

Lohnsteuer-Pauschalierung für Betriebsstätten-Pendler: Ein Update

Die nicht mehr ganz so neue Neuregelung des § 40a Abs. 7 EStG führte bislang ein Schattendasein, da die Regelbesteuerung unter Anwendung der Monats- bzw. Tageslohnsteuertabelle mit Lohnsteuerjahresausgleich häufig günstiger war als die Pauschalversteuerung mit einem Steuersatz von 30 Prozent. Spätestens zum 1. Januar 2025 könnte jedoch diese Pauschalierungsmöglichkeit eine echte Alternative zur Regelbesteuerung werden. Welche Fälle davon betroffen sein könnten, stellen wir Ihnen in diesem Beitrag vor.

Mit dem Dritten Bürokratieentlastungsgesetz vom 22. November 2019 hat der Gesetzgeber § 40a EStG um einen Abs. 7 ergänzt, der bereits mit Wirkung ab dem 1. Januar 2020 die Pauschalversteuerung von Arbeitslohnzahlungen an beschränkt steuerpflichtige Arbeitnehmende mit einem Steuersatz von 30 Prozent ermöglicht. Mit dieser Neuregelung sollte die Versteuerung für den höchst praxisrelevanten Sachverhalt der sogenannten Betriebsstättenpendler vereinfacht werden. Die Vereinfachungsregelung wurde jedoch aufgrund des relativ hohen Pauschalsteuersatzes

bisher kaum genutzt, da sie regelmäßig zu höheren Steuerabzugsbeträgen als bei Administrierung von individuellen Gehaltsabrechnungen und der Ermittlung der Lohnsteuer auf Basis der Monatslohnsteuertabelle führte.

Mit dem Jahressteuergesetz 2024 und der (geplanten) Einschränkung der Möglichkeit, die Tageslohnsteuertabelle im Rahmen des Lohnsteuerjahresausgleichs „auszuhebeln“, wird die Relevanz der Pauschalversteuerung nach § 40a Abs. 7 EStG zukünftig steigen.

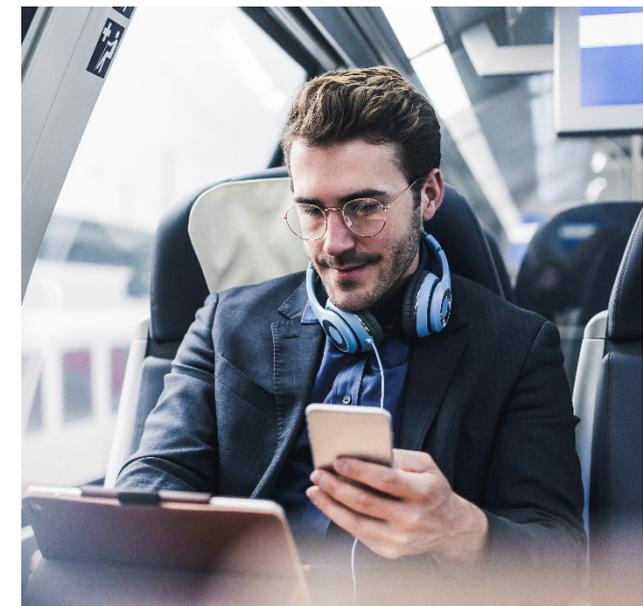
Anwendungsfälle

Die Regelung des § 40a Abs. 7 EStG hat grundsätzlich folgende Konstellation im Blick:

Werden Mitarbeitende, welche einer ausländischen Betriebsstätte eines inländischen Stammhauses zugeordnet sind, im Inland tätig, unterliegen die auf die im Inland ausgeübte Tätigkeit entfallenden Arbeitslohnzahlungen – auch bei kurzfristigen Arbeitseinsätzen, wie zum Beispiel im Rahmen von Besprechungen und Fortbildungsmaßnahmen – der beschränkten Einkommensteuerpflicht (§ 49 Abs. 1 Nr. 4 Buchst. a EStG).

Nach den Regelungen des jeweiligen Doppelbesteuerungsabkommens wird Deutschland regelmäßig auch das abkommensrechtliche

Besteuerungsrecht für die Arbeitslohnzahlungen zugewiesen. Dies folgt daraus, dass das inländische Stammhaus als im Tätigkeitsstaat (Deutschland) ansässiger inländischer Arbeitgeber im Sinne des Art. 15 Abs. 2 Buchst. b OECD-MA einzustufen ist. Die ausländische Betriebsstätte kann nicht Arbeitgeber im abkommensrechtlichen Sinne sein.



Infolgedessen ist das inländische Stammhaus zum Einbehalt und zur Abführung von Lohnsteuer verpflichtet (§ 38 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG). Ohne die Einführung von Abs. 7 in § 40a EStG hätte diese Verpflichtung erheblichen Mehraufwand für das inländische Stammhaus hinsichtlich der Ermittlung des anteilig in Deutschland zu versteuernden Arbeitslohns und der Administrierung von monatlichen individuellen Gehaltsabrechnungen zur Folge.

Voraussetzungen für die Vereinfachungsregel

Die Regelung des § 40a Abs. 7 EStG soll diesen administrativen Aufwand eindämmen. Sie räumt dem inländischen Stammhaus (inländischer Arbeitgeber) das Wahlrecht ein, statt der Versteuerung im Rahmen einer individuellen Gehaltsabrechnung

- unter Verzicht auf den Abruf von elektronischen Lohnsteuerabzugsmerkmalen
- die Lohnsteuer für Bezüge von kurzfristigen, im Inland ausgeübten Tätigkeiten
- beschränkt steuerpflichtiger Arbeitnehmer, die (arbeitsrechtlich) einer ausländischen Betriebsstätte dieses (inländischen) Arbeitgebers zugeordnet sind,
- mit einem Pauschalsteuersatz von 30 Prozent des Arbeitslohns zu erheben.

Die Anwendung der Regelung ist darüber hinaus nur bei kurzfristigen Tätigkeiten im Inland zulässig. Hierunter sind in Deutschland ausgeübte Tätigkeiten zu verstehen, die über 18 zusammenhängende Arbeitstage nicht

hinausgehen. Bei Überschreiten der 18-Tage-Grenze gilt die Regelbesteuerung.

Für die Ermittlung der 18-Tage-Grenze stellt die Finanzverwaltung auf Arbeitstage ab. Entsprechend den Rückmeldungen der Finanzverwaltung sind hierunter alle Tage zu verstehen, für die der Arbeitnehmer Arbeitslohn oder Lohnersatzleistungen erhält. Demnach bleiben Sonn- und Feiertage sowie Samstage, an denen grundsätzlich keine Arbeitsleistung zu erbringen sind, außen vor. Bezahlte Urlaubs- oder Krankheitstage hingegen sind zu berücksichtigen. Außerdem ist zu beachten, dass es nicht darauf ankommt, wie oft der beschränkt steuerpflichtige Arbeitnehmer im Laufe eines Kalenderjahres tatsächlich für das inländische Stammhaus in Deutschland tätig wird, solange die 18-Tage-Grenze je Aufenthaltszyklus eingehalten wird, wobei jeder Arbeitstag im Ausland zu einem Neubeginn der 18-Tage-Grenze führt. Diese zu begrüßende weite Auslegung der Finanzverwaltung ermöglicht es, während eines Kalenderjahres mehrere bis zu 18 Arbeitstage andauernde Tätigkeitseinsätze im Inland zu haben.

Besonderheit bei nachlaufendem Arbeitslohn

Ein in praktischer Sicht besonderes Augenmerk ist jedoch auf nachlaufenden Arbeitslohn, wie Boni oder Aktienoptionen, zu legen. Diesbezüglich ist nicht nur im Zuflusszeitpunkt die 18-Tage-Grenze einzuhalten, sondern daneben dürfen auch im gesamten Erdienungszeitraum nur kurzfristige inländische Tätigkeiten ausgeübt werden, das heißt, es darf kein Zeitraum mit mehr als 18 zusammenhängenden Tagen vorliegen. Gerade bei Aktienoptionen mit mehrjährigen Erdienungszeiträumen gestaltet sich die Prüfung der Voraussetzungen als sehr aufwendig. Zudem kann eine (spätere) Versetzung eines Arbeitnehmenden vom Inland in eine ausländische Betriebsstätte dazu führen, dass noch Jahre nach der Versetzung in die ausländische Betriebsstätte die Pauschalversteuerung nach § 40a Abs. 7 EStG nicht genutzt werden kann.

Ausübung des Wahlrechts

Innerhalb eines Kalenderjahres darf nicht beliebig zwischen der Pauschalversteuerung und der Versteuerung im Rahmen einer individuellen



Gehaltsabrechnung (Regelbesteuerung) gewechselt werden. Wird für einen Lohnzahlungszeitraum die Regelbesteuerung durchgeführt beziehungsweise muss diese durchgeführt werden, ist die Pauschalversteuerung ausgeschlossen. Dann sind bereits durchgeführte frühere Abrechnungszeiträume des laufenden Jahres zu korrigieren, wenn für diese die Pauschalversteuerung gewählt wurde. Das Pauschalierungswahlrecht kann jedoch jedes Jahr neu und für jeden Arbeitnehmenden individuell ausgeübt werden.

Bevor die Entscheidung zur Pauschalversteuerung nach § 40a Abs. 7 EStG getroffen wird, sollte im Ansässigkeitsstaat des Arbeitnehmenden geprüft werden, unter welchen formellen Voraussetzungen eine Steuerfreistellung des in Deutschland besteuerten Arbeitslohns möglich ist. Einige Staaten, wie beispielsweise Spanien, verlangen den Nachweis der Versteuerung in Deutschland, welcher bei der Pauschalversteuerung nur schwer zu erbringen ist. Um eine Doppelbesteuerung zu vermeiden, sollte in diesen Fällen auch mit dem Ausland abgestimmt werden, welcher Nachweis im Einzelfall von den ausländischen Steuerbehörden akzeptiert wird.

Fazit

Die nicht mehr ganz so neue Neuregelung des § 40a Abs. 7 EStG führte bislang ein Schattendasein, da die Regelbesteuerung unter Anwendung der Monatslohnsteuertabelle bzw. der Tageslohnsteuertabelle mit Lohnsteuerjahresausgleich häufig günstiger war als die Pauschalversteuerung mit einem Steuersatz von 30 Prozent. Spätestens zum 1. Januar 2025 könnte jedoch diese Pauschalierungsmöglichkeit eine echte Alternative zu Regelbesteuerung werden. Mit dem Jahressteuergesetz 2024 und der geplanten Einschränkung der Möglichkeit, die Tageslohnsteuertabelle im Rahmen des Lohnsteuerjahresausgleichs „auszuhebeln“, wird es deutlich mehr Fälle geben, in denen die Pauschalierung der Lohnsteuer mit 30 Prozent deutlich günstiger ist als die Regelbesteuerung. Das gilt erst recht, wenn die Pauschalversteuerung auf den Arbeitnehmenden abgewälzt wird. Insofern sollte bereits jetzt geprüft werden, für welche Fälle die Pauschalversteuerung sich anbietet.

Ansprechpartner:



Swetlana Blaufuß-Kröncke
Director, Tax
KPMG AG WPG

Kontakt über:

Redaktion KPMG Global
Mobility News

de-GMS-contact@kpmg.com

Global Mobility Services Newsletter abonnieren:

Bleiben Sie auf dem Laufenden – [Hier](#) können Sie die KPMG Global Mobility News abonnieren

Weitere Global Mobility News finden Sie auf unserer Übersichtsseite im Internet.



German Tax Facts App
Wichtige Themen, News und Events
rund um Steuern



Die enthaltenen Informationen sind allgemeiner Natur und nicht auf die spezielle Situation einer Einzelperson oder einer juristischen Person ausgerichtet. Obwohl wir uns bemühen, zuverlässige und aktuelle Informationen zu liefern, können wir nicht garantieren, dass diese Informationen so zutreffend sind wie zum Zeitpunkt ihres Eingangs oder dass sie auch in Zukunft so zutreffend sein werden. Niemand sollte aufgrund dieser Informationen handeln ohne geeigneten fachlichen Rat und ohne gründliche Analyse der betreffenden Situation.

© 2024 KPMG AG Wirtschaftsprüfungsgesellschaft, eine Aktiengesellschaft nach deutschem Recht und ein Mitglied der globalen KPMG-Organisation unabhängiger Mitgliedsfirmen, die KPMG International Limited, einer Private English Company Limited by Guarantee, angeschlossen sind. Alle Rechte vorbehalten.

Einige oder alle der hier beschriebenen Leistungen sind möglicherweise für KPMG-Prüfungsmandanten und deren verbundene Unternehmen unzulässig.