

## Die Neuregelungen auf einen Blick

- ▶ Anhebung der Tages-Pauschalierungsgrenze in Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 bei kurzfristiger Beschäftigung von 72 € auf 120 € durchschnittlich je Arbeitstag.
- ▶ Anhebung der Stunden-Pauschalierungsgrenze in Abs. 4 Nr. 1 bei den Pauschalierungen nach Abs. 1 und 3 von 12 € auf 15 € je Arbeitsstunde.
- ▶ Schaffung einer neuen Pauschalierungsmöglichkeit für Bezüge bei kurzfristiger Tätigkeit eines beschränkt stpfl. ArbN im Inland in Abs. 7.
- ▶ **Fundstelle:** Drittes Gesetz zur Entlastung insbesondere der mittelständischen Wirtschaft von Bürokratie (Drittes Bürokratieentlastungsgesetz – 3. BürokratieEntlG) v. 22.11.2019 (BGBl. I 2019, 1746; BStBl. I 2019, 1313).

### § 40a Pauschalierung der Lohnsteuer für Teilzeitbeschäftigte und geringfügig Beschäftigte

idF des EStG v. 8.10.2009 (BGBl. I 2009, 3366, BStBl. I 2009, 1346),  
zuletzt geändert durch 3. BürokratieEntlG v. 22.11.2019 (BGBl. I 2019, 1746;  
BStBl. I 2019, 1313)

(1) ...

<sup>2</sup>Eine kurzfristige Beschäftigung liegt vor, wenn der Arbeitnehmer bei dem Arbeitgeber gelegentlich, nicht regelmäßig wiederkehrend beschäftigt wird, die Dauer der Beschäftigung 18 zusammenhängende Arbeitstage nicht übersteigt und

1. der Arbeitslohn während der Beschäftigungsdauer 120 Euro durchschnittlich je Arbeitstag nicht übersteigt oder
2. die Beschäftigung zu einem unvorhersehbaren Zeitpunkt sofort erforderlich wird.

(2) und (3) unverändert

(4) Die Pauschalierungen nach den Absätzen 1 und 3 sind unzulässig

1. bei Arbeitnehmern, deren Arbeitslohn während der Beschäftigungsdauer durchschnittlich je Arbeitsstunde 15 Euro übersteigt,

2. bei Arbeitnehmern, die für eine andere Beschäftigung von demselben Arbeitgeber Arbeitslohn beziehen, der nach § 39b oder § 39c dem Lohnsteuerabzug unterworfen wird.

(5) und (6) *unverändert*

(7) <sup>1</sup>Der Arbeitgeber kann unter Verzicht auf den Abruf von elektronischen Lohnsteuerabzugsmerkmalen (§ 39e Absatz 4 Satz 2) die Lohnsteuer für Bezüge von kurzfristigen, im Inland ausgeübten Tätigkeiten beschränkt steuerpflichtiger Arbeitnehmer, die einer ausländischen Betriebsstätte dieses Arbeitgebers zugeordnet sind, mit einem Pauschs-teuersatz von 30 Prozent des Arbeitslohns erheben. <sup>2</sup>Eine kurzfristige Tätigkeit im Sinne des Satzes 1 liegt nur vor, wenn die im Inland ausgeübte Tätigkeit 18 zusammenhängende Arbeitstage nicht übersteigt.

Autor: Dr. Klaus J. Wagner, Vizepräsident des FG Düsseldorf, Wegberg  
Mitherausgeber: Michael Wendt, Vors. Richter am BFH, München

## Kompaktübersicht

J 20-1 **Inhalt der Änderungen:** Durch das 3. BürokratieEntlG v. 22.11.2019 (BGBl. I 2019, 1946; BStBl. I 2019, 1313) sind zum einen die Pauschalierungsgrenzen in Abs. 1 Satz 2 Nr. 1 und Abs. 4 Nr. 1 angehoben worden, zum anderen ist mW ab dem VZ 2021 in Abs. 7 eine weitere Pauschalierungsmöglichkeit geschaffen worden.

► **Abs. 1 Satz 2 Nr. 1:** Durch Art. 6 Nr. 4 Buchst. a wurde die Pauschalierungsgrenze von 72 € auf 120 € angehoben.

► **Abs. 4 Nr. 1:** Durch Art. 6 Nr. 4 Buchst. b wurde die Pauschalierungsgrenze von 12 € auf 15 € angehoben.

► **Abs. 7:** Mit Abs. 7 wurde durch Art. 6 Nr. 4 Buchst. c eine neue Pauschalierungsmöglichkeit für Bezüge eines beschränkt stpfl. ArbN bei kurzfristiger Tätigkeit im Inland geschaffen.

J 20-2 **Rechtsentwicklung:**

► **Zur Gesetzesentwicklung bis 2017** s. § 40a Anm. 2.

► **3. BürokratieEntlG v. 22.11.2019** (BGBl. I 2019, 1746; BStBl. I 2019, 1313): Durch Art. 6 Abs. 5 werden die Pauschalierungsgrenzen in Abs. 1 Satz 2 Nr. 1 und Abs. 4 angehoben und Abs. 7 eingefügt.

J 20-3 **Zeitlicher Anwendungsbereich:** Die Änderungen sind nach Art. 16 Abs. 1 3. BürokratieEntlG am 1.1.2020 in Kraft getreten. Die geänderte Fassung

ist damit nach § 52 Abs. 1 in der am 1.1.2020 geltenden Fassung erstmals für den LStAbzug 2020 anzuwenden. Die ursprüngliche Absicht des Gesetzgebers, Abs. 7 erst zum 1.1.2021 in Kraft treten zu lassen (BRDrucks. 454/19, 32), ist im Gesetzgebungsvorhaben aufgegeben worden (BTDrucks. 19/14421, 31).

### Grund und Bedeutung der Änderungen:

J 20-4

► **Geänderter Abs. 1 Satz 2 Nr. 1:** Bis zum VZ 2019 war eine Pauschalierung der LSt bei kurzfristig beschäftigten ArbN nur zulässig, wenn der durchschnittliche Arbeitslohn 72 € je Arbeitstag nicht überstieg. Diese gesetzliche Tageslohngrenze entsprach also – ausgehend von einem achtstündigen Arbeitstag – einem Stundenlohn von 9 €. Sie lag nur knapp über dem bis zum 31.12.2018 geltenden gesetzlichen Mindestlohn von 8,84 € pro Arbeitsstunde. Mit der bereits zum 1.1.2019 erfolgten Anhebung des gesetzlichen Mindestlohns auf 9,19 € und der weiteren Anhebung zum 1.1.2020 auf 9,35 € wäre also bereits seit dem VZ 2019 eine Pauschalierung bei einem achtstündigen Arbeitstag nicht mehr zulässig gewesen. Daher ist der Gesetzgeber zu Recht davon ausgegangen, dass eine Anhebung der Pauschalierungsgrenze erforderlich ist (BRDrucks. 454/19, 31). Ansonsten hätte die Pauschalierungsmöglichkeit zunehmend an Bedeutung verloren. Mit der deutlichen Anhebung der durchschnittlichen Arbeitslohngrenze auf 120 € kann nun – wiederum ausgehend von einem achtstündigen Arbeitstag – ein Stundenlohn von bis zu 15 € gezahlt und die darauf entfallende LSt im Wege der Pauschalierung entrichtet werden. Damit wird einmal sichergestellt, dass die Grenze nicht alsbald wieder an den regelmäßig steigenden Mindestlohn angepasst werden muss. Zugleich wird die Attraktivität dieser Pauschalierungsmöglichkeit erhöht, da auch bei kurzfristigen Beschäftigungen, die qualifiziertere und damit höher zu entlohnende Mitarbeiter erfordern, eine Pauschalierung möglich wird (BRDrucks. 454/19, 31).

► **Geänderter Abs. 4 Nr. 1:** Die Anhebung der Stundenlohngrenze von 12 € auf 15 € ist in Anbetracht der Anhebung der Tageslohngrenze in Abs. 1 Satz 2 Nr. 1 folgerichtig (BRDrucks. 454/19, 31). Zudem trägt die Erhöhung dem steigenden Lohnniveau Rechnung und soll – wie auch die Anhebung in Abs. 1 Satz 2 Nr. 1 – die Pauschalierungsmöglichkeit für qualifizierte Tätigkeiten auch im Bereich kurzfristiger Beschäftigungen erweitern.

► **Neuer Abs. 7:** Die neu geschaffene Regelung betrifft einen Sonderfall kurzfristiger Beschäftigung beschränkt stpfl. ArbN im Inland.

► **Pauschalierungswahlrecht des Arbeitgebers:** Wie in den anderen Pauschalierungsfällen des § 40a steht dem ArbG ein Pauschalierungswahlrecht zu (s. § 40a Anm. 17). Ihm steht es frei („kann“) zu entscheiden, ob er das Pauschalierungsverfahren durchführt oder ob er die LSt für den

beschränkt stpfl. ArbN nach den allgemeinen Vorschriften einbehält und abführt, dies erfolgt idR aufgrund einer Papierbescheinigung des BSFA nach § 39 Abs. 2, 3, die zumeist die StKlasse I ausweist. Das FA kann den ArbG weder zu einer Pauschalierung nach Abs. 7 verpflichten noch von sich aus eine Pauschalversteuerung vornehmen.

► **Anwendungsbereich und Tatbestandsvoraussetzungen (Abs. 7 Satz 1):**

Die Anwendung von Abs. 7 setzt einen inländ. ArbG voraus. Auf die Rechtsform der ArbG kommt es nicht an. Zwischen ArbG und ArbN muss ein Arbeitsverhältnis im strechtl. Sinne bestehen, aufgrund dessen der ArbN einer ausländ. BS dieses inländ. Unternehmers zugeordnet ist. Da die Norm auf die Zuordnung zu einer BS abstellt, kommt es nicht darauf an, ob die BS auch die erste Tätigkeitsstätte des ArbN darstellt. Nach der Gesetzesbegründung soll die Regelung „insbesondere große Arbeitgeber, wie Banken und Versicherungsunternehmen“ ansprechen (BRDrucks. 454/19, 32).

Die Pauschalierungsmöglichkeit ist nach Abs. 7 Satz 1 für Bezüge eröffnet, die der beschränkt stpfl. ArbN für eine im Inland ausgeübte Tätigkeit erhält. Warum in Abs. 7 abweichend von der üblichen Terminologie in § 40a auf „Bezüge“ statt auf „Arbeitslohn“ abgestellt wird, erschließt sich nicht; allerdings findet sich der Begriff „Bezüge“ auch in § 4 Abs. 2 Nr. 8 LStDV, der die Aufzeichnungspflichten für Bezüge regelt, die nach §§ 40 bis 40b pauschal besteuert worden sind. Da in der Gesetzesbegründung auf „Lohnanteile“ abgestellt wird (BRDrucks. 454/19, 32), sind unter „Bezüge“ iSd. Abs. 7 alle Zuwendungen zu verstehen, die als Arbeitslohn iSd. § 38 Abs. 1 Satz 1 dem LStAbzug zu unterwerfen sind. Pauschalierbar sind Bezüge (= Arbeitslohnanteile), die auf Tätigkeitzeiträume entfallen, in denen der ArbN im Inland beruflich tätig ist. Erfasst werden sollen alle Tätigkeiten, die der ArbN im Rahmen der Tätigkeit im Inland leistet, also nicht nur zeitweise Beschäftigungen im Stammhaus, sondern auch Inlandsreisen zu Kunden oder Veranstaltungen (BRDrucks. 454/19, 32). Da die auf die inländ. Tätigkeit entfallenden Lohnanteile im Inland beschränkt stpfl. sind (§ 49 Abs. 1 Nr. 4), ist für diese Lohnanteile grds. ein StAbzug vom Arbeitslohn vorzunehmen; ggf. ist eine Veranlagung zur ESt vorzunehmen (§ 50 Abs. 1 Satz 2 Nr. 4). Soweit der ArbG zusätzlich die auf die inländ. Lohnanteile entfallende LSt übernimmt, liegt in der Übernahme ein weiterer geldwerter Vorteil, der erneut StPflicht auslöst. Mit der Schaffung einer Pauschalierungsmöglichkeit für diese Lohnanteile will der Gesetzgeber den mit dem LStAbzug, ggf. unter Einbeziehung des geldwerten Vorteils aus der Übernahme der StLast, und einer Veranlagung verbundenen Bürokratieaufwand mindern (BRDrucks. 454/19, 32).

▷ **Kurzfristige Tätigkeiten (Abs. 7 Satz 2):** Die Pauschalierungsmöglichkeit ist auf kurzfristige Tätigkeiten beschränkt. Nach Satz 2 liegt eine kurzfristige Tätigkeit nur vor, wenn die im Inland ausgeübte Tätigkeit 18

zusammenhängende Arbeitstage nicht übersteigt. Die 18-Tages-Grenze ist der Regelung in Abs. 1 Satz 2 entlehnt, so dass für die Auslegung des Begriffspaares „zusammenhängende Arbeitstage“ auf die zu Abs. 1 Satz 1 entwickelten Grundsätze zurückgegriffen werden kann (s. § 40a Anm. 28). Im Gegensatz zur kurzfristigen Beschäftigung nach Abs. 1, die jeweils die Begr. eines neuen Arbeitsverhältnisses erfordert, erfasst Abs. 7 kurzfristige Inlandsbeschäftigungen beim selben ArbG, nämlich dem inländ. ArbG. Die 18-Tages-Grenze bezieht sich auf die jeweilige Beschäftigungsperiode im Inland. Es handelt sich nicht um eine Jahreshöchstgrenze. Die Grenze kann also in einem VZ mehrfach ausgeschöpft werden. Nicht geregelt ist, wie groß der Zeitraum zwischen den Perioden der Inlandsbeschäftigung sein muss. Nach der gesetzlichen Regelung genügt also eine eintägige Unterbrechung. Diese muss allerdings auf einen Tag entfallen, der zu den regelmäßigen Arbeitstagen des ArbN gehört. Ein allg. freier Arbeitstag (zB Feiertag) reicht nicht aus.

- **Rechtsfolgen:** Liegen die Pauschalierungsvoraussetzungen vor und macht der ArbG von seinem Pauschalierungswahlrecht Gebrauch, ist die LSt mit einem Pauschsteuersatz von 30 % des Arbeitslohns zu erheben. Bemessungsgrundlage ist der auf die inländ. Tätigkeit entfallende Arbeitslohnanteil, den der ArbG zu ermitteln hat. Dabei dürfte idR eine tagesweise Aufteilung des laufenden Arbeitslohns sachgerecht sein. Unmittelbar für die Tätigkeit im Inland gewährte Leistungen (zB Zuschläge oÄ) sind in vollem Umfang dem inländ. Arbeitslohnanteil zuzuordnen.

Ausweislich der Gesetzesbegründung (BRDrucks. 454/19, 32) soll die pauschale Steuer wie auch sonst in den Fällen des § 40a Abs. 1 bis 3 Abgeltungswirkung haben. Diese Absicht ist indes im Gesetz nicht zum Ausdruck gekommen. Abs. 7 ist von der in Abs. 5 normierten Verweisung auf die in § 40 Abs. 3 genannten Rechtsfolgen nicht erfasst – wohl ein Versehen des Gesetzgebers. Damit führt die Pauschalierung nach Abs. 7 de lege lata nicht zu einer Übernahme der Steuer durch den ArbG. Der ArbN bleibt Schuldner der LSt. Folglich beschränkt sich die bürokratieentlastende Wirkung des Abs. 7 derzeit auf die Möglichkeit, die Steuer mit einem festen StSatz statt mit einer individuellen StBerechnung zu erheben. Für den beschränkt stpfl. ArbN besteht mangels gesetzlicher Abgeltungswirkung der pauschal erhobenen Steuer damit weiterhin die Möglichkeit einer Veranlagung nach § 50 Abs. 2 Nr. 4. Es bleibt abzuwarten, ob der Gesetzgeber noch eine Änderung von Abs. 5 vornimmt.

