Einkommensteuer

Besteuerung beschränkt steuerpflichtiger Arbeitnehmer ab 2009

*von Prof. Dr. habil. Jürgen W. Hidien und Dipl. Finw. Jörg Holthaus, Nordkirchen**

Das JStG 2009 hat wesentliche Bereiche der beschränkten Steuerpflicht mit Wirkung ab dem 1.1.09 geändert. Für Arbeitnehmer bleiben zwar die territorialen Anknüpfungspunkte für inländische Einkünfte im Steuerzugriff und die grundsätzliche Abgeltungswirkung des Lohnsteuerabzugs im Besteuerungsverfahren erhalten. Allerdings wurden die Veranlagungsmöglichkeiten ausgedehnt und die Steuerermittlung im Veranlagungsfall zugunsten ausländischer Arbeitnehmer geändert. Hierzu gehört die Gewährung des vollen Grundfreibetrags bei nur zeitweise im Inland ausgeübten Tätigkeiten im Veranlagungsfall. In diesem Beitrag werden die unterschiedlichen Steuerbelastungen beispielhaft vorgestellt und Gestaltungshinweise gegeben.

1. Steuerpflicht im Grundfall

1.1 Nationales Recht

Ausübungsprinzip

Arbeitnehmer mit Wohnsitz und gewöhnlichem Aufenthalt außerhalb Deutschlands sind nach § 1 Abs. 4 EStG i.V.m. § 49 Abs. 1 Nr. 4 a) EStG insbesondere dann im Inland steuerpflichtig, wenn sie ihre Tätigkeit im Inland ausüben. Dieses deutsche Quellensteuerrecht kann durch ein DBA mit dem Wohnsitzstaat des Arbeitnehmers beschränkt werden.

1.2 DBA

Lohnsteuerabzug durch deutschen Arbeitgeber

Die aktuellen deutschen DBA bestätigen das deutsche Besteuerungsrecht, wenn der Arbeitnehmer für einen inländischen Arbeitgeber oder zulasten einer inländischen Betriebsstätte seines ausländischen Arbeitgebers im Inland arbeitet. In diesen Fällen ist zudem der Arbeitgeber grundsätzlich nach § 38 Abs. 1 Nr. 1 und Abs. 3 EStG verpflichtet Lohnsteuer einzubehalten und abzuführen. Der beschränkt steuerpflichtige Arbeitnehmer wird nach § 39d Abs. 1 EStG grundsätzlich in Steuerklasse I eingereiht und erhält vom Betriebsstättenfinanzamt eine entsprechende Bescheinigung.

183-Tage-Regel

Wird ein beschränkt steuerpflichtiger Arbeitnehmer für einen ausländischen Arbeitgeber im Inland nicht zulasten einer Betriebsstätte des Arbeitgebers tätig, wird das deutsche Quellensteuerrecht durch die einschlägigen DBA nur dann bestätigt, wenn sich der Arbeitnehmer in einem bestimmten – im DBA näher definierten – Bezugszeitraum länger als 183 Tage im Inland aufhält. Als Bezugszeitraum kommt das Kalenderjahr (z.B. im Verhältnis zu Belgien, Dänemark, Frankreich, Italien, Luxemburg, Niederlande, Österreich, Portugal, Spanien, Schweden, Schweiz, Tschechien, Türkei), ein abweichendes Steuerjahr (z.B. 6.4. bis 5.4. in Großbritannien) oder ein völlig variabler Zeitraum von 12 Monaten (z.B. im Verhältnis zu

* *Die Autoren sind Dozenten an der Fachhochschule für Finanzen des Landes Nordrhein-Westfalen in Nordkirchen.*

Norwegen, Polen, Rumänien, Russland) in Betracht. In diesen Fällen unterliegen die inländischen Einkünfte mangels inländischem Arbeitgeber bzw. Betriebsstätte keinem Lohnsteuerabzug. Diese Arbeitnehmer müssen veranlagt werden. Im Einzelfall können Einkommensteuervorauszahlungen gemäß § 37 EStG festgesetzt werden.

2. Steuerpflicht in Sonderfällen

2.1 Nationales Recht

Kassenstaatsprinzip

Bestimmte beschränkt steuerpflichtige Arbeitnehmer erzielen inländische Einkünfte – unabhängig vom Ort ihrer Tätigkeit – allein dadurch, dass sie ihren Arbeitslohn von einem inländischen Arbeitgeber beziehen:

- § 49 Abs. 1 Nr. 4 b) EStG z.B. bei inländischen öffentlichen Kassen,
- § 49 Abs. 1 Nr. 4 c) EStG z.B. als Geschäftsführer einer inländischen Gesellschaft,
- § 49 Abs. 1 Nr. 4 e) EStG Bordpersonal von Luftfahrzeugen im internationalen Verkehr von inländischen Luftfahrtunternehmen.

2.2 DBA

Teilweise steuerfreie Einkünfte

Diese über die Inlandstätigkeit aus § 49 Abs. 1 Nr. 4 a) EStG hinausgehenden Einkünfte werden von den einschlägigen DBA nur teilweise (insbesondere bei öffentlichen Kassen und Bordpersonal) bestätigt. Alle diese Fälle unterliegen nach § 38 Abs. 1 Nr. 1 EStG dem Lohnsteuerabzug.

2.3 Bestimmte Sportler und Künstler

DBA: Grundsätzlich gilt das Ausübungsprinzip

Fehlt bei angestellten darbietenden Sportlern und Künstlern ein inländischer Arbeitgeber oder eine inländische Betriebsstätte ihres ausländischen Arbeitgebers, so bestätigen die deutschen DBA das deutsche Quellensteuerrecht am auf den Inlandsaufenthalt entfallenden Arbeitslohn auch schon bei kurzfristigen Inlandsaktivitäten dieser Personengruppe. Ausnahmen bilden etwa die DBA mit Belgien, Frankreich, Griechenland, Israel, Luxemburg und Niederlande, nach denen auch bei angestellten Künstlern und Sportlern ein deutsches Quellensteuerrecht nur dann bestätigt wird, wenn ein deutscher Arbeitgeber, eine deutsche Betriebsstätte des ausländischen Arbeitgebers oder ein Aufenthalt von über 183 Tagen im Kalenderjahr gegeben ist.

Steuerabzug gemäß § 50a EStG

Die ausländischen Arbeitgeber der im Inland auftretenden Sportler und Künstler sind verpflichtet, einen Steuerabzug von 15 % der Bruttovergütung einzubehalten, anzumelden und abzuführen (Bruttobesteuerung gemäß § 50a Abs. 1 Nr. 1, Abs. 2, Abs. 5 S. 2 EStG). Übernommene oder besonders gewährte Reisekosten bleiben hierbei grundsätzlich unberücksichtigt (§ 50a Abs. 2 S. 2 EStG). Betroffen sind z.B. Gastspielauftritte ausländischer Theater, Opernhäuser oder Orchester, Freundschaftsspiele oder Spiele anlässlich einer Europa- oder Weltmeisterschaft von ausländischen Sportmannschaften. Eine Nettobesteuerung an der Quelle gewährleistet und gestattet nunmehr § 50a Abs. 3 EStG für EU- bzw. EWR- Steuerpflichtige. Allerdings beträgt dann der Steuersatz immerhin 30 %. Ob diese Ausgestaltung europarechtskonform ist, bleibt abzuwarten.

3. Besteuerung und Steuerbelastung ab 2009

3.1 Lohnsteuerabzug durch inländischen Arbeitgeber ohne Veranlagung

Zeitanteiliger abgeltender Abzug

Bei beschränkt steuerpflichtigen Arbeitnehmern, die dem Lohnsteuerabzug unterliegen (§§ 38 ff. EStG), hat sich ab 2009 zunächst – vorbehaltlich einer Antragsveranlagung – nichts geändert. Wie bisher unterliegen ihre Vergütungen dem Steuerabzug nach Steuerklasse I. In die monatlichen Lohnsteuertabellen sind hierbei wie bisher 1/12 vom Grundfreibetrag, vom Arbeitnehmerpauschbetrag, vom Sonderausgabenpauschbetrag und von der Vorsorgepauschale eingearbeitet. Nach § 50 Abs. 1 S. 5 EStG ermäßigen sich diese Pauschalen, wenn die Einkünfte nicht während eines vollen Kalendermonats zugeflossen sind.

Beispiel 1

Einkünfte aus deutscher Betriebsstätte

A mit Wohnsitz in der Schweiz arbeitet an zwei vollen Monaten in einer deutschen Betriebsstätte seines schweizerischen Arbeitgebers S in Deutschland. Sein monatlicher Bruttoarbeitslohn beträgt 3.000 EUR.

Lösung: A erzielt inländische Einkünfte nach § 49 Abs. 1 Nr. 4 a) EStG, die nach Art. 15 Abs. 1 DBA-Schweiz in Deutschland besteuert werden dürfen. S hat nach § 38 Abs. 1 Nr. 1 und Abs. 3 EStG für zwei Monate Lohnsteuer nach Steuerklasse I an das deutsche Betriebsstättenfinanzamt abzuführen. Der Lohnsteuerabzug hat gemäß § 50 Abs. 2 S. 1 EStG grundsätzlich Abgeltungswirkung. Das neue Veranlagungswahlrecht (§ 50 Abs. 2 Nr. 4 b) i.V.m. S. 7 EStG) gilt für A – unabhängig von seiner Staatsangehörigkeit – nicht, da die Schweiz weder zur EU noch zum Europäischen Wirtschaftsraum gehört.

3.2 Obligatorische Veranlagung bei anderen Arbeitnehmern

Beschränkt steuerpflichtige Arbeitnehmer, die nicht dem Lohnsteuerabzug unterliegen, werden mit ihren inländischen Einkünften veranlagt. Nach § 50 Abs. 1 S. 5 EStG ermäßigen sich der Arbeitnehmerpauschbetrag, der Sonderausgabenpauschbetrag und die Vorsorgepauschale auch für sie, wenn die Einkünfte nicht während des vollen Kalenderjahres oder Kalendermonats geflossen sind.

Privilegierung bestimmter Arbeitnehmer

Nach § 50 Abs. 2 S. 2 letzter Hs. EStG wird ihnen allerdings nunmehr der volle Grundfreibetrag gewährt, auch wenn sie nur zeitweise und kurzzeitig inländische Einkünfte bezogen haben. Diese überraschende Regelung hat der Finanzausschuss des Deutschen Bundestages nachträglich in den Entwurf zum JStG 2009 eingefügt (BT-Drucks. 16/11108 vom 27.11.08). Sie soll Mehrbelastungen gering verdienender Arbeitnehmer vermeiden und damit die inländische Tätigkeit fördern. Im Rahmen dieser zulässigen Zielsetzung hat der Gesetzgeber offenbar eine mehrfache Inanspruchnahme der Vergünstigung typisierend in Kauf genommen. Zudem werden gegebenenfalls auch gut verdienende Arbeitnehmer begünstigt. Im Gegensatz hierzu gilt der Tarif des § 32a Abs.1 EStG für alle anderen Einkunftsarten mit der Maßgabe, dass der Grundfreibetrag gerade nicht berücksichtigt, sondern dem Einkommen hinzuzurechnen ist. Auch eine zeitanteilige Kürzung des Grundfreibetrags ist in § 50 Abs. 1 S. 5 EStG, der im übrigen entsprechende Kürzungen bestimmter Pauschalen vorgibt, nicht vorgesehen.

Ein Mindeststeuersatz, wie er noch bis 2008 bestand, existiert ab 2009 für beschränkt steuerpflichtige Arbeitnehmer nicht mehr. Dies führt im Beispiel 2 zu einer vom Gesetzgeber wohl kaum gewollten Begünstigung vergleichbarer Fälle. Insoweit besteht die Gefahr einer ungerechtfertigten Meistbegünstigung und Überkompensation beschränkt steuerpflichtiger gegenüber unbeschränkt steuerpflichtigen Arbeitnehmern, wenn erstere diese Vergünstigung auch im Ansässigkeits- oder zusätzlich in anderen Quellenstaaten in Anspruch nehmen. Eine andere Frage ist, warum der Steuergesetzgeber den betroffenen Arbeitnehmern den ohnehin nicht obligatorischen Grundfreibetrag nicht zeitanteilig gewährt hat; für andere persönliche Abzüge von ausländischen Arbeitnehmern fordert er nämlich eine zeitanteilige Gewähr (§ 50 Abs. 1 S. 5 EStG).

Beispiel 2

B mit Wohnsitz in Albanien (kein DBA) arbeitet für zwei Monate auf einer Baustelle (keine Betriebsstätte, da die Bauausführung unter sechs Monaten dauern soll, vgl. § 12 S. 2 Nr. 8 AO) seines albanischen Arbeitgebers in Deutschland. Sein Bruttoarbeitslohn beträgt monatlich 3.000 EUR.

Keine Betriebsstätte in Deutschland

Lösung: B erzielt inländische Einkünfte nach § 49 Abs. 1 Nr. 4 a) EStG, die mangels DBA im Inland besteuert werden dürfen. Da sie keinem Lohnsteuerabzug unterliegen, ist B beim Tätigkeitsfinanzamt grundsätzlich zu veranlagen. Dabei werden von seinen Einkünften in Höhe von 6.000 EUR 2/12 des Arbeitnehmerpauschbetrages, des Sonderausgabenpauschbetrages und der Vorsorgepauschale abgezogen. Zudem erhält er den vollen Grundfreibetrag. Seine Einkommensteuer beträgt daher 0 EUR.

Die unterschiedliche Steuerbelastung in Beispiel 1 und 2 lässt sich gleichheitsrechtlich kaum rechtfertigen, da drittländische Arbeitnehmer im Steuerzugriff vergleichbar sind.

3.3 Bestimmte Sportler und Künstler

Abgeltender Steuerabzug nach § 50a EStG ohne Veranlagung

Beschränkt steuerpflichtige angestellte Sportler, Artisten und Künstler werden je nach ihrem Status (mit oder ohne inländischen Arbeitgeber, selbstständig, EU/EWR, Drittland) unterschiedlich besteuert. Solche Personen mit ausländischem Arbeitgeber ohne inländische Betriebsstätte unterliegen ab dem 1.1.09 mit ihrem anteiligen Lohn für Inlandsauftritte dem Steuerabzug von nunmehr 15 %. Dagegen unterliegen beschränkt steuerpflichtige angestellte Sportler, Artisten oder Künstler mit inländischem Arbeitgeber dem Lohnsteuerabzug (wie in Beispiel 1). § 50a Abs. 1 Nr. 1 EStG verdrängt diesen wie bisher ausdrücklich nicht.

Beispiel 3

K mit Wohnsitz in der Schweiz ist angestellter Cellist eines schweizerischen Symphonieorchesters. Das Orchester gastiert für zwei Monate ausschließlich im Inland. Sein Bruttoarbeitslohn beträgt monatlich 3.000 EUR.

Lösung: K erzielt inländische Einkünfte nach § 49 Abs. 1 Nr. 4 a) EStG, die nach Art. 17 Abs. 1 DBA-Schweiz in Deutschland besteuert werden dürfen. Nach § 50a Abs. 1 Nr. 1, Abs. 2 S. 1 EStG unterliegen sie beim

schweizerischen Arbeitgeber einem Steuerabzug von 15 %. Die Einkommensteuer von 900 EUR plus 49,50 EUR SolZ hat der Arbeitgeber beim (ersten) Auftrittsfinanzamt in Deutschland anzumelden und abzuführen. Pauschalen oder Grundfreibetrag sind auch nicht anteilig zu berücksichtigen. Der Steuerabzug nach § 50a EStG hat gemäß § 50 Abs. 2 S. 1 EStG Abgeltungswirkung. Das neue Veranlagungswahlrecht (§ 50 Abs. 2 S. 7 EStG) gilt für K – unabhängig von seiner Staatsangehörigkeit – nicht.

3.4 Ausnahmen von der Abgeltungswirkung

Sechs Ausnahmen von der Abgeltungswirkung

Sowohl der Steuerabzug nach § 50a EStG (Beispiel 3) als auch der Lohnsteuerabzug (Beispiel 1) haben nach § 50 Abs. 2 S. 1 EStG zunächst Abgeltungswirkung. Die drei unterschiedlichen Steuerbelastungen in Beispiel 1 bis 3 sind somit grundsätzlich endgültig. Der Gesetzgeber lässt aber nunmehr sechs Ausnahmen von der Abgeltungswirkung zu (§ 50 Abs. 2 S. 2 EStG). Von Bedeutung sind hier vier Fallgruppen:

- Die erste betrifft alle Personen, insbesondere Arbeitnehmer, die den größten Teil ihrer Welteinkünfte aus Deutschland beziehen und auf Antrag nach § 1 Abs. 3 EStG annähernd wie unbeschränkt Steuerpflichtige behandelt werden können (§ 50 Abs. 2 S. 2 Nr. 1 EStG).

- Die zweite Ausnahme betrifft zwingend alle beschränkt steuerpflichtigen Arbeitnehmer unabhängig von ihrem Wohnsitz, die nach § 39d Abs. 2 EStG einen Freibetrag auf ihre Bescheinigung nach § 39d Abs. 1 EStG für Spenden (§ 10b EStG) oder Werbungskosten (§ 9 EStG) haben eintragen lassen (§ 50 Abs. 2 S. 2 Nr. 4 a) EStG).

- Als dritte Ausnahme haben alle beschränkt steuerpflichtigen Arbeitnehmer, sofern sie EU/EWR-Staatsbürger sind und in einem dieser Staaten auch ihren Wohnsitz oder gewöhnlichen Aufenthalt haben, die Möglichkeit eine Veranlagung zu beantragen (§ 50 Abs. 2 Nr. 4 b) und S. 7 EStG).

Veranlagung auf Antrag für Arbeitnehmer aus der EU/EWR

- Die spezielle Antragsregelung für alle Fälle des Steuerabzugs nach § 50a Abs. 1 Nr. 1, 2 und 4 EStG in § 50 Abs. 2 S. 1 Nr. 5 EStG soll hier nicht vertieft werden, da sie nach § 50 Abs. 2 S. 7 EStG an die gleichen (europarechtlichen) Voraussetzungen geknüpft ist wie die Antragsveranlagung für Arbeitnehmer. Dieses Veranlagungswahlrecht ersetzt das bisherige vereinfachte Erstattungsverfahren beim BZSt.

4. Antragsveranlagung für EU/EWR-Bürger

4.1 Neue günstige Rechtslage nach dem JStG 2009

Gewährung des vollen Grundfreibetrags

Nach § 50 Abs. 2 Nr. 4 b) i.V.m. Abs. 2 S. 7 EStG können EU/EWR-Staatsbürger die Abgeltungswirkung des Lohnsteuerabzugs oder des Steuerabzugs nach § 50a EStG durch einen Antrag auf Veranlagung aufheben, wenn sie ihren Wohnsitz oder gewöhnlichen Aufenthalt innerhalb der EU oder des EWR haben. Folge ist gemäß § 50 Abs. 1 S. 2 EStG u.a., dass der beschränkt steuerpflichtige EU-Arbeitnehmer – im Gegensatz zu anderen steuerpflichtigen Steuerausländern – den vollen Grundfreibetrag erhält. Nach ständiger Rechtsprechung des EuGH und des BFH ist eine

Freistellung des persönlichen Existenzminimums grundsätzlich Aufgabe des Wohnsitzstaates („Schumacker-Doktrin"). Eine Nichtgewährung des Grundfreibetrags verstößt daher grundsätzlich weder gegen EU- noch gegen Verfassungsrecht. Die Gewährung des vollen Grundfreibetrags führt zu einer möglichen Meistbegünstigung. Ab 2009 erhalten auch beschränkt Steuerpflichtige den Altersentlastungsbetrag nach § 24a EStG.

Beispiel 4

EU-Arbeitnehmer erzielt Einkünfte aus deutscher Betriebsstätte

A (Niederländer) mit Wohnsitz in den Niederlanden arbeitet an zwei Monaten auf einer deutschen Betriebsstätte (z.B. Zweigniederlassung) seines niederländischen Arbeitgebers N in Deutschland. Sein monatlicher Bruttoarbeitslohn beträgt 3.000 EUR.

Lösung: A erzielt inländische Einkünfte nach § 49 Abs. 1 Nr. 4 a) EStG, die nach Art. 10 Abs. 1 DBA-NL in Deutschland besteuert werden dürfen. N hat nach § 38 Abs. 1 Nr. 1 und Abs. 3 EStG für zwei Monate Lohnsteuer nach Steuerklasse I an das deutsche Betriebsstättenfinanzamt abzuführen. Nach § 50 Abs. 2 Nr. 4 b) i.V.m. Abs. 2 S. 7 EStG kann A als EU-Bürger mit Wohnsitz innerhalb der EU eine Veranlagung zur Einkommensteuer beantragen. Von seinen Einnahmen aus nichtselbstständiger Tätigkeit wird der anteilige Arbeitnehmerpauschbetrag von 2/12 von 920 EUR = 154 EUR abgezogen. Zur Ermittlung des Einkommens werden zudem 2/12 des Sonderausgabenpauschbetrages (36 EUR x 2/12 = 6 EUR) und 2/12 der Vorsorgepauschale abgezogen (§ 50 Abs. 1 S. 5 EStG). Nach § 50 Abs. 1 S. 2 letzter Hs. EStG wird sein zu versteuerndes Einkommen nach Abzug des vollen Grundfreibetrages nach der Grundtabelle versteuert. Seine Steuer beträgt somit 0 EUR.

Beispiel 5

Angestellter EU-Künstler gastiert in Deutschland

K (Österreicher) mit Wohnsitz in Österreich ist angestellter Cellist eines österreichischen Symphonieorchesters. Das Orchester gastiert für zwei Monate in Deutschland. Sein Bruttoarbeitslohn beträgt monatlich 3.000 EUR.

Lösung: K erzielt inländische Einkünfte nach § 49 Abs. 1 Nr. 4 a) EStG, die nach Art. 17 Abs. 1 DBA-Österreich in Deutschland besteuert werden dürfen. Nach § 50a Abs. 1 Nr. 1 i.V.m. Abs. 2 EStG unterliegen sie beim österreichischen Arbeitgeber einem Steuerabzug von 15 %. Die Brutto-Abzugsteuer in Höhe von 900 EUR plus 49,50 EUR SolZ hat der Arbeitgeber beim (ersten) Auftrittsfinanzamt in Deutschland anzumelden und abzuführen. Alternativ kann der Vergütungsschuldner auch eine Nettobesteuerung nach § 50a Abs. 3 EStG vornehmen. Nach § 50 Abs. 2 Nr. 4 b) EStG (und ebenfalls nach § 50 Abs. 2 Nr. 5 EStG) kann K als EU-Bürger mit Wohnsitz innerhalb der EU aber auch eine Veranlagung zur Einkommensteuer beantragen. Von seinen Einnahmen aus nichtselbstständiger Tätigkeit wird der anteilige Arbeitnehmerpauschbetrag von 2/12 x 920 EUR = 154 EUR abgezogen. Zur Ermittlung des Einkommens werden zudem 2/12 des Sonderausgabenpauschbetrages (36 EUR x 2/12 = 6 EUR) und 2/12 der Vorsorgepauschale abgezogen (§ 50 Abs. 1 S. 5 EStG). Nach § 50 Abs. 1 S. 2 letzter Hs. EStG wird sein zu versteuerndes Einkommen nach Abzug des vollen Grundfreibetrages nach der Grundtabelle versteuert. Seine Steuer beträgt somit 0 EUR.

4.2 Vergleich mit der ungünstigeren Rechtslage bis 31.12.08

Bis Ende 2008: Keine Gewährung des Grundfreibetrags

Nach § 50 Abs. 5 Nr. 2 EStG a.F. konnten auch in der Vergangenheit EU/EWR-Staatsbürger mit Wohnsitz oder gewöhnlichem Aufenthalt innerhalb eines dieser Staaten eine Veranlagung zur Einkommensteuer beantragen. Unabhängig von der Arbeitsdauer im Inland wurden im Rahmen dieser Veranlagung der Arbeitnehmerpauschbetrag, der Sonderausgabenpauschbetrag und die Vorsorgepauschale nicht gekürzt. Allerdings wurde hier kein Altersentlastungsbetrag gewährt und das zu versteuernde Einkommen unterlag einem Mindeststeuersatz von 25 %. Das BMF-Schreiben vom 10.9.04 hat allerdings den Mindeststeuersatz aus europarechtlichen Gründen als Folge der EuGH-Urteils „Gerritse" im Verwaltungsweg dahingehend modifiziert, dass maximal die Steuer erhoben wurde, die sich nach Hinzurechnung des Grundfreibetrages nach der Grundtabelle ergab. Im Ergebnis wurde beschränkt Steuerpflichtigen damit (abgesehen von den hier ausgeklammerten Fällen des § 1 Abs. 3 EStG) kein Grundfreibetrag gewährt. Er wirkte sich lediglich im Rahmen des deutschen Lohnsteuerabzugs anteilig aus.

5. Veranlagung aufgrund eines gewillkürten Freibetrages auf der Bescheinigung nach § 39d EStG

Empfehlung: Spenden oder Werbungskosten eintragen lassen

Der Abgeltungswirkung des Lohnsteuerabzugs entgeht ein beschränkt steuerpflichtiger Arbeitnehmer auch dann, wenn er sich auf seine Bescheinigung nach § 39d Abs. 2 EStG einen Freibetrag eintragen lassen kann (§ 50 Abs. 2 Nr. 4a EStG). Dann ist eine Veranlagung zwingend geboten. Diese Regelung ist nicht auf die EU- bzw. EWR-Staatsbürger beschränkt (vgl. § 50 Abs. 2 S. 7 EStG), sondern gilt für alle beschränkt steuerpflichtigen Arbeitnehmer. Es müssen aber die Voraussetzungen für einen deutschen Lohnsteuerabzug vorliegen (insbesondere inländischer Arbeitgeber gemäß § 38 Abs. 1 Nr. 1 EStG). Da diese Regelung nicht auf die EU bzw. den EWR beschränkt ist, ist es für alle Arbeitnehmer aus Drittländern ratsam, sich einen Freibetrag für Spenden oder Werbungskosten eintragen zu lassen. Dies ist gerade für kurzfristig im Inland Arbeitende zu empfehlen, da ihnen somit der ungekürzte Grundfreibetrag gewährt wird. Eine relativ kleine Spende kann hier eine große Wirkung haben. Auch im Bereich der Werbungskosten lässt sich einiges steuergünstig gestalten. Wurden in der Vergangenheit Reisekosten steuerfrei nach § 3 Nr. 16 EStG vom Arbeitgeber erstattet, ist es bei kurzfristigen Aufenthalten ab 2009 ratsam, die Reisekosten vom Arbeitnehmer tragen zu lassen, der sie sich dann auf der Bescheinigung eintragen lassen kann.

6. Darbietende angestellte Künstler und Sportler von außerhalb der EU/des EWR

6.1 Benachteiligung bestimmter drittländischer Arbeitnehmer

Angestellte ausländische Sportler, Artisten und Künstler von ausländischen Arbeitgebern von außerhalb der EU bzw. des EWR haben keine Möglichkeit eine Veranlagung zu beantragen. Ihr anteiliger Inlandsarbeitslohn unterliegt einem Brutto-Steuerabzug von 15 % nach § 50a Abs. 1 Nr. 1 EStG mit abgeltender Wirkung (§ 50 Abs. 2 S. 1 EStG).

Kein Veranlagungswahlrecht oder Nettobesteuerung

Ein Veranlagungswahlrecht sowie die Möglichkeit einer vereinfachten Nettobesteuerung bestehen für diese Gruppe nicht (§ 50 Abs. 2 S. 7 EStG). Insbesondere steht ihnen seit 2009 nicht einmal mehr das vereinfachte Erstattungsverfahren nach § 50 Abs. 5 Nr. 3 EStG a.F. zur Verfügung, das mit dem JStG 2009 ersatzlos entfallen ist. Immerhin sind übernommene oder gesondert gewährte Reisekosten beim Steuerabzug grundsätzlich aus der Bemessungsgrundlage herauszunehmen (§ 50a Abs. 2 S. 2 EStG). Demgegenüber bestehen für andere angestellte Künstler und Sportler Veranlagungsmöglichkeiten (§ 50 Abs. 2 S. 2 EStG).

6.2 Sonderregelung des § 50 Abs. 7 EStG a.F. für bestimmte Steuerausländer

Privilegierung des internationalen Mannschaftssports „per Erlass"

Bei angestellten Sportlern, die im Inland an europäischen Vereinswettbewerben im Mannschaftssport (z.B. UEFA-Cup oder Champions-League) teilnehmen, hat das BMF mit Schreiben vom 20.3.08 allerdings die Steuer und den Steuerabzug auf den anteiligen Inlandslohn der Spieler und auf die Einkünfte der ausländischen Vereine auf der Grundlage des § 50 Abs. 7 EStG a.F. gänzlich erlassen. Eine vergleichbare Privilegierung „international bedeutsamer kultureller Ereignisse", wie sie die Neufassung des § 50 Abs. 4 EStG ab 2009 ausdrücklich gestattet, steht von Seiten des BMF und der Länder noch aus. Sie ist aus Gründen der Gleichbehandlung (Art. 3 Abs. 1 GG) u.E. sowohl nach der alten als auch nach der neuen Rechtsgrundlage geboten, da für eine unterschiedliche Anwendung des § 50 Abs. 4 EStG – seine Verfassungsmäßigkeit vorausgesetzt – insoweit, keine rechtfertigenden Gründe für eine Differenzierung bestehen. Hierfür spricht auch der leistungsrechtliche Gehalt des Art. 5 Abs. 3 GG, da und soweit der Staat wie in § 50 Abs. 4 Nr. 1 EStG eine Grundentscheidung zugunsten einer bestimmten Form der Kunstförderung getroffen hat.

7. Fazit

Neue Gleichheitsprobleme

Mit der Neuregelung der §§ 49 ff. EStG will der Gesetzgeber europa- und verfassungsrechtliche Anforderungen an die Besteuerung beschränkt Steuerpflichtiger in Einklang bringen. Die komplizierten Regelungen für die Besteuerung gebietsfremder Arbeitnehmer, die hier untersucht wurden, haben allerdings neue Gleichheitsprobleme unterhalb und oberhalb der Verfassungsschwelle des Art. 3 GG aufgeworfen. Dies betrifft insbesondere die „gut gemeinte", im Gesetzgebungsverfahren nachträglich in den Ausgangsentwurf eingefügte Regelung des § 50 Abs. 1 S. 2 letzter Hs. EStG. Der Gesetzgeber täte gut daran, diese spezifische Vergünstigungsregelung zu überprüfen, und den Grundfreibetrag zumindest bei allen zu veranlagenden Arbeitnehmern nur zeitanteilig zu gewähren, wie er es für den Arbeitnehmerpauschbetrag, den Sonderausgabenpauschbetrag und die Vorsorgepauschale ohnehin schon vorgeschrieben hat. Hierdurch würde insbesondere die verfassungswidrige Ungleichbehandlung von Arbeitnehmern aus Drittstaaten mit und ohne inländische Arbeitgeber aufgehoben. Es kann beschränkt steuerpflichtigen Arbeitnehmern aus Drittstatten empfohlen werden, sich einen Freibetrag nach § 39d Abs. 2 EStG eintragen zu lassen, um auch bei nur zeitweiliger Tätigkeit im Inland in den Genuss des vollen Grundfreibetrages zu kommen.