



Global Mobility Newsletter

**Aktuelle Themen und Fragestellungen
rund um den internationalen
Mitarbeitereinsatz**

Inhalt

BMF: Stellungnahme zum BMF-Schreiben vom 12. Dezember 2023 zur steuerlichen Behandlung des Arbeitslohns nach den Doppelbesteuerungsabkommen	3
BFH: Besteuerung von Abfindungen nach dem DBA-Frankreich 1959/2001 – Grenzgängerregelung	4
DBA: Qualifikationskonflikte bei geschäftsführenden Tätigkeiten im Ausland	6
Abfindungen: Wegfall der Fünftelregelung im Lohnsteuerverfahren ab 1. Januar 2025	7
Aktuelle Gesetzgebungsverfahren: Update zum Jahressteuergesetz 2024	8
BFH: Besteuerungsrecht nach DBA-Schweiz in der Freistellungsphase eines Arbeitsverhältnisses	10

BMF: Stellungnahme zum BMF-Schreiben vom 12. Dezember 2023 zur steuerlichen Behandlung des Arbeitslohns nach den Doppelbesteuerungsabkommen

Das aktualisierte BMF-Schreiben zur steuerlichen Behandlung des Arbeitslohns nach den DBA vom 12. Dezember 2023 sorgte vor allem im Hinblick auf die neu aufgenommenen Anwendungsregelungen zur Bestimmung der Ansässigkeit nach Art. 4 des OECD-Musterabkommens (OECD-MA) für Aufregung. Die Ansässigkeit ist entscheidend für die Zuweisung des Besteuerungsrechts und Aufteilungsmaßstabs des Arbeitslohns.

Bestimmung der Ansässigkeit nach Art. 4 OECD-MA

Die Begriffe „Ansässigkeit“ und „unbeschränkte Steuerpflicht“ unterscheiden sich grundlegend. Während die unbeschränkte Steuerpflicht eine umfassende Steuerpflicht nach innerstaatlichem Recht begründet, dient die Ansässigkeit nach einem DBA insbesondere der Zuordnung von Besteuerungsrechten zwischen Vertragsstaaten. Eine Person kann nach innerstaatlichem Recht in beiden Staaten unbeschränkt steuerpflichtig sein, jedoch nur in einem Staat als ansässig im Sinne des DBA gelten. Zur Bestimmung der Ansässigkeit enthält Art. 4 Abs. 2 des OECD-MA eine festgelegte Prüfreihefolge, nach der diese zu bestimmen ist:

- Eine Person gilt nur in dem Staat als ansässig, in dem sie über eine **ständige Wohnstätte** verfügt.
- Verfügt sie in beiden Staaten über eine ständige Wohnstätte, wird die Ansässigkeit aufgrund der engeren persönlichen und wirtschaftlichen Beziehungen bestimmt (**Mittelpunkt der Lebensinteressen**). Maßgebend hierfür ist die familiäre, gesellschaftliche, berufliche, politische und kulturelle Anbindung der Person.
- Kann der Mittelpunkt der Lebensinteressen nicht bestimmt werden oder besteht in beiden Staaten keine ständige Wohnstätte, bestimmt sich die Ansässigkeit nach dem **gewöhnlichen Aufenthalt**.
- Befindet sich der gewöhnliche Aufenthalt in beiden Staaten oder hat die Person in keinem dieser Staaten ihren gewöhnlichen Aufenthalt, ist die **Staatsangehörigkeit** für die Ermittlung der Ansässigkeit maßgebend.
- Sollte die Person die Staatsangehörigkeit beider Staaten oder keine der Staatsangehörigkeiten der Staaten besitzen, müssen die Finanzbehörden untereinander zu einer Lösung finden (**Verständigungsvereinbarung**).

Neue Erläuterungen zur Bestimmung der Ansässigkeit im aktualisierten BMF-Schreiben vom 12. Dezember 2023

Sowohl das Vorgängerschreiben als auch das BMF-Schreiben vom 12. Dezember 2023 sehen vor, dass bei einer befristeten Entsendung von bis zu einem Jahr eine widerlegbare Vermutung besteht, dass der Lebensmittelpunkt und damit die Ansässigkeit im Heimatland verbleiben.

Bei Entsendungen von mehr als einem Jahr war es gelebte (Verwaltungs-)Praxis, dass bei Vorliegen einer Doppelansässigkeit für die Bestimmung des Mittelpunkts der Lebensinteressen vor allem der Umzug der Familie des Arbeitnehmenden entscheidend war. Ist die Familie mit dem Arbeitnehmenden in das Entsendeland gezogen, wurde regelmäßig angenommen, dass sich der Lebensmittelpunkt und damit die Ansässigkeit in das Entsendeland verlagert haben, da den sonstigen persönlichen und wirtschaftlichen Beziehungen in der Regel weniger Bedeutung beigemessen wurde.

Mit dem BMF-Schreiben vom 12. Dezember 2023 wurde dieser Grundsatz anders ausgeführt. Erst ab einer Entsendung von fünf Jahren oder länger wird ein Ansässigkeitswechsel in das Entsendeland vermutet. Bei befristeten Auslandsaufenthalten von bis zu fünf Jahren sieht das BMF grundsätzlich die Ansässigkeit weiterhin im ursprünglichen Heimatstaat, sofern der Wohnsitz beibehalten wird. Das BMF ist der Ansicht, dass die persönlichen Verbindungen zum Heimatland durch den Aufenthalt im Ausland nicht verloren gehen. Es sei von Anfang an klar, dass der Arbeitnehmende nach Abschluss seiner Auslandstätigkeit sofort an seinen Arbeitsplatz zurückkehren wird. Die Tatsache, dass der Familienwohnsitz während der vorübergehenden Auslandstätigkeit zur persönlichen Nutzung bereitgehalten wird, zeigt die persönlichen Interessen des Arbeitnehmenden in Deutschland. Im Ergebnis führt dies deutlich seltener zu einer Ansässigkeitsverlagerung als zuvor.

Kritik des BDI und Stellungnahme des BMF vom 19. Juni 2024

Die neu im BMF-Schreiben aufgenommene Auffassung führte zu einiger Kritik, da man u.a. davon ausging, dass diese zu einer häufigeren Doppelbesteuerung von Arbeitslohn führt, da andere Staaten in der Regel weiterhin den Lebensmittelpunkt während einer befristeten Entsendung hauptsächlich anhand des Aufenthaltsortes der Familie bestimmen. Daher wandte sich unter anderem der BDI (Bundesverband der Deutschen Industrie e.V.) an das BMF und äußerte erhebliche Bedenken in Bezug auf die neuen Ausführungen zur Bestimmung der Ansässigkeit. Mit Antwortschreiben vom 19. Juni 2024 reagierte das BMF auf die Rückfragen des BDI.

Das BMF erläutert in dieser Stellungnahme, dass die Befürchtung des BDI, die Auffassung der Finanzverwaltungen der Länder zur Bestimmung der Ansässigkeit nach Art. 4 des OCED-MA habe sich geändert, unbegründet sei und durch das BMF-Schreiben vom 12. Dezember 2023 keine Änderung der Verwaltungspraxis angestrebt wird. Die gegenüber dem Vorgängerschreiben aufgenommenen Ergänzungen zu Entscheidungskriterien bei Vorliegen einer Doppelansässigkeit bei Entsendungen von Arbeitnehmenden in das Ausland entsprechen den Kriterien der höchstrichterlichen Rechtsprechung, der Kommentierung der OECD und Vereinten Nationen zu ihren jeweiligen Musterabkommen für DBA, der einschlägigen Kommentarliteratur sowie praktischen Erfahrungen der Steuerverwaltungen des Bundes und der Länder aus Verständigungsvereinbarungen mit anderen DBA-Staaten. Es wird betont, dass es sich lediglich um Konkretisierungen handelt und diese Konkretisierungen nichts an der bisherigen Verwaltungspraxis ändern würden. Die neu aufgenommenen Beispiele und Ausführungen dienen der Transparenz und sollen die Entscheidungsfindung erleichtern.

Es wird abschließend nochmal hervorgehoben, dass sich die maßgeblichen Kriterien für die Bestimmung der Ansässigkeit nach den DBA nicht geändert haben.



Fazit

Das BMF-Schreiben vom 12. Dezember 2023 hatte zunächst für Rechtsunsicherheit bei Entsendungen von ein bis fünf Jahren gesorgt. Die jüngste Stellungnahme bringt jedoch Klarheit, indem sie bestätigt, dass die bisherigen Kriterien zur Ansässigkeitsbeurteilung weiter gelten. Bei Entsendungen von über einem Jahr und Doppelansässigkeit wird eine Verlagerung der Ansässigkeit ins Entsendeland angenommen, sofern die Familie mitzieht und keine starken Bindungen zum Heimatstaat bestehen. Dies schafft mehr Rechtssicherheit und erleichtert die Praxis erheblich.

BFH: Besteuerung von Abfindungen nach dem DBA-Frankreich 1959/2001 – Grenzgängerregelung

Mit Urteil vom 1. August 2024 hat der Bundesfinanzhof (BFH) entschieden, dass die Grenzgängerregelung des Doppelbesteuerungsabkommens (DBA) zwischen Deutschland und Frankreich 1959/2001 dem Recht Deutschlands auf die Besteuerung einer Entschädigungszahlung für die Auflösung eines Dienstverhältnisses (Abfindung) grundsätzlich nicht entgegensteht. Dies ist zumindest dann der Fall, wenn die Abfindung auch einen Zeitraum beinhaltet, in dem der Arbeitnehmende in Deutschland unbeschränkt steuerpflichtig war bzw. in Deutschland gelebt und gearbeitet hat.

Sachverhalt

Im vorliegenden Fall befand sich der Kläger von Februar 1995 bis Juni 2015 in einem Angestelltenverhältnis mit in Deutschland ansässigen Unternehmen eines Konzerns. Das Arbeitsverhältnis endete im Juni 2015 im Zuge eines Kündigungsschutzverfahrens, welches einen Vergleich mit der Zahlung einer Abfindung zur Folge hatte.

Der Kläger hatte bis Ende Oktober 2005 seinen Wohnsitz in Deutschland und war dort unbeschränkt einkommensteuerpflichtig. Im Anschluss lebte er ausschließlich in Frankreich, auch nach Beendigung des Arbeitsverhältnisses.

Der Arbeitgeber führte entsprechend im Zeitraum von Februar 1995 bis zur Wohnsitzaufgabe im Oktober 2005 für den laufenden Arbeitslohn Lohnsteuer ab. Nach der Verlagerung des Wohnsitzes nach Frankreich traf auf den Kläger die Grenzgängerregelung nach Art. 13 Abs. 5 DBA Frankreich 1959/2001 zu, weshalb der Arbeitgeber bis zur Beendigung des Arbeitsverhältnisses im Juni 2015 keine Lohnsteuer in Deutschland mehr abführte.

Nach Abstimmung mit dem zuständigen Finanzamt führte das Unternehmen im Rahmen der Auszahlung der Abfindung anteilig für die Zeit von Februar 1995 bis Oktober 2005 (129 von insgesamt 245 Monaten) Lohnsteuer ab. Der darüber hinaus gehende Anteil der Abfindung blieb aufgrund des ausschließlichen Wohnsitzes in Frankreich und der Anwendung der Grenzgängerregelung steuerfrei.

Hiergegen richtete sich die Klage, da nach Auffassung des Klägers auch der Anteil der Abfindung, der auf den Zeitraum der unbeschränkten Steuerpflicht in Deutschland entfällt, von der deutschen Besteuerung freizustellen sei und folglich sein Arbeitgeber zu Unrecht Lohnsteuer einbehalten habe.

Entscheidung

Der BFH hat die Revision des Klägers gegen das Urteil des Finanzgerichts Baden-Württemberg als unbegründet zurückgewiesen.

Die anteilig für die Zeit von Februar 1995 bis Oktober 2005 gezahlte Abfindung fällt unter die beschränkte Steuerpflicht im Sinne des § 1 Abs. 4 Einkommensteuergesetz (EStG), da zu den inländischen Einkünften im Sinne des § 49 EStG auch Abfindungen zählen, soweit die Einkünfte für die zuvor aktive Tätigkeit der inländischen Besteuerung unterlegen haben. Einer Besteuerung in Deutschland steht somit grundsätzlich nichts entgegen.

Auch das DBA mit Frankreich schließt ein deutsches Besteuerungsrecht nicht aus, auch wenn nach Artikel 15 des OECD-Musterabkommens Abfindungen grundsätzlich im Ansässigkeitsstaat zu besteuern sind. Denn aufgrund des abweichenden Wortlauts des Artikels 13 Abs. 1 DBA-Frankreich verbleibt es bei einem Besteuerungsrecht im Tätigkeitsstaat (Deutschland).



Fazit

Mit dem Urteil im hiesigen Fall stellt der BFH klar, dass die Grenzgängerregelung des DBA-Frankreich der Besteuerung einer Abfindung in Deutschland grundsätzlich nicht entgegensteht. Dies gibt jedoch keine Antwort darauf, ob Abfindungszahlungen von der Grenzgängerregelung des Artikel 13 Abs. 5 DBA Frankreich 1959/2001 erfasst werden oder nicht. Das Finanzgericht Baden-Württemberg verneint dies. Da das Finanzamt die Abfindung ab Anwendung der Grenzgängerregelung steuerfrei gestellt hat, musste der BFH diese Frage nicht abschließend klären. Grenzgängern empfiehlt sich daher grundsätzlich, die Besteuerung der Abfindung in den jeweiligen Ländern vor Auszahlung zu prüfen.

Zu erwähnen ist jedoch, dass das Urteil die Rechtslage vor Einführung des § 50d Abs. 12 EStG betrifft. Danach gelten Abfindungen, die nach dem 31. Dezember 2016 anlässlich der Beendigung des Dienstverhältnisses gezahlt werden, für Zwecke der Anwendung eines DBA grds. als für frühere Tätigkeit geleistetes zusätzliches Entgelt. Folglich sind inzwischen auch dann Abfindungszahlungen grds. (teilweise) im Tätigkeitsstaat zu versteuern, wenn das anzuwendende DBA dem Wortlaut des Artikel 15 des OECD-Musterabkommens entspricht.

DBA: Qualifikationskonflikte bei geschäftsführenden Tätigkeiten im Ausland

In internationalen Konzernen werden verstärkt Mitarbeitende in geschäftsführenden Positionen ins Ausland entsendet. Gründe hierfür sind z.B. unbesetzte Stellen, Ausscheiden der aktuellen Geschäftsführung oder Kontrolle durch die inländische Muttergesellschaft.

Einige Doppelbesteuerungsabkommen (DBA) enthalten separate Regelungen hinsichtlich des Besteuerungsrechts von Geschäftsführervergütungen (z.B. Art. 15 DBA-Niederlande, Art. 16 DBA-Österreich, Art. 16 DBA-Polen, Art. 16 DBA-Schweden). Diese Vorschriften weisen dem Staat, in dem die Gesellschaft sitzt, das alleinige Besteuerungsrecht zu, sofern die steuerpflichtige Person im anderen Staat abkommensrechtlich ansässig ist. Ist dagegen keine sog. Geschäftsführerklausel in dem jeweiligen DBA enthalten, verbleibt es bei den allgemeinen Allokationsregelungen des Art. 15 OECD-Musterabkommen (OECD-MA). Zu beachten ist dabei, dass in einigen DBAs bereits ausdrücklich die Tätigkeit als leitender Angestellter bzw. Prokurist unter den Anwendungsbereich der sog. Geschäftsführerklausel fällt (z.B. Art. 15 Abs. 4 DBA-Schweiz).

In der Praxis kommt es allerdings vor, dass einige Länder trotz fehlender Geschäftsführerklausel nicht Art. 15 OECD-MA, sondern Art. 16 OECD-MA anwenden. Art. 16 OECD-MA umfasst sog. Aufsichtsrats- und Verwaltungsratsvergütungen. Aufgrund unterschiedlicher Übersetzungen des Art. 16 OECD-MA werden in einigen Ländern hierunter nicht nur die Einkünfte eines überwachenden Organs, sondern auch die Einkünfte der Geschäftsführung subsumiert. Diese abweichende Interpretation hinsichtlich der Anwendungsvoraussetzungen von Art. 16 OECD-MA führt somit zu einem sog. Qualifikationskonflikt. Dies lässt sich am folgenden Beispiel verdeutlichen:

Eine angestellte Person des deutschen Headquarters soll für den deutschen Arbeitgeber für zwei Jahre zur tschechischen Tochtergesellschaft (Kapitalgesellschaft) entsendet, dort als geschäftsführende Person bestellt und während des Entsendezeitraums ausschließlich für die tschechische Gesellschaft tätig werden. Die Gehaltskosten werden vollumfänglich an die tschechische Gesellschaft weiterbelastet. Während der Entsendung verbleibt die abkommensrechtliche Ansässigkeit in Deutschland. Neben regelmäßigen Dienstreisen außerhalb von Deutschland und Tschechien werden auch vereinzelt Arbeitstage im Homeoffice in Deutschland ausgeübt.

Aus deutscher Perspektive ist Art. 15 Abs. 1 DBA-Tschechien anzuwenden, wonach der Arbeitslohn anhand der Arbeitstage aufzuteilen und anteilig in Deutschland und Tschechien zu versteuern ist:

- Arbeitstage außerhalb Tschechiens sind im Ansässigkeitsstaat Deutschland steuerpflichtig.
- Tschechische Arbeitstage sind dagegen aufgrund der Kostentragung in Tschechien zu versteuern und in Deutschland unter Progressionsvorbehalt von der Besteuerung freizustellen.

Art. 16 DBA-Tschechien ist aus deutscher Sicht hingegen nicht anzuwenden, da sich diese Regelung nach dem ausdrücklichen Wortlaut des Art. 16 DBA-Tschechien ausschließlich auf Mitglieder des Aufsichts- oder Verwaltungsrats bezieht. Als Kontrollorgan der Gesellschaft besteht die Funktion des Aufsichtsrats vielmehr darin, die Geschäftsführung zu überwachen.

Die deutsche Sichtweise deckt sich jedoch nicht mit der tschechischen Interpretation des Art. 16 DBA-Tschechien. Nach Ansicht der tschechischen Finanzverwaltung soll auch bei geschäftsführenden Personen Art. 16 DBA-Tschechien Anwendung finden. Danach können Aufsichtsrats- und Verwaltungsratsvergütungen, die eine in einem Vertragsstaat (Deutschland) ansässige Person in ihrer Eigenschaft als Mitglied des Aufsichts- oder Verwaltungsrats einer Gesellschaft bezieht, die in dem anderen Vertragsstaat (Tschechien) ansässig ist, in dem anderen Vertragsstaat (Tschechien) besteuert werden. Dies würde bedeuten, dass unabhängig von der Ansässigkeit und dem Arbeitsort der Arbeitslohn des Geschäftsführers in vollem Umfang in Tschechien zu versteuern wäre.

Aufgrund der abweichenden Interpretationen aus deutscher und tschechischer Sicht kommt es somit zu einer Doppelbesteuerung des auf Arbeitstage außerhalb Tschechiens entfallenden Arbeitslohns. Eine Doppelbesteuerung kann nur durch Einleitung eines Verständigungsverfahrens gelöst werden.

Neben dem aufgeführten Beispiel für eine in Tschechien tätige geschäftsführende Person kann es in Einzelfällen aber auch bei anderen Ländern wie Polen, Kanada, Slowenien oder Großbritannien zu abweichenden Auslegungen kommen. Vereinzelt existieren für die Qualifikationsprobleme Sonderregelungen (siehe z.B. die Verfügung der OFD Münster vom 22. März 2010 für Polen).



Fazit

Bei der Bestellung von Mitarbeitenden als Geschäftsführer im Ausland sollte im Vorhinein geprüft werden, ob das einschlägige DBA eine sog. Geschäftsführerklausel vorsieht und diese zur Anwendung kommt. Ist dies nicht der Fall, empfiehlt es sich – um eine Doppelbesteuerung bzw. ein langjähriges Verständigungsverfahren zu vermeiden –, eine korrespondierende Besteuerung mit dem jeweiligen Ausland abzustimmen.

Abfindungen: Wegfall der Fünftelregelung im Lohnsteuerverfahren ab 1. Januar 2025

Bei Bezug außerordentlicher Einkünfte (bspw. Abfindungen oder Vergütungen für mehrjährige Tätigkeit) kommt grundsätzlich eine ermäßigte Besteuerung (sog. Fünftelregelung) in Betracht. Insbesondere für die ermäßigte Besteuerung von Abfindungen ist die Anwendung der Fünftelregelung jedoch an weitere Bedingungen geknüpft. Durch diese soll verhindert werden, dass durch eine Zusammenballung von einmaligen hohen Einnahmen in einem Steuerjahr, die entweder für Tätigkeiten über mehrere Jahre oder als Entschädigung für den Verlust von Einkünften in zukünftigen Jahren geleistet wurden, eine übermäßig hohe Steuerlast entsteht. Durch die Methode der Fünftelregelung wird daher die Steuerlast so berechnet, als müsste innerhalb von fünf Jahren jeweils ein Fünftel der Zahlungen versteuert werden.

Im Rahmen des Lohnsteuerabzugs stellt die Prüfung der Anwendungsvoraussetzungen Arbeitgeber regelmäßig vor Herausforderungen, da nicht in jedem Fall zweifelsfrei geklärt werden kann, ob die Voraussetzungen für die Anwendung der Fünftelregelung tatsächlich erfüllt sind. Aus diesem Grund gilt eine Pflicht zur Einkommensteueranmeldung, wenn im Rahmen der Gehaltsabrechnung Arbeitslohn durch die Anwendung der Fünftelregelung begünstigt besteuert wurde. Den Finanzämtern soll so die Möglichkeit gegeben werden, die Voraussetzungen nochmals zu überprüfen, um eine unberechtigte Begünstigung durch die Fünftelregelung zu vermeiden.

Ab dem 1. Januar 2025 entfällt die Anwendung der Fünftelregelung im Rahmen des Lohnsteuerverfahrens nun komplett. Die Begünstigung kann von den Steuerpflichtigen weiterhin im Rahmen der Einkommensteuererklärung beantragt werden. Für Arbeitnehmende, die die Voraussetzungen für die begünstigte Besteuerung erfüllen, führt dies zumindest zeitweise zu höheren Abgaben, da die steuerliche Ermäßigung erst im Rahmen der Einkommensteueranmeldung berücksichtigt wird.

Die Verpflichtung zur Abgabe einer Einkommensteuererklärung bei Anwendung der Fünftelregelung im Rahmen des Lohnsteuerabzugs ist nicht länger relevant und wurde in der Folge aus dem Gesetz gestrichen. Anstelle dessen ist eine Antragsanmeldung für beschränkt Steuerpflichtige mit Bezug von außerordentlichen Einnahmen neu im Gesetz verankert.

Resultierende Anpassung der elektronischen Lohnsteuerbescheinigung ab dem Kalenderjahr 2025

Mit Datum von 5. September 2024 hat das Bundesministerium der Finanzen das Schreiben zur Ausstellung von elektronischen Lohnsteuerbescheinigungen und besonderen Lohnsteuerbescheinigungen durch Arbeitgeber ohne maschinelle Lohnabrechnung für Kalenderjahre ab 2025 aktualisiert.

Neben redaktionellen Anpassungen und Klarstellungen ergeben sich durch den oben genannten Verzicht auf eine ermäßigte Besteuerung im Lohnsteuerabzugsverfahren Änderungen am Vordruck der Lohnsteuerbescheinigung. So sind Entschädigungen und Arbeitslöhne für mehrere Kalenderjahre stets im Bruttoarbeitslohn laut Zeile 3 zu erfassen und zusätzlich separat in Zeile 10 auszuweisen. Da keine ermäßigte Besteuerung im Rahmen des Lohnsteuerabzugs erfolgt, entfällt die separate Angabe zur darauf einbehaltenen Lohnsteuer.



Fazit

Für die Arbeitgeber stellt der allgemeine Verzicht auf die Anwendung der Fünftelregelung eine Vereinfachung dar und führt zu mehr Sicherheit im Rahmen des Lohnsteuerabzugs. Gerade im Bereich der grenzüberschreitenden Arbeitnehmereinsätze ergaben sich in der Vergangenheit häufig Fragen bei der Beurteilung der Anwendungsvoraussetzungen für die Fünftelregelung.

Für Arbeitnehmende mit beschränkter Steuerpflicht ergibt sich daneben ein weiterer Effekt. Denn seit dem Veranlagungszeitraum 2020 führt die Anwendung der Fünftelregelung im Rahmen des Lohnsteuerabzugs auch für diese Personengruppe zu einer Veranlagungspflicht. Im Rahmen der Einkommensteuerveranlagung waren sodann die ausländischen Einkünfte als Progressionsbezüge zu erfassen, woraus sich regelmäßig eine steuerliche Mehrbelastung ergab. Die steuerliche Begünstigung durch die Fünftelregelung kehrte sich so häufig im Rahmen der zwingenden Einkommensteuerveranlagung zu einem steuerlichen Nachteil um. Beschränkt steuerpflichtige Arbeitnehmende, die entweder keine Progressionseinkünfte bezogen haben und/oder bei denen die steuerliche Auswirkung des Progressionsvorbehalts niedriger ist als die Steuerermäßigung der Fünftelregelung, können jedoch freiwillig eine Einkommensteuererklärung abgeben und hierin, sofern sie die notwendigen Voraussetzungen erfüllen, die Anwendung der Fünftelregelung beantragen.

Aktuelle Gesetzgebungsverfahren: Update zum Jahressteuergesetz 2024

Der Bundestag hat am 18. Oktober 2024 das Jahressteuergesetz 2024 und das Gesetz zur steuerlichen Freistellung des Existenzminimums 2024 verabschiedet. Die notwendige Zustimmung des Bundesrates erfolgte am 22. November 2024.

Im Folgenden erhalten Sie einen kurzen Überblick über die wichtigsten Anpassungen bzw. Änderungen, die (inzwischen) im Jahressteuergesetz sowie im Gesetz zur steuerlichen Freistellung des Existenzminimums 2024 in Bezug auf das Einkommensteuergesetz (EStG) und grenzüberschreitende Sachverhalte enthalten sind. Änderungen gegenüber dem Regierungsentwurf sind kursiv kenntlich gemacht.

Gesetz zur steuerlichen Freistellung des Existenzminimums 2024

Anhebung des Grundfreibetrags: Anhebung des in den Einkommensteuertarif integrierten Grundfreibetrags um 180 EUR auf 11.784 EUR für das Jahr 2024.

Anhebung des steuerlichen Kinderfreibetrags: Der Kinderfreibetrag für den Veranlagungszeitraum 2024 wird auf 6.612 EUR (für beide Elternteile zusammen) angehoben.

Jahressteuergesetz 2024

Anzeige zu wenig einbehaltener Lohnsteuer: Aufgrund der erhöhten Komplexität, die insbesondere die Abbildung von ausländischen Vergütungsstrukturen sowie die Anwendung der Doppelbesteuerungsabkommen mit sich bringen, kommt es im Zusammenhang mit grenzüberschreitenden Tätigkeiten häufiger zu Fehlern beim Lohnsteuerabzug. Ab dem Lohnsteuerabzug 2026 muss der Arbeitgeber die Anzeige über zu wenig einbehaltene Lohnsteuer in Fällen, in denen die Lohnsteuer nicht nachträglich einbehalten werden kann, dem Betriebsstätten-Finanzamt ausschließlich auf elektronischem Wege übermitteln (§ 41c Abs. 4 Satz 1 – neu – EStG).

Lohnsteuer-Jahresausgleich bei ausländischem Arbeitslohn: Zukünftig ist der Lohnsteuerjahresausgleich bei Bezug von ausländischem Arbeitslohn, z.B. während einer Entsendung, ausgeschlossen. Durch eine Änderung des § 42b Abs. 1 Satz 3 Nr. 6 EStG soll sichergestellt werden, dass bei Bezug von ausländischen Einkünften im Zusammenhang mit dem jeweiligen Arbeitsverhältnis, von denen keine inländische Lohnsteuer einbehalten wurde, kein Lohnsteuerjahresausgleich durchgeführt werden darf.

Erhöhung des als Sonderausgaben abzugsfähigen Betrags der Kinderbetreuungskosten: Ab 2025 werden die Begrenzung von zwei Dritteln der Aufwendungen auf 80 Prozent der Aufwendungen und der Höchstbetrag der als Sonderausgaben abzugsfähigen Kinderbetreuungskosten von 4.000 EUR je Kind auf 4.800 EUR je Kind erhöht (§ 10 Abs. 1 Nr. 5 – neu – EStG).

Leistungen aus ausländischen betrieblichen Versorgungseinrichtungen: Mit einer Ergänzung des § 22 Nr. 5 S. 2 EStG werden Leistungen, die auf „Beiträgen in eine ausländische Versorgungseinrichtung beruhen, für die bei der deutschen Besteuerung oder der Besteuerung in einem anderen Staat eine vergleichbare steuerliche Freistellung oder Begünstigung gewährt wurde“, in voller Höhe nachgelagert besteuert (siehe hierzu auch unseren Deloitte Global Mobility Newsflash aus November 2024).

Freistellung bei Arbeitnehmersachverhalten: Arbeitslohn, der für Zeiten der widerruflichen oder unwiderruflichen Arbeitsfreistellung im Zusammenhang mit der Beendigung des Arbeitsverhältnisses gezahlt wird, ist zu den inländischen Einkünften im Sinne der beschränkten Steuerpflicht zählen, soweit ohne die Freistellung die Tätigkeit im Inland ausgeübt worden wäre. Auch für Zwecke der Anwendung eines Doppelbesteuerungsabkommens gilt der Arbeitslohn als Vergütung, die für die Ausübung einer Tätigkeit in dem Staat gewährt wird, in dem die Tätigkeit ohne die Freistellung ausgeübt worden wäre. Dies gilt nicht, soweit ein Abkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung in einer gesonderten, ausdrücklich solchen Arbeitslohn betreffenden Vorschrift eine abweichende Regelung trifft (§ 50d Abs. 15 – neu – EStG, § 49 Abs. 1 Nr. 4 Buchst. F – neu – EStG).

Antragsveranlagung für beschränkt Steuerpflichtige mit Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit: Die durch das BMF-Schreiben vom 5. August 2024 bereits seitens der Finanzverwaltung bestätigte EuGH-Rechtsprechung vom 30. Mai 2024 (siehe hierzu auch unseren Deloitte Global Mobility Newsletter für das 3. Quartal 2024) wird nun auch gesetzlich umgesetzt, indem die Antragsveranlagung für beschränkt Steuerpflichtige mit Einkünften aus nichtselbständiger Tätigkeit auf EU/EWR-Staatsangehörige erweitert wird, die ihren Wohnsitz oder gewöhnlichen Aufenthalt in der Schweiz haben. Darüber hinaus wird die Antragsveranlagung auch für Staatsangehörige der Schweizerischen Eidgenossenschaft, die ihren Wohnsitz oder gewöhnlichen Aufenthalt in der EU oder der Schweiz haben, ermöglicht (§ 50 Abs. 2 S. 8 – neu – EStG).



Fazit

Mit der Erweiterung der Antragsveranlagung auch auf Schweizer Staatsangehörige mit Wohnsitz oder gewöhnlichen Aufenthalt in der EU oder der Schweiz geht der Gesetzgeber noch einen Schritt weiter als die Finanzverwaltung in ihrem kürzlich veröffentlichten Erlass. Darüber hinaus sind jedoch keine weiteren relevanten Überraschungen in den nun finalen Steuergesetzen enthalten. Inwiefern das Gesetzgebungsverfahren für das Steuerfortentwicklungsgesetz (ehemals „zweites Jahressteuergesetz 2024“) trotz der anstehenden Neuwahlen im Februar 2025 noch zeitnah abgeschlossen werden kann, bleibt abzuwarten. Um die nötige Mehrheit für die Verabschiedung des Gesetzes im Bundestag zu erreichen, benötigt die verbleibende Regierung ausreichend Zustimmung aus der Opposition. Der letzte Termin für eine mögliche Zustimmung des Bundesrates im Anschluss an die Verabschiedung im Bundestag wäre der 20. Dezember 2024.

BFH: Besteuerungsrecht nach DBA-Schweiz in der Freistellungsphase eines Arbeitsverhältnisses

Der Bundesfinanzhof (BFH) hat mit Urteil vom 1. August 2024 entschieden, dass das Arbeitsentgelt für einen in Deutschland ansässigen Arbeitnehmenden von seinem Schweizer Arbeitgeber für die Phase einer unwiderruflichen Freistellung im Ansässigkeitsstaat Deutschland zu versteuern ist.

Sachverhalt

Im konkreten Fall ging es um einen Außendienstmitarbeiter mit ausschließlichem Wohnsitz in Deutschland, der bei einem in der Schweiz ansässigen Unternehmen beschäftigt war und im April 2016 gekündigt wurde. Der Arbeitgeber stellte den Mitarbeiter unwiderruflich während der Kündigungsfrist von der Arbeit frei, wobei der Mitarbeiter weiterhin sein Gehalt sowie eine Abfindung erhielt.

Die Streitfrage war, in welchem Land der Lohn während der Freistellung zu versteuern ist, insbesondere da der Mitarbeiter vor der Freistellungsphase sowohl in Deutschland als auch in der Schweiz tätig war. Das Finanzamt hatte zunächst den deutschen Besteuerungsanspruch geltend gemacht, während der Mitarbeiter eine Besteuerung in der Schweiz anstrebte.

Entscheidung

Letztendlich entschied der BFH, dass für die Zeit der Arbeitsfreistellung der Arbeitslohn in Deutschland zu versteuern ist, da der Mitarbeiter in dieser Zeit keine Tätigkeit in der Schweiz ausübte.

Zahlungen während der Arbeitsfreistellung wurden als Teil eines weiterhin bestehenden Arbeitsverhältnisses betrachtet, jedoch ohne tatsächliche Arbeitsleistung. Die Freistellung bedeutete, dass der Mitarbeiter keine Verpflichtung mehr hatte, für den Arbeitgeber tätig zu sein, was zu einer fehlenden Verbindung zwischen dem Arbeitslohn und der Schweiz als Tätigkeitsort führte. Daher verbleibt das Besteuerungsrecht in Deutschland als Ansässigkeitsstaat des Mitarbeiters.



Fazit

Das BFH-Urteil vom 1. August 2024 bestätigt die Ansicht der Finanzverwaltung, dass das Besteuerungsrecht im Falle einer unwiderruflichen Arbeitsfreistellung dem Ansässigkeitsstaat im Zeitpunkt der Freistellung zusteht (siehe Tz. 362 des BMF-Schreibens vom 12. Dezember 2023 zur steuerlichen Behandlung des Arbeitslohns nach den Doppelbesteuerungsabkommen).

Allerdings widerspricht dies der Ansicht des OECD-Musterabkommens, das in solchen Fällen den Arbeitslohn dem Land zuweist, in dem die Arbeit ohne die Freistellung ausgeübt worden wäre. Diese unterschiedliche Auslegung zwischen deutscher Rechtsauffassung und Ländern, die der Auffassung des OECD-Musterabkommens folgen, birgt die Gefahr potenzieller Doppel- bzw. Nichtbesteuerungen. Der deutsche Gesetzgeber hat daher das Einkommensteuergesetz im Rahmen des Jahressteuergesetzes 2024 durch den neu eingefügten § 50d Abs. 15 Einkommensteuergesetz (EStG) an die Regelung des OECD-Musterkommentars angepasst, sodass zukünftig Arbeitslohn, den ein von der Tätigkeit freigestellter Arbeitnehmender für die Zeit vor Beendigung des Arbeitsverhältnisses erhält, auch aus deutscher Sicht grundsätzlich in dem Staat zu versteuern ist, in dem die Tätigkeit ohne die Freistellung ausgeübt worden wäre.

Ihre Ansprechpartner:innen

Constantin Betz

Partner
Global Employer Services
Tel: +49 211 8772 4761
cbetz@deloitte.de

Jana Röpke

Senior Manager
Global Employer Services
Tel: +49 40 32080 4504
jroepke@deloitte.de

Stefan Prokop

Senior Manager
Global Employer Services
Tel: +49 211 8772 5700
sprokop@deloitte.de

Deloitte.

Deloitte bezieht sich auf Deloitte Touche Tohmatsu Limited (DTTL), ihr weltweites Netzwerk von Mitgliedsunternehmen und ihre verbundenen Unternehmen (zusammen die „Deloitte-Organisation“). DTTL (auch „Deloitte Global“ genannt) und jedes ihrer Mitgliedsunternehmen sowie ihre verbundenen Unternehmen sind rechtlich selbstständige und unabhängige Unternehmen, die sich gegenüber Dritten nicht gegenseitig verpflichten oder binden können. DTTL, jedes DTTL-Mitgliedsunternehmen und verbundene Unternehmen haften nur für ihre eigenen Handlungen und Unterlassungen und nicht für die der anderen. DTTL erbringt selbst keine Leistungen gegenüber Mandanten. Weitere Informationen finden Sie unter www.deloitte.com/de/UeberUns.

Deloitte bietet branchenführende Leistungen in den Bereichen Audit und Assurance, Steuerberatung, Consulting, Financial Advisory und Risk Advisory für nahezu 90% der Fortune Global 500®-Unternehmen und Tausende von privaten Unternehmen an. Rechtsberatung wird in Deutschland von Deloitte Legal erbracht. Unsere Mitarbeitenden liefern messbare und langfristig wirkende Ergebnisse, die dazu beitragen, das öffentliche Vertrauen in die Kapitalmärkte zu stärken, die unsere Kunden bei Wandel und Wachstum unterstützen und den Weg zu einer stärkeren Wirtschaft, einer gerechteren Gesellschaft und einer nachhaltigen Welt weisen. Deloitte baut auf eine über 175-jährige Geschichte auf und ist in mehr als 150 Ländern tätig. Erfahren Sie mehr darüber, wie die rund 460.000 Mitarbeitenden von Deloitte das Leitbild „making an impact that matters“ täglich leben: www.deloitte.com/de.

Diese Veröffentlichung enthält ausschließlich allgemeine Informationen. Weder die Deloitte GmbH Wirtschaftsprüfungsgesellschaft noch Deloitte Touche Tohmatsu Limited („DTTL“), ihr weltweites Netzwerk von Mitgliedsunternehmen noch deren verbundene Unternehmen (zusammen die „Deloitte-Organisation“) erbringen mit dieser Veröffentlichung eine professionelle Dienstleistung. Diese Veröffentlichung ist nicht geeignet, um geschäftliche oder finanzielle Entscheidungen zu treffen oder Handlungen vorzunehmen. Hierzu sollten Sie sich von einem qualifizierten Berater in Bezug auf den Einzelfall beraten lassen.

Es werden keine (ausdrücklichen oder stillschweigenden) Aussagen, Garantien oder Zusicherungen hinsichtlich der Richtigkeit oder Vollständigkeit der Informationen in dieser Veröffentlichung gemacht, und weder DTTL noch ihre Mitgliedsunternehmen, verbundene Unternehmen, Mitarbeiter oder Bevollmächtigten haften oder sind verantwortlich für Verluste oder Schäden jeglicher Art, die direkt oder indirekt im Zusammenhang mit Personen entstehen, die sich auf diese Veröffentlichung verlassen. DTTL und jede ihrer Mitgliedsunternehmen sowie ihre verbundenen Unternehmen sind rechtlich selbstständige und unabhängige Unternehmen.