

People and Organisation Newsflash



FG München: Kein lohnsteuerrechtlicher Arbeitgeber im Fall der Arbeitnehmerentsendung bei fehlender Kostenweiterbelastung der aufnehmenden Gesellschaft

Die rechtskräftige Entscheidung des FG München vom 22. April 2016 (8 K 3290/14) beschäftigt sich eingehend mit dem Begriff des „wirtschaftlichen Arbeitgebers“ gem. § 38 Abs. 1 Satz 2 EStG und der Frage, ob die lohnsteuerliche Arbeitgeberstellung bei Arbeitnehmerentsendungen im Konzernverbund auch bei fehlender tatsächlicher Weiterbelastung entsprechender Kosten zu bejahen ist. Die Entscheidung setzt sich zudem mit den aus dem Urteil resultierenden praktischen Folgen aus Arbeitgebersicht auseinander.

Kernaussagen des Urteils

- Im Fall einer Arbeitnehmerentsendung ist das in Deutschland ansässige und aufnehmende Unternehmen, das den Arbeitslohn für die ihm geleistete Arbeit wirtschaftlich trägt, zum Lohnsteuerabzug verpflichtet.
- Nach Auffassung der Finanzverwaltung ist das (inländische) aufnehmende Unternehmen über den reinen Wortlaut der Vorschrift aber auch dann zum Steuerabzug verpflichtet, wenn es den Arbeitslohn nach transferpreisrechtlichen Fremdvergleichsgrundsätzen „hätte tragen müssen“.
- Mit dem Besprechungsurteil liegt nunmehr erstmals ein stark einschränkendes rechtskräftiges Urteil vor: Die Lohnsteuereinbehaltungsverpflichtung ist nur im Fall einer tatsächlichen Kostentragung durch den aufnehmenden Arbeitgeber anzuwenden. Das Abstellen auf ein reines „hätte tragen müssen“ kommt folglich zumindest nach Auffassung des FG München nicht in Betracht. Allein der Gesetzestext ist diesbezüglich maßgebend und insoweit eindeutig.

Folgen des Urteils für die Arbeitgeberpraxis

- Der bislang wenig hinterfragte Rückgriff auf den wirtschaftlichen Arbeitgeberbegriff, wonach ein „hätte tragen müssen“ von Kosten ausreichend auch für die Anknüpfung einer lohnsteuerrechtlichen Einbehaltungsverpflichtung relevant ist, sollte aus Arbeitgebersicht in allen „offenen“ Fälle kritisch beurteilt werden.
- Sollten derartige Fälle in Ihrem Unternehmen identifiziert werden, sollte zeitnah geprüft werden, ob und in welcher Form unter Berufung auf die rechtskräftige Entscheidung des FG München hiergegen vorgegangen werden kann.
- Besondere Relevanz hat die Entscheidung für Mitarbeiter mit Nettolohnvereinbarung. Denn nach dem FG-Urteil erfolgt keine Hochrechnung der Einkommensteuer analog einer Lohnsteuerberechnung. Dies hat zur Folge, dass lediglich der Nettolohn „normal“ besteuert wird. Die eigentliche

Steuerübernahme wird im Veranlagungszeitraum des Bescheid-Erlasses als zusätzlicher Arbeitslohn versteuerter Brutto-Hochrechnung entfällt, ergibt sich lohnsteuerliches Einsparungspotential.

Hintergrund

Der grenzüberschreitende Personaleinsatz ist heute für international ausgerichtete Unternehmen unterschiedlicher Größenklassen wirtschaftlich unabdingbar. Aus lohnsteuerlicher Sicht stellt sich in diesem Zusammenhang stets die Frage, ob das in Deutschland ansässige Unternehmen, das die bei der Auslandsgesellschaft angestellten und von dieser bezahlten Mitarbeiter aufnimmt, als sog. „wirtschaftlicher Arbeitgeber“ zu qualifizieren ist. Falls ja, sind damit nicht nur umfassende steuerliche Pflichten zu erfüllen sowie ein Haftungsrisiko verbunden; der wirtschaftliche Arbeitgeber muss auch diverse administrative Herausforderungen meistern.

Wirtschaftliche Arbeitgeberstellung

§ 38 Abs. 1 Satz 2 EStG schließt im Fall grenzüberschreitender Arbeitnehmer-Entsendungen in das Inland eine potentielle „Lücke“ im Rahmen des Lohnsteuerabzugs. Denn grundsätzlich knüpft die Lohnsteuer-Abführungsverpflichtung allein an die zivilrechtliche Arbeitgeberstellung an. Werden nunmehr von ausländischen Unternehmen Arbeitnehmer in das Inland entsandt, fingiert die o.g. Norm eine inländische lohnsteuerliche Arbeitgeberstellung bei der aufnehmenden Gesellschaft, sofern diese den Arbeitslohn *wirtschaftlich trägt*. Auf die Fragestellung, ob das aufnehmende inländische Unternehmen den Arbeitslohn im eigenen Namen und auf eigene Rechnung zahlt, ist dabei nach dem Gesetzeswortlaut unbeachtlich.

Bisherige Rechtsprechung des BFH

„Wirtschaftlicher Arbeitgeber“ aus steuerlicher Sicht ist nach Meinung des BFH derjenige, der einen Arbeitnehmer in seinen Geschäftsbetrieb integriert, diesem gegenüber weisungsbefugt ist und die Vergütungen für die ihm geleistete unselbständige Arbeit wirtschaftlich trägt (vgl. BFH, Urteil vom 21. August 1985 - I R 63/80). Damit müssen neben der tatsächlichen Kostentragung zwei weitere Voraussetzungen erfüllt sein.

Haltung der Finanzverwaltung

Die Finanzverwaltung übernimmt den durch die vorgenannte Rechtsprechung entwickelten wirtschaftlichen Arbeitgeberbegriff; allerdings legt sie diesen deutlich weiter aus. Denn nach Auffassung des BMF liegt eine wirtschaftliche Arbeitgeberstellung dann vor, wenn

- der Arbeitnehmer in das aufnehmende Unternehmen eingebunden ist und
- das aufnehmende Unternehmen den Arbeitslohn infolge seines eigenen betrieblichen Interesses an der Entsendung des Arbeitnehmers wirtschaftlich trägt *oder* nach Fremdvergleichsgrundsätzen *hätte tragen müssen*.

Hierbei ist es unerheblich, ob die Vergütungen unmittelbar dem betreffenden Arbeitnehmer ausgezahlt werden, oder ein anderes Unternehmen mit diesen Arbeitsvergütungen in Vorlage getreten ist. Eine „willkürliche“ Weiterbelastung des Arbeitslohns führt daher nicht zur Begründung der Arbeitgeberbereienseigenschaft, ebenso wie eine unterbliebene Weiterbelastung nach Auffassung des BMF die Arbeitgeberbereienseigenschaft beim aufnehmenden Unternehmen nicht verhindern kann.

Urteil des FG München vom 22. April 2016 (8 K 3290/14)

Das FG München hatte sich insbesondere mit der Frage zu befassen, ob die wirtschaftliche Arbeitgeberstellung auch dann erfüllt ist, wenn das aufnehmende Unternehmen tatsächlich nicht mit Gehaltskosten belastete wird. Dem Besprechungsurteil lag folgender Lebenssachverhalt zu Grunde.

Sachverhalt

Eine italienische Gesellschaft ist alleinige Gesellschafterin der W-GmbH. Geschäftsführer der italienischen Gesellschaft ist der C. In der Zeit von 2002 bis 2012 übernahm C – neben seiner italienischen Geschäftsführertätigkeit - u.a. zusätzlich die Geschäftsführung der W-GmbH. Dabei unterlag er den Weisungen der italienischen Obergesellschaft. Unter anderem war er dazu verpflichtet, die von der italienischen Gesellschaft festgelegten Unternehmensstrategien für den deutschen und österreichischen Markt umsetzen. Eine Weiterbelastung oder sonstige Verrechnung der laufenden Lohnzahlungen an die W-GmbH erfolgte nicht. Diese trug lediglich die Kosten für eine deutsche Zweitwohnung und für ein überlassenes Firmenfahrzeug.

Im Rahmen einer Lohnsteuer-Außenprüfung qualifizierte das Betriebsstättenfinanzamt der W-GmbH diese als lohnsteuerliche Arbeitgeberin des C gem. § 38 Abs. 1 Satz 2 EStG. Als wesentliche Begründung wurde ausgeführt, dass C im Interesse der W-GmbH tätig geworden sei. Folglich sei die W-GmbH als wirtschaftliche Arbeitgeberin zum Lohnsteuereinbehalt und zur Abführung von Lohnsteuerbeträgen verpflichtet gewesen.

Es sei ohne Relevanz, dass die W-GmbH die Kosten tatsächlich nicht selbst getragen habe bzw. solche nicht auf sie weiterbelastet wurden. Denn die W-GmbH hätte die Lohnkosten jedenfalls nach Fremdvergleichsgrundsätzen tragen müssen. Dies folge aus bilateralem Abkommensrecht (Art. 15 Abs. 2 DBA Italien-Deutschland) und den im BMF-Schreiben vom 12. November 2014 dargelegten Grundsätzen bei der lohnsteuerlichen Beurteilung des Arbeitgeberbegriffs i. S. von § 38 Abs. 1 Satz 2 EStG.

Im Rahmen des Verfahrens trug die Klägerin vor, dass weder eine zivilrechtliche Arbeitgeberstellung gem. § 38 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG zwischen ihr und dem C vorlag. Noch läge eine wirtschaftliche Arbeitgeberbereiensechaft i. S. von § 38 Abs. 1 Satz 2 EStG vor. Denn neben dem Fehlen von Lohnzahlungen seitens der W-GmbH musste sie weder direkt noch indirekt Lohnaufwendungen der italienischen Gesellschaft gegenüber C übernehmen.

Insbesondere gehe auch die Begründung der Finanzbehörde fehl, die Anwendung des § 38 Abs. 1 Satz 2 EStG folge aus dem Umstand, dass die W-GmbH nach Fremdvergleichsgrundsätzen wirtschaftlich die Gehaltskosten des C hätte tragen müssen. Neben der Tatsache, dass der abkommensrechtliche Arbeitgeberbegriff i. S. des Art. 15 Abs. 2 DBA Italien-Deutschland für das nationale Lohnsteuerrecht nicht anwendbar sei, halte auch die wirtschaftliche Belastung der italienischen Obergesellschaft einem Fremdvergleich stand, da C seine Tätigkeit im alleinigen Interesse italienischen Gesellschaft. ausgeübt habe.

Entscheidungsgründe

Das Finanzgericht gab der Klage der W-GmbH statt, da die Voraussetzungen für eine Haftungsinanspruchnahme nach seiner Auffassung nicht vorlagen. Insbesondere verneinte der Senat auch das Bestehen einer wirtschaftlichen Arbeitgeberstellung i.S.v. § 38 Abs. 1 Satz 2 EStG.

Das aufnehmende inländische Unternehmen sei unabhängig von seiner zivilrechtlichen Arbeitgeberstellung dann als wirtschaftlicher Arbeitgeber zu betrachten, wenn es den Arbeitslohn für die ihm geleistete Arbeit wirtschaftlich trägt. Dies sei insbesondere dann der Fall, wenn das Unternehmen die aufgewandten Lohnkosten des entsendenden an das aufnehmende Unternehmen weiterbelastet habe.

Anwendbarkeit des Fremdvergleichsgrundsatzes bei fehlender tatsächlicher Kostenweiterbelastung zwecks Bejahung des wirtschaftlichen Arbeitgeberbegriffs?

Kern der Entscheidung ist die Auseinandersetzung mit der Fragestellung, ob im Falle fehlender tatsächlicher Kostentragung des aufnehmenden Unternehmens die Heranziehung der Fremdvergleichsgrundsätze zur Bejahung der lohnsteuerlichen Arbeitgeberbereiensechaft führt. Das FG vertrat die Auffassung, dass die Fremdvergleichsgrundsätze auf den wirtschaftlichen Arbeitgeberbegriff i.S.d. § 38 Abs. 1 Satz 2 EStG bereits dem Grunde nicht anwendbar seien. Dies wurde zunächst mit dem insoweit klaren Gesetzeswortlaut begründet, der keinen Raum für Interpretationen

lasse. Darüber hinaus ergibt sich für das FG München der Rückgriff auf die Fremdvergleichsgrundsätze weder aus den Gesetzesmaterialien, noch aus einer Auslegung nach dem Sinn und Zweck der Norm.

Fazit

Die Nichtanwendung des Fremdvergleichsgrundsatzes bei der Prüfung des wirtschaftlichen Arbeitgeberbegriffs. Ist für die Arbeitgeberpraxis von entscheidender Bedeutung. Denn mit dieser Entscheidung hat sich ein FG - soweit erkennbar - erstmals gegen Sichtweise der Finanzverwaltung gestellt.

Gleichwohlverbleiben auch nach der Entscheidung weitere Fragestellungen, die es zu beantworten gilt.

So hat das FG nur am Rande angedeutet, welche verrechnungspreisrechtlichen Folgen aus seiner Entscheidung folgen. Zwar hat es im Urteilsfall auf Tatsachenebene festgestellt, dass die Tätigkeit des Geschäftsführers aus seiner Sicht ausschließlich im Interesse des entsendenden (ausländischen) Unternehmens gelegen habe. Folglich entsprach es nach seiner Auffassung durchaus auch Fremdvergleichsgrundsätzen, von einer Weiterbelastung des Lohnaufwandes an die Klägerin abzusehen. Im Ergebnis hat das Gericht jedoch ausdrücklich festgestellt, dass der Verzicht auf die Weiterbelastung des Lohnaufwandes im Urteilsfall nicht abschließend zu entscheiden sei.

Ob in der Praxis ein Verzicht der Weiterbelastung auch nach transferpreisrechtlichen Gesichtspunkten letztendlich Bestand haben kann, bedarf somit stets einer gesonderten Prüfung des Einzelsachverhalts. Denn im Ergebnis benötigt der jeweilige Arbeitgeber Gestaltungs- und vor allem Rechtssicherheit gerade auch in transferpreisrechtlicher Hinsicht. Eine Gestaltung, die lediglich darauf zielt, lohnsteuerliche Pflichten zu vermeiden und dabei verrechnungspreisrechtliche Folgen gänzlich ausblendet, wäre nicht praxistauglich. Folglich gilt es diesbezüglich eine Gesamtlösung - soweit möglich durch Sachverhaltsgestaltung - dergestalt herbeizuführen, die sämtlichen Anforderungen gerecht wird.

Insgesamt betrachtet ist das rechtskräftige Urteil des FG München zu begrüßen. Jedoch bleibt abzuwarten, ob in gleichgelagerten Fällen andere Finanzgerichte die Rechtsauffassung des FG München teilen werden. Letztendlich Klarheit kann im Ergebnis nur eine Entscheidung des BFH bringen. Darüber hinaus wäre es durchaus sinnvoll, wenn der Steuergesetzgeber eine (klarstellende) Gesetzesänderung herbeiführen würde, um der nunmehr eingetretenen Unsicherheit auf Arbeitgeberseite wirksam zu begegnen.

Wenn Sie Unterstützung in vergleichbaren Fällen benötigen, sollte geprüft werden, ob und in welcher Form unter Berufung auf die Entscheidung des FG München vorgegangen werden soll. Gern können Sie die PwC-Lohnsteuerexperten hierbei unterstützen.

Von Can Tüzel, Tel.: +49 30 2636-4412, can.tuezel@de.pwc.com

Bestellung und Abbestellung

Wenn Sie den PDF-Newsletter People and Organisation Newsflash bestellen möchten, senden Sie bitte eine leere E-Mail mit der Betreffzeile „Bestellung“ an:
SUBSCRIBE_PEOPLE_ORGANISATION@DE.PWC.COM.

Wenn Sie den PDF-Newsletter People and Organisation Newsflash abbestellen möchten, senden Sie bitte eine leere E-Mail mit der Betreffzeile „Abbestellung“ an:
UNSUBSCRIBE_PEOPLE_ORGANISATION@DE.PWC.COM.

Die Beiträge sind als Hinweise für unsere Mandanten bestimmt. Für die Lösung einschlägiger Probleme greifen Sie bitte auf die angegebenen Quellen oder die Unterstützung unserer Büros zurück. Teile dieser Veröffentlichung/Information dürfen nur nach vorheriger schriftlicher Zustimmung durch den Herausgeber nachgedruckt und vervielfältigt werden. Meinungsbeiträge geben die Auffassung der einzelnen Autoren wieder.

© Juni 2018 PricewaterhouseCoopers GmbH Wirtschaftsprüfungsgesellschaft.

Alle Rechte vorbehalten. „PwC“ bezeichnet in diesem Dokument die PricewaterhouseCoopers GmbH Wirtschaftsprüfungsgesellschaft, die eine Mitgliedsgesellschaft der PricewaterhouseCoopers International Limited (PwCIL) ist. Jede der Mitgliedsgesellschaften der PwCIL ist eine rechtlich selbstständige Gesellschaft.