzstaat". Sämtliche deutsche DBA knüpfen die Abkommensberechtigung von natürlichen Personen an einen Wohnsitz oder zumindest einen gewöhnlichen Aufenthalt in einem der Vertragsstaaten. Besteht im Tätigkeitsstaat kein Wohnsitz oder gewöhnlicher Aufenthalt (wie in Fall 3), ist es für den beschränkt Steuerpflichtigen völlig unerheblich, ob Deutschland mit dem ausländischen Tätigkeitsstaat ein DBA abgeschlossen hat oder nicht. Es kommt eben nur darauf an, dass mit dem Wohnsitzstaat des beschränkt Steuerpflichtigen ein DBA besteht. Da es hier zu einer offensichtlich (wahrscheinlich sogar ungewollten) Ungleichbehandlung von gleichgelagerten Sachverhalten kommt, müsste mE der aktuelle Gesetzestext teleologisch ergänzt werden, so dass Fall 3 ebenfalls zu keinen inländischen Einkünften führt, da kein DBA einschlägig ist. Besser wäre der Gesetzgeber jedoch beraten, den Gesetzestext bei nächster Gelegenheit zu ändern und aus dem Wort „Tätigkeitsstaat" das Wort „Wohnsitzstaat" zu machen.

3. Billigkeitsmaßnahme für bestimmte Arbeitnehmereinkünfte aus öffentlichen Kassen

In Rn. 17 des BMF v. 13.11.2019 wird eine Billigkeitsmaßnahme verfügt, wenn ein in einem Nicht-DBA-Staat ansässiger Arbeitnehmer mit Einkünften iSv § 49 Abs. 1 Nr. 4 Buchst. b EStG in seinem Wohnsitz- oder Tätigkeitsstaat zu einer Einkommensteuer herangezogen wird, ohne dass die deutsche Steuer steuermindernd berücksichtigt wird. Im Rahmen des § 227 AO sollen aber nur die ausländischen Steuern von der deutschen Steuer abgezogen werden.

Dadurch werden die Einkünfte dieser in einem Nicht-DBA-Staat ansässigen Person immer auf das deutsche Steuerniveau gehoben. Zudem ist zu beachten, dass der regelmäßig in einem Entwicklungsland ansässige Steuerpflichtige den Erlass in Deutschland beantragen muss. Dies könnte unter Umständen mit enormem Aufwand für den Betroffenen verbunden sein.

4. Änderungen in § 50 Abs. 2 S. 2 EStG – Veranlagung von beschränkt steuerpflichtigen Arbeitnehmern

4.1 Die 11.900 €-Grenze für die Veranlagung nach § 50 Abs. 2 S. 2 Nr. 4 Buchst. a EStG

Eine auf den ersten Blick vereinfachend und vielleicht sogar zugunsten der beschränkt steuerpflichtigen Arbeitnehmer gemeinte Änderung in § 50 Abs. 2 S. 2 Nr. 4 Buchst. a EStG hat ggf. unangenehme Folgen.

Arbeitnehmer von außerhalb der EU/des EWR[11] oder mit Wohnsitz innerhalb der EU/des EWR aber mit Staatsangehörigkeit eines Drittstaates können grundsätzlich keine Veranlagung ihrer Arbeitnehmereinkünfte beantragen (§ 50 Abs. 2 S. 2 Nr. 4 Buchst. b und S. 7 EStG).

Diese kommen nur dann nach § 50 Abs. 2 S. 2 Nr. 4 Buchst. a EStG in den vorteilhaften Genuss der Veranlagung, wenn für sie als Lohnsteuerabzugsmerkmal ein Freibetrag nach § 39a Abs. 4 EStG gebildet wurde.

Somit war das Speichern eines Lohnsteuerabzugsmerkmals ein Ausweg für Arbeitnehmer von außerhalb der EU/

10 Vgl. BMF v. 13.11.2019 – IV C 5 - S 2300/19/10009:003, BStBl. I 2019, 1082, DStR 2019, 2478 Rn. 14 und Gesetzesbegründung BT-Drs. 19/13436, 119.

11 EWR = Europäischer Wirtschaftsraum, neben der EU zählen hierzu nur noch Norwegen, Island und Liechtenstein.

des EWR, um in den Genuss einer Veranlagung zu kommen. Entscheidender Vorteil dieser Veranlagung ist, dass die Zeitanteiligkeit des Grundfreibetrages aus der Lohnsteuertabelle (monatlich bzw. wöchentlich) grundsätzlich aufgehoben wird und der Arbeitnehmer seine tatsächlichen Werbungskosten bei den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit geltend machen kann (Aufhebung der Abgeltungswirkung der Lohnsteuer). Nach § 50 Abs. 1 EStG wird bei Veranlagungen nach § 50 Abs. 2 S. 2 Nr. 4 EStG beim Zusammentreffen von Arbeitnehmereinkünften und weiteren inländischen Einkünften, der Grundfreibetrag allerdings hinzugerechnet, soweit er die Arbeitnehmereinkünfte übersteigt. Somit wird eine Berücksichtigung des Grundfreibetrages bei anderen als Arbeitnehmereinkünften verhindert. Bei Arbeitnehmerveranlagungen von beschränkt Steuerpflichtigen können nach § 50 Abs. 1 S. 4 EStG Altersvorsorgeaufwendungen nach § 10 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. a EStG und Beiträge zur Basiskrankenversicherung und Basispflegeversicherung nach § 10 Abs. 1 Nr. 3 EStG als Sonderausgaben bis zur Höhe der Arbeitnehmereinkünfte berücksichtigt werden. Zudem kann der Steuerpflichtige einen Verlustausgleich erreichen, soweit er Verluste aus einer anderen Einkunftsart (zB selbständige Tätigkeit oder Vermietung) hat.

Diese Möglichkeit wird nun verhindert, wenn der Arbeitslohn im Kalenderjahr bis zu 11.900 € beträgt.

Diese Regelung wird in der Gesetzesbegründung[12] als Maßnahme zur Vereinheitlichung und zur Verbesserung der Übersicht getarnt, beschneidet aber faktisch eine Vielzahl von Veranlagungsmöglichkeiten.

Es ist zwar richtig, dass die Pflichtveranlagung nach § 46 Abs. 2 Nr. 4 EStG (aF) bei unbeschränkt Steuerpflichtigen mit einem gespeicherten Lohnsteuerabzugsmerkmal nur ab einem Arbeitslohn von 11.400 € (aktuell 11.900 €) vorzunehmen war; allerdings muss insoweit beachtet werden, dass unbeschränkt Steuerpflichtige – auch wenn ihr Arbeitslohn unter 11.400 € lag bzw. in 2020 unter 11.900 € liegt, eine Veranlagung nach § 46 Abs. 2 Nr. 8 EStG beantragen konnten bzw. können. Dieses Antragsrecht haben beschränkt Steuerpflichtige von außerhalb der EU/des EWR nicht. Die Überführung der Freigrenze von 11.900 € in § 50 Abs. 2 S. 2 Nr. 4 Buchst. a EStG hat zwar auf der einen Seite eine entlastende Wirkung, da beschränkt Steuerpflichtige mit Arbeitslohn unter 11.900 € im Jahr keine Einkommensteuererklärung abgeben müssen, obwohl sie ein Lohnsteuerabzugsmerkmal haben speichern lassen. Auf der anderen Seite können beschränkt steuerpflichtige Arbeitnehmer von außerhalb der EU/des EWR nun gar nicht mehr veranlagt werden, wenn ihr Lohn unter 11.900 € liegt. Dies ist besonders misslich, da solche beschränkt Steuerpflichtige (mit geringem Lohn) regelmäßig erst recht nicht die Einkommensvoraussetzungen des § 1 Abs. 3 EStG erfüllen (unbeschränkte Steuerpflicht auf Antrag).

Beispiel:

Sopranistin J (japanische Staatsbürgerin) mit Wohnsitz in Heerlen (NL) ist in 2019 und 2020 jeweils für sechs Opernaufführungen (einschließlich Probenverpflichtung) innerhalb eines Zeitraums von drei Monaten gastspielverpflichtet beim Theater Aachen. Sie hat in 2019 und 2020 jeweils einen Arbeitslohn von 10.000 €. Als Freibetrag hat sie sich ihre Reisekosten von monatlich 300 € speichern lassen.

Lösung:

In 2019 kann sie nach § 50 Abs. 2 S. 2 Nr. 4 Buchst. a EStG (aF) eine Veranlagung zur Einkommensteuer erhalten. Dabei wird ihr der volle Grundfreibetrag gewährt.

In 2020 erhält sie keine Veranlagung nach § 50 Abs. 2 S. 2 Nr. 4 Buchst. a EStG (nF), da ihr Arbeitslohn unter 11.900 € liegt.

Die faktische Beschränkung der Veranlagung und somit die Gewährung des vollen Grundfreibetrages auf Besserverdiener erscheint mir recht fragwürdig. Ob diese Begrenzung bewusst gewollt ist, oder eher aus Versehen geschehen ist, sei mal dahin gestellt.

4.2 Weitere Veranlagungspflichten nach § 50 Abs. 2 S. 2 Nr. 4 Buchst. c EStG

Offensichtlich rein fiskalisch orienteiert ist die aktuelle Erweiterung der Pflichtveranlagung von beschränkt steuerpflichtigen Arbeitnehmern in den Fällen des § 46 Abs. 2 Nr. 2, 5 und 5a EStG. Ab 2020 entfällt die Abgeltungswirkung des Lohnsteuerabzugs, ua wenn der beschränkt steuerpflichtige Arbeitnehmer von mehreren Arbeitgebern Lohn bezogen hat (Steuerklasse VI) oder aufgrund eines sonstigen Bezuges (zB Abfindungszahlungen, Entlassungsentschädigungen) ermäßigt besteuert wurde. Hierdurch sollen Steuerausfälle vermieden werden, da der Gesetzgeber[13] davon ausgeht, dass sich in diesen Fällen im Rahmen der Veranlagung oft erhebliche Einkommensteuernachzahlungen ergeben.

5. Resümee

Ein paar auf den ersten Blick kleine Änderungen in § 49 Abs. 1 Nr. 4 Buchst. b EStG und § 50 Abs. 2 S. 2 Nr. 4 EStG haben für einige beschränkt steuerpflichtige Arbeitnehmer große Auswirkungen.

Von der Begrenzung der inländischen Einkünfte durch Löhne aus öffentlichen Kassen aus dem neuen letzten Halbsatz in § 49 Abs. 1 Nr. 4 Buchst. b EStG profitiert nur ein Teil der betroffenen lokalen Ortskräfte in Nicht-DBA-Staaten. Durch die mE falsche Wortwahl „Tätigkeitstaat" werden Ungleichbehandlungen geschaffen, die nur durch eine teleologische Erweiterung oder eine Gesetzesänderung ausgeglichen werden können, zumal die vom BMF[14] propagierte Billigkeitsmaßnahme nur eine Teilentlastung bewirkt und regelmäßig mit viel zu hohem Aufwand für die Betroffenen verbunden ist.

In § 50 Abs. 2 S. 2 Nr. 4 Buchst. c EStG schafft der Gesetzgeber zusätzliche Pflichtveranlagungen von beschränkt steuerpflichtigen Arbeitnehmern und nimmt gleichzeitig in § 50 Abs. 2 S. 2 Nr. 4 Buchst. a EStG allen Arbeitnehmern, die nicht die doppelten EU/EWR-Voraussetzungen (Wohnsitz und Staatsangehörigkeit) erfüllen und Arbeitslohn von unter 11.900 € im Kalenderjahr haben, die Möglichkeit eine Veranlagung durch Speichern eines Lohnsteuerabzugsmerkmales zu erreichen.

---

12 Vgl. BT-Drs. 19/13436, 119.

13 Vgl. Gesetzesbegründung in BT-Drs. 19/13436, 120.

14 Vgl. BMF v. 13.11.2019 – IV C 5 - S 2300/19/10009:003, BStBl. I 2019, 1082, DStR 2019, 2478 Rn. 17.