



Dies ist ein kostenloses Update zu:

Zur Besteuerung von Bordpersonal auf Schiffen und Flugzeugen im internationalen Verkehr

6. Auflage 2019

(Dieses Update steht nur für eine begrenzte Zeit zum
Download bereit – Stand 15.08.2020)¹

6. Praktische Aspekte der Veranlagung von beschränkt steuerpflichtigem Bordpersonal

Zur Ausgangslage war bereits im Beispiel in Tz. 5.5.4 dargestellt worden, dass in der Praxis insbesondere die Fälle relevant sind, bei denen Bordpersonal mit Wohnsitz im Ausland (beschränkte Steuerpflicht) in Deutschland in der Kombination deutscher Arbeitgeber (Reeder) und deutsch geflaggtes Schiff tätig werden. Nur in dieser Kombination besteht zum einen eine Pflicht zum Einbehalt von Lohnsteuern und ist zum anderen ein erheblicher Teil des Arbeitslohns in Deutschland steuerpflichtig.

Grundsätzlich ist bei beschränkt steuerpflichtigen Steuerzahlern durch die Steuerabzugspflicht die Einkommensteuerpflicht abgegolten.² Regelmäßig besteht daher keine Pflicht, aber auch kein Recht auf Veranlagung durch Abgabe einer Steuererklärung.³ Hiervon gibt es jedoch einige wesentliche Ausnahmen, soweit Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit bezogen werden, nämlich insbesondere:

1. Für das Kalenderjahr in dem der Arbeitnehmer seinen Wohnsitz oder gewöhnlichen Aufenthalt vom Ausland ins Inland verlagert oder umgekehrt. Hintergrund ist, dass für solche Jahre eine die Einkünfte die während der beschränkten Steuerpflicht erzielt worden

¹ Dies ist eine allgemeine Information und keine auf eine konkrete Situation ausgerichtete Beratung. Eine auf den Einzelfall ausgerichtete Beratung kommt nur durch ausdrückliche vertragliche Vereinbarung zustande. Die Inhalte dieser Information wurden mit größter Sorgfalt erstellt. Für die Richtigkeit, Vollständigkeit und Aktualität der Inhalte kann jedoch keine Gewähr übernommen werden. Insbesondere ist zu bedenken, dass das Steuerrecht und dessen Auslegung permanenten Änderungen unterliegt und sich Gerichtsentscheidungen, Verwaltungsanweisungen und Gesetzesinterpretationen zum Teil widersprechen, so dass empfohlen wird, professionelle Hilfe zur Lösung einer konkreten Situation hinzuzuziehen. Alle Rechte vorbehalten.

www.stburbahns.de

² Vgl. § 50 Abs. 2 Satz 1 EStG – dies gilt grundsätzlich auch bei unterlassenem Steuerabzug.

³ Vgl. BFH Urteil v. 26.04.1978, I R 97/76, BStBl 1978 II, 628; BFH Urteil v. 04.05.1993, I B 40/93, NV. Allerdings hat das Finanzamt die Möglichkeit den Arbeitgeber per Haftungsbescheid bzw. den Arbeitnehmer per Nachforderungsbescheid ggf. nach §42d EStG in Haftung zu nehmen. Bei beschränkt steuerpflichtigen Arbeitnehmern wird sich das Finanzamt regelmäßig an den inländischen Arbeitgeber wenden. Diesem steht es grundsätzlich frei, auf zivilrechtlichem Weg gegen den Arbeitnehmer vorzugehen, um die für den Arbeitnehmer gezahlte Steuer wiederzuerlangen.

- sind in eine Steuererklärung für die Zeit der unbeschränkten Steuerpflicht einzubeziehen sind (§ 50 Abs. 2 Nr. 3 i.V.m. § 2 (7) Satz 3 EStG).⁴
2. Für alle beschränkt Steuerpflichtigen, soweit eine Bescheinigung mit Eintragungen im Sinne des §39d Absatz 2 EStG erfolgt ist.⁵
 3. Für solche beschränkt Steuerpflichtigen mit EU/EWR Staatsangehörigkeit und Ansässigkeit, wenn eine Veranlagung beantragt wird.⁶
 4. In bestimmten Konstellationen ab 2019 (verwiesen wird insoweit auf § 46 Abs. 2 Nr. 2,5 und 5a EStG). Prominentester Fall dürfte dabei die Versteuerung sonstiger Bezüge sein, also wenn etwa nachträglich, also nach Wegzug aus Deutschland, noch in Deutschland steuerpflichtige Lohnzahlungen durch den (ehemaligen) Arbeitgeber geleistet werden (etwa Vorjahresboni, Aktienoptionen, und andere nicht laufende Arbeitslohnzahlungen).
 5. Soweit ein Verlustvortrag festzustellen ist.⁷ Dies wird auch immer dann der Fall sein, wenn im Vorjahr bereits ein Verlust gesondert festgestellt worden ist um diesen dann ggf. auch unverbrauchten Verlust in das nächste Jahr vorzutragen.⁸

Sachlich sind die Möglichkeiten zur Geltendmachung von Abzügen nach § 50 Abs. 1 EStG begrenzt. Im Wesentlichen können nur bestimmte Werbungskosten (insbesondere Reisekosten) und bestimmte Sonderausgaben geltend gemacht werden.

Beim Grundtarif (wie er für Ledige zur Anwendung kommt, der Splittingtarif für verheiratete Steuerzahler kommt bei beschränkter Steuerpflicht nicht zur Anwendung) wird der Grundfreibetrag berücksichtigt, d.h. bei einem zu versteuernden Einkommen in 2019 fallen bis zu einem Betrag von Euro 9.168 bei *ganzzähriger* Tätigkeit keine Steuern an.⁹ Dabei ist allerdings zu beachten, dass die pauschalen Beträge lediglich zeitanteilig gewährt werden, wenn nicht während des ganzen Jahres eine Tätigkeit im Inland ausgeübt wird.¹⁰ Zudem können außerhalb eines Veranlagungsverfahrens nur die Pauschalen berücksichtigt werden, während bei Eintragung auf der Bescheinigung immer auch ein Veranlagungsverfahren erfolgt (dann auch für Arbeitnehmer aus Drittstaaten). Die im Wege des Steuerabzugs einbehaltene deutsche Einkommensteuer wird im Veranlagungsverfahren angerechnet, eine Anrechnung von ausländischen Steuern ist jedoch nicht möglich. Zu beachten ist allerdings das ausländische Einkünfte für Zwecke des Progressionsvorbehaltes zu berücksichtigen sind, also selbst nicht in Deutschland steuerpflichtig

⁴ Die ausländischen Einkünfte während der beschränkten Steuerpflicht wirken dabei mindestens Steuersatzerhöhend über den sog. Progressionsvorbehalt vgl. § 32b (1) Nr. 2 EStG

⁵ Vgl. § 50 Abs. 2 Satz 2 Nr. 4a EStG – gemeint sind die Eintragung von Werbungskosten oder Spenden auf der Bescheinigung.

⁶ Vgl. § 50 Abs. 2 Satz 2 Nr. 4b i.V.m. Abs. 2 Satz 7 EStG

⁷ Ergibt sich aus § 10d (4) EStG i.V.m. § 56 Satz 2 EStDV.

⁸ Der Vordruck für die Einkommensteuererklärung für beschränkte Steuerpflicht (ESt 1 C) sieht dies auch regelmäßig vor.

⁹ Vgl. § 32a Abs. 1 Nr. 1 EStG

¹⁰ Vgl. § 50 Abs. 1 Satz 5 EStG. Auch der Grundfreibetrag wird in den Lohnsteuertabellen nur anteilig berücksichtigt, während dieser im Rahmen einer Veranlagung ungekürzt berücksichtigt wird. Insbesondere bei nicht ganzzähriger Tätigkeit wird daher empfohlen, durch Eintragung nach §39d Absatz 2 EStG auf der Bescheinigung eine Veranlagungspflicht zu erreichen (vgl. auch Hidien, Holthaus, Besteuerung beschränkt Steuerpflichtiger Arbeitnehmer und Gleichmaß der Besteuerung, IWB 2009, 635).

sind aber den anzuwendenden Steuersatz auf die in Deutschland steuerpflichtigen Einkünfte erhöhen.¹¹

Darüber hinaus können unter bestimmten Voraussetzungen auf Antrag beschränkt Steuerpflichtige wie unbeschränkt Steuerpflichtige behandelt werden (fiktive unbeschränkte Steuerpflicht), wenn ihre Einkünfte bestimmte Grenzen nicht überschreiten (90% der Einkünfte unterliegen der deutschen Einkommensteuer oder die nicht der deutschen Einkommensteuer unterliegenden Einkünfte überschreiten nicht den Grundfreibetrag).¹² In der Praxis wird diese Variante häufig genutzt werden, jedenfalls wenn auch Kinder in einem EU/EWR Staat leben, weil gleichzeitig Kindergeld bezogen werden kann und weil das Splittingverfahren zur Anwendung kommen kann.¹³ Wenn sich nachträglich herausstellt das die Voraussetzungen für die fiktive unbeschränkte Steuerpflicht nicht vorliegen, besteht jedoch wiederum eine Veranlagungspflicht im Rahmen der beschränkten Steuerpflicht (§ 50 (2) Satz 2 Nr. 2 EStG).

Schließlich steht dem Arbeitnehmer aber laut Bundesfinanzhof¹⁴ der sich die Finanzverwaltung angeschlossen hat, das Recht zu, die Lohnsteueranmeldung des Arbeitgebers – soweit sie ihn betrifft – aus eigenem Recht anzufechten und nach § 164 Abs. 2 AO überprüfen zu lassen. Dies dürfte insbesondere dann der Fall sein, wenn geltend gemacht wird, dass ein Lohnsteuerabzug zu Unrecht – entgegen eines Doppelbesteuerungsabkommens - vorgenommen worden ist.¹⁵ Vorteilhaft ist das dabei, das dem Nachteil des Progressionsvorbehaltes entgangen werden kann, der ansonsten bei der beschränkten Steuerpflicht für die steuerfreien Gehaltsbestandteile zum Tragen kommt und soweit nicht eine Veranlagungspflicht besteht.¹⁶ Eine mögliche Antragsveranlagung (für EU/EWR ansässige) geht einem solchen (formlosen) Antragsverfahren nicht vor, es besteht ein Wahlrecht.

Der Arbeitgeber wiederum kann sich bei Zweifeln über die Lohnsteuerpflicht durch eine (gebührenfreie) Anrufungsauskunft¹⁷ Klarheit über die Besteuerungsrechte verschaffen. Alternative besteht jedoch auch die Möglichkeit eine Freistellungsbescheinigung beim Betriebsstätten-Finanzamt des Arbeitgebers zu beantragen. Dieses Verfahren ist in grenzüberschreitenden Fällen nicht nur für Outbound Fälle (= ein deutscher Arbeitnehmer wird im Ausland tätig) sondern auch für Inbound Fälle (= ein ausländischer Arbeitnehmer wird im Inland tätig) möglich.¹⁸

Schließlich ist noch anzumerken, dass im Rahmen der hier zu besprechenden beschränkten Steuerpflicht keine unilateralen Maßnahmen zur Beseitigung einer möglichen Doppelbesteuerung vorgesehen sind. Grundsätzlich ist dies Aufgabe des jeweiligen Ansässigkeitsstaates (=Haupt-Wohnsitzstaat) des ausländischen Arbeitnehmers.

¹¹ Vgl. § 32b (1) Nr. 5 EStG der ausdrücklich auf die Fälle des § 50 (2) Satz 2 Nr. 4 EStG verweist.

¹² Vgl. § 1 Abs 3 i.V.m. § 1a EStG. Die ausländischen Einkünfte sind regelmäßig durch die Bescheinigung EU/EWR nachzuweisen.

¹³ § 62 (1) Nr. 2b i.V.m § 63 (1) Satz 6 EStG

¹⁴ Vgl. etwa BFH Urteil v. 21.10.2009, I R 70/08

¹⁵ H 41c.1 „Erstattungsantrag“ LStH 2017

¹⁶ vgl. etwa § 50 (2) Satz 2 Nr. 3 Nr. 4 c EStG.

¹⁷ Vgl. § 42e EStG

¹⁸ Vgl. § 39d Abs. 3 Satz 4 i.V.m. §39b Abs. 6 EStG, vgl. auch BMF Schr. v. 31.07.2002, BStBl I, 707 zu beschränkt steuerpflichtigen Künstlern