

# **BM Partner**

## **Polnische Arbeitnehmer in Deutschland: Aktuelle lohnsteuerliche Hinweise für die Praxis**

Uwe Komm  
Diplom-Finanzwirt  
Steuerberater

26. November 2010

Seminar UNI-BUD  
in Warschau 26.11.2010

# **BM Partner**

**BM Partner Revision GmbH Wirtschaftsprüfungsgesellschaft**

**BM Partner GmbH Steuerberatungsgesellschaft**

Kanzlerstraße 8  
40472 Düsseldorf  
[mail@bmpartner.de](mailto:mail@bmpartner.de)

Tel.: +49 / 211 / 96 05 03  
Fax: +49 / 211 / 96 05 170  
[www.bmpartner.de](http://www.bmpartner.de)

## 1. Umfang der Steuerpflicht

### 1.1 Grundsätzliches

Bei einer Entsendung aus dem Ausland stellt sich zunächst die Frage, in welchem Umfang der Arbeitnehmer in Deutschland der Besteuerung unterliegt. Der Umfang der Besteuerung in Deutschland bestimmt sich danach, ob der Arbeitnehmer **beschränkt** oder **unbeschränkt steuerpflichtig** ist. Gemäß § 1 Abs. 1 EStG sind natürliche Personen, die im deutschen Inland ihren Wohnsitz (§ 8 AO) oder gewöhnlichen Aufenthalt (§ 9 AO) haben, unbeschränkt, d.h. mit ihrem Welteinkommen, steuerpflichtig.

Wenn ein Arbeitnehmer in Deutschland seinen Wohnsitz hat – oder sich länger als 6 Monate in Deutschland aufhält – ist er stets unbeschränkt steuerpflichtig und erhält **deshalb eine Lohnsteuerkarte**. Die Staatsangehörigkeit des Arbeitnehmers spielt dabei keine Rolle.

# BM Partner

## Wohnsitz

Der Arbeitnehmer hat seinen Wohnsitz dort, wo er eine Wohnung unter Umständen innehat, die darauf schließen lässt, dass er die Wohnung beibehalten und benutzen wird.

Eine Wohnung haben daher ausländische Saisonarbeiter in Deutschland meistens nicht, da hierfür nach § 8 AO Voraussetzung ist, dass eine eigene Wohnung **auf Dauer** angemietet und auch benutzt wird. Wohnt der Saisonarbeiter in einem Hotelzimmer oder in einer Unterkunft auf der Baustelle, wird hierdurch ein Wohnsitz in Deutschland nicht begründet.

# BM Partner

## Gewöhnlicher Aufenthalt

Ein gewöhnlicher Aufenthalt wird stets angenommen, wenn sich ein Arbeitnehmer **länger als 6 Monate** in Deutschland aufhält.

### Fazit:

Begründet der ausländische Arbeitnehmer in Deutschland einen Wohnsitz oder ist der gewöhnliche Aufenthalt in Deutschland länger als 6 Monate, ist für den Lohnsteuerabzug in Deutschland **eine Lohnsteuerkarte** auszustellen.

## 1.2 Beschränkte Steuerpflicht

Ausländische Arbeitnehmer, die in Deutschland **keinen** Wohnsitz haben und sich auch **nicht** mehr als 6 Monate im Inland aufhalten, sind **beschränkt**, d.h. nur mit ihren – aus deutscher Sicht – **inländischen** Einkünften **steuerpflichtig**. Im Gegensatz zu unbeschränkt steuerpflichtigen Arbeitnehmern erhalten beschränkt steuerpflichtige Arbeitnehmer **keine** Lohnsteuerkarte. An Stelle der Lohnsteuerkarte erhalten diese Arbeitnehmer auf Antrag eine besondere Bescheinigung, die alle für den Lohnsteuerabzug erforderlichen Besteuerungsmerkmale (Steuerklasse, Zahl der Kinderfreibeträge, monatlicher Steuerfrei- betrag usw.) enthält.

Die sog. **Lohnsteuerabzugsbescheinigung** wird auf Antrag von der Arbeitgeberstelle desjenigen Finanzamtes ausgestellt, an das der Arbeitgeber die Lohnsteuer abführt (=Betriebsstätten-Finanzamt). Der Antrag auf Erteilung oder Änderung der Bescheinigung kann nur bis zum Ablauf des Kalenderjahres gestellt werden, für das die Bescheinigung gilt.

### **Beachte:**

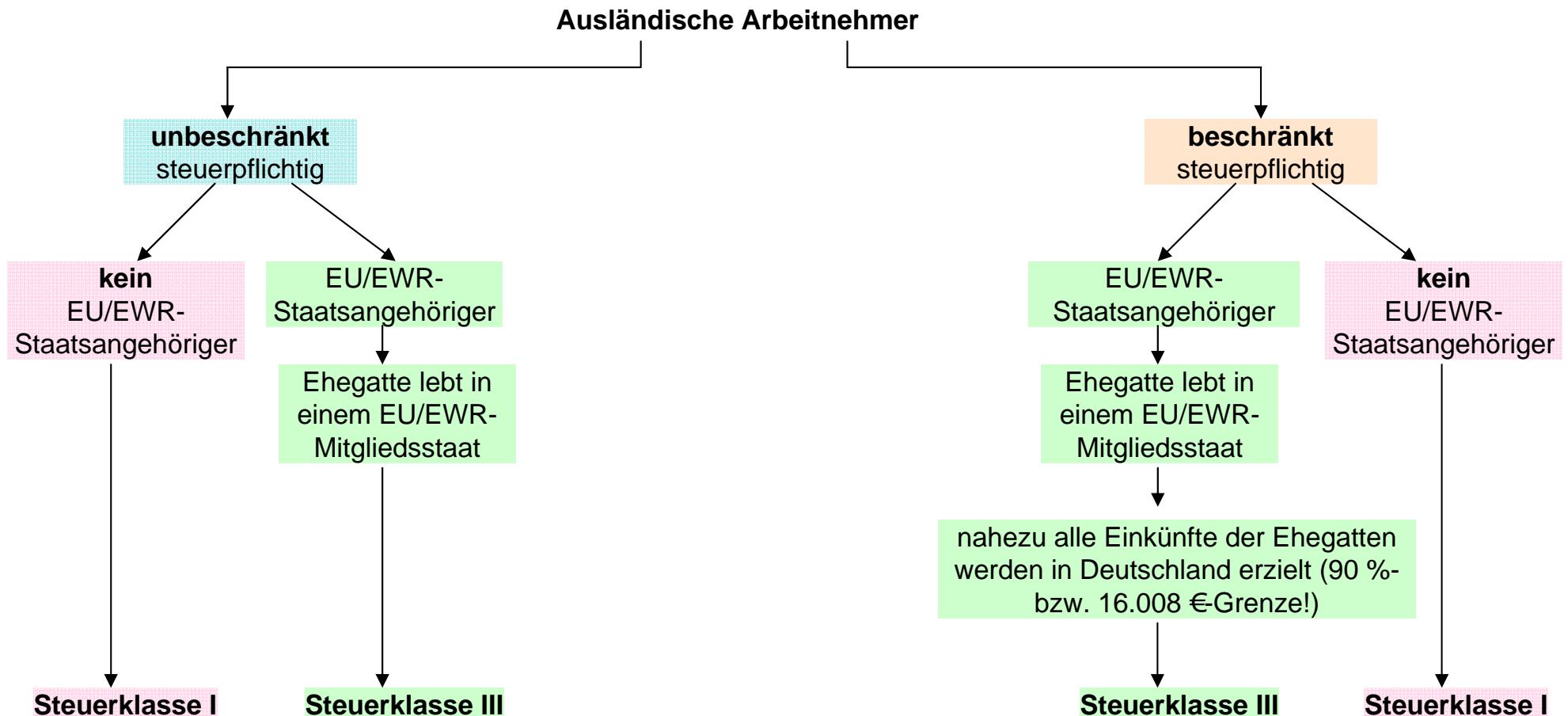
Liegt dem Arbeitgeber **keine Lohnsteuerabzugsbescheinigung** vor, ist er verpflichtet, den Lohnsteuerabzug nicht nach der Lohnsteuerklasse I, sondern nach der ungünstigen Steuerklasse VI durchzuführen.

## 1.3 Familienbezogene Vergünstigungen

Gemäß § 1a EStG besteht die Möglichkeit der Gewährung personen- und familienbezogener Steuerentlastungen für Ehegatten jener Personen, die nach § 1 Abs. 1 EStG oder nach § 1 Abs. 3 EStG unbeschränkt steuerpflichtig sind.

Hier ist als wichtige familienbezogene Steuerentlastung insbesondere die Einordnung eines ausländischen Arbeitnehmers aus einem EU-/EWR-Mitgliedsstaat in die Steuerklasse III (an Stelle der früher geltenden Steuerklasse I) zu erwähnen, obwohl die Ehefrau nicht in Deutschland, sondern im Heimatstaat lebt. Diese Änderung, die sowohl für beschränkt als auch für unbeschränkt steuerpflichtige ausländische Arbeitnehmer gilt, soll durch folgende Übersicht verdeutlicht werden.

# BM Partner



## Beispiel:

Ein Saisonarbeiter aus Polen arbeitet vom 01.06. bis 30.09.2010 auf einer Baustelle (Dauer: länger als 6 Monate) in Oranienburg. Da er sich nur 4 Monate in Deutschland aufhält, ist er beschränkt steuerpflichtig. Seine Frau lebt in der Familienwohnung in Warschau. Der Arbeitnehmer weist durch eine Bestätigung des polnischen Finanzamtes nach, dass seine ausländischen Einkünfte weniger als € 16.008 im Kalenderjahr betragen. Das für den Arbeitgeber zuständige Betriebsstätten-Finanzamt in Oranienburg trägt in die Lohnsteuerabzugsbescheinigung die Steuerklasse III ein (früher wurde diesem Saisonarbeiter lediglich die Steuerklasse I eingetragen).

## 2. Doppelbesteuerung und deren Vermeidung

### 2.1 Einführung

Bei einer Entsendung eines Mitarbeiters aus Polen nach Deutschland droht eine Doppelbesteuerung regelmäßig dann, wenn der Mitarbeiter aufgrund eines Wohnsitzes oder gewöhnlichen Aufenthaltes in Polen der Besteuerung unterliegt. Ein solcher Mitarbeiter unterliegt dann mit seinem Welteinkommen in Polen der Besteuerung. Hinsichtlich der in Deutschland der beschränkten Steuerpflicht oder – bei Begründung eines Wohnsitzes oder gewöhnlichen Aufenthaltes in Deutschland – der unbeschränkten Steuerpflicht unterliegenden Einkünfte droht somit eine Doppelbesteuerung.

Zur Vermeidung einer Doppelbesteuerung greift hier das Doppelbesteuerungsabkommen (DBA) Polen – Deutschland ein.

## 2.2 Vermeidung einer Doppelbesteuerung durch das DBA Polen – Deutschland

Die Doppelbesteuerungsabkommen weisen bei Löhnen, Gehältern und ähnlichen Vergütungen im Grundsatz dem Tätigkeits-Staat das Besteuerungsrecht zu. Der Wohnsitz-Staat verzichtet also auf sein im Grundsatz gegebenes Besteuerungsrecht zugunsten des Tätigkeits-Staats, behält sich aber den sog. Progressionsvorbehalt vor.

Wird der Arbeitnehmer nur vorübergehend im Ausland tätig, bleibt das Besteuerungsrecht beim Wohnsitz-Staat (sog. 183-Tage-Regelung).

Bei einer nur vorübergehenden Tätigkeit in dem anderen Vertragsstaat (hier: Deutschland) bleibt das Besteuerungsrecht unter folgenden Voraussetzungen beim Wohnsitz-Staat (hier: Polen):

- Der Arbeitnehmer darf sich in dem ausländischen Staat insgesamt nicht länger als 183 Tage während des betreffenden Kalenderjahres (Steuerjahres) bzw. eines Zeitraums von 12 Monaten aufhalten
- Der Arbeitgeber darf im ausländischen Tätigkeits-Staat nicht ansässig sein
- Der Arbeitslohn darf nicht von einer Betriebsstätte oder einer festen Einrichtung getragen werden, die der Arbeitgeber im ausländischen Tätigkeits-Staat unterhält (sog. Betriebsstätten-Vorbehalt)

# BM Partner

**Alle 3 Voraussetzungen müssen gleichzeitig erfüllt sein.**

Fehlt eine dieser Voraussetzungen, hat der Tätigkeits-Staat das Besteuerungsrecht.

**Beispiel:**

Ein polnischer Arbeitnehmer ist vom 01.02.2010 bis 31.05.2010 auf einer Baustelle in Deutschland tätig. Die Baustelle ist keine Betriebsstätte im Sinne des DBA.

Deutschland hat kein Besteuerungsrecht für den Arbeitslohn, da der polnische Arbeitnehmer sich nicht länger als 183 Tage in Deutschland aufhält, der Arbeitgeber in Polen ansässig ist und der Arbeitslohn nicht von einer Betriebsstätte in Deutschland getragen wird.

**Beachte:**

Dauern die Bauausführungen oder Montagen länger als 6 Monate, liegt eine Betriebsstätte im Sinne des deutschen Steuerrechts (§ 12 Satz 2 Nr. 8 AO) vor mit der Folge, dass das ausländische Werkvertrags-Unternehmen zum Lohnsteuerabzug verpflichtet ist. Sobald sich der einzelne ausländische Arbeitnehmer weniger als 183 Tage im Kalenderjahr in Deutschland aufhält (dementsprechend nur eine beschränkte Einkommensteuerpflicht vorliegt) und der ausländische Unternehmer in Deutschland eine mehr als 6-monatige, aber weniger als 12-monatige Bauausführung oder Montage durchführt, besteht die Möglichkeit, nach § 39d Abs. 3 i.V.m. § 39b Abs. 6 EStG eine Freistellung vom Lohnabzug zu beantragen.

Dieser Antrag ist vom ausländischen Unternehmer oder vom ausländischen Arbeitnehmer auf amtlich vorgeschriebenem Vordruck bis zum Ablauf des Kalenderjahres zu stellen, für das die Freistellung gelten soll.

In diesem Fall kann das zuständige Betriebsstätten-Finanzamt auf Antrag eine Freistellungsbescheinigung erteilen.

## **WICHTIG:**

Führt der Arbeitgeber trotz Nichtvorliegens einer Freistellungsbescheinigung gemäß § 39b Abs. 6 EStG oder einer Lohnabzugsbescheinigung gemäß § 39d Abs. 1 EStG den Lohnsteuerabzug nicht durch, wird der Arbeitgeber grundsätzlich nach § 42d Abs. 1 Nr. 1 EStG in Haftung genommen.

### **3. Elektronische Lohnsteuerabzugsmerkmale (ELStAM); Lohnsteuerabzug im Kalenderjahr 2011 und Einführung des Verfahrens der elektronischen Lohnsteuerabzugsmerkmale**

#### **3.1 Was ist ELStAM?**

Um die Lohnsteuer berechnen und an das Finanzamt abführen zu können, benötigt der Arbeitgeber von seinen Arbeitnehmern bestimmte Informationen (Steuerklasse, Zahl der Kinderfreibeträge, Freibeträge, Religionszugehörigkeit – Lohnsteuerabzugsmerkmale). Diese bisher auf der Vorderseite der Lohnsteuerkarte enthaltenen Informationen sollen ab dem Jahr 2012 in einer Datenbank der Finanzverwaltung hinterlegt und den Arbeitgebern elektronisch bereitgestellt werden (elektronische Lohnsteuerabzugsmerkmale – ELStAM).

Die von den Gemeinden ausgestellte Karton-Lohnsteuerkarte entfällt.

## 3.2 Was ändert sich?

Ab diesem Jahr werden keine Lohnsteuerkarten mehr ausgestellt. Die Lohnsteuerkarte 2010 bleibt bis zur Anwendung des elektronischen Verfahrens gültig. Die darauf enthaltenen Eintragungen (z.B. Zahl der Kinderfreibeträge bzw. andere Freibeträge) gelten grundsätzlich weiter und werden auch dem Lohnsteuerabzug im Jahre 2011 zugrunde gelegt.

Der Arbeitgeber hat die Lohnsteuerkarte 2010 zu diesem Zweck aufzubewahren; sie darf erst nach Einführung des elektronischen Verfahrens vernichtet werden. Bei einem Arbeitsplatzwechsel im Jahre 2011 händigt der Arbeitgeber die Lohnsteuerkarte dem Arbeitnehmer aus, der diese dann dem neuen Arbeitgeber vorzulegen hat.

Weicht die Eintragung der Steuerklasse oder die Zahl der Kinderfreibeträge auf der Lohnsteuerkarte 2010 von den Verhältnissen zu Beginn des jeweiligen Kalenderjahres im Übergangszeitraum zugunsten des Arbeitnehmers ab, besteht eine Anzeigepflicht des Arbeitnehmers.

## Beispiel:

Die Ehegatten leben seit 2010 dauernd getrennt. Die auf der Lohnsteuerkarte 2010 eingetragene Steuerklasse III ist ab 2011 in die Steuerklasse I zu ändern. Der Arbeitnehmer ist verpflichtet, dem Finanzamt die Änderung seiner Lebensverhältnisse unter Vorlage der Lohnsteuerkarte 2010 mitzuteilen.

Nach Einführung des elektronischen Verfahrens (voraussichtlich im Jahr 2012) müssen sämtliche Einträge und Freibeträge, die eines Antrags bedürfen, erneut beim zuständigen Finanzamt beantragt werden.

Wird im Jahr 2011 erstmalig eine Lohnsteuerkarte benötigt, stellt das zuständige Finanzamt stattdessen eine Ersatzbescheinigung aus.

Für den Abruf der ELStAM muss sich der Arbeitgeber bzw. sein steuerlicher Vertreter oder Dienstleister bei der Finanzverwaltung über das ELSTER-Online-Portal registrieren. In der Regel besteht eine solche Registrierung bereits, da dieser Weg für die Ermittlung der Lohnsteuerbescheinigung bereits gesetzlich vorgeschrieben ist.

### 3.3 Wer führt künftig Änderungen durch?

Die Zuständigkeit für die zutreffende Erfassung und Registrierung der Lohnsteuerabzugsmerkmale, (z.B. Zahl der Kinderfreibeträge, andere Freibeträge, Steuerklassenwechsel) geht mit Wirkung ab 2011 von den Meldebehörden auf die Finanzämter über.

### 3.4 Im Inland nicht meldepflichtige Arbeitnehmer

Für nicht meldepflichtige Personen, z.B. im Ausland lebende und auf Antrag nach § 1 Abs. 3 EStG als unbeschränkt einkommensteuerpflichtig zu behandelnde Arbeitnehmer oder beschränkt einkommensteuerpflichtige Arbeitnehmer, wird die Identifikationsnummer nicht aufgrund eines Anstoßes durch die Meldebehörden vergeben. Ein automatisiertes Verfahren wird für diesen Personenkreis erst ab einem späteren Zeitpunkt zur Verfügung stehen.

# BM Partner

Da diesen Personen bis dahin eine Identifikationsnummer nicht zugeteilt werden kann, wird – wie bisher – das Betriebsstätten-Finanzamt des Arbeitgebers auf Antrag eine Papierbescheinigung als Grundlage für die Lohnsteuererhebung ausstellen.

Damit die Finanzverwaltung in diesen Fällen die vom Arbeitgeber übermittelten Lohnsteuerbescheinigungen maschinell zuordnen kann, ist als lohnsteuerliches Abzugsmerkmal die bisherige Ermittlung der elektronischen Lohnsteuerbescheinigung eTIN (= elektronische Transfer-Identifikations-Nummer) zu verwenden.

## 3.5 Welche Vorteile bietet das neue Verfahren?

Durch die elektronische Kommunikation zwischen Arbeitnehmer, Arbeitgeber und Finanzamt wird das gesamte Lohnsteuerabzugsverfahren erheblich vereinfacht und beschleunigt. Die bisherige jährliche Erfassung oder der Abgleich mit den Lohnsteuerabzugsmerkmalen des Vorjahres sowie die Verwaltung und Vernichtung der Lohnsteuerkarten durch den Arbeitgeber entfallen künftig. Änderungen werden dem Arbeitgeber durch die Änderungsliste angezeigt.

Durch die alleinige Zuständigkeit der Finanzämter für die Änderung der Lohnsteuerabzugsmerkmale entfällt der Weg zur Meldebehörde.

Ein möglicher Verlust der bisherigen Lohnsteuerkarte und das Ausstellen einer kostenpflichtigen Ersatz-Lohnsteuerkarte entfallen.

## HAFTUNGSFREISTELLUNG

Die Informationen in diesen Arbeitsunterlagen sind allgemeiner Art und stellen keine betriebswirtschaftliche, steuerliche oder rechtliche Beratung dar. Sie können und sollen insbesondere nicht die qualifizierte individuelle Beratung ersetzen. Für weitergehende Informationen bitten wir Sie, sich individuell beraten zu lassen.

Die Sammlung und Zusammenstellung der Informationen erfolgte mit der gebotenen Sorgfalt. Gleichwohl können wir keinerlei Haftung – aus welchem Rechtsgrund auch immer – für die Richtigkeit, Aktualität und Vollständigkeit übernehmen.

Die Inhalte dieser Arbeitsunterlagen unterliegen dem deutschen Urheberrecht. Die Vervielfältigung, Bearbeitung, Verbreitung und jede Art der Verwendung außerhalb der Grenzen des Urheberrechts bedürfen der schriftlichen Zustimmung von BM Partner GmbH. Downloads und Kopien dieser Seite sind nur für den persönlichen, nicht kommerziellen Gebrauch gestattet.