



Global Mobility Newsletter

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

Inhalt

BFH: eine Betriebsstätte ist kein Arbeitgeber nach Abkommensrecht	3
BFH: erweiterte beschränkte Steuerpflicht aufgrund von „Remittance Basis“-Besteuerung in Großbritannien	4
Verrechnungspreise für Arbeitnehmerentsendungen: Klarstellung und Aktualisierung durch die neuen Verwaltungsgrundsätze Verrechnungspreise vom 12. Dezember 2024	5
Digitaler Start 2026: Ausweitung der elektronischen Antragsverfahren für Auslandseinsätze in Abkommensstaaten	6
Entsendung 2.0: neue Spielregeln für Auslandseinsätze in Abkommensstaaten	7
DBA Niederlande: neue Bagatellgrenze für Arbeitstage im Ansässigkeitsstaat und in Drittstaaten	8
Neue Anforderungen für die Einreise in das Vereinigte Königreich: Electronic Travel Authorization (ETA)	8
Bedeutung der OECD-Musterkommentierung bei der Auslegung von Doppelbesteuerungsabkommen (DBAs)	9
Änderungen der steuerlichen Behandlung von Mitarbeiterbeteiligungsprogrammen in Tschechien	10
Änderung der Verwaltungsauffassung zur Besteuerung von Arbeit auf hoher See	11
Veranstaltungshinweis	12

BFH: eine Betriebsstätte ist kein Arbeitgeber nach Abkommensrecht

Mit zwei Urteilen vom 12. Dezember 2024 (im Wesentlichen inhaltsgleich) hat der Bundesfinanzhof (BFH) klargestellt, dass ausländische Betriebsstätten einer in Deutschland ansässigen Gesellschaft nicht als Arbeitgeber im Sinne der einschlägigen Doppelbesteuerungsabkommen (DBA) gelten und weder als zivilrechtlicher noch wirtschaftlicher Arbeitgeber angesehen werden. Dies betrifft unter anderem die DBA mit Großbritannien, Australien, Schweden, Kanada und Italien. Diese Entscheidung hat weitreichende Auswirkungen auf die Besteuerung von Arbeitnehmenden, die in ausländischen Betriebsstätten tätig sind und für Dienstreisen nach Deutschland entsandt werden.

Der BFH bestätigt die Auffassung der Finanzverwaltung, die bereits im BMF-Schreiben vom 12. Dezember 2023 zur steuerlichen Behandlung von Arbeitslohn nach Doppelbesteuerungsabkommen festgehalten wurde.

Sachverhalt

Im vorliegenden Fall unterhielt eine Europäische Aktiengesellschaft (SE) mit Sitz in Deutschland unter anderem Betriebsstätten im Vereinigten Königreich, in Schweden, Australien, Kanada und Italien. Mitarbeiter dieser ausländischen Niederlassungen führten gelegentlich kurzfristige Dienstreisen nach Deutschland durch. Die Vergütung wurde vollständig von den jeweiligen Betriebsstätten getragen. Das Finanzamt forderte die SE auf, für die anteiligen Inlandsvergütungen Lohnsteuer einzubehalten und anzumelden.

Kernaussagen des Urteils

1. Arbeitgeberbereiensehaft

Nach den einschlägigen DBA können Betriebsstätten keine Arbeitgeber im abkommensrechtlichen Sinne sein. Mangels selbstständiger Rechtspersönlichkeit fehlt Betriebsstätten die Fähigkeit zur Ansässigkeit, die für die Arbeitgeberbereiensehaft erforderlich ist.

Der Wortlaut des Art. 14 Abs. 2 und des Art. 15 Abs. 2 des einschlägigen DBA schließt aus, den abkommensrechtlichen Arbeitgeberbegriff mit dem Begriff der Betriebsstätte gleichzusetzen. Das Stammhaus ist abkommensrechtlich als wirtschaftlicher Arbeitgeber der im Ausland wohnhaften Arbeitnehmer anzusehen, da es den Arbeitslohn der in das Inland entsandten ausländischen Arbeitnehmer wirtschaftlich allein trägt.

Dies stellt auch keinen Verstoß gegen den Authorised OECD Approach (AOA) dar: Die Betriebsstätte wird hiernach ausschließlich für Zwecke der Zurechnung von Unternehmensgewinnen im Sinne des Art. 7 OECD-MA fiktiv als selbstständiges und unabhängiges Unternehmen behandelt. Ein Einfluss auf die tatsächliche Arbeitgeberbereiensehaft besteht nicht.

2. Besteuerungsrecht Deutschlands

Deutschland behält das Besteuerungsrecht für Einkünfte aus unselbstständiger Arbeit, die während der Tätigkeit im Inland erzielt werden.

Die Voraussetzungen für eine steuerfreie Vergütung nach den DBA wurden nicht erfüllt, da die Arbeitnehmervergütungen nicht von einem im Ausland ansässigen Arbeitgeber im abkommensrechtlichen Sinne gezahlt wurden – eine Voraussetzung, die Betriebsstätten mangels Arbeitgeberbereiensehaft nicht erfüllen.

3. Unionsrecht und Gleichheit

Ein Verstoß gegen die Niederlassungsfreiheit (Art. 49 AEUV), Arbeitnehmerfreizügigkeit (Art. 45 AEUV) oder den Gleichheitssatz (Art. 3 GG) liegt nach Ansicht des BFH nicht vor, denn Betriebsstätten und Tochtergesellschaften sind rechtlich und steuerlich nicht vergleichbar.



Fazit

Das BFH-Urteil schafft Klarheit über die steuerliche Behandlung von Betriebsstätten und deren Arbeitnehmenden. Unternehmen mit ausländischen Betriebsstätten müssen weiterhin die Lohnsteuer für Arbeitnehmende berechnen und abführen, die für Dienstreisen nach Deutschland entsandt werden. Dies gilt unabhängig davon, ob die Kosten für diese Tätigkeiten von den Betriebsstätten getragen werden.

BFH: erweiterte beschränkte Steuerpflicht aufgrund von „Remittance Basis“-Besteuerung in Großbritannien

Arbeitnehmende, die lediglich für einen befristeten Zeitraum nach Großbritannien entsandt werden, können zumindest in den ersten Jahren der Entsendung von der sogenannten „Remittance Basis“-Besteuerung in Großbritannien profitieren. In dem kürzlich ergangenen Urteil vom 14. Januar 2025 (IX R 37/21) bestätigt der Bundesfinanzhof (BFH), dass diese „Remittance Basis“-Besteuerung in Großbritannien eine Vorzugsbesteuerung i.S.d. Außensteuergesetzes (AStG) sein kann, die im Gegenzug im Inland gem. § 2 Außensteuergesetz (AStG) zu einer erweiterten beschränkten Steuerpflicht führt. Für die Anwendbarkeit des § 2 AStG sind neben der Vorzugsbesteuerung noch weitere Voraussetzungen zu prüfen.

Was ist die „Remittance Basis“-Besteuerung?

Die „Remittance Basis“-Besteuerung erlaubt es bestimmten Steuerpflichtigen in Großbritannien, Einkünfte aus dem Ausland nur dann zu versteuern, wenn diese nach Großbritannien transferiert („remittet“) werden. Dieses System weicht vom Welteinkommensprinzip ab und ist nur für Personen zugänglich, die in Großbritannien als „resident“, aber nicht als „ordinarily resident“ und „domiciled“ gelten.

Vorzugsbesteuerung gemäß § 2 AStG

Nach § 2 AStG liegt eine Vorzugsbesteuerung vor, wenn die steuerliche Belastung durch eine gegenüber der allgemeinen Besteuerung eingeräumte Regelung erheblich gemindert wird. Eine Vorzugsbesteuerung liegt jedoch nicht vor, wenn nachgewiesen wird, dass die Besteuerung im Ausland zwei Drittel der Einkommensteuer, die unter gleichen Bedingungen bei unbeschränkter Steuerpflicht im Inland angefallen wäre, nicht unterschreitet. Soweit diese Vorzugsbesteuerung Einkünfte betrifft, die bei unbeschränkter Steuerpflicht nicht als ausländische Einkünfte gelten würden, z.B. inländische Kapitaleinkünfte, sieht das AStG für deutsche Staatsbürger:innen unter bestimmten weiteren Voraussetzungen eine erweiterte beschränkte Steuerpflicht vor. Im Ergebnis unterliegen Einkünfte, die normalerweise von der beschränkten Steuerpflicht nach Wegzug im Inland nicht mehr erfasst werden, weiterhin der Besteuerung im Inland, weil sie im Ausland entweder gar nicht oder nur gering besteuert werden.

BFH-Urteil vom 14. Januar 2025

Im Streitfall erzielte die Klägerin Kapitalerträge in Deutschland, die nicht nach Großbritannien transferiert wurden. Das Finanzamt bezog diese Einkünfte unter Bezugnahme auf § 2 AStG in die erweiterte beschränkte Steuerpflicht ein, da die „Remittance Basis“-Besteuerung zu einer erheblichen Steuererminderung führte. Der BFH bestätigte diese Auffassung und stellte klar, dass im vorliegenden Fall die Vorzugsbesteuerung gegeben sei, weil aufgrund von persönlichen Kriterien, der persönlichen Eigenschaft als Zugezogener, von der allgemeinen Besteuerung in Großbritannien abgewichen wird. Anderen gewöhnlich bzw. dauerhaft in Großbritannien lebenden Steuerpflichtigen steht dieses steuerliche Privileg nicht offen. Zudem hat die Klägerin nicht nachgewiesen, dass die Besteuerung in Großbritannien mindestens zwei Drittel der hypothetisch in Deutschland bei unbeschränkter Steuerpflicht anfallenden Einkommensteuer entspricht.

Das Urteil betont auch, dass § 2 AStG weder verfassungs- noch unionsrechtswidrig ist. Die Regelung verletzt weder den Gleichheitssatz noch die Kapitalverkehrsfreiheit. Der BFH stellte fest, dass die erweiterte beschränkte Steuerpflicht keine Benachteiligung für Gebietsfremde darstellt und im Einklang mit den unionsrechtlichen Grundfreiheiten steht.



Fazit und Ausblick

Zwar wurde die „Remittance Basis“-Besteuerung mit Einführung des neuen „Foreign Income & Gains Regime“ (FIG) zum 6. April 2025 in Großbritannien abgeschafft, jedoch sieht auch das neue Regime Steuerprivilegien für Zugezogene („new qualifying residents“) vor. Das Urteil bleibt daher relevant für die steuerliche Behandlung von entsandten Mitarbeiter:innen mit Kapitalerträgen im Ausland. Darüber hinaus zeigt es abermals auf, dass bei Steuervergünstigungen im Ausland im Vorfeld stets geprüft werden sollte, ob diese nicht im Gegenzug zu einer höheren Belastung im (ehemaligen) Heimatland führen.

Verrechnungspreise für Arbeitnehmerentsendungen: Klarstellung und Aktualisierung durch die neuen Verwaltungsgrundsätze Verrechnungspreise vom 12. Dezember 2024

Das BMF hat am 12. Dezember 2024 die neuen Verwaltungsgrundsätze Verrechnungspreise 2024 („VWG VP 2024“) veröffentlicht. Diese ersetzen das BMF-Schreiben vom 6. Juni 2023 („VWG VP 2023“). Die VWG VP 2024 verweisen nunmehr bezüglich Arbeitnehmerentsendungen für Verrechnungspreiszwecke auf das BMF-Schreiben zur „Steuerlichen Behandlung des Arbeitslohns nach den Doppelbesteuerungsabkommen“ vom 12. Dezember 2023, während die Verwaltungsgrundsätze Verrechnungspreise zuvor regelmäßig auf das BMF-Schreiben vom 9. November 2001 („Verwaltungsgrundsätze Arbeitnehmerentsendung“) verwiesen, welches mit den VWG VP 2024 aufgehoben wurde. Außerdem wird in den VWG VP 2024 klargestellt, dass der Fremdvergleichsgrundsatz auch bei Arbeitnehmerüberlassungen zu beachten ist.

Inhaltlich hat sich an der Anwendung des Fremdvergleichsgrundsatzes für grenzüberschreitende Arbeitnehmerentsendungen durch diese Änderung des Verweises nichts geändert. Der entsprechende Inhalt des BMF-Schreibens Verwaltungsgrundsätze Arbeitnehmerentsendung aus dem Jahr 2001 hat weitgehend wörtlich Eingang in das BMF-Schreiben vom 12. Dezember 2023 gefunden. Allerdings müssen Verrechnungspreisspezialisten die entsprechenden Verrechnungspreisregelungen nun in den lohnsteuerlichen Vorschriften suchen, was die Identifizierung der relevanten Regularien aufwendiger macht.

Das BMF betont durch diesen neuen Verweis die Wechselwirkung zwischen Verrechnungspreisen und Lohnsteuer im Hinblick auf das Konzept des „wirtschaftlichen Arbeitgebers“. Ein Kernelement des wirtschaftlichen Arbeitgebers ist, dass das aufnehmende Unternehmen den Arbeitslohn nach dem Fremdvergleichsgrundsatz hätte tragen müssen. (Es ist ausdrücklich nicht relevant, wer den Arbeitslohn auszahlt oder tatsächlich trägt!) Dies ist dann der Fall, wenn der Arbeitnehmer in das aufnehmende Unternehmen integriert ist und in dessen Interesse tätig wird. Das Interesse des aufnehmenden Unternehmens kann unter anderem von den Funktionen und Tätigkeiten des Arbeitnehmers, seinen fachlichen Qualifikationen, seinem Beitrag zur Leistung des aufnehmenden Unternehmens, dem Ort seiner Tätigkeit, dem Nutzen der Entsendung usw. abhängen. Insgesamt muss ermittelt werden, für wen der entsandte Arbeitnehmer tätig ist. Dies kann eines der beteiligten Unternehmen sein oder auch mehrere. Auf der anderen Seite liegt aus Verrechnungspreissicht dann eine Arbeitnehmerentsendung vor, wenn das aufnehmende Unternehmen zum wirtschaftlichen Arbeitgeber des Arbeitnehmers wird, sodass sich hieraus die Bestimmung der Verrechnungspreistransaktion für die grenzüberschreitenden Aktivitäten eines Arbeitnehmers ergibt.

Vor der Arbeitnehmerentsendung abzugrenzen ist die Dienstleistung: Eine Dienstleistung liegt vor, wenn ein Unternehmen gemäß § 611 BGB die Erbringung einer klar abgrenzbaren Leistung schuldet und die Verantwortung dafür übernimmt. Die Mitarbeitenden des Dienstleisters handeln dabei auf Weisung des Dienstleisters selbst und erbringen die vereinbarte Leistung „quasi von außen“ an das empfangende Unternehmen, ohne in dessen Organisation oder Weisung integriert zu sein.

Die Interessenanalyse ist darüber hinaus für die Zuordnung der Gesamtkosten der Arbeitnehmerentsendung ausschlaggebend, wobei keine Aufschläge auf die Kosten vorgenommen werden sollen (im Gegensatz zu einer Dienstleistung, wo ausdrücklich ein Gewinnaufschlag zu erheben ist). Die Gesamtkosten und die Interessenanalyse einer Arbeitnehmerentsendung unterliegen laut BMF der erhöhten Mitwirkungspflicht bei Auslandssachverhalten nach § 90 Abs. 2 AO. Insbesondere ist der Arbeitgeber verpflichtet, für den Arbeitnehmer eine Bescheinigung bezüglich der mit der Entsendung in Zusammenhang stehenden Kosten und deren fremdüblicher Aufteilung auf das entsendende und das aufnehmende Unternehmen zu erstellen, was in der Praxis mit hoher Komplexität verbunden sein kann.

Das BMF-Schreiben vom 12. Dezember 2023 präzisiert zudem die Anwendbarkeit des Prinzips des wirtschaftlichen Arbeitgebers für Geschäftsführer:innen, Vorstände und Prokurist:innen. Diese Führungskräfte gelten dann als in das aufnehmende Unternehmen integriert, wenn sie in dessen tägliche Führung eingebunden sind und für das Unternehmen agieren. Das aufnehmende Unternehmen wird in diesem Fall als wirtschaftlicher Arbeitgeber angesehen und sollte das relevante Arbeitseinkommen gemäß dem Fremdvergleichsprinzip tragen. Dies gilt unabhängig davon, ob das Einkommen explizit definiert oder direkt an die Führungskraft gezahlt wird. Darüber hinaus ist laut BMF eine Betriebsstättenbegründung im Falle einer Dienstleistungserbringung zu prüfen. Das BMF verweist in diesem Zusammenhang auch auf die Missbrauchsgrundsätze des deutschen Steuerrechts, falls bspw. eine Entsendung lediglich zur Vermeidung einer deutschen Steuerpflicht durchgeführt wird.



Fazit

An den Verrechnungspreisregularien für Arbeitnehmerentsendungen hat sich durch den neuen Verweis in den VWG VP 2024 auf das BMF-Schreiben vom 12. Dezember 2023 nichts geändert. Im Falle einer Arbeitnehmerentsendung sind weiterhin die Gesamtkosten gemäß der Interessenlage zwischen den beteiligten Unternehmen aufzuteilen. Ein Gewinnelement ist, im Gegensatz zu einer Dienstleistung, nicht einzubeziehen. Neben erhöhten Mitwirkungspflichten stellt das BMF die Anwendbarkeit der einschlägigen Regeln für Geschäftsführer:innen, Vorstände und Prokurist:innen klar und verweist in diesem Zusammenhang auf die entsprechenden Missbrauchsnormen.

Digitaler Start 2026: Ausweitung der elektronischen Antragsverfahren für Auslandseinsätze in Abkommensstaaten

Ab dem 1. Januar 2026 wird's digital – auch für Einsätze in Ländern mit bilateralen Sozialversicherungsabkommen. Was ändert sich für Unternehmen und Beschäftigte am Antragsverfahren?

Änderung

Die Ausweitung der digitalen Antragsstellung für A1-Bescheinigungen macht nun auch vor den Abkommensstaaten nicht halt: Ab 2026 müssen Entsendebescheinigungen und Ausnahmevereinbarungen über die anzuwendenden Rechtsvorschriften in Staaten, mit denen Deutschland ein Abkommen auf dem Gebiet der sozialen Sicherheit hat, ebenfalls elektronisch bei den Behörden eingereicht werden.

Ab diesem Zeitpunkt sind Anträge einheitlich für alle Abkommensstaaten ausschließlich an die gesetzlichen Krankenkassen zu senden, wenn Arbeitgeber abhängig Beschäftigte ins Ausland entsenden und Rentenversicherungsbeiträge an eine gesetzliche Krankenkasse abführen. Künftig läuft die gesamte Kommunikation ausschließlich über das elektronische Verfahren – von der Antragsstellung bis zur Rückmeldung seitens der auszustellenden Behörde. Hierbei wurde die Ausstellung der Bescheinigungen für viele Abkommensstaaten vereinheitlicht, sodass Unternehmen weniger Aufwand haben und die Weiterleitung des Bescheides über den Abschluss der Ausnahmevereinbarung an die zuständige Behörde entfällt. Ein notwendiger, aber auch sinnvoller Schritt zur bürokratischen Entlastung der HR-Abteilungen und Unternehmen.

Für u.a. Selbstständige regeln weiterhin die jeweiligen Abkommen, wer zuständig ist – die DVKA (GKV-Spitzenverband) oder die Deutsche Rentenversicherung Bund. Auch hier gilt: digital first. Jedoch bildet die Deutsche Rentenversicherung Bund erstmal eine Ausnahme. Sie wird das digitale Verfahren vorerst nicht ab dem 1. Januar 2026 umsetzen können.

Besonderer Hinweis: Bei Ausnahmevereinbarungen für die Länder Chile, China, Japan und Kanada (Quebec) bleibt die DVKA für den Abschluss der Ausnahmevereinbarung zuständig – für die Ausstellung der eigentlichen Entsendebescheinigung ist jedoch weiterhin die zuständige Krankenkasse oder die Deutsche Rentenversicherung zuständig. Wie der elektronische Austausch für die Ausstellung der finalen Entsendebescheinigung aussieht, bleibt abzuwarten. Hier ist noch nicht bekannt, ob die DVKA die Bescheide direkt an die zuständige Stelle weiterleitet oder ob dies durch den Arbeitgeber zu erfolgen hat.



Fazit

Mehr Klarheit, weniger Papier, aber auch mehr Verantwortung bei der digitalen Umsetzung. Wer ab 2026 grenzüberschreitend tätig ist oder Mitarbeitende ins Ausland entsendet, sollte sich mit dem neuen Verfahren vertraut machen. Es bleibt spannend abzuwarten, ob die Ausnahmen für Chile, China, Japan und Kanada (Quebec) als Prozessschritt weiter beim Arbeitgeber bleiben oder ob dies effizient zwischen den Behörden geregelt wird und wann die Deutsche Rentenversicherung Bund sich dem digitalen Antragsverfahren anschließen wird.

Entsendung 2.0: neue Spielregeln für Auslandseinsätze in Abkommensstaaten

Internationale Einsätze neu gedacht und Rechtslücken geschlossen: Im Rahmen der Umstellung auf das elektronische Antragsverfahren ab dem 1. Januar 2026 für Entsendebescheinigungen und Ausnahmevereinbarungen hat die DVKA ihre Rechtspraxis für die Rechtsauslegung der Begriffe Kostenweiterbelastung und Entsendedauer spezifiziert. Dies schafft nun weitere Klarheit für Unternehmen.

Rechtliche Änderungen bei der Weiterbelastung von Gehaltskosten – mehr Flexibilität für Auslandseinsätze

Die DVKA hat in Zusammenarbeit mit Vertretern der deutschen Rentenversicherung Bund sowie anderen Abkommensstaaten über die praktische Umsetzung des Entsendebegriffs und deren Auslegung diskutiert und ist zu folgendem Ergebnis gekommen.

Bisher galt: Wird das Gehalt einer entsandten Person im Rahmen einer Konzernentsendung an das verbundene Unternehmen im Ausland (überwiegend) weiterbelastet, liegt in der Regel keine Entsendung im Sinne des Abkommensrechts vor (unter Einbezug der Ein- und Ausstrahlungsrichtlinien nach nationalem Recht). Diese Sichtweise ist passé – zumindest für die Staaten Australien, China und Kanada (Quebec). Denn diesen Abkommen mangelt es an einer klaren rechtlichen Definition der Begriffe „Entsendung“ und „Beschäftigung“, sodass hier innerstaatliche Regelungen zur Definition herangezogen werden.

Somit gilt ab sofort: Die Weiterbelastung der Gehaltskosten ist nicht mehr grundsätzlich ein Ausschlusskriterium für eine Entsendung für die genannten Abkommensstaaten. Entscheidend ist nun, ob die Entsendung nicht nur kurzzeitig erfolgt und ob die Kosten vollständig oder überwiegend weiterbelastet werden. Auf den Begriff der „Kurzfristigkeit“ geht die DVKA in ihrem Rundschreiben (2025/233 vom 22. April 2025) jedoch nicht ein und erläutert diesen nicht weiter.

Lediglich für eine Entsendung nach Indien wird weiterhin bei einer Weiterbelastung der Kosten (auch zum Teil) keine Entsendung vorliegen (Art. 2 Abs. 5 der Verwaltungsvereinbarung zum Abkommen mit Indien). Somit profitieren Unternehmen von mehr rechtlicher Klarheit und Planungssicherheit.

Kalendermonat vs. Monat – die neue Auslegung der „Zeitrechnung“ bei Entsendungen

Wie lange eine Entsendung maximal dauern darf, hängt vom jeweiligen Abkommen ab. Entscheidende Begriffe im bilateralen Vertrag:

- „Monat“ bedeutet: Es zählt der tatsächliche Zeitraum der Entsendung.
- „Kalendermonat“ dagegen bedeutet: Der gesamte Monat zählt, auch wenn der Einsatz z.B. erst am 15. März beginnt.

Praxisbeispiel:

Wird Herr Müller am 15. März 2025 bis zum 14. März 2027 nach Brasilien entsandt, zählt der März als voller Monat. Die maximale Entsendedauer beginnt also am 1. März 2025 und nicht erst am tatsächlichen Startdatum. Die Bescheinigung BR/DE 101 wird für den Zeitraum 15. März 2025 bis zum 14. März 2027 ausgestellt.

Korrektur des Begriffs Monats für Entsendungen nach Uruguay

In der Bescheinigung DE/UY 101 wurde der Begriff „Kalendermonat“ fälschlicherweise genutzt. Hier ist korrekt „für längstens 24 Monate“. Die DVKA hat die Bescheinigung nach Hinweis einer Krankenkasse entsprechend angepasst und auf ihrer Homepage zum Abruf zur Verfügung gestellt.



Fazit

Mehr Klarheit, weniger Papier, aber auch mehr Verantwortung bei der digitalen Umsetzung. Wer ab 2026 grenzüberschreitend tätig ist oder Mitarbeitende ins Ausland entsendet, sollte sich mit dem neuen Verfahren vertraut machen. Es bleibt spannend abzuwarten, ob die Ausnahmen für Chile, China, Japan und Kanada (Quebec) als Prozessschritt weiter beim Arbeitgeber bleiben oder ob dies effizient zwischen den Behörden geregelt wird und wann die Deutsche Rentenversicherung Bund sich dem digitalen Antragsverfahren anschließen wird.

DBA Niederlande: neue Bagatellgrenze für Arbeitstage im Ansässigkeitsstaat und in Drittstaaten

Deutschland und die Niederlande haben sich auf Änderungen am Doppelbesteuerungsabkommen (DBA) geeinigt. Die Änderungen umfassen u.a. eine neue Regelung zu vereinzelt Arbeitstagen im Ansässigkeitsstaat und in Drittstaaten.

Verbleibt ein Arbeitnehmer während seiner Entsendung in die Niederlande z.B. aufgrund seines Lebensmittelpunktes abkommensrechtlich ansässig in seinem Heimatstaat Deutschland, hatte dies bislang zur Folge, dass Arbeitslohn für Tätigkeiten im Inland oder in Drittstaaten weiterhin in Deutschland der Besteuerung unterlag. Durch das Änderungsprotokoll vom 14. April 2025 nehmen die beiden Staaten nun eine Bagatellgrenze (Art. 14 Abs. 1a) in das gemeinsame Doppelbesteuerungsabkommen auf:

Wird die Tätigkeit an weniger als 35 Tagen ganz oder teilweise im Ansässigkeitsstaat oder in einem Drittstaat ausgeübt, darf danach der andere Staat die anteilige Vergütung für diese Tage besteuern. Dies gilt jedoch nur, wenn es nicht im Widerspruch zur Anwendung des Abkommens des Ansässigkeitsstaats mit dem jeweiligen Drittstaat steht. Durch zusätzliche Erläuterungen im Protokoll zum Abkommen wird zudem klarstellt, dass für die Berechnungen der Anzahl der Tage jeder Tag Berücksichtigung findet, an dem die Tätigkeit mindestens für 30 Minuten im Ansässigkeitsstaat oder Drittstaat ausgeübt wird. Eine sehr ähnliche Regelung enthält bereits das DBA zwischen Deutschland und Luxemburg.

Weitere Änderungen umfassen u.a. die Aufnahme der Bagatellgrenze von 35 Tagen für Tätigkeiten im öffentlichen Dienst (Art. 18) sowie Erläuterungen zur Verteilung der Besteuerungsrechte für Vergütungen während einer Arbeitsfreistellung z.B. aufgrund der Beendigung der Tätigkeit. Analog des inzwischen eingeführten § 50d Abs. 15 Satz 1 EStG gilt die Tätigkeit für Zwecke des Abkommens zukünftig als dort geleistet, wo die Tätigkeit bei Fortführung der Tätigkeit ausgeübt worden wäre.

Aktuell sind die beschlossenen Änderungen noch nicht in Kraft getreten. Hierfür bedarf es noch einer Ratifikation. Sobald die Ratifikationsurkunden ausgetauscht wurden, treten die Änderungen am letzten Tag des Monats in Kraft, der auf den Monat folgt, in dem die Urkunden ausgetauscht wurden.



Fazit

Die Einführung eines Schwellenwertes für Arbeitstage im Ansässigkeitsstaat sowie in Drittstaaten im deutsch-niederländischen Abkommen ist sehr zu begrüßen. Für Fälle, in denen der Entsandte lediglich an wenigen Arbeitstagen außerhalb des Tätigkeitsstaates tätig wird und der inländische Arbeitgeber grundsätzlich zum Lohnsteuerabzug verpflichtet ist, geht der administrative Aufwand für die Arbeitgeberseite damit deutlich zurück.

Neue Anforderungen für die Einreise in das Vereinigte Königreich: Electronic Travel Authorization (ETA)

Seit dem 8. Januar 2025 müssen Reisende aus vielen Ländern, z.B. den USA, Kanada, Australien, Japan, Südkorea, Singapur und Hongkong, eine Elektronische Reisegenehmigung („Electronic Travel Authorization“ – kurz „ETA“) beantragen, um in das Vereinigte Königreich einzureisen oder dort zu transitieren, sofern sie kein gültiges UK-Visum besitzen. Die Regelung gilt seit dem 2. April 2025 auch für EU-Bürger (exkl. Irland). Diese Maßnahme ist Teil der Bemühungen der britischen Regierung, die Grenzsicherheit zu verbessern und den Einreiseprozess zu vereinfachen.

Die ETA ist eine digitale Erlaubnis, die für Aufenthalte von bis zu sechs Monaten für touristische, geschäftliche oder familiäre Zwecke sowie für kurze Studienaufenthalte nutzbar ist. Sie ist nicht mit einem Visum gleichzusetzen und ersetzt dieses nicht, wenn ein Visum erforderlich ist (z.B. bei Arbeitsaufnahme, Aufenthalten über sechs Monaten, bezahlten oder profitgenerierenden Aktivitäten etc.). Die Kosten für eine ETA betragen 16 Pfund (Stand Juni 2025) und sie ist für mehrere Reisen innerhalb von zwei Jahren bzw. bis zum Ablauf des Reisepasses gültig.

Reisende müssen die ETA vor ihrer Abreise online beantragen, um Probleme beim Boarding oder bei der Einreise in das Vereinigte Königreich zu vermeiden. Der Antrag ist einfach und kann über die offizielle „UK ETA“-App oder alternativ die Website der britischen Regierung gestellt werden. Wenn die Antragsstellung über die App erfolgt, sind lediglich der biometrische Originalreisepass mit Chip (erkennbar an dem goldenen Symbol auf der Vorderseite) und ein Smartphone mit Kamera notwendig.

Die Bearbeitungszeit beträgt bis zu 72 Stunden. Nach der Ausstellung wird eine Bestätigung an die im Antrag angegebene E-Mail-Adresse gesendet. EU-Bürger können ab diesem Zeitpunkt mit dem verwendeten Reisepass ganz einfach durch die elektronischen Schleusen (eGates) in das Vereinigte Königreich einreisen.

Es ist wichtig, dass Reisende sich rechtzeitig über die neuen Anforderungen informieren bzw. informiert werden und ihre Antragsstellung entsprechend planen, um Verzögerungen oder Einreiseverweigerungen zu vermeiden.

Weitere Informationen zur Beantragung einer ETA befinden sich auf der Website der britischen Regierung.



Fazit

Die Einführung der ETA stellt eine bedeutende Änderung im Einreiseprozess in das Vereinigte Königreich dar – vor allem für EU-Bürger, die vorher ohne weitere Antragsstellungen einreisen konnten. Reisende aus den betroffenen Ländern sollten sich frühzeitig mit den neuen Anforderungen vertraut machen, um eine reibungslose Einreise zu gewährleisten. Die rechtzeitige Beantragung der ETA ist entscheidend, um mögliche Komplikationen zu vermeiden. Der selbsterklärende und einfache Antragsprozess über das Smartphone ermöglicht es aber auch Laien, die Erlaubnis in wenigen Minuten zu beantragen.

Bedeutung der OECD-Musterkommentierung bei der Auslegung von Doppelbesteuerungsabkommen (DBAs)

Doppelbesteuerungsabkommen (DBAs) sollen Besteuerungskonflikte zwischen Staaten lösen, eine einheitliche Auslegung ist dabei unerlässlich. Grundsätzlich erfolgt eine Orientierung am Sinn und Zweck des Abkommens. Eine wichtige Hilfe bei der Interpretation bieten die OECD-Musterkommentierungen (OECD-MK). Mit Schreiben vom 19. April 2023 nimmt das Bundesministerium der Finanzen (BMF) Stellung zu der Bedeutung der OECD-MK für die Auslegung von DBAs.

Nach dem Wiener Übereinkommen über das Recht der Verträge ist ein Vertrag „in Übereinstimmung mit der gewöhnlichen, seinen Bestimmungen in ihrem Zusammenhang zukommenden Bedeutung und im Lichte seines Zieles und Zweckes auszulegen“. Eine Auslegung des Abkommens ist nicht auf den Zeitpunkt seines Abschlusses beschränkt. Vielmehr können bei der Auslegung auch spätere Übereinkünfte und die Praxis der Vertragsstaaten (u.a. Gesetzgebung und Gerichtsentscheidungen) berücksichtigt werden.

Die OECD-Musterkommentierung ist laut dem BMF folglich in ihrer jeweils aktuellen Fassung bei der Auslegung von Vorschriften des OECD-Musterabkommens zu berücksichtigen. Dies gilt insbesondere für nachträgliche Ergänzungen und Präzisierungen der Kommentierung. Anders wird dies jedoch in der Rechtsprechung gehandhabt, denn sowohl der Bundesfinanzhof (BFH) als auch der Europäische Gerichtshof (EuGH) sind der Auffassung, dass die OECD-MK nur dann praktische Bedeutung bei der Auslegung des jeweiligen DBA hat, wenn sie statisch (d.h. in der jeweils geltenden Fassung bei Abschluss des Abkommens) angewandt wird und die Vertragsparteien keine vom OECD-Musterabkommen abweichende Regelung getroffen haben.

Allerdings ist die Indizwirkung der OECD-Kommentierung für die innerstaatliche Anwendung widerlegt, wenn sich ein anderes Abkommensverständnis aus einem BMF-Schreiben oder einer sonstigen Verwaltungsanweisung ergibt. Die Bindungswirkung von BMF-Schreiben oder anderen Verwaltungsanweisungen für die Finanzverwaltung bleibt durch die OECD-Musterkommentierung unberührt.

Abweichend zur OECD-MK wurde beispielsweise die Besteuerung von sog. Garden Leave Payments durch das BMF geregelt. Durch das Jahressteuergesetz 2024 (JStG 2024) wurde jedoch mit § 49 Abs. 1 Nr. 4 Buchstabe f und § 50d Abs. 15 EStG eine Regelung geschaffen, bei der sich der Gesetzgeber wieder an der OECD-MK orientiert.



Fazit

Die dynamische Berücksichtigung der Kommentierungen im Sinne des Wiener Übereinkommens durch die Finanzverwaltung ermöglicht eine flexible und zeitgemäße Interpretation von DBA-Bestimmungen. Die Kommentierung ist ein widerlegliches Indiz, das jedoch keine Bindungswirkung entfaltet, wenn ein anderes Abkommensverständnis durch nationale Verwaltungsanweisungen vorliegt.

Änderungen der steuerlichen Behandlung von Mitarbeiterbeteiligungsprogrammen in Tschechien

Mit Wirkung ab dem 1. Januar 2024 wurde ein Steueraufschubregime für die steuerliche Behandlung von Aktien eingeführt, die Mitarbeitende im Rahmen eines Mitarbeiterbeteiligungsprogramms (Employee Stock Ownership Plan, ESOP) erwerben. Die neue Regelung soll in Situationen gelten, in denen Mitarbeitende

- Aktien einer Kapitalgesellschaft erwerben, für die sie tätig sind,
- Aktien einer Kapitalgesellschaft erwerben, die Mutter-, Tochter- oder kapitalverbundene Gesellschaft seines Arbeitgebers ist, oder
- eine Option zum Erwerb dieser Aktien erwerben (z.B. einen übertragbaren Optionsschein).

Bisher erfolgte die Besteuerung des geldwerten Vorteils aus kostenlos oder zu einem vergünstigten Preis erhaltenen Aktien zum Zeitpunkt des Erwerbs. Künftig soll erst beim Verkauf der Aktien oder bei Eintreten künftiger Ereignisse eine Besteuerung erfolgen. Darunter fallen Ausscheiden des Mitarbeiters, der Ablauf von zehn Jahren nach Erwerb oder wenn der Arbeitgeber oder der Mitarbeiter nicht mehr steuerlich ansässig in der Tschechischen Republik ist.

Herausforderungen bei Sozial- und Krankenversicherungsbeiträgen

Die Gesetzgebung führt zu einer Diskrepanz zwischen dem Zeitpunkt der Besteuerung und der Zahlung von Sozial- und Krankenversicherungsbeiträgen. Während die Steuer erst bei einem späteren Zeitpunkt fällig wird, müssen Sozialversicherungsbeiträge weiterhin beim Erwerb abgeführt werden. Das Finanzministerium arbeitet an einer Anpassung der Vorschriften, um diese Diskrepanz zu beheben.

Optionale Anwendung ab 1. April 2025

Eine weitere Änderung ermöglicht es Unternehmen, das Steueraufschubregime optional zu nutzen. Unternehmen, die den administrativen Aufwand des Aufschubregimes vermeiden möchten, können zum bisherigen Regime zurückkehren, bei dem die Besteuerung direkt beim Erwerb der Aktien erfolgt.

Empfohlene Maßnahmen für Arbeitgeber

- *Analyse der neuen Regelungen:* Arbeitgeber sollten prüfen, ob sie betroffen sind.
- *Entscheidung über das Regime:* Unternehmen müssen entscheiden, ob sie das Aufschubregime anwenden oder zum alten Regime zurückkehren möchten. Diese Entscheidung muss sowohl für die ab dem 1. Januar 2024 bis Ende März 2025 gewährten Aktien im Rahmen von Mitarbeiterbeteiligungsprogrammen als auch für zukünftige Zuwendungen nach dem 1. April 2025 getroffen werden. Unterschiedliche Ansätze können für verschiedene Pläne/Personengruppen gewählt werden.

- *Erfüllung neuer Meldepflichten:* Arbeitgeber müssen sicherstellen, dass sie die neuen Berichtsanforderungen erfüllen. Dazu gehört unter anderem das Nachhalten des Ansässigkeitsstatus der Mitarbeiter.
- *Kommunikation mit Mitarbeitenden:* Mitarbeitende sollten über die steuerlichen Konsequenzen informiert werden.



Fazit

Die Änderungen betreffen im Allgemeinen alle Arten von ESOPs (außer Phantompläne) und bringen sowohl Vorteile als auch Herausforderungen mit sich. Während der Steueraufschub den Mitarbeitenden mehr Flexibilität bietet, erhöhen die neuen Regelungen den administrativen Aufwand für Unternehmen. Eine klare Kommunikation und sorgfältige Planung sind entscheidend, um die neuen Anforderungen zu erfüllen und mögliche Risiken zu minimieren.

Änderung der Verwaltungsauffassung zur Besteuerung von Arbeit auf hoher See

Das Bundesministerium der Finanzen (BMF) hat eine neue Verwaltungsauffassung zur Besteuerung von Einkünften aus unselbstständiger Arbeit auf hoher See veröffentlicht. Diese basiert auf einem Urteil des Bundesfinanzhofs (BFH) vom 5. Oktober 1977, das nun in Teilen revidiert wurde.

Kernpunkte der neuen Verwaltungsauffassung

1. Schiffe auf hoher See und Doppelbesteuerungsabkommen (DBA):

- Schiffe auf hoher See gelten abkommensrechtlich nicht mehr als Staats- oder Hoheitsgebiet des Staates, dessen Flagge sie führen.
- Ausnahmen bestehen, wenn ein DBA eine abweichende Regelung enthält, z.B. wenn der geografische Geltungsbereich des DBA explizit das Staatsgebiet umfasst.

2. Besteuerung von Einkünften des Bordpersonals abhängig vom einschlägigen DBA:

- *Das DBA enthält eine Regelung, die Art. 15 Abs. 3 OECD-Musterabkommen 2014 entspricht:* Einkünfte können im Staat der tatsächlichen Geschäftsleitung des Unternehmens besteuert werden.
- *Das DBA enthält eine Regelung, die Art. 15 Abs. 3 OECD-Musterabkommen 2017 entspricht:* Das Besteuerungsrecht liegt ausschließlich beim Ansässigkeitsstaat des Arbeitnehmers.
- *Ohne entsprechende Regelung im DBA:* Die Besteuerung erfolgt nach den allgemeinen Bestimmungen gemäß Art. 15 Abs. 1 und 2 OECD-Musterabkommen. Die Arbeit an Bord eines Hochseeschiffes wird steuerlich nicht mehr als im Flaggenstaat ausgeübt gewertet.
- Bezüglich der Ermittlung des steuerpflichtigen bzw. steuerfreien Arbeitslohns wird auf das BMF-Schreiben vom 12. Dezember 2023 (BStBl I S. 2179) verwiesen, das die steuerliche Behandlung des Arbeitslohns nach Doppelbesteuerungsabkommen regelt.

3. Zeitlicher Anwendungsbereich:

Die geänderte Verwaltungsauffassung gilt erstmals für Veranlagungs- und Lohnzahlungszeiträume nach dem 31. Dezember 2025.



Fazit

Mit dieser Änderung stellt das BMF die DBA-Auslegung in Einklang mit der völkerrechtlichen Betrachtung von Seeschiffen. Unternehmen und Arbeitnehmer sollten sich frühzeitig mit den Änderungen vertraut machen, um steuerliche Auswirkungen zu minimieren.

Veranstungshinweis

Veranstaltung/Thema	Datum/Uhrzeit	Registrierung
„US-Immigration – Trends aus der Praxis“	Mittwoch, 16.07.2025 10–10:45 Uhr	Zur Registrierung
„Grenzüberschreitende Payroll: Über die Entwicklung vom manuellen Handling zu technologiegestützten Prozessen“	Mittwoch, 17.09.2025 10:00–10:45 Uhr	Den Registrierungslink erhalten Sie rechtzeitig auf unserer Event-Website .

Eine detaillierte Übersicht zu unseren Veranstaltungen im zweiten Halbjahr 2025 erhalten Sie auf unserer [Event-Website](#).

Ihre Ansprechpartner:innen

Constantin Betz

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

Damaris Besenreuther

Director
Global Employer Services
Tel: +49 89 29036 5426
dbesenreuther@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 Kunden. Weitere Informationen finden Sie unter www.deloitte.com/de/UeberUns.

Deloitte bietet führende Prüfungs- und Beratungsleistungen 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 und unsere Kunden bei Wandel und Wachstum unterstützen. Deloitte baut auf eine 180-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 und 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, Mitarbeitende 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.