



Global Mobility Newsletter

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

Inhalt

Reformierung des italienischen Special-Tax-Regimes für vermögende Privatpersonen	3
Erneute Änderung des Expat-Regimes (ehemals 30%-Ruling) in den Niederlanden	3
BFH: Keine Änderung nach § 50d Abs. 8 Satz 2 EStG bei fehlerhafter Anwendung des DBA	5
Auswirkungen des Jahressteuergesetzes 2024 (JStG 2024) auf die Besteuerung des Garden Leave für grenzüberschreitend tätige Arbeitnehmende	6
Verschärfung der Wegzugsbesteuerung ab 2025: Änderungen und Auswirkungen für Expats und Auswandernde	7
BMF: Wenige Änderungen bei Doppelbesteuerungsabkommen	8
Steuerliche Behandlung von US-Soldat:innen und speziell deren Familienangehörigen in Deutschland unter dem NATO-Truppenstatut	8
Steuerfortentwicklungsgesetz: abgespeckte Version verabschiedet	10
Veranstaltungshinweise	10

Reformierung des italienischen Special-Tax-Regimes für vermögende Privatpersonen

Italien hat sich durch sein Special-Tax-Regime für vermögende Privatpersonen als attraktives Ziel für grenzüberschreitend tätige Arbeitnehmende positioniert. Dieses Steuerregime bietet wohlhabenden Personen, die ihren Wohnsitz nach Italien verlagern, erhebliche steuerliche Vorteile. Mit einer kürzlich eingeführten Reform hat die italienische Regierung jedoch den Umfang der steuerlichen Förderung bei Anwendung des Regimes verändert. Dieser Artikel beleuchtet die Änderungen und ihre Auswirkungen.

Vermögende Privatpersonen, die in mindestens neun der letzten zehn Jahre nicht in Italien steuerlich ansässig waren, können unter bestimmten Voraussetzungen bei Verlagerung ihrer Ansässigkeit nach Italien eine pauschale Besteuerung von bestimmten Einkünften beantragen, die nicht aus italienischen Quellen stammen. Diese Regelung galt für einen Zeitraum von bis zu 15 Jahren und war für vermögende Privatpersonen besonders attraktiv, da die pauschal erhobene Steuer unabhängig von der tatsächlichen Höhe der Einkünfte EUR 100.000 pro Jahr betrug. Ein/e Arbeitnehmer:in, die/der im Rahmen einer Entsendung in Italien ansässig wird, konnte beispielsweise den auf Arbeitstage außerhalb Italiens entfallenden Arbeitslohn lediglich dieser pauschalen Besteuerung unterwerfen.

Mit dem Regierungserlass vom 7. August 2024, der am 7. Oktober 2024 durch das Parlament per Gesetz bestätigt wurde, hat Italien die Pauschalsteuer auf EUR 200.000 pro Jahr erhöht. Diese Änderung betrifft jedoch nur vermögende Privatpersonen, die ihren Wohnsitz nach dem 7. August 2024 nach Italien verlagern. Personen, die bereits vor diesem Datum nach Italien gezogen sind, bleiben von der neuen Regelung unberührt.

Die Reform zielt darauf ab, die Einnahmen aus diesem Steuerregime zu erhöhen, ohne die Attraktivität für wohlhabende Steuerpflichtige vollständig zu verlieren. Dennoch könnte die Verdopplung der Pauschalsteuer einige potenzielle Antragsteller:innen dazu veranlassen, ihre Entscheidung zu überdenken.



Fazit

Die Reform des italienischen Special-Tax-Regimes stellt eine bedeutende Veränderung dar, die die Bedingungen für vermögende Privatpersonen verschärft. Während das Regime weiterhin steuerliche Vorteile bietet, könnte die Erhöhung der Pauschalsteuer auf EUR 200.000 pro Jahr einige Interessenten abschrecken. Es bleibt abzuwarten, wie sich diese Änderungen auf die Attraktivität Italiens als Ziel für grenzüberschreitende Arbeitnehmereinsätze auswirken. Vor Antragstellung sollte zudem geprüft werden, ob die steuerliche Begünstigung im Ausland nicht zu einer höheren Besteuerung in Deutschland führt, z.B. durch die mögliche Anwendung der zusätzlichen Regelungen im Protokoll des deutsch-italienischen DBA.

Erneute Änderung des Expat-Regimes (ehemals 30%-Ruling) in den Niederlanden

Auch die Niederlande haben sich durch ihr Expat-Regime als steuerlich reizvolles Ziel für internationale Fachkräfte etabliert. Das Steuerregime, das früher als „30%-Ruling“ bekannt war, bietet Arbeitnehmer:innen erhebliche steuerliche Vorteile, um die Mehrbelastungen durch einen Umzug ins Land zu kompensieren. Doch in den letzten Jahren wurden mehrere Änderungen vorgenommen, die die Bedingungen für die Anwendung des Regimes verschärfen. Mit einer erneuten Reform mit Anwendung ab 2027 wird das Regime weiter angepasst. Dieser Artikel gibt einen Überblick über die Änderungen und ihre Auswirkungen.

In den Niederlanden können Arbeitnehmende unter bestimmten Voraussetzungen, die unter anderem spezielle Fachkenntnisse sowie eine bestimmte Gehaltshöhe vorsehen, eine steuerfreie Erstattung einer Aufwandspauschale beantragen. Diese Pauschale dient als Kompensation für die entstehenden Mehrbelastungen durch den Umzug in die Niederlande bzw. durch die Lebenshaltungskosten im Land. Die steuerfreie Zahlung erfolgt anstelle der steuerfreien Erstattung der tatsächlichen Aufwendungen solcher „extraterritorialen“ Kosten.

Bislang wurde diese Regelung als „30%-Ruling“ bezeichnet, da die steuerfreie Pauschale über den gesamten Anwendungszeitraum 30 Prozent des Gehalts betrug. Zu Beginn des Jahres 2024 traten jedoch Änderungen in Kraft, die die steuerliche Vergünstigung sukzessive reduzierten:

- 30 Prozent in den ersten 20 Monaten
- 20 Prozent in den zweiten 20 Monaten
- 10 Prozent in den dritten 20 Monaten

Darüber hinaus wurde die steuerfreie Erstattung auf maximal EUR 69.000 begrenzt.

Mit einer erneuten Gesetzesänderung werden diese Änderungen nun rückgängig gemacht. Stattdessen wird ab dem 1. Januar 2027 ein konstanter Pauschalsatz für die steuerfreie Aufwandspauschale von 27 Prozent eingeführt. Für die Jahre 2025 und 2026 verbleibt es jedoch bei dem bisherigen Prozentsatz von 30 Prozent.

Darüber hinaus wird das erforderliche Mindestgehalt für die Anwendung des niederländischen Expat-Tax-Regimes dem 1. Januar 2027 von EUR 46.107 auf EUR 50.436 (bzw. für Arbeitnehmende unter 30 mit einem Masterabschluss an einer Universität von EUR 35.048 auf EUR 38.338) angehoben.

Für Arbeitnehmende, die die Anwendung des Expat-Tax-Regimes bereits vor den erneuten Gesetzesänderungen beantragt haben, gelten Übergangsregelungen. Hierbei wird zwischen drei Arbeitnehmerkategorien unterschieden:

- Arbeitnehmende, die vor dem Veranlagungsjahr 2024 von dem Expat-Tax-Regime profitiert haben, sollen bis zum Ende der ursprünglichen Laufzeit von der steuerfreien Aufwandspauschale i.H.v. 30 Prozent profitieren.
- Für Arbeitnehmende, die das Expat-Tax-Regime erstmals im Veranlagungsjahr 2024 beantragt haben, bleibt die 30prozentige Aufwandspauschale bis zum Veranlagungsjahr 2027 in Kraft. Ab dem 1. Januar 2027 wird der Pauschalsatz auf 27 Prozent gesenkt.
- Arbeitnehmende, die eine Beantragung erst im Veranlagungsjahr 2025 vornehmen, werden von Anfang an der neuen 27-Prozent-Regelung unterliegen.

Ein weiterer Vorteil des niederländischen Regimes war bislang, dass Steuerpflichtige partiell als Steuerausländer galten und daher deren Kapitalvermögen abgesehen von solchem aus bestimmten niederländischen Quellen steuerfrei blieb. Dieser partielle „Foreign Taxpayer Status“ wird jedoch ab dem 1. Januar 2025 abgeschafft. Lediglich für Arbeitnehmende, für die das Regime bereits in der Gehaltsabrechnung für Dezember 2023 Anwendung fand, gilt die partielle Behandlung als Steuerausländer bis einschließlich 2026 fort. Steuerpflichtige, die unter das Regime fallen, werden damit zukünftig grundsätzlich auf ihre weltweiten Ersparnisse und Investments besteuert, sofern ein Besteuerungsrecht gemäß Doppelbesteuerungsabkommen besteht.



Fazit

Die Änderungen des niederländischen Expat-Regimes zeigen, dass die Regierung versucht, die Balance zwischen Attraktivität für Fachkräfte und fiskalischer Nachhaltigkeit zu finden. Auch wenn die Einführung eines konstanten Pauschalsatzes von unter 30 Prozent und die Erhöhung des Mindestgehalts die steuerlichen Anreize grundsätzlich weiterhin reduzieren, bleibt das Regime ein interessantes Instrument für viele internationale Arbeitnehmende. Die Abschaffung des „Foreign Taxpayer Status“ könnte jedoch die Attraktivität für einige Steuerpflichtige mindern. Unternehmen und Fachkräfte sollten die neuen Regelungen genau prüfen, bevor sie eine Entscheidung treffen. Zudem sollte, wie bereits vor den jüngsten Änderungen, geprüft werden, ob die steuerliche Begünstigung im Ausland nicht zu einer höheren Besteuerung in Deutschland führt, insbesondere im Hinblick auf die Rückfallklausel des § 50d Abs. 9 Satz 4 EStG. Während die Finanzverwaltung aktuell davon ausgeht, dass bei unbeschränkter Steuerpflicht und Ansässigkeit in Deutschland ein Rückfall des Besteuerungsrechts der steuerfreien Aufwandspauschale an Deutschland vorliegt, ist eine höchstrichterliche Entscheidung hierüber derzeit noch beim BFH anhängig.

BFH: Keine Änderung nach § 50d Abs. 8 Satz 2 EStG bei fehlerhafter Anwendung des DBA

Der Bundesfinanzhof (BFH) hat mit Urteil vom 1. August 2024 entschieden, dass § 50d Abs. 8 Satz 2 des Einkommensteuergesetzes (EStG) bei einem unbeschränkt einkommensteuerpflichtigen Arbeitnehmer nur eine punktuelle Änderung eines Steuerbescheides bei nachträglicher Erbringung eines Besteuerungsnachweises im Ausland zulässt. Eine nachträgliche Überprüfung der materiellen Richtigkeit eines bestandskräftigen Steuerbescheides aufgrund einer entgegen der ursprünglichen Einschätzung erfolgten Besteuerung im Ausland ist nicht zulässig.

Bedeutung von § 50d Abs. 8 EStG

Wenn Einkünfte eines unbeschränkt Steuerpflichtigen aus nicht-selbständiger Arbeit nach einem Doppelbesteuerungsabkommen (DBA) von der Bemessungsgrundlage der deutschen Steuer auszunehmen sind, wird die Freistellung bei der Veranlagung zur Einkommensteuer nur dann gewährt, sofern ein entsprechender Besteuerungsnachweis erbracht wird (z.B. ausländischer Steuerbescheid bzw. ausländischer Gehaltsnachweis bei keiner Veranlagung im Ausland und Zahlungsbeleg der ausländischen Steuern). Liegt kein Besteuerungsnachweis vor, aber der Steuerpflichtige weist nach, dass der Staat, dem nach dem DBA das Besteuerungsrecht zusteht, auf dieses Besteuerungsrecht verzichtet, wird ebenfalls eine Freistellung vorbehaltlich des § 50d Abs. 9 EStG gewährt. Kann ein solcher Nachweis erst erbracht werden, nachdem die Einkünfte bereits in eine Veranlagung zur Einkommensteuer einbezogen wurden, ist der Steuerbescheid gem. § 50d Abs. 8 Satz 3 EStG i.V.m. § 175 Abs. 1 Satz 2 der Abgabenordnung (AO) insoweit zu ändern.

Entscheidung des BFH

Im vorliegenden Fall hatte ein britischer Staatsbürger, der in Deutschland wohnte und bis Januar 2014 als Soldat für die britischen Streitkräfte gearbeitet hat, geklagt. Für seine Tätigkeit hatte er laufenden Arbeitslohn, laufende Pensionszahlungen und eine Abfindung erhalten. In seiner Einkommensteuererklärung 2014 berücksichtigte er den laufenden Arbeitslohn und die laufenden Pensionszahlungen korrekterweise als steuerfreien Arbeitslohn nach DBA. Der Steuerpflichtige erfasste die Abfindung jedoch als steuerpflichtigen Arbeitslohn, da er davon ausging, dass diese Zahlung nach britischem Steuerrecht in voller Höhe steuerfrei ist und somit Deutschland aufgrund der im DBA verankerten Rückfallklausel (sogenannte Subject-to-tax-Klausel) das Besteuerungsrecht zusteht. Da das DBA aber dem Quellenstaat Großbritannien das ausschließliche Besteuerungsrecht für die Abfindung zuweist, findet die Subject-to-tax-Klausel im vorliegenden Fall keine Anwendung.

Diesen Rechtsirrtum stellte der Steuerpflichtige erst nachträglich (2018) fest, als die britische Steuerbehörde bescheinigte, dass die Abfindung nach britischem Steuerrecht nicht steuerpflichtig ist. Der Steuerpflichtige erklärte, dass die Voraussetzungen der Subject-to-tax-Klausel des DBA nicht erfüllt wären, und beantragte eine Änderung des Steuerbescheides nach § 50d Abs. 8 Satz 2 EStG. Die Abfindung wäre in Deutschland steuerfrei zu stellen.

Der BFH entschied, dass eine Änderung des Steuerbescheides nach § 50d Abs. 8 Satz 2 EStG nicht möglich ist. Die abkommenswidrige Besteuerung erfolgte nicht wegen des fehlenden Nachweises für den britischen Steuererzicht gemäß § 50d Abs. 8 Satz 1 EStG, sondern aufgrund einer fehlerhaften Anwendung des DBA. Der BFH stellt klar, dass § 50d Abs. 8 Satz 2 EStG eine eigenständige Korrekturvorschrift ist, die ausschließlich auf die Prüfung des nachträglich erbrachten Besteuerungsnachweises begrenzt ist. Auch ein bestandskräftiger Steuerbescheid kann nach § 50d Abs. 8 Satz 2 EStG geändert werden, sofern die Einkünfte bereits aufgrund eines fehlenden Besteuerungsnachweises in die Veranlagung zur Einkommensteuer einbezogen wurden.



Fazit

Gerade wenn grenzüberschreitende Sachverhalte nicht vorab durch die Einbindung eines sachkundigen Steuerberaters gewürdigt werden, besteht die Gefahr, dass das DBA im Rahmen der Einkommensteueranmeldung entweder gar nicht oder unzutreffend gewürdigt wird. Durch die Entscheidung des BFH wird bestätigt, dass in solchen Fällen bereits bestandskräftige Bescheide auch nicht durch die Vorlage des nachträglich ergangenen ausländischen Besteuerungsnachweises geändert werden können und in der Folge durch die inkorrekte oder zu späte Würdigung des DBA eine Doppelbesteuerung des Arbeitslohns erfolgt.

Auswirkungen des Jahressteuergesetzes 2024 (JStG 2024) auf die Besteuerung des Garden Leave für grenzüberschreitend tätige Arbeitnehmende

Bei grenzüberschreitend tätigen Arbeitnehmenden ist bei der Beendigung eines Arbeitsverhältnisses im Zusammenhang mit einer Arbeitsfreistellung häufig zu klären, wie die Lohnfortzahlung (sogenannter Garden Leave) steuerlich zu behandeln ist. Das Jahressteuergesetz 2024 hat mit § 49 Abs. 1 Nr. 4 Buchstabe f EStG für beschränkt steuerpflichtige und § 50d Abs. 15 EStG für unbeschränkt steuerpflichtige Arbeitnehmende eine Regelung geschaffen, die die Zuordnung des Besteuerungsrechts für sogenannte Garden-Leave-Zahlungen festlegt. Dabei orientiert sich der Gesetzgeber an der OECD-Musterkommentierung.

Die Finanzverwaltung hatte zuvor im BMF-Schreiben zur steuerlichen Behandlung des Arbeitslohns nach den Doppelbesteuerungsabkommen (DBA) vom 12. Dezember 2023 für die Zuordnung des Besteuerungsrechts unterschieden, ob es sich bei der Arbeitsfreistellung um eine widerrufliche oder eine unwiderrufliche Freistellung handelt. Die Form der Freistellung beeinflusst dabei die Zuweisung des Besteuerungsrechts nach den DBA: Handelt es sich um eine unwiderrufliche Freistellung, wird das Besteuerungsrecht dem Ansässigkeitsstaat zugeordnet; bei einer widerruflichen Freistellung hingegen dem Tätigkeitsstaat, in dem sich die oder der Arbeitnehmende während der Dauer des Sich-zur-Verfügung-Haltens tatsächlich aufhält.

Der Gesetzgeber hat durch das JStG 2024 eine hiervon abweichende Behandlung von Garden-Leave-Zahlungen eingeführt und unterscheidet nun nicht mehr zwischen widerruflicher und unwiderruflicher Arbeitsfreistellung. Sofern der Arbeitnehmer einen inländischen Arbeitgeber hat, ist die Neuregelung rückwirkend bereits ab dem 1. Januar 2024 umzusetzen.

Für beschränkt steuerpflichtige Personen gilt nach § 49 Abs. 1 Nr. 4 Buchstabe f EStG, dass auch solcher Arbeitslohn zu den inländischen Einkünften zählt, der für eine Arbeitsfreistellung im Zusammenhang mit der Beendigung des Arbeitsverhältnisses gewährt wird, soweit ohne die Freistellung die Tätigkeit während dieser Zeit in Deutschland ausgeübt worden wäre. Eine Erweiterung des Katalogs der beschränkt steuerpflichtigen Einkünfte nach § 49 EStG war notwendig, damit sich ein inländisches Besteuerungsrecht aus der Fiktion einer Arbeitsausübung ergibt. Sofern die beschränkt steuerpflichtige Person einen inländischen Arbeitgeber hat, muss dieser den steuerpflichtigen Arbeitslohn ermitteln und Lohnsteuer abführen. Für die Lohnfortzahlung ist daher eine Prognose zu erstellen. Hierfür können die Verhältnisse der vergangenen Monate (bei starken saisonalen Schwankungen) bzw. des vergangenen Jahres herangezogen werden. Laut Auffassung der Oberfinanzdirektion (OFD) Nordrhein-Westfalen ist auf die Verhältnisse der letzten zwölf Monate vor Beginn der Freistellung abzustellen.

Für unbeschränkt Steuerpflichtige hat der Gesetzgeber mit dem JStG 2024 den § 50d Abs. 15 EStG eingeführt und eine Regelung für die Anwendung von Doppelbesteuerungsabkommen geschaffen. Nach dieser Vorschrift gilt auch für Zwecke der Anwendung eines DBA der Arbeitslohn für eine widerrufliche oder unwiderrufliche Arbeitsfreistellung als eine Vergütung, die für die Ausübung einer Tätigkeit in dem Staat gezahlt wird, in dem die Tätigkeit ohne Freistellung ausgeübt worden wäre. Ausnahmen von dieser Regelung gelten, soweit DBA gesonderte Regelungen enthalten oder Konsultationsvereinbarungen Anwendung finden.



Fazit

Mit der Einführung dieser Vorschriften folgt der Gesetzgeber der Auffassung der OECD-Musterkommentierung. Viele OECD-Staaten wenden die DBA unter Berücksichtigung der OECD-Musterkommentierung an. Durch die Angleichungen durch das JStG 2024 sollte das Risiko einer Doppelbesteuerung des Garden Leave abgemildert werden.

Verschärfung der Wegzugsbesteuerung ab 2025: Änderungen und Auswirkungen für Expats und Auswandernde

Mit dem Jahressteuergesetz 2024 (JStG 2024) wurden insbesondere die Regelungen zur Wegzugsbesteuerung nach § 6 Außensteuergesetz (AStG) verschärft und ausgeweitet. Die jüngsten Änderungen im Bereich der Wegzugsbesteuerung haben signifikante Auswirkungen auf Expats und vermögende Privatpersonen, die Deutschland verlassen.

Was ist die Wegzugsbesteuerung?

Die Wegzugsbesteuerung soll sicherstellen, dass bisher in Deutschland nicht versteuerte Wertzuwächse von Vermögensgegenständen bei einem Wegzug ins Ausland besteuert werden. Dies soll verhindern, dass Steuerpflichtige durch den Umzug in ein anderes Land die Besteuerung in Deutschland umgehen können (zum Thema Wegzugsbesteuerung hatten wir zuletzt in unserem [Newsletter aus dem dritten Quartal 2024](#) berichtet, siehe hierzu „BMF: Vordrucke zur Anwendung der Wegzugsbesteuerung nach § 6 AStG“).

Erweiterung der Wegzugsbesteuerung auf Investmentfondsanteile

Während bisher nur sog. wesentliche Beteiligungen an Kapitalgesellschaften der Wegzugsbesteuerung unterliegen, werden ab dem 1. Januar 2025 auch Investmentfonds einbezogen. Dies betrifft sowohl Publikums- als auch Spezialinvestmentfonds.

Durch die neuen Regelungen unterliegen Anteile an Investmentfonds der Wegzugsbesteuerung, wenn der Anleger

- innerhalb der letzten fünf Jahre vor der Wohnsitzaufgabe mindestens ein Prozent der Anteile gehalten hat oder die Anschaffungskosten der Anteile EUR 500.000 übersteigen und
- innerhalb der letzten zwölf Jahre mindestens sieben Jahre die unbeschränkte Steuerpflicht vorlag.

Diese Neuregelung kann auch Expats ohne deutsche Staatsangehörigkeit betreffen. Für Anteile an Spezialfonds gibt es dagegen keine Schwelle, auf sie wird künftig immer eine Wegzugssteuer fällig.

Besteuerung und fiktive Veräußerung

Sind die Voraussetzungen der Wegzugsbesteuerung erfüllt, werden Steuerpflichtige mit Umzug ins Ausland so behandelt, als wären die Anteile am Tag des Wegzugs veräußert worden. Die Differenz zwischen dem Marktpreis und den Anschaffungskosten wird als fiktiver Gewinn mit der Abgeltungsteuer in Höhe von 25 Prozent (zuzüglich Solidaritätszuschlag und gegebenenfalls Kirchensteuer) besteuert.

Auch eine unentgeltliche Übertragung von Investmentfondsanteilen (z.B. durch Erbschaft) auf eine nicht unbeschränkt steuerpflichtige Person löst künftig unter den oben genannten Voraussetzungen eine Wegzugsbesteuerung aus.

Wer innerhalb von sieben Jahren nach Deutschland zurückkehrt, kann die gezahlte Wegzugssteuer allerdings unter bestimmten Voraussetzungen zurückerhalten. Unter bestimmten Bedingungen kommt auch eine Stundung der Steuer in Betracht.



Fazit

Die Regelungen und Verschärfungen zur Wegzugsbesteuerung stehen unter erheblicher Kritik, insbesondere hinsichtlich ihrer Vereinbarkeit mit dem Unionsrecht. Der Europäische Gerichtshof (EuGH) hat in mehreren Entscheidungen festgestellt, dass solche Regelungen die Grundfreiheiten, insbesondere die Niederlassungsfreiheit und die Kapitalverkehrsfreiheit, einschränken können.

Zu bemängeln ist hierbei auch, dass die Neuregelung in nicht sachgerechter Weise zwischen der Direktanlage (z.B. in Aktien) und der Fondsanlage differenziert. Vor der Reform war es eine gängige Praxis, bei einer Wegzugsabsicht in Investmentfonds zu investieren, um die Wegzugsbesteuerung zu umgehen. Diese Möglichkeit wurde nun durch die neuen Regelungen erheblich eingeschränkt.

Für Expats können die Ausweitung der Wegzugsbesteuerung und die unterschiedlichen Regelungen für verschiedene Anlageformen erhebliche finanzielle Auswirkungen haben. Eine frühzeitige und umfassende steuerliche Beratung ist daher unerlässlich, um unerwartete Belastungen zu vermeiden und rechtliche Probleme zu minimieren.

BMF: Wenige Änderungen bei Doppelbesteuerungsabkommen

Das Bundesministerium der Finanzen (BMF) hat am 20. Januar 2025 das jährliche Schreiben zum Stand der Doppelbesteuerungsabkommen (DBA) veröffentlicht. Im Vergleich zum Vorjahr gibt es nur wenige Änderungen, die die Besteuerung von grenzüberschreitend tätigen Arbeitnehmern betreffen.

Aussetzung des DBA mit Belarus

Das Abkommen mit Belarus wurde mit Wirkung zum 1. Januar 2025 vollständig ausgesetzt. Bereits im Vorjahr hatte Belarus einzelne Vorschriften des Abkommens einseitig ausgesetzt. Die Bundesregierung wertete dies als wesentlichen Bruch des Abkommens gemäß der Wiener Vertragsrechtskonvention.

Fortbestehende Suspendierung durch Russland

Die Russische Föderation setzt weiterhin wesentliche Artikel des DBA mit Deutschland aus. Deutsche Besteuerungsrechte bleiben durch das Steueroasen-Abwehrgesetz geschützt, wodurch das Abkommen faktisch außer Kraft bleibt.



Fazit

Die Änderungen betreffen vor allem politische Entwicklungen und haben nur begrenzte Auswirkungen auf die Besteuerung von Arbeitnehmenden. Unternehmen und Steuerpflichtige sollten dennoch die Entwicklungen im Blick behalten, um mögliche steuerliche Risiken zu minimieren.

Steuerliche Behandlung von US-Soldat:innen und speziell deren Familienangehörigen in Deutschland unter dem NATO-Truppenstatut

Am 1. Juli 1963 traten zwischen den Vereinigten Staaten von Amerika und der Bundesrepublik Deutschland das am 19. Juni 1951 abgeschlossene NATO-Truppenstatut (NATO-SOFA – Status of Forces Agreement) sowie das am 3. August 1959 abgeschlossene Zusatzabkommen, zuletzt geändert durch das Abkommen vom 18. März 1993, in Kraft. Derartige völkerrechtliche Verträge gehen dem nationalen Steuerrecht vor (§ 2 Abgabenordnung, AO).

Aufgrund des NATO-Truppenstatuts genießen die Angehörigen der US-Streitkräfte weitgehende Steuerfreiheit in Deutschland. Die Befreiung beschränkt sich grundsätzlich auf

- die Mitglieder einer US-Truppe,
- das zivile Gefolge, also Personen, die als Zivilpersonal für die Truppe arbeiten, sowie Fachkräfte, die wie Mitglieder eines zivilen Gefolges zu behandeln sind, und
- deren Angehörige, also Ehegatten und/oder unterhaltsberechtigter Kinder eines Mitglieds der Truppe, des zivilen Gefolges oder einer nach Art. 72, 73 Zusatzabkommen privilegierten Person.

Wohnsitzbegründung unter dem NATO-Truppenstatut

Der oben genannte Personenkreis begründet keinen Wohnsitz oder gewöhnlichen Aufenthalt (§§ 8, 9 AO) in Deutschland, wenn sich die genannten Personen ausschließlich in dieser Eigenschaft in Deutschland aufhalten (sogenannte „Nicht-Wohnsitzfiktion“).

Für deutsche Staatsangehörige gilt diese Fiktion jedoch nicht. Ebenso kommt diese Fiktion nicht zur Anwendung, wenn sich die genannten Personen auch aus anderen Gründen in Deutschland aufhalten.

Steuerbefreiungen unter dem NATO-Truppenstatut

Die Mitglieder einer US-Truppe und das zivile Gefolge sind in Deutschland von jeder Steuer auf Einkünfte und Bezüge befreit, die ihnen in ihrer Eigenschaft als derartige Mitglieder vom Entsendestaat (hier: USA) gezahlt werden.

Andere gewinnbringende Tätigkeiten, die die oben genannten Personen in Deutschland ausüben, fallen jedoch nicht unter die Steuerbefreiung. Dies gilt unabhängig davon, ob diese Tätigkeiten innerhalb oder außerhalb des Kasernen- oder Truppenübungsplatzes ausgeübt werden.

Erzielen Angehörige im Sinne des NATO-Truppenstatuts in Deutschland Einnahmen, fallen diese grundsätzlich nicht unter die Steuerbefreiung, es sei denn, es handelt sich um privilegierte Tätigkeiten.

Beispiele

Beispiel 1: Versetzung und Mitnahme des Ehegatten

Im März 2023 wird der US-Soldat F nach Deutschland versetzt. Er wird von seiner US-amerikanischen Ehefrau S begleitet. Diese nimmt in Deutschland eine nicht-selbständige Tätigkeit als Einkäuferin in der deutschen Tochterfirma eines amerikanischen Automobilzulieferers auf. Es ist geplant, dass sie diese Tätigkeit nach Ablauf der Dienstzeit ihres Ehemannes wieder aufgibt und mit ihm in die USA zurückkehrt.

Lösung:

F hält sich ausschließlich in seiner Eigenschaft als Mitglied der Truppe in Deutschland auf und erfüllt somit die Voraussetzungen. Seine Bezüge als US-Soldat sind in Deutschland steuerbefreit.

Auch Ehefrau S hält sich ausschließlich in ihrer Eigenschaft als Angehörige eines Mitglieds der Truppe in Deutschland auf und begründet somit weder Wohnsitz (§ 8 AO) noch gewöhnlichen Aufenthalt (§ 9 AO) in Deutschland. Ihre Einnahmen sind jedoch nicht von der deutschen Besteuerung befreit. Sie unterliegt mit ihren inländischen Einnahmen der beschränkten Einkommensteuerpflicht.

Beispiel 2: Abwandlung von Beispiel 1

Gleicher Sachverhalt wie Beispiel 1. Abweichend von Beispiel 1 steht jedoch von Beginn an fest, dass die Ehegatten nach Ablauf der Dienstzeit von F nicht in die USA zurückkehren werden.

Lösung:

Die Eheleute F und S halten sich nicht ausschließlich in ihrer Eigenschaft als Mitglied einer US-Truppe bzw. dessen Angehörige in Deutschland auf. Die „Nicht-Wohnsitzfiktion“ greift für beide nicht. Sie begründen einen Wohnsitz oder gewöhnlichen Aufenthalt gemäß den §§ 8, 9 AO.

Beide Eheleute unterliegen der unbeschränkten Einkommensteuerpflicht nach § 1 Abs. 1 EStG und sämtliche in- und ausländischen Einnahmen unterliegen grundsätzlich der Einkommensteuer (§ 2 Abs. 1 EStG).

Die Dienstbezüge des F als US-Truppenmitglied sind jedoch steuerfrei. Der Arbeitslohn der S ist in Deutschland steuerpflichtig. Für die Ehegatten kommt eine Zusammenveranlagung nach § 26b EStG in Betracht.



Fazit

Die Steuerpflicht der inländischen Einnahmen von Angehörigen von US-Truppenmitgliedern oder zivilem Gefolge ist detailliert zu prüfen, da nicht davon ausgegangen werden kann, dass die Steuerbefreiung auch für die inländischen Einnahmen von Angehörigen greift. Nur wenn der/die Angehörige als Fachkraft (z.B. technische Fachkraft, Truppenbetreuer:in oder analytische/r Dienstleister:in) tätig ist, kann sie/er wie ein Mitglied des zivilen Gefolges behandelt werden und die Steuerbefreiung greift. Ist die Tätigkeit in Deutschland jedoch nicht privilegiert, liegt in der Regel eine Steuerpflicht vor.

Steuerfortentwicklungsgesetz: abgespeckte Version verabschiedet

Das Steuerfortentwicklungsgesetz, das ursprünglich als „Zweites Jahressteuergesetz 2024“ bezeichnet worden war, wurde vom Bundestag am 19. Dezember 2024 verabschiedet. Nach der Zustimmung im Bundesrat am 20. Dezember 2024 ist das Gesetzgebungsverfahren mit der Verkündung am 30. Dezember 2024 nun abgeschlossen. Es enthält eine abgespeckte Version des ursprünglichen Regierungsentwurfs und fokussiert sich auf Änderungen des Einkommensteuertarifs, Anpassungen beim Solidaritätszuschlag und die Erhöhung des Kindergeldes. Die wichtigsten Änderungen umfassen:

Einkommensteuergesetz

- Anhebung des Kinderfreibetrags für 2025 auf EUR 3.336 pro Elternteil und für 2026 auf EUR 3.414.
- Erhöhung des Kindergeldes für 2025 um EUR 5 auf EUR 255 und für 2026 auf EUR 259.
- Einführung eines Automatismus ab 2026 zur regelmäßigen Anpassung des Kindergeldes entsprechend der prozentualen Entwicklung der Kinderfreibeträge.
- Anpassung des Grundfreibetrags: Für 2025 um EUR 312 auf EUR 12.096 und für 2026 um weitere EUR 252 auf EUR 12.348.

Solidaritätszuschlaggesetz

- Erhöhung der Freigrenzen für zusammen veranlagte Steuerpflichtige auf EUR 39.900 im Jahr 2025 und auf EUR 40.700 im Jahr 2026.
- Für allein veranlagte Steuerpflichtige steigen die Freigrenzen auf EUR 19.950 2025 und auf EUR 20.350 2026.



Fazit

Das Gesetzgebungsverfahren zum Steuerfortentwicklungsgesetz war nach dem Ende der Ampelregierung lange unsicher. Schließlich wurde ein Kompromiss mit der Opposition erzielt, die einer stark reduzierten Version des ursprünglichen Entwurfs zustimmte. Eine Vielzahl an im ursprünglichen Entwurf geplanten Maßnahmen, wie z.B. die Überführung der Steuerklassen 3 und 5 in das Faktorverfahren, wurden gestrichen.

Veranstungshinweise

Veranstung/Thema	Datum/Uhrzeit
Mobility Trends in 2025 – Vorstellung der Ergebnisse unserer aktuellen Mobility-Surveys (zusammen mit Sterling Lexicon)	Donnerstag, 03.04.2025 10:00–10:45 Uhr
„Multistate Worker“ im Fokus der Behörden: Wie sie rechtssicher planen können	Dienstag, 06.05.2025 10:00–10:45 Uhr
EU Pay Transparency Directive: Wie sich Unternehmen bereits heute auf die Gesetzeslage vorbereiten können	Dienstag, 20.05.2025 10:00–10:45 Uhr

Weitere Informationen und Anmelde links finden Sie rechtzeitig 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 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 457.000 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.