

Gesetzentwurf

der Bundesregierung

Entwurf eines Gesetzes zur Einführung einer Entleiherhaftung für Lohnsteuer der Leiharbeitnehmer

A. Zielsetzung

Das Gesetz soll die Inanspruchnahme des Entleihers für die Lohnsteuer der bei ihm tätigen Leiharbeitnehmer ermöglichen. Besonders bei illegaler Arbeitnehmerüberlassung oder Verleih aus dem Ausland wird die Lohnsteuer oft nicht einbehalten oder abgeführt. Die Vollstreckung beim Verleiher, der als Arbeitgeber haftet, ist häufig ohne Erfolg und schon der Versuch seiner Inanspruchnahme wegen der immer geschickteren Tarnung (z. B. Firmennamenwechsel) aussichtslos. Systematisches Hinterziehen von Steuern und Sozialabgaben ermöglicht diesen Verleihern, Wettbewerber zu unterbieten. Der Entleiher soll daher grundsätzlich neben dem Verleiher haften.

Damit soll zugleich die Lücke geschlossen werden, die durch das Urteil des Bundesfinanzhofs vom 2. April 1982 (VI R 34/79 Bundessteuerblatt Teil II Seite 502) entstanden ist. Der Bundesfinanzhof ist nicht der von der Bundesregierung vertretenen Auffassung gefolgt, daß der Entleiher bei unerlaubter Arbeitnehmerüberlassung auf Grund § 10 des Arbeitnehmerüberlassungsgesetzes für die Lohnsteuer der ihm überlassenen Leiharbeitnehmer hafte. Der Entwurf folgt damit dem Ergebnis der für die Entleiherhaftung für Sozialversicherungsbeiträge maßgebenden Rechtslage. Denn nach § 393 der Reichsversicherungsordnung kann der Entleiher bei erlaubter Arbeitnehmerüberlassung wie ein selbstschuldnerischer Bürge in Anspruch genommen werden.

B. Lösung

Der Entleiher soll als Gesamtschuldner neben dem Verleiher haften, aber regelmäßig erst nach dem Verleiher in Anspruch genommen werden können. Für die erlaubte Arbeitnehmer-

überlassung ist eine Ausnahme von der Haftung vorgesehen. Ferner soll derjenige Entleiher nicht haften, der sich über die zum Teil schwierige Abgrenzung der Arbeitnehmerüberlassung von anderen Formen der Arbeitsleistung bei Dritten (z. B. Werkvertrag) ohne sein Verschulden irrte.

Ausländische Verleiher sollen für die im Inland verliehenen Leiharbeitnehmer Lohnsteuer einbehalten und abführen, soweit sie nicht schon bisher die Pflichten eines inländischen Arbeitgebers hatten. Damit wird die Voraussetzung für die akzessorische Haftung des Entleihers bei Verleih aus dem Ausland geschaffen. Ferner soll die Kontrolle über die Besteuerung des Leiharbeitnehmers bei Verleih aus dem Ausland erweitert werden.

Die Bemessung der Haftungsschuld soll durch eine gesetzliche Schätzung erleichtert werden, wenn die Besteuerungsgrundlagen schwierig oder nicht annähernd zu ermitteln sind. Damit soll der Beweisnot des Finanzamts insbesondere in den Fällen Rechnung getragen werden, in denen durch geschickte Gestaltung (z. B. durch Scheinwerkvertrag) Art und Umfang der Arbeitnehmerüberlassung und der bezahlten Löhne unter Mithilfe des Entleihers verschleiert werden.

C. Alternativen

Im Zuge der Vorbereitung des Gesetzentwurfs ist ein Verfahren geprüft worden, das den Entleiher verpflichtet, von der an den Verleiher zu zahlenden Überlassungsvergütung pauschal einen bestimmten Teil einzubehalten und an das Finanzamt abzuführen (Abzugsverfahren). Eine ähnliche, noch weitergehende Forderung unter Einbeziehung der Sozialversicherungsbeiträge wurde zum Teil im Baugewerbe erhoben. Die Bundesregierung ist der Auffassung, daß ein Abzugsverfahren nicht ohne erheblichen Aufwand für Wirtschaft und Verwaltung verwirklicht werden kann und schlägt deshalb eine solche Lösung nicht vor.

Die Bundesregierung hat außerdem die Frage geprüft, ob der Entleiher bei erlaubter Arbeitnehmerüberlassung erst von der Haftung ausgenommen werden soll, wenn er seine nach geltendem Recht obliegenden Meldepflichten erfüllt. Die Bundesregierung schlägt eine solche Regelung nicht vor, um eine mögliche Beeinträchtigung des erlaubten inländischen Verleihs zu vermeiden.

D. Kosten

Durch die vorgeschlagene Lösung werden keine nennenswerten Kosten verursacht. Es werden nicht quantifizierbare Steuermehreinnahmen erwartet.

Das Preisniveau, insbesondere das Verbraucherpreisniveau, wird nicht nennenswert beeinflusst.

Bundesrepublik Deutschland
Der Bundeskanzler
14 (44) — 522 00 — Lo 28/85

Bonn, den 31. Oktober 1985

An den Herrn
Präsidenten des Deutschen Bundestages

Hiermit übersende ich den von der Bundesregierung beschlossenen Entwurf eines Gesetzes zur Einführung einer Entleiherhaftung für Lohnsteuer der Leiharbeiternehmer mit Begründung (Anlage 1) und Vorblatt.

Ich bitte, die Beschlußfassung des Deutschen Bundestages herbeizuführen.

Federführend ist der Bundesminister der Finanzen.

Der Bundesrat hat in seiner 555. Sitzung am 18. Oktober 1985 gemäß Artikel 76 Abs. 2 des Grundgesetzes beschlossen, zu dem Gesetzentwurf, wie aus Anlage 2 ersichtlich, Stellung zu nehmen.

Die Auffassung der Bundesregierung zu der Stellungnahme des Bundesrates ist in der als Anlage 3 beigefügten Gegenäußerung dargelegt.

Kohl

Anlage 1

Entwurf eines Gesetzes zur Einführung einer Entleiherhaftung für Lohnsteuer der Leiharbeitnehmer

Der Bundestag hat mit Zustimmung des Bundesrates das folgende Gesetz beschlossen:

Artikel 1

Änderung des Einkommensteuergesetzes

Das Einkommensteuergesetz in der Fassung der Bekanntmachung vom 12. Juni 1985 (BGBl. I S. 977), zuletzt geändert durch . . ., wird wie folgt geändert:

1. § 38 Abs. 1 Satz 1 wird wie folgt gefaßt:

„Bei Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit wird die Einkommensteuer durch Abzug vom Arbeitslohn erhoben (Lohnsteuer), soweit der Arbeitslohn von einem Arbeitgeber gezahlt wird, der

1. im Inland einen Wohnsitz, seinen gewöhnlichen Aufenthalt, seine Geschäftsleitung, seinen Sitz, eine Betriebsstätte oder einen ständigen Vertreter im Sinne der §§ 8 bis 13 der Abgabenordnung hat (inländischer Arbeitgeber) oder
2. einem Dritten (Entleiher) Arbeitnehmer gewerbsmäßig zur Arbeitsleistung im Inland überläßt, ohne inländischer Arbeitgeber zu sein (ausländischer Verleiher).“

2. In § 41 Abs. 2 Satz 2 werden der Punkt durch einen Strichpunkt ersetzt und folgende Worte eingefügt:

„im Fall des § 38 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 gilt als Betriebsstätte der Ort im Inland, an dem die Arbeitsleistung ganz oder vorwiegend stattfindet.“

3. § 42d wird wie folgt geändert:

- a) Die Überschrift wird wie folgt gefaßt:
„Haftung des Arbeitgebers und Haftung bei Arbeitnehmerüberlassung“.
- b) Nach Absatz 5 werden folgende Absätze angefügt:
„(6) Soweit einem Dritten (Entleiher) Arbeitnehmer gewerbsmäßig zur Arbeitsleistung überlassen werden, haftet er mit Ausnahme der Fälle, in denen eine Arbeitnehmerüberlassung nach § 1 Abs. 3 des Arbeitnehmerüberlassungsgesetzes in der Fassung der Bekanntmachung vom 14. Juni 1985 (BGBl. I S. 1068) vorliegt, neben dem Arbeitgeber; dies gilt auch, wenn der in § 1 Abs. 2 des Arbeitnehmerüberlassungsgesetzes bestimmte Zeitraum überschritten ist. Der Ent-

leiher haftet nicht, wenn der Überlassung des Arbeitnehmers eine Erlaubnis nach § 1 des Arbeitnehmerüberlassungsgesetzes zugrunde liegt und soweit er bei Überlassung durch einen ausländischen Verleiher (§ 38 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2) außerdem nachweist, daß von dem Arbeitslohn des überlassenen Arbeitnehmers im Inland Lohnsteuer einbehalten und abgeführt oder von ihrer Erhebung auf Grund einer Freistellungsbescheinigung abgesehen wurde. Der Entleiher haftet ferner nicht, wenn er über das Vorliegen einer Arbeitnehmerüberlassung ohne Verschulden irrte. Die Haftung beschränkt sich auf die Lohnsteuer für die Zeit, für die ihm der Arbeitnehmer überlassen worden ist. Soweit die Haftung des Entleihers reicht, sind der Arbeitgeber, der Entleiher und der Arbeitnehmer Gesamtschuldner. Der Entleiher darf auf Zahlung nur in Anspruch genommen werden, soweit die Vollstreckung in das inländische bewegliche Vermögen des Arbeitgebers fehlgeschlagen ist oder keinen Erfolg verspricht; § 219 Satz 2 der Abgabenordnung ist entsprechend anzuwenden. Ist durch die Umstände der Arbeitnehmerüberlassung die Lohnsteuer schwer zu ermitteln, so ist die Haftungsschuld mit 15 vom Hundert des zwischen Verleiher und Entleiher vereinbarten Entgelts ohne Umsatzsteuer anzunehmen, solange der Entleiher nicht glaubhaft macht, daß die Lohnsteuer, für die er haftet, niedriger ist. Die Absätze 1 bis 5 sind entsprechend anzuwenden. Die Zuständigkeit des Finanzamts richtet sich nach dem Ort der Betriebsstätte des Verleihers.

(7) Soweit der Entleiher Arbeitgeber ist, haftet der Verleiher wie ein Entleiher nach Absatz 6.

(8) Das Finanzamt kann hinsichtlich der Lohnsteuer der Leiharbeitnehmer anordnen, daß der Entleiher einen bestimmten Teil des mit dem Verleiher vereinbarten Entgelts einzubehalten und abzuführen hat, wenn dies zur Sicherung des Steueranspruchs notwendig ist; Absatz 6 Satz 4 ist anzuwenden. Der Verwaltungsakt kann auch mündlich erlassen werden. Die Höhe des einzubehaltenden und abzuführenden Teils des Entgelts bedarf keiner Begründung, wenn der in Absatz 6 Satz 7 genannte Vomhundertsatz nicht überschritten wird.“

4. In § 51 Abs. 1 Nr. 2 wird nach dem Buchstaben c eingefügt:

„d) über Verfahren, die in den Fällen des § 38 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 den Steueranspruch der

Bundesrepublik Deutschland sichern oder die sicherstellen, daß bei Befreiungen im Ausland ansässiger Leiharbeitnehmer von der Steuer der Bundesrepublik Deutschland auf Grund von Abkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung die ordnungsgemäße Besteuerung im Ausland gewährleistet ist. Hierzu kann nach Maßgabe zwischenstaatlicher Regelungen bestimmt werden, daß

- aa) der Entleiher in dem hierzu notwendigen Umfang an derartigen Verfahren mitwirkt,
- bb) er sich im Haftungsverfahren nicht auf die Freistellungsbestimmungen des Abkommens berufen kann, wenn er seine Mitwirkungspflichten verletzt,
- cc) die Haftung abweichend von § 42d Abs. 6 Satz 2 bereits durch die Einhal-

tung der hierbei vorgesehenen Verfahren und die Erfüllung seiner Mitwirkungspflichten entfällt.“

Artikel 2

Berlin-Klausel

Dieses Gesetz gilt nach Maßgabe des § 12 Abs. 1 des Dritten Überleitungsgesetzes auch im Land Berlin. Rechtsverordnungen, die auf Grund des Einkommensteuergesetzes erlassen werden, gelten im Land Berlin nach § 14 des Dritten Überleitungsgesetzes.

Artikel 3

Inkrafttreten

Dieses Gesetz tritt am 1. Januar 1986 in Kraft.

Begründung

I. Allgemeiner Teil

1. Die Bundesregierung schlägt mit diesem Gesetzentwurf die Einführung einer Haftung des Entleiher für die Lohnsteuer der bei ihm tätigen Leiharbeitnehmer vor. Der Entleiher soll neben dem Verleiher, der im Regelfall Arbeitgeber ist, haften, jedoch grundsätzlich erst nach diesem in Anspruch genommen werden. Es soll erreicht werden, daß dem Fiskus nach Aufdeckung einer steuerunehrlichen Arbeitnehmerüberlassung im Inland ein Schuldner zur Verfügung steht, der mit Erfolg in Anspruch genommen werden kann. Die Bundesregierung ist der Auffassung, daß die Haftung des Entleiher unerlässlich ist, weil es sich gezeigt hat, daß steuerunehrliche Verleiher nur schwer oder überhaupt nicht zu ermitteln sind und die Vollstreckung aussichtslos ist.

Der Vorschlag ist im wesentlichen das Ergebnis einer Prüfung, die gemeinsam mit den Bundesländern angestellt wurde und auf die die Bundesregierung in ihrer Gegenäußerung zur Stellungnahme des Bundesrates zum Entwurf eines Zweiten Gesetzes zur Bekämpfung der Wirtschaftskriminalität (BT-Drucksache 10/318, Seite 57, rechte Spalte) hingewiesen hat. Zugleich wird damit eine Regelungslücke geschlossen, die durch das Urteil des Bundesfinanzhofs vom 2. April 1982 (VI R 34/79 BFHE 135, 501; BStBl II S. 502) entstanden ist.

Zur Gesamtproblematik der Arbeitnehmerüberlassung wird auf den Fünften Bericht der Bundesregierung über Erfahrungen bei der Anwendung des Arbeitnehmerüberlassungsgesetzes — AÜG — sowie über die Auswirkungen des Gesetzes zur Bekämpfung der illegalen Beschäftigung — BillBG — vom 31. August 1984 (BT-Drucksache 10/1934) hingewiesen.

2. Arbeitnehmerüberlassung mit systematischer Steuerhinterziehung schadet der Volkswirtschaft und den steuerehrlichen Wettbewerbern. Die Bundesregierung ist der Auffassung, daß die Haftung der Entleiher grundsätzlich dadurch gerechtfertigt ist, daß steuerunehrliche Verleiher auf Grund des „Steuervorteils“ billiger anbieten können und auch den Entleihern hieraus häufig Vorteile erwachsen. Im Einzelfall können Gründe vorliegen, die eine Haftung des Entleiher unbillig erscheinen lassen. Der Entwurf sieht daher eine abgestufte Haftungsregelung vor. Besaß der Verleiher nicht die erforderliche Erlaubnis zur Arbeitnehmerüberlassung, so hat sich der Entleiher an einem illegalen Geschäft beteiligt und haftet grundsätzlich ohne Einschränkung. Besaß der Verleiher hingegen die erforderliche Erlaubnis und ist die Leiharbeit nicht — wie im Baugewerbe (§ 12 a des Arbeitsförderungsgesetzes — AFG) — unzulässig, so ist der Entleiher bei inländischem Verleih ohne

weitere Voraussetzung von der Haftung ausgenommen. Beim erlaubten Verleih durch einen ausländischen Verleiher wird der Entleiher von der Haftung befreit, wenn der Steuerabzug vorgenommen wurde oder auf Grund einer Freistellungsbescheinigung unterbleiben konnte.

Falls die Vertragspartner einen Werkvertrag geschlossen haben, der vom Finanzamt später als Arbeitnehmerüberlassungsvertrag gewertet wird, wird der Entleiher aus der Haftung entlassen, wenn er bezüglich der rechtlichen Einordnung des Vertrags ohne sein Verschulden geirrt hat.

3. Durch den Entwurf sollen ausländischen Verleihern die Pflichten eines inländischen Arbeitgebers auferlegt werden, soweit sie im Inland tätig werden und nicht schon nach geltendem Recht zum Steuerabzug verpflichtet waren. Damit wird erreicht, daß vom Arbeitslohn aller Leiharbeitnehmer Lohnsteuer einzubehalten ist und die Haftung des Entleiher, die von der Verpflichtung des Verleiher zum Steuerabzug abhängt, auch bei Arbeitnehmerüberlassung aus dem Ausland wirksam wird. Es wird nicht in das Besteuerungsrecht eines ausländischen Staates eingegriffen, weil auf Grund einer Freistellungsbescheinigung der Lohnsteuerabzug ggf. unterbleibt.

Die bei Arbeitnehmerüberlassung aus dem Ausland künftig erforderliche Freistellungsbescheinigung soll außerdem ein Kontrollverfahren ermöglichen, das dem ausländischen Staat, dem nach Doppelbesteuerungsabkommen das Besteuerungsrecht bezüglich des einzelnen Leiharbeitnehmers zusteht, die Durchsetzung seines Besteuerungsanspruchs erleichtert.

4. Die Bundesregierung sieht diesen Entwurf nicht als unmittelbare Maßnahme zur Bekämpfung illegaler Beschäftigung an. Sie ist sich bewußt, daß gerade in den Fällen, in denen die Haftung wirksam werden soll, die Aufdeckung des wahren Sachverhalts häufig sehr schwierig ist. Deshalb soll dem Finanzamt bei Beweisschwierigkeiten hinsichtlich der Höhe der Lohnsteuer die Durchsetzung der Haftung dadurch erleichtert werden, daß es die Haftungsschuld mit einem pauschal bemessenen Betrag ansetzt.

Außerdem soll das Finanzamt als Sofortmaßnahme zur Sicherung des Steuer- bzw. Haftungsanspruchs anordnen können, daß der Entleiher einen Teil des Überlassungsentgelts an das Finanzamt abführt.

Die Bundesregierung erwartet von den vorgeschlagenen Maßnahmen, daß die Hemmschwelle für illegale Arbeitnehmerüberlassung angehoben und verhindert wird, daß risikoarme Steuerhinterziehung in diesem Bereich zu einem Verfall der Steuermoral beiträgt.

II. Besonderer Teil

Zu Artikel 1 (Einkommensteuergesetz)

Zu Nummer 1 (§ 38 Abs. 1 Satz 1 EStG)

In Satz 1 Nr. 1 ist der bisherige Begriff des inländischen Arbeitgebers redaktionell zusammengefaßt.

In Satz 1 Nr. 2 wird die Steuerabzugspflicht für Arbeitnehmerüberlassung im Inland begründet, soweit der ausländische Verleiher nicht bereits nach Nummer 1 dazu verpflichtet ist. Die Haftung des Entleihers ist akzessorisch, d. h. sie knüpft an die Verpflichtung des Verleihers als Arbeitgeber an; nur soweit dieser zur Erhebung der Lohnsteuer verpflichtet ist, kann die Haftung des Entleihers begründet sein.

Da Arbeitnehmerüberlassung häufig aus dem Ausland organisiert wird, ohne daß der ausländische Verleiher im Inland eine Betriebsstätte oder dergleichen hat, besteht nach geltendem Recht hinsichtlich der Einkünfte seiner in der Bundesrepublik Deutschland tätigen inländischen oder ausländischen Leiharbeiter auch bei deutschem Besteuerungsrecht keine Steuerabzugs- und Steuerabzugsbescheinigungspflicht. Satz 1 Nr. 2 schließt diese Lücke für die gewerbsmäßige Arbeitnehmerüberlassung im Inland. Neben der rechtstechnischen Bedeutung für die akzessorische Haftung des Entleihers führt dies bei den von einem ausländischen Verleiher beschäftigten Arbeitnehmern zu derselben zeitnahen Besteuerung des Arbeitslohns wie bei den von einem inländischen Verleiher beschäftigten Arbeitnehmern. Überdies werden die Kontrollmöglichkeiten verbessert (Steuerabzug mit Lohnsteuerbescheinigung statt Veranlagung auf Grund einer Steuererklärung).

Der Tatbestand der gewerbsmäßigen Arbeitnehmerüberlassung ist in Anlehnung an § 1 Abs. 1 AÜG beschrieben. Dabei ist unerheblich, ob der Verleiher eine Erlaubnis für die Arbeitnehmerüberlassung hat. Die gesetzlichen Vermutungen und Fiktionen im AÜG sind im Anschluß an das BFH-Urteil vom 2. April 1982 (VI R 34/79 BFHE 135, 501; BStBl II S. 502) im EStG nicht anzuwenden: der den Arbeitslohn zahlende Verleiher ist steuerrechtlich Arbeitgeber, auch wenn der Entleiher nach § 10 Abs. 1 AÜG bei unerlaubter Arbeitnehmerüberlassung zivilrechtlich als Arbeitgeber gilt.

Eine Arbeitnehmerüberlassung ist gewerbsmäßig, wenn die Voraussetzungen der gewerblichen Gewerbsmäßigkeit vorliegen. Gewerbsmäßig handelt danach derjenige Unternehmer, der Arbeitnehmerüberlassung nicht nur gelegentlich, sondern auf Dauer betreibt und damit wirtschaftliche Vorteile erzielen will. Das gelegentliche Ausleihen von Arbeitnehmern zwischen selbständigen Betrieben zur Deckung eines kurzfristigen Personalmehrbedarfs fällt nicht unter die Regelung. Ferner greift sie z. B. nicht ein, wenn Arbeitnehmer in andere Betriebsstätten ihres Arbeitgebers entsandt werden, zu Arbeitsgemeinschaften freigestellt werden oder wenn das Überlassen von Arbeitnehmern als Nebenleistung anzusehen ist, wie im Falle der Vermietung

von Maschinen, bei der der Vermieter zwar das Bedienungspersonal zur Verfügung stellt, aber der wirtschaftliche Wert der Vermietung überwiegt.

Das Besteuerungsrecht auf Grund von Doppelbesteuerungsabkommen wird durch die Neuregelung nicht berührt. Danach steht der Bundesrepublik Deutschland das Besteuerungsrecht für den Arbeitslohn eines im Inland tätigen, aber im Ausland wohnhaften Leiharbeitnehmers regelmäßig nicht zu, wenn der Verleiher im Ausland ansässig ist und im Inland keine Betriebsstätte unterhält und wenn der Leiharbeiter sich im Laufe eines Kalenderjahres nicht länger als insgesamt 183 Tage im Inland aufgehalten hat. Es kann daher trotz der neuen Regelung in Satz 1 Nr. 2 das deutsche Besteuerungsrecht in den Fällen der aus dem Ausland organisierten Arbeitnehmerüberlassung ausgeschlossen sein. Gleichwohl soll der ausländische Verleiher zunächst grundsätzlich zur Einbehaltung der Lohnsteuer verpflichtet sein. Dies entspricht den Grundsätzen des Lohnsteuerabzugsverfahrens, das regelmäßig für alle inländischen und ausländischen Arbeitnehmer in Betracht kommt. Es können aber sowohl der Arbeitnehmer als auch der Verleiher (Arbeitgeber) beim Betriebsstättenfinanzamt eine Freistellungsbescheinigung beantragen (§ 39 d Abs. 3, § 39 b Abs. 6 EStG), durch die der Arbeitgeber von der Pflicht zur Erhebung der Lohnsteuer befreit wird. Um steuerliche Wettbewerbsverzerrungen auszuschließen, wird die Finanzverwaltung bei diesen Verfahren dafür Sorge tragen, daß der Verzicht auf den deutschen Steueranspruch mit der Sicherung einer ausgleichenden gesetzlichen Besteuerung im Ausland verbunden ist. Hierzu wird auch der zwischenstaatliche Amtshilfeverkehr eingesetzt werden. Die deutsche Finanzverwaltung beabsichtigt, mit den Finanzverwaltungen der in Betracht kommenden Staaten Vereinbarungen zu treffen, die den deutschen Steueranspruch sichern oder die sicherstellen, daß bei Befreiungen im Ausland ansässiger Leiharbeiter von der deutschen Steuer auf Grund von Doppelbesteuerungsabkommen die ordnungsgemäße Besteuerung im Ausland gewährleistet ist.

Auf Grund von Satz 1 Nr. 2 ist künftig auch für im Inland ansässige Leiharbeiter des ausländischen Verleihers Lohnsteuer einzubehalten. Diese Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit konnten bisher steuerlich nur erfaßt werden, wenn sie in der Steuererklärung angegeben wurden. Als unbeschränkt einkommensteuerpflichtige Arbeitnehmer haben sie künftig dem ausländischen Verleiher eine Lohnsteuerkarte vorzulegen.

Zu Nummer 2 (§ 41 Abs. 2 Satz 2 EStG)

Für die auf Grund des neuen § 38 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 zum Steuerabzug verpflichteten ausländischen Verleiher ist eine zusätzliche besondere Betriebsstättenfiktion zweckmäßig und erforderlich, damit keine Lücke entsteht. Häufig liegt bei ausländischen Verleihern eine geschäftliche Leitung im Inland nicht vor oder sie kann nicht festgestellt werden. Daher richtet sich der für die Durchführung des Steuerabzugsverfahrens maßgebende Ort der

Betriebsstätte (zum Beispiel Erfüllung der Aufzeichnungspflichten — § 41 Abs. 1 EStG, Einreichung der Lohnsteuer-Anmeldung — § 41 a Abs. 1 Nr. 1 EStG, Beantragung der Freistellungsbescheinigung — § 39 b Abs. 6 EStG) nach der Tätigkeit der Leiharbeitnehmer im Inland.

Zu Nummer 3 (§ 42 d EStG)

Zu Buchstabe a (Überschrift § 42 d EStG)

Es handelt sich um eine redaktionell erforderliche Erweiterung.

Zu Buchstabe b (§ 42 d Abs. 6 bis 8 EStG)

a) Zu Absatz 6

Die Sätze 1 bis 4 enthalten die Grundsätze der neuen Entleiherhaftung bei gewerbsmäßiger Arbeitnehmerüberlassung. Der Tatbestand der gewerbsmäßigen Arbeitnehmerüberlassung ist in Anlehnung an das AÜG beschrieben. Ausgenommen sind die in § 1 Abs. 3 AÜG genannten Fälle, auf die das AÜG nicht anzuwenden ist. Satz 1 Zweiter Halbsatz stellt klar, daß die widerlegbare Vermutung im AÜG zur Arbeitsvermittlung (wenn die Dauer der Überlassung im Einzelfall sechs Monate übersteigt, § 1 Abs. 2, § 3 Abs. 1 Nr. 6 AÜG) steuerlich unerheblich ist. Der Entleiher, der steuerrechtlich im Regelfall nicht Arbeitgeber der Leiharbeitnehmer ist, haftet künftig dem Grunde nach ebenso wie der Arbeitgeber. In Satz 4 ist die Haftung des Entleihers jedoch der Höhe nach von vornherein auf die Lohnsteuer für den Arbeitslohn für die Zeit beschränkt, in der er den Leiharbeitnehmer bei sich beschäftigt hat. Die Haftung des Entleihers ist wie die Haftung des Arbeitgebers grundsätzlich unabhängig von einem Verschulden.

Ausnahmen von der Haftung sehen die Sätze 2 und 3 vor. Satz 2 betrifft nur die erlaubte Arbeitnehmerüberlassung. Dazu gehört nicht die nach § 12 a AFG unzulässige gewerbsmäßige Arbeitnehmerüberlassung in Betriebe des Baugewerbes für Arbeiten, die üblicherweise von Arbeitern verrichtet werden, weil sich die Erlaubnis nach § 1 AÜG nicht darauf erstreckt. Beim erlaubten Verleih durch einen inländischen Arbeitgeber ist der Entleiher ohne weitere Voraussetzung von der Haftung befreit. Beim erlaubten Verleih durch einen ausländischen Verleiher i. S. des § 38 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 ist für den Haftungsausschluß des Entleihers zusätzlich erforderlich, daß der Verleiher für den überlassenen Arbeitnehmer im Inland Lohnsteuer einbehalten und abgeführt hat oder den Steuerabzug auf Grund einer Freistellungsbescheinigung unterlassen konnte. Diese Nachweispflicht des Entleihers zum Ausschluß seiner Haftung ist durch die wesentlich eingeschränkten Kontrollmöglichkeiten der deutschen Steuerverwaltung gerechtfertigt. Soweit durch internationale Vereinbarungen Kontrollmöglichkeiten geschaffen werden, die denen beim Verleih durch deutsche Unternehmer gleichwertig sind, können nach dem neuen

§ 51 Abs. 1 Nr. 2 Buchstabe d Erleichterungen für den Haftungsausschuß vorgesehen werden. Ob eine Erlaubnis des Verleihers gemäß § 1 AÜG vorliegt, hat der Verleiher in dem schriftlichen Überlassungsvertrag gemäß § 12 Abs. 1 AÜG zu erklären und kann der Entleiher außerdem durch Anfrage beim Landesarbeitsamt erfahren.

Satz 3 betrifft auch die unerlaubte Arbeitnehmerüberlassung. Er berücksichtigt die Fälle, in denen die Vertragspartner von Beginn an keine Arbeitnehmerüberlassung, sondern einen Werkvertrag vereinbaren oder in denen wegen schwieriger Abgrenzungsfragen eine zutreffende rechtliche Beurteilung mißlingt. Vornehmlich im Baugewerbe werden „Werkverträge“ geschlossen, da hier gemäß § 12 a AFG die Arbeitnehmerüberlassung nicht erlaubt ist. Wird ein so bezeichneter Vertrag als Arbeitnehmerüberlassung erkannt, so soll der Entleiher ausnahmsweise nicht haften, wenn er bezüglich des Vorliegens der Arbeitnehmerüberlassung bzw. des Werkvertrags ohne Verschulden einem Irrtum erlegen ist. Es ist ohne Bedeutung, ob eine Verleiherlaubnis nach § 1 AÜG vorgelegen hat.

Nach Satz 5 ist der Entleiher Gesamtschuldner, soweit er haftet. Dies entspricht der Regelung in § 42 d Abs. 3 Satz 1 EStG und § 44 AO.

Satz 6 betrifft die Inanspruchnahme des Entleihers als Gesamtschuldner neben dem Arbeitgeber und dem Arbeitnehmer. Im ersten Halbsatz ist das Verhältnis der Inanspruchnahme von Verleiher und Entleiher geregelt. Dies ist § 219 Satz 1 AO nachgebildet. Der Haftungsbefreiung gegen den Entleiher kann ergehen, wenn die Voraussetzungen der Haftung erfüllt sind. Die subsidiäre Zahlungsaufforderung setzt jedoch einen Vollstreckungsversuch im Inland oder die Aussichtslosigkeit der Vollstreckung beim Verleiher voraus. Dies wird bei vom Ausland aus tätigen Verleihern oftmals zu bejahen sein.

Die entsprechende Anwendung des § 219 Satz 2 AO betrifft das Verhältnis der Inanspruchnahme von Entleiher und Leiharbeitnehmer. In soweit wird der Entleiher wie der Arbeitgeber des Leiharbeitnehmers behandelt mit der Wirkung, daß die vorherige Zahlungsaufforderung entfällt und der Entleiher ohne vorhergehenden Vollstreckungsversuch beim Arbeitnehmer in Anspruch genommen werden kann.

Nach Satz 7 ist die Haftungsschuld mit 15 vom Hundert der Überlassungsvergütung ohne Umsatzsteuer festzusetzen, wenn die Lohnsteuer nur schwer oder gar nicht ermittelt werden kann. Satz 7 trägt der Beweisnot der Finanzverwaltung bezüglich der Höhe der entstandenen Lohnsteuer Rechnung, soweit sie auf den Umständen der Arbeitnehmerüberlassung beruht. Dazu gehören insbesondere die Höhe des vom Verleiher an die Leiharbeitnehmer gezahlten Arbeitslohns und die übrigen Besteuerungsgrundlagen. Bei der Bestimmung des Vomhundertsatzes wurden diese Merkmale pauschal berücksichtigt und ein durchschnittlicher Lohn-

steuersatz von 20 v. H. der Bruttolohnsumme angenommen. Es wurde zugunsten des Entleiher unterstellt, daß nur ein Teil der Überlassungsvergütung Arbeitslohn ist (geschätzter Bruttolohnanteil 75 v. H. des Nettoumsatzes). Richtschnur für die Schätzung waren durchschnittliche Verhältnisse im Baugewerbe. Der Bundesgerichtshof hat in einer Strafsache eine vergleichbare Schätzung der hinterzogenen Lohnsteuern gebilligt (Urteil vom 13. Januar 1983 — 4 StR 578/82 — NJW 1983 S. 1334). Im Einzelfall und in anderen Branchen kann der Vornachsatz zu einer unzutreffenden Besteuerung führen. Das muß im Interesse einer einfachen Regelung grundsätzlich in Kauf genommen werden. Der Entleiher kann jedoch glaubhaft machen, daß die Haftungsschuld tatsächlich niedriger ist.

Nach Satz 8 werden die allgemein geltenden Haftungsregelungen auf das besondere Haftungsverhältnis im Rahmen der Arbeitnehmerüberlassung übertragen.

b) Zu Absatz 7

Nach Absatz 7 kann der Verleiher, der steuerrechtlich nicht als Arbeitgeber zu behandeln ist, weil nicht er, sondern der Entleiher den Lohn auszahlt, wie der Entleiher nach Absatz 6 als Haftender in Anspruch genommen werden. Die Vorschrift verhindert, daß in den Fällen eine Lücke entsteht, in denen der Entleiher steuerrechtlich als Arbeitgeber der Leiharbeitnehmer zu behandeln ist.

c) Zu Absatz 8

Absatz 8 ermöglicht es dem Finanzamt, den Entleiher bei gewerbsmäßiger Arbeitnehmerüberlassung zur Sicherung des Lohnsteueranspruchs zu verpflichten, einen bestimmten Teil der dem Verleiher (noch) geschuldeten Überlassungsvergütung an das Finanzamt zu zahlen. Die Regelung entspricht § 50 a Abs. 7 EStG, der dieses Sicherungsverfahren bereits für andere Einkünfte beschränkt Einkommensteuerpflichtiger vorsieht, die nicht dem Steuerabzug unterliegen. Im Bereich der Arbeitnehmerüberlassung ist dies ebenfalls geboten, damit in den Fällen zeitnahe Erfassung auch der Lohnsteueranspruch — neben der Einkommensteuer des Verleihers — gesichert werden kann. Das Finanzamt darf hiervon nur nach pflichtgemäßem Ermessen Gebrauch machen, ggf. auf Veranlassung durch den Entleiher.

Nach Satz 2 soll die Anordnung dem Entleiher auch mündlich mitgeteilt werden können, damit die Rechtswirkung sofort eintritt; diese Regelung hat im Hinblick auf § 119 Abs. 2 AO, wonach ein Verwaltungsakt schriftlich, mündlich oder in anderer Weise erlassen werden kann, nur klarstellende Bedeutung, denn die Anordnung des Steuerabzugs ist kein Steuerbescheid.

Zur Erleichterung des Verfahrens ist bestimmt, daß die Höhe des Abzugs bis zu 15 v. H. nicht begründet zu werden braucht. Dies ist im Hinblick auf die in Absatz 6 bestimmte pauschale Haftung vertretbar.

Aus dem Wesen des Sicherungsverfahrens folgt, daß der Steueranspruch damit nicht abgegolten ist.

Zu Nummer 4 (§ 51 Abs. 1 Nr. 2 Buchstabe d EStG)

Der Verleih im Ausland ansässiger Arbeitnehmer in die Bundesrepublik Deutschland bildet einen Schwerpunkt des Arbeitnehmerverleihs. In den bestehenden Doppelbesteuerungsabkommen hat die Bundesrepublik Deutschland in bestimmten Fällen (vgl. Begründung zu § 38 Abs. 1 Satz 1 EStG) auf ihr Besteuerungsrecht verzichtet, so daß die ausländischen Leiharbeitnehmer oftmals von der deutschen Steuer freizustellen sein werden.

Es müßte durch den internationalen Arbeitnehmerverleih zu steuerlichen Wettbewerbsverzerrungen kommen, wenn ein ggf. bestehender deutscher Steueranspruch nicht durchgesetzt werden kann. Gleiches gilt, wenn es zu deutschen Steuerfreistellungen kommt, gleichzeitig aber die nach den Doppelbesteuerungsabkommen im Ausland zu erhebende Steuer vermieden wird. Es besteht deshalb ein deutsches Interesse daran, daß Steuerfreistellungen auf Grund der Doppelbesteuerungsabkommen nur gewährt werden, wenn die Besteuerung im Ausland gesichert ist.

Die Ermächtigung soll ein wirksames zwischenstaatliches Vorgehen ermöglichen. Sie sieht insbesondere vor, daß hierzu dem Entleiher einerseits Mitwirkungs- und Haftungspflichten auferlegt werden können und andererseits die Haftung — abweichend von dem neuen § 42 d Abs. 6 Satz 2 — bereits bei Einhaltung der vorgesehenen Verfahren und Erfüllung seiner Mitwirkungspflichten entfällt. Einzelheiten können erst nach Abstimmung mit den Finanzverwaltungen der in Betracht kommenden Staaten geregelt werden.

Soweit hierbei zwischenstaatliche Amtshilfemaßnahmen vorgesehen werden, sind die Bestimmungen des § 117 AO, bestehende zwischenstaatliche Vereinbarungen sowie das vorgesehene EG-Amtshilfe-Gesetz zu beachten.

Die endgültige Regelung muß daher einer Rechtsverordnung vorbehalten bleiben.

Zu Artikel 2 (Berlin-Klausel)

Die Vorschrift enthält die übliche Berlin-Klausel.

Zu Artikel 3 (Inkrafttreten)

Die Vorschrift regelt das Inkrafttreten des Gesetzes.

Anlage 2

Stellungnahme des Bundesrates**1. Zum Gesetzentwurf insgesamt**

Der Bundesrat sieht in dem Gesetzentwurf der Bundesregierung auch eine grundsätzlich begrüßenswerte flankierende Maßnahme zur Bekämpfung der Schwarzarbeit. Gerade die illegale Leiharbeit und der illegale Einsatz von Ausländern sind typische und besonders schwerwiegende Erscheinungsformen der oft organisiert auftretenden Schwarzarbeit. Neben den Schäden für die Volkswirtschaft verzerrt Schwarzarbeit in jeder Form den Wettbewerb zu Lasten vor allem der kleinen und mittleren Betriebe und des Handwerks und gefährdet damit leistungsfähige Betriebe in ihrer Existenz. Gleichzeitig nimmt sie legale Arbeit weg und vernichtet Arbeitsplätze. Darüber hinaus wirken die mit Schwarzarbeit verbundenen Abgabenhinterziehungen in Richtung auf eine ungerechte Verteilung der Steuer- und Abgabenlast.

Angesichts dieser schwerwiegenden Auswirkungen hält es der Bundesrat für gerechtfertigt, auch den Entleiher in die Haftung für die Lohnsteuer der bei ihm beschäftigten Leiharbeitnehmer einzubeziehen, wenn der Verleiher nicht die erforderliche Erlaubnis zur Arbeitnehmerüberlassung besitzt und der Entleiher sich insoweit nicht hinreichend Gewißheit über das Vorliegen dieser Erlaubnis verschafft hat. Zur konkreten Ausgestaltung dieser Entleiherhaftung hält es der Bundesrat für wichtig, daß an den Entleiher keine unzumutbaren bürokratischen Anforderungen gestellt werden.

Der Zielsetzung der Bekämpfung der Wirtschaftskriminalität und der Schwarzarbeit kommt dabei neben fiskalpolitischen Interessen besondere Bedeutung zu.

Ferner bittet der Bundesrat, im weiteren Gesetzgebungsverfahren die Möglichkeiten zu prüfen, für alle an einer Baustelle gewerblich Beschäftigten die Mitführung einer Bau-Ausweiskarte bzw. eines Sozialversicherungsausweises verbindlich vorzuschreiben, um auch auf diese Weise die notwendige Bekämpfung von Schwarzarbeit zu erleichtern. In diesem Zusammenhang sollte auch geprüft werden, ob angesichts der dann verbesserten Kontrollmöglichkeiten auf das Verbot von Leiharbeit im Baugewerbe verzichtet werden kann.

2. Zu Artikel 1 Nr. 3 Buchstabe b (§ 42d Abs. 6 Satz 2 EStG)

In Artikel 1 Nr. 3 Buchstabe b ist in § 42d Abs. 6 der Satz 2 wie folgt zu fassen:

„Der Entleiher haftet nicht, wenn der Überlassung eine Erlaubnis nach § 1 des Arbeitnehmer-

überlassungsgesetzes zugrunde liegt und soweit er nachweist, daß er den in § 317 a der Reichsversicherungsordnung und § 10 des Arbeitsförderungsgesetzes vorgesehenen Meldepflichten sowie den in § 51 Abs. 1 Nr. 2 Buchstabe d vorgesehenen Mitwirkungspflichten nachgekommen ist.“

Begründung

Bei Arbeitnehmerüberlassung durch einen inländischen Verleiher soll die Haftung des Entleihers nicht bereits dann entfallen, wenn dem Verleiher eine Erlaubnis nach § 1 Arbeitnehmerüberlassungsgesetz erteilt ist; denn nach den Erfahrungen der Praxis wird die Lohnsteuer auch bei erlaubter Arbeitnehmerüberlassung in nicht wenigen Fällen von Verleihern nur zum Teil abgeführt.

Die Inanspruchnahme des Entleihers soll vielmehr nur ausgeschlossen sein, soweit er auch die ihm nach der Reichsversicherungsordnung und dem Arbeitsförderungsgesetz bereits auferlegten Meldepflichten erfüllt hat. Ein zusätzlicher Verwaltungsaufwand entsteht dem Entleiher dadurch nicht. Der Entleiher legt durch diese Meldungen die Arbeitnehmerüberlassung offen. Bei Verletzung der Meldepflichten ist dagegen, abgesehen vom Irrtum über das Vorliegen einer Arbeitnehmerüberlassung, zu vermuten, daß der Entleiher das illegale Verhalten der Verleiher billigt. Seine Inanspruchnahme ist deshalb auch bei Arbeitnehmerüberlassung durch einen inländischen Verleiher gerechtfertigt, zumal er sich ohne zusätzlichen Verwaltungsaufwand von der Haftung befreien kann.

Bei der Entleiherhaftung soll aus rechtssystematischen Gründen nicht zwischen einem Arbeitnehmerverleih aus dem Inland und aus dem Ausland unterschieden werden, zumal im Gesetzentwurf die Gleichstellung des ausländischen mit dem inländischen Verleiher hinsichtlich der lohnsteuerlichen Arbeitgeberpflichten herbeigeführt wird (§ 38 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG).

Vom Entleiher soll deshalb zur Befreiung von der Haftung bei einem Verleih aus dem Ausland nicht der Nachweis über die Einbehaltung und Abführung der Lohnsteuer durch den Verleiher oder die Steuerfreiheit des Arbeitslohns gefordert werden. Im Zeitpunkt der Arbeitnehmerüberlassung kann der Entleiher diesen Nachweis nicht erbringen. Auch wenn durch die noch zu erlassende Rechtsverordnung (§ 51 Abs. 1 Nr. 2 Buchstabe d EStG) über die Sicherstellung des Steueranspruchs bei im Ausland ansässigen Leiharbeitnehmern für den Entleiher Erleichterungen in Aussicht genommen sind, bestehen

doch Bedenken dagegen, im Gesetz zunächst unerfüllbare Nachweispflichten festzulegen.

Bei der erlaubten Arbeitnehmerüberlassung vom Ausland reicht es aus, vom Entleiher zur Befreiung von der Haftung neben der Wahrung der Meldepflichten nach der Reichsversicherungsordnung und dem Arbeitsförderungsgesetz die Erfüllung der in der zu erlassenden Rechtsverordnung noch festzulegenden besonderen Mitwirkungspflichten zu verlangen.

Die für die Entleiherhaftung maßgebliche, nach § 1 Arbeitnehmerüberlassungsgesetz dem Verleiher erteilte Erlaubnis zur Arbeitnehmerüberlassung ist nicht arbeitnehmerbezogen. In der im Antrag gewählten Formulierung kommt dies deutlicher zum Ausdruck als im Gesetzentwurf der Bundesregierung.

3. **Zu Artikel 1 Nr. 4** (§ 51 Abs. 1 Nr. 2 EStG)

In Artikel 1 Nr. 4 ist in § 51 Abs. 1 Nr. 2 in Buchstabe d Doppelbuchstabe bb das Komma am Ende durch einen Punkt zu ersetzen und Doppelbuchstabe cc zu streichen.

Begründung

Folge der vorgeschlagenen Änderung zu Artikel 1 Nr. 3 Buchstabe b (§ 42d Abs. 6 Satz 2 EStG).

4. **Zu Artikel 3** (Inkrafttreten)

Unter Berücksichtigung des zeitlichen Verlaufs des Gesetzgebungsverfahrens sollte die Inkrafttretensregelung so getroffen werden, daß die betroffenen Entleiher noch rechtzeitig Vorsorge für die Herbeiführung des Haftungsausschlusses treffen können.

Anlage 3

Gegenäußerung der Bundesregierung zur Stellungnahme des Bundesrates

Die Bundesregierung greift die vom Bundesrat in seiner Stellungnahme zu Nummern 2 und 3 vorgeschlagenen Gesetzesänderungen auf.

Zu der Bitte des Bundesrates in Nummer 1, im weiteren Gesetzgebungsverfahren die Möglichkeit zu prüfen, für alle an einer Baustelle gewerblich Beschäftigten die Mitführung einer Bau-Ausweiskarte oder eines Sozialversicherungsausweises verbindlich vorzuschreiben, vertritt die Bundesregierung die Auffassung, daß dies im Rahmen dieses steuerrechtlichen Gesetzgebungsverfahrens nicht erwogen werden sollte. Die Bundesregierung hat ein solches Vorhaben bereits im Zusammenhang mit dem Beschäftigungsförderungsgesetz 1985 geprüft, da-

von jedoch im Hinblick auf die vom Bundesbeauftragten für den Datenschutz geäußerten datenschutzrechtlichen Einwände sowie die Bedenken der Kommission für Rechts- und Verwaltungseinfachung des Bundes Abstand genommen (Siebenter Tätigkeitsbericht des Bundesbeauftragten für den Datenschutz gemäß § 19 Abs. 2 Satz 2 des Bundesdatenschutzgesetzes — BT-Drucksache 10/2777 Nr. 12.2, Seite 40f., sowie Plenarprotokoll 10/131 Seite 9691f.).

Zu Nummer 4 (Inkrafttreten) hofft die Bundesregierung, daß das Gesetz eine angemessene Zeit vor Ende des Jahres 1985 verkündet wird, so daß es — wie vorgesehen — zum 1. Januar 1986 in Kraft treten kann.