

# Global Mobility Services Newsletter

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

September 2020



## **Internationale Matrixstrukturen: Chance und Risiko durch die „Neue Normalität“**

Die voranschreitende Globalisierung und weit fortgeschrittenen virtuellen Kollaborationsmöglichkeiten über Landesgrenzen hinweg machen es sehr einfach, mit nahezu jedem Menschen auf der Welt in Echtzeit zu kommunizieren. Im Sinne der „[Work anywhere, together](#)“-Idee rückt der Wunsch nach ortsunabhängiger und flexibler Gestaltung des Arbeitsalltags immer mehr in den Fokus. Aus betriebswirtschaftlicher Sicht kann die Arbeitswelt davon immens profitieren. Gleichzeitig birgt das Konzept jedoch auch unbedachte Compliance-Risiken. Sogenannte Matrixstrukturen können durch die Verschiebung des vertraglichen Arbeitsortes und des tatsächlichen Ortes der Arbeitsausführung unbemerkt entstehen und ein Unternehmen damit vor ertrag- und lohnsteuerliche Herausforderungen stellen.

Grundsätzlich versteht man unter Matrixorganisationen Konzernstrukturen, bei denen die betriebswirtschaftliche Organisation des Konzerns von der rechtlichen Struktur abweicht. Diese Art der Konzernstrukturierung bietet bei bewusster Implementierung den Vorteil einer gesteigerten Flexibilität zwischen den einzelnen Zu-

ständigkeiten und Verantwortlichkeiten. Leitungsfunktionen können dadurch entlastet werden. Bei unbewusstem, schleichendem Übergang von herkömmlichen Konzernstrukturen zu Matrixorganisationen können jedoch die zuvor genannten Compliance-Risiken entstehen.

Leicht identifizieren lässt sich eine Matrixstruktur, sobald vermehrt internationale Funktionen im Konzern implementiert sind. Dabei handelt es sich um Arbeitnehmer, welche in einem arbeitsrechtlichen Vertragsverhältnis mit einer Konzerngesellschaft stehen, ihre tatsächliche Arbeitsleistung jedoch (teilweise) für eine oder mehrere andere Konzerngesellschaften erbringen. Nicht selten erhalten/erteilen jene Arbeitnehmer auch Weisungen von/an Arbeitnehmer(n), welche vertraglich nicht in derselben Gesellschaft beschäftigt sind. Solche etwas verwirrenden Weisungsbeziehungen bestehen in großen Konzernen oftmals auch über Landesgrenzen hinweg und ergeben die sogenannte „Mehrliichtigkeit“. Diese entsteht aufgrund einer gleichzeitig vorliegenden rechtlich begründeten Berichtslinie (*solid line*) zum Vertragsarbeitgeber (disziplinarischer Vorgesetzter) und fachlichen Berichtslinien (*dotted line*) beispielsweise zu verschiedenen Projektmanagern. Vorgesetzter und Projektmanager

## Inhalt

[Internationale Matrixstrukturen: Chance und Risiko durch die „Neue Normalität“](#)

[Auswirkungen der Covid-19 Pandemie bei Tätigkeit im Sinne des Ausländstätigkeitserlasses \(ATE\)](#)

[Nachweis der Besteuerung durch Arbeitgeberbescheinigung – FG Münster vom 17. April 2020 \(1 K 1035/11 E\); § 50d Abs. 8 EStG](#)

[DBA Niederlande – Änderungen für Organe von Kapitalgesellschaften](#)

[Sonderausgabenabzug für Altersvorsorgeaufwendungen bei steuerfreiem Arbeitslohn aus der Schweiz](#)

können dabei auch völlig unterschiedlichen, global verstreuten Gesellschaften des Konzerns zugeordnet sein. Aus jener Diskrepanz zwischen der disziplinarischen und fachlichen Berichtslinie lassen sich Mitarbeitergruppen mit globalen Rollen oder Mehrfachverantwortlichkeiten ableiten.

Globale Rollen sind beispielsweise des häufigeren in Konzernsteuerabteilungen zu finden. Die Mitarbeiter der Konzernsteuerabteilung sind dabei in der Regel nicht bei den jeweiligen Untergesellschaften angestellt, für welche sie aber fachlich tätig werden. Ihre disziplinarische Berichtslinie ist somit innerhalb der eigenen Gesellschaft, die fachliche Berichtslinie hingegen reicht grenzüberschreitend in die verschiedenen Untergesellschaften, da diese in steuerlichen Belangen an die Konzernsteuerabteilung berichten. Aber auch beispielsweise in den Bereichen Vertrieb, Einkauf oder Personal sind globale Rollen häufig anzutreffen.

Die Gruppe der Mehrfachverantwortlichkeiten hingegen zeichnet sich durch die disziplinarische Berichtslinie in andere Untergesellschaften aus. So beispielsweise im Falle eines CEO, der die Weisungsbefugnis über die Geschäftsführer aller Untergesellschaften hat. Diese Rolle setzt eine multiple Vertragsgestaltung voraus. Das heißt ein eigener Arbeitsvertrag wird pro Untergesellschaft geschlossen, da der CEO nicht nur fachlich, sondern auch disziplinarisch für die jeweiligen Untergesellschaften weisungsbefugt ist.

#### Compliance-Risiken der globalen Rollen und Mehrfachverantwortlichkeiten

Grundsätzlich bergen Matrixstrukturen das Risiko von Compliance-Verstößen in sehr vielen Bereichen, wie zum Beispiel Steuern inklusive Betriebsstätten und Verrechnungspreise, Sozialversicherung, Arbeitsrecht und Daten-

schutz. Im Folgenden sollen jedoch die beiden zuerst genannten Bereiche, Steuern und Betriebsstätten, näher beleuchtet werden.

Im Rahmen der korrekten Lohnversteuerung ist grundsätzlich der Arbeitgeber zum Lohnsteuerabzug verpflichtet. In grenzüberschreitenden Fällen dient als Basis zumeist der abkommensrechtliche Begriff des Arbeitgebers. Im Falle von Matrixstrukturen unterliegt der Arbeitgeberbegriff jedoch tieferen Interpretationsspielräumen und ist daher nicht so einfach zu identifizieren. Zwar bestehen entsprechende vertragliche Verhältnisse zwischen dem Arbeitnehmer und einer Gesellschaft, jedoch stellt dies nur den zivilrechtlichen Arbeitgeber dar. Neben der Arbeitgeberdefinition aus zivilrechtlicher Sicht kann die Definition des Arbeitgebers in bestimmten Fällen auch dann erfüllt sein, wenn ein wirtschaftliches Arbeitgeberverhältnis besteht. Hierbei spricht man vom sogenannten wirtschaftlichen Arbeitgeber-Konzept. Wird der Arbeitnehmer nun auch im Sitzstaat seines wirtschaftlichen Arbeitgebers tätig, kann es zu lohn- und einkommensteuerlichen Verpflichtungen in diesem Staat kommen.

#### Beispiel:

Herr A ist Angestellter der DE GmbH in Deutschland. Er ist zuständig für den Einkauf der Gruppe in ganz Europa. Unter anderem führt er ein Einkaufsteam in Österreich. Die Arbeitnehmer des österreichischen Teams sind zivilrechtlich bei der AT Ges.m.b.H. in Österreich angestellt. Dort haben sie keinen Vorgesetzten und sind kaum in die österreichische Gesellschaft integriert. Die disziplinarische und fachliche Führung erfolgt ausschließlich durch A. Die österreichischen Teammitglieder reisen auch häufig zu Meetings nach Deutschland. Die österreichischen Arbeitnehmer könnten insofern in die DE GmbH integriert sein. Die DE GmbH könnte als

wirtschaftlicher Arbeitgeber gelten. Der Arbeitslohn, der auf deutsche Arbeitstage entfällt, wäre in diesem Fall in Deutschland zu versteuern.

Neben dem Risiko der Verlagerung des Besteuerungsrechts auf den Arbeitslohn in einen anderen Staat besteht bei Matrixorganisationen auch das Risiko der ungewollten Begründung von Betriebsstätten. So können ungeplant sogenannte „Vertreter-Betriebsstätten“ oder „Geschäftsführer-Betriebsstätten“ entstehen. Dies kann deutlich weitreichendere Folgen als „nur“ den Wechsel des Besteuerungsrechts nach sich ziehen. Vielmehr kann die Begründung einer Betriebsstätte neben Lohnsteuerabführungsverpflichtungen zu Umsatzsteuer-, Körperschaftsteuer- und Gewerbesteuerpflichten führen. Hierbei sind insbesondere auch verrechnungspreistechnische Überlegungen ausschlaggebend.

#### Beispiel:

Frau B ist Angestellte der DE GmbH in Deutschland. Sie ist zuständig für den Vertrieb der Gruppe in ganz Europa. Unter anderem führt sie ein Vertriebsteam in Italien. Die Arbeitnehmer des italienischen Teams sind zivilrechtlich bei der IT Sarl in Italien angestellt. Das Team in Italien verhandelt mit einem italienischen Key Account die Konditionen für einen Rahmenvertrag zwischen der DE GmbH und dem Key Account. Frau B unterzeichnet daraufhin für die DE GmbH den Rahmenvertrag mit dem Kunden. Die italienischen Mitarbeiter sind anschließend für den alltäglichen Kundenkontakt mit dem Key Account zuständig. Die DE GmbH kann in dieser Konstellation eine Vertreter-Betriebsstätte in Italien begründen. In diesem Fall müsste sie die Betriebsstätte in Italien registrieren, Steuererklärungen einreichen und die anteiligen Gewinne entsprechend in Italien versteuern.

## Fazit

Matrixstrukturen bieten aus betriebswirtschaftlicher Sicht viele Vorteile, da weltweit gestreute Kompetenzen besser genutzt und Verantwortlichkeiten flexibler verteilt werden können. Ein schnelles, agiles Handeln des Gesamtkonzerns wird gestärkt, da die verschiedenen Verknüpfungen auf gesellschaftsrechtlicher und fachlicher Ebene die oberste Leitung befähigen, auf wettbewerbsrelevante Aspekte schneller reagieren zu können. Bei guter Planung und klaren Definitionen von Zuständigkeiten und Verantwortlichkeiten lassen sich auch mögliche Compliance-Risiken minimieren. Ein Augenmerk ist jedoch immer auf die unbewusste, die Compliance gefährdende, Etablierung von Matrixorganisationen zu legen. Nicht zuletzt aufgrund des stetigen Wandels der Arbeitswelt sind grenzüberschreitende Verantwortlichkeiten und Zuständigkeiten regelmäßig zu überprüfen.

## Auswirkungen der Covid-19-Pandemie bei Tätigkeit im Sinne des Auslandstätigkeitserlasses (ATE)

Der Auslandstätigkeitserlass kann, in gleicher Weise wie ein Doppelbesteuerungsabkommen, bei Auslandseinsätzen von Arbeitnehmern zur Steuerfreiheit des Arbeitslohnes im Inland führen.

### Sinn und Zweck des ATE

Der ATE hat die Aufgabe, die deutsche Exportwirtschaft, insbesondere den Anlagenbau und die vorbereitende Beratungstätigkeit, besonders in Entwicklungsländern zu fördern. So sollen qualifizierte Arbeitskräfte für meist längerfristige Auslandseinsätze gewonnen werden. Deutsche Arbeitgeber sollen zudem durch die dort ausgeübten Arbeiten (zum Beispiel Montagetätigkeiten) nicht schlechter gestellt werden, als die im jeweiligen Land lokal ansässigen Arbeitgeber. Seine Wirkung entfaltet der ATE in den Fällen, in denen eine Tätigkeit in einem Staat ausgeübt

wird, mit dem kein Doppelbesteuerungsabkommen besteht (zum Beispiel Brasilien, Hongkong, Saudi-Arabien, Nigeria etc.).

### Anwendungsvoraussetzung des ATE – begünstigte Tätigkeit

Für die sachliche Anwendung des ATE muss der in Deutschland unbeschränkt steuerpflichtige Arbeitnehmer im Rahmen des inländischen Dienstverhältnisses mit seinem Arbeitgeber eine begünstigte Tätigkeit im Sinne des Abschnittes I. des ATE ausüben. Dazu zählen insbesondere die Tätigkeit im Zusammenhang mit der Aufstellung oder Instandhaltung von Wirtschaftsgütern, dem Aufsuchen oder der Gewinnung von Bodenschätzen oder der Entwicklungshilfe. Begünstigt ist auch die Beratung zu solchen Projekten.

### Anwendungsvoraussetzung des ATE - Mindestfrist von drei Monaten

Sofern es sich bei der Tätigkeit des Arbeitnehmers um eine begünstigte Tätigkeit nach dem ATE handelt, muss zudem eine zeitliche Voraussetzung erfüllt werden. So muss die begünstigte Tätigkeit mindestens drei Monate ununterbrochen in einem Staat ausgeübt werden, mit dem kein DBA besteht. Die Tätigkeit ist nicht projekt- oder länderbezogen. Auch kommt es nicht auf das Veranlagungs- oder Wirtschaftsjahr an. Tätigkeiten in verschiedenen Ländern an mehreren begünstigten Objekten können zusammenge-rechnet werden. Eine Rückkehr in das Inland, oder ein Aufenthalt in einem DBA-Staat von bis zu zehn vollen Kalendertagen innerhalb der Dreimonatsfrist gilt nicht als Unterbrechung der Auslandstätigkeit. Zudem sind Unterbrechungen aufgrund von Krankheit oder Urlaub generell unschädlich.

Mit Blick auf die Covid-19-Pandemie stellt sich nunmehr jedoch die Frage, inwieweit sich eine Unterbrechung der Tätigkeit bzw. eine Fortführung dieser im Inland auf

das Erfordernis der dreimonatigen, ununterbrochenen Tätigkeit im Ausland auswirkt. In diesem Zusammenhang hat sich das Bundesfinanzministerium (BMF) in seinem Schreiben FAQ Corona (Steuern) vom 29. Juni 2020 geäußert.

### Beurteilung durch das BMF

In dem Schreiben wurde vom BMF eine klare Unterscheidung zwischen der vorzeitigen Beendigung der Tätigkeit und der Fortführung der begünstigten Tätigkeit im Inland getroffen.

### Unterbrechung/Beendigung der Tätigkeit

Eine nach ATE begünstigte und für mindestens drei Monate geplante Tätigkeit, die aufgrund der Pandemie unterbrochen oder gänzlich beendet wurde, bleibt gemäß BMF-Schreiben steuerfrei, auch wenn der Auslandseinsatz hierdurch weniger als drei Monate andauerte. Für die bis zur Beendigung/Unterbrechung der Auslandstätigkeit gezahlte Vergütung gilt somit weiterhin eine Steuerfreiheit im Inland.

### Fortsetzung der Tätigkeit im Inland

Wird die Tätigkeit hingegen aufgrund der Pandemie im Inland fortgesetzt, ist der hierauf entfallende Arbeitslohn nicht steuerfrei nach ATE.

Anders als nach den Konsultationsvereinbarungen mit den Nachbarländern Deutschlands, führt das Covid-19-bedingte Arbeiten im Heimatland im Falle der Anwendung des ATE zu einer von der bisherigen Besteuerung abweichenden Handhabung.

### Fazit

Sofern eine nach ATE begünstigte Tätigkeit ausgeübt wurde und diese aufgrund von Covid-19 nicht fortgeführt werden kann, gilt es, die steuerlichen Auswirkungen mit dem Mitarbeiter zu klären. Sofern die Vergütungsfindung unter der Annahme stattgefunden hat, dass

eine Steuer in Deutschland nicht entsteht, wird möglicherweise ein Ausgleich an den Mitarbeiter zu diskutieren sein.

Ferner ist die Aussage des BMF zum ATE ein Indiz für den Umgang mit DBA ohne Konsultationsvereinbarung zur Abmilderung der steuerlichen Auswirkungen aus der Corona-Krise. Konsultationsvereinbarungen bestehen aktuell nur im Verhältnis zu Luxemburg, den Niederlanden, der Schweiz, Belgien, Frankreich und Österreich. Mitarbeiter, die eigentlich in einem anderen DBA-Staat eingesetzt wären, aktuell jedoch Covid-19-bedingt nach Deutschland zurückgekehrt sind, müssen mit einer deutschen Steuerpflicht der Einkünfte für die im Inland ausgeübte Tätigkeit rechnen.

### **Nachweis der Besteuerung durch Arbeitgeberbescheinigung – FG Münster vom 17. April 2020 (1 K 1035/11 E); § 50d Abs. 8 EStG**

Gemäß § 50d Abs. 8 EStG ist die Steuerfreistellung von Arbeitslohn nach einem Doppelbesteuerungsabkommen (DBA) bei unbeschränkt Steuerpflichtigen an einen Nachweis der ordnungsgemäßen Versteuerung im Ausland geknüpft. Grundsätzlich ist dieser Nachweis durch Vorlage des ausländischen Steuerbescheides und eines entsprechenden Zahlungsnachweises zu führen. Dies stellt sich in der Praxis mitunter als schwierig dar, insbesondere wenn im Ausland kein Steuerbescheid erlassen wird. Hier kann eine Entscheidung des Finanzgerichts Münster vom 17. April 2020 Erleichterung bringen (Az. 1 K 1035/11 E). Das Gericht hat entschieden, dass als Nachweis der Besteuerung auch eine Bescheinigung des Arbeitgebers ausreichen kann. Bemerkenswert ist zudem die Einschätzung des Gerichts, dass es für die Anwendung von § 50d Abs. 8 EStG allein darauf ankomme, ob der Steuerpflichtige für den ausländischen Arbeitslohn

im Ausland Steuern gezahlt habe. Irrelevant sei dagegen die Höhe der gezahlten Steuern und ob die nach dem ausländischen Steuerrecht zutreffenden Steuern gezahlt wurden.

#### **Sachverhalt**

Im Streitfall war ein Arbeitnehmer im Jahr 2008 an 241 Tagen für seinen deutschen Arbeitgeber in Indien tätig. Sein deutscher Wohnsitz bestand fort, sodass weiterhin eine unbeschränkte Steuerpflicht gegeben war. Da sich der Arbeitnehmer an mehr als 183 Tagen in Indien aufgehalten hatte, war der Arbeitslohn, der auf die Tätigkeit in Indien entfiel, nach dem DBA Deutschland/Indien von der deutschen Besteuerung freizustellen. Das Finanzamt lehnte die Freistellung jedoch ab, da der Steuerpflichtige weder seine Anwesenheitstage in Indien noch die Versteuerung der Einkünfte in Indien nachgewiesen hatte.

In Indien hatte der Steuerpflichtige keine Einkommensteuererklärung für das betreffende Steuerjahr abgegeben, da die dafür erforderliche Steuernummer (sogenannte "PAN") nicht vorlag. Dementsprechend konnte er keinen Steuerbescheid aus Indien vorlegen.

Im Rahmen des Klageverfahrens sah das Finanzgericht Münster die Voraussetzungen für die Steuerfreistellung dennoch als gegeben an. Der Steuerpflichtige legte hierfür eine Bescheinigung des indischen Steuerberaters seines Arbeitgebers vor. Diese enthielt unter anderem die Namen verschiedener Arbeitnehmer, deren Aufenthaltszeitraum in Indien, den Bruttoarbeitslohn sowie die Höhe der zu zahlenden indischen Lohnsteuern. Weiterhin wurden Zahlungsbelege im Namen des Arbeitgebers über die Gesamtsumme der indischen Lohnsteuer vorgelegt. Der Arbeitgeber erstellte hierzu eine Bescheinigung, dass sich diese Zahlungsbelege und die darin belegten Zahlungen auf die

mithilfe der Auflistung ermittelten und demzufolge zu zahlenden Steuern beziehen.

Nach Ansicht des Steuerpflichtigen hatte die in Indien abgeführte Lohnsteuer abgeltende Wirkung, weil aufgrund der fehlenden "PAN" und der zwischenzeitlich eingetretenen Verjährung in Indien keine Steuerveranlagung mehr durchgeführt werden konnte. Es handele sich somit bei der gezahlten Lohnsteuer um die finale Steuer.

Das Finanzgericht Münster sah das ebenso: Es entschied, dass die Voraussetzungen des § 50d Abs. 8 EStG erfüllt waren. Der auf Indien entfallende Arbeitslohn des Steuerpflichtigen sei von der deutschen Besteuerung freizustellen und lediglich dem Progressionsvorbehalt zu unterwerfen.

#### **Begründung**

Das Gericht begründete seine Entscheidung wie folgt: Der Kläger habe nachgewiesen, dass sein Arbeitslohn in Indien dem Lohnsteuerabzug unterworfen wurde. Dies ergebe sich aus der Auflistung des indischen Steuerberaters, den vorgelegten Zahlungsbelegen und den erläuternden Bescheinigungen des Arbeitgebers. Es bestünden keinerlei Anhaltspunkte dafür, dass der Kläger die abgeführte Lohnsteuer im Rahmen einer Jahresveranlagung erstattet bekommen habe. Eine solche Veranlagung sei in Indien nicht durchgeführt worden und habe auch nicht durchgeführt werden können, da der Kläger nicht über die erforderliche "PAN" verfügt habe. In einem solchen Fall könne die Besteuerung im Ausland durch eine entsprechende Bescheinigung des Arbeitgebers über den Steuerabzug nachgewiesen werden. Auch die Verpflichtung, in Indien eine Steuererklärung abzugeben, ließe die inländische Freistellung des Arbeitslohns nicht entfallen, weil tatsächlich eine indische Besteuerung stattgefunden habe. Entscheidend sei lediglich, dass der

Arbeitslohn überhaupt besteuert wurde. Ob Steuern in zutreffender Höhe oder Art gezahlt wurden, sei hingegen nicht von Bedeutung.

### Fazit

Das rechtskräftige Urteil des Finanzgerichts Münster kann in vergleichbaren Fällen von Bedeutung sein, in denen die freizustellenden Einkünfte im Ausland zwar versteuert wurden, sich der Nachweis der Besteuerung gemäß § 50d Abs. 8 EStG aber als schwierig gestaltet, weil die ausländische Steuer nicht in zutreffender Höhe oder nicht nach dem vorgesehenen Verfahren abgeführt werden konnte.

### DBA Niederlande – Änderungen für Organe von Kapitalgesellschaften

Die Besteuerung von geschäftsführenden Organen fällt regelmäßig in den Anwendungsbereich des Art. 15 des Abkommens zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen zwischen Deutschland und den Niederlanden (DBA-NL), wenn Ansässigkeitsstaat des Organs und Sitzstaat der Gesellschaft auseinanderfallen.

Ist eine in den Niederlanden ansässige Person für eine in Deutschland ansässige Kapitalgesellschaft als Geschäftsführer oder Vorstand bestellt, werden die Vergütungen für die Tätigkeit als geschäftsführendes Organ im Ansässigkeitsstaat der Gesellschaft der Besteuerung unterworfen - ungeachtet des Ortes der Ausübung der Tätigkeit - soweit diese im Interesse der Gesellschaft erfolgt.

Um eine Doppelbesteuerung zu vermeiden, wird gemäß Artikel 22 Abs. 2 Buchstabe c in Verbindung mit Artikel 15 Abs. 1 und Abs. 2 DBA-NL, die in Deutschland festgesetzte und gezahlte Steuer, auf die niederländische Steuer angerechnet. Deutschland und die Niederlande vermeiden somit eine

Doppelbelastung gleichermaßen durch die Anrechnungsmethode.

Unter bestimmten Voraussetzungen - über einen Ausführungsbeschluss - besteht jedoch aktuell in den Niederlanden die Möglichkeit der Anwendung der Freistellungsmethode unter Progressionsvorbehalt. Die in Deutschland steuerpflichtige Vergütung wird danach von der Besteuerung in den Niederlanden ausgenommen und lediglich bei der Ermittlung des Steuersatzes für mögliche weitere, in den Niederlanden steuerpflichtige Einkünfte, berücksichtigt. Das geschäftsführende Organ wird daher aktuell häufig auf Basis des geringeren deutschen Steuerniveaus besteuert. Bei einem beispielhaften Jahresbruttogehalt von 250.000 Euro erfolgt die Besteuerung in Deutschland bis zum Grenzsteuersatz von 42 Prozent (exklusive Solidaritätszuschlag und ggf. Kirchensteuer) und nicht, wie in den Niederlanden bis zum dortigen Spitzensteuersatz von 49,5 Prozent.

Die Unterschiede zwischen dem Besteuervorgehen auf nationaler und internationaler Ebene haben zur Folge, dass der Arbeitslohn von Organen deutscher Kapitalgesellschaften grundsätzlich einer niedrigeren Besteuerung unterliegt, als der Arbeitslohn von Organen niederländischer Kapitalgesellschaften.

### Hintergrund der bisherigen Anwendung des Progressionsvorbehaltes in den Niederlanden

In den meisten Abkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung mit den Niederlanden ist regelmäßig die Anrechnungsmethode vereinbart.

Die Anrechnung ist auf die Höhe der niederländischen Steuer bezogen auf die Vergütung für die Organstellung beschränkt. Dies kann im Ergebnis, wie schon beispielhaft ausgeführt, zu einem Steuer-

nachteil führen, da die Niederlande einen zusätzlichen Betrag bis zur Höhe des niederländischen Einkommensteuerniveaus erheben. Beträgt beispielsweise die ausländische Steuer auf das Geschäftsführergehalt 50.000 Euro und die niederländische Steuer 55.000 Euro, ist die Differenz von 5.000 Euro in den Niederlanden zusätzlich abzuführen. Um diese nachteiligen Folgen für Länder mit einem niedrigeren Steuersatz/-niveau zu vermeiden, wurde in den Niederlanden vor einigen Jahren ein Erlass (Beschluss vom 18. Juli 2008) veröffentlicht, wonach grundsätzlich das Geschäftsführergehalt ausländischer Gesellschaften von der niederländischen Besteuerung befreit wird, sofern

- a) der Arbeitslohn im (niedriger besteuerten) Ausland der Besteuerung unterworfen wird und
- b) die Gehälter im Ansässigkeitsstaat der Gesellschaft nicht begünstigt besteuert werden.

### Vorgesehene Änderungen durch das niederländische Finanzministerium

Zur Vermeidung der unterschiedlichen Besteuerungspolitik von Vorstands- und Geschäftsführergehältern, hat das niederländische Finanzministerium im Mai 2020 ein Memorandum veröffentlicht, welches das vorherige Memorandum und somit die bisherige Steuerfreistellung, vermutlich zum 1. Januar 2021, ablösen soll.

Die Freistellungsmethode soll zukünftig durch die Anrechnungsmethode vollständig abgelöst werden. Dadurch soll die unterschiedliche Steuerbelastung auf Vorstands- und Geschäftsführergehältern von in den Niederlanden ansässigen Gesellschaften und ausländischen Gesellschaften beseitigt werden. Die Einkommensteuerschuld eines Vorstands-/Geschäftsführers wird

somit auf Grund eines meist höheren niederländischen Steuersatzes, wieder ansteigen.

### Auswirkungen auf den Bereich Global Mobility

In Zukunft wird die geänderte Rechtslage die betroffenen Unternehmen vor neue finanzielle Herausforderungen in Gestalt zusätzlicher Steuerbelastungen mobiler agierender und in den Niederlanden ansässiger Vorstände/Geschäftsführer stellen. Dies ist jedoch nicht der Fall, wenn sich die Anwendung der Freistellungsmethode aus dem jeweiligen Steuerabkommen selbst ergibt, wie beispielsweise nach dem Doppelbesteuerungsabkommen zwischen den Niederlanden und Luxemburg.

Der Anwendung der Anrechnungsmethode können im Einzelfall strukturelle Veränderungen der persönlichen oder beruflichen Umstände entgegenstehen. In Betracht kommen zum Beispiel eine Verlagerung der persönlichen Ansässigkeit des Vorstands/Geschäftsführers oder die Fortsetzung der Tätigkeit mit vergleichbaren Kompetenzen unter Aufgabe der formalen Organstellung nebst Eintragung in das Handelsregister. In der Praxis kommen diese Erwägungen jedoch regelmäßig aufgrund der damit einhergehenden tiefgreifenden Veränderungen kaum in Betracht.

### Sonderausgabenabzug für Altersvorsorgeaufwendungen bei steuerfreiem Arbeitslohn aus der Schweiz

Als Sonderausgaben abzugsfähig sind regelmäßig Beiträge zu gesetzlichen Rentenversicherungen (§ 10 Abs. 1 Nr. 2 Buchstabe a EStG). Voraussetzung für den Sonderausgabenabzug ist, dass die begünstigten Aufwendungen nicht im unmittelbaren wirtschaftlichen Zusammenhang mit steuerfreien Einnahmen stehen. Dies ist grundsätzlich anzunehmen, wenn

die Einnahmen und Aufwendungen durch dasselbe Ereignis veranlasst sind. Ein solcher Zusammenhang ist unter anderem gegeben, wenn ein Steuerpflichtiger steuerfreie Einnahmen erzielt und diese gleichzeitig Pflichtbeiträge an einen Sozialversicherungsträger auslösen. Unterstellt wird dabei, dass eine Minderung der Leistungsfähigkeit bereits durch die Steuerfreiheit aufgefangen wird, eine doppelte steuerliche Begünstigung soll somit ausgeschlossen werden.

Im Zusammenhang mit internationalen Arbeitnehmerentsendungen kommt diese Regelung unter anderem dann zum Tragen, wenn abzugsfähige Vorsorgeaufwendungen auf Einnahmen beruhen, die im Inland aufgrund eines Doppelbesteuerungsabkommens steuerfrei gestellt werden. Eine Ausnahme bilden gesetzliche Rentenversicherungsbeiträge, die im Zusammenhang mit innerhalb der EU/des EWR erzieltm Arbeitslohn stehen. Diese dürfen auch dann als Sonderausgaben abgezogen werden, wenn sie zwar im Zusammenhang mit steuerfreien Einnahmen stehen, aber im EU/EWR-Tätigkeitsstaat steuerlich nicht abzugsfähig sind.

Konstellationen außerhalb der EU/des EWR waren bislang höchstrichterlich noch nicht entschieden. Hierzu ist nun ein Urteil des BFH (BFH vom 5. November 2019, Az. X R 23/17) ergangen, das sich mit der Frage befasst hat, wie mit Vorsorgeaufwendungen bei Einsätzen in der Schweiz umzugehen ist. Im Streitfall verstieß das Verbot des Sonderausgabenabzuges für Altersvorsorgeaufwendungen, die im unmittelbaren wirtschaftlichen Zusammenhang mit in der Schweiz erzielten und im Inland steuerlich freigestellten Einnahmen aus nichtselbstständiger Arbeit standen, gegen die durch das Freizügigkeitsabkommen (FZA) gewährleisteten Grundsätze der Arbeitnehmerfreizügigkeit und

Gleichbehandlung.

### Sachverhalt

Der im Inland wohnhafte Kläger erzielte Einkünfte aus nichtselbstständiger Tätigkeit und unterlag der inländischen gesetzlichen Rentenversicherungspflicht. Während des Streitjahres war der Kläger von seinem ebenfalls im Inland ansässigen Arbeitgeber überwiegend in die Schweiz entsandt worden. Der während dieser Zeit erzielte Arbeitslohn wurde gemäß dem Abkommen zwischen der Bundesrepublik Deutschland und der Schweizerischen Eidgenossenschaft zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen (DBA) im Inland unter Progressionsvorbehalt freigestellt.

Die auf den inländischen Arbeitslohn entfallenden Beiträge zur gesetzlichen Rentenversicherung ließ das Finanzamt zum Sonderausgabenabzug zu. Hingegen wurde der Abzug hinsichtlich der auf den in der Schweiz erzielten Arbeitslohn entfallenden Beträge versagt. Als Begründung führte das Finanzamt an, dass die Beiträge in unmittelbarem wirtschaftlichen Zusammenhang mit steuerfreien Einnahmen stehen und unter das Abzugsverbot nach § 10 Abs. 2 S. 1 Nr. 1 EStG fallen. Die hiergegen gerichtete Klage wurde mit Urteil vom Finanzgericht abgewiesen (EFG 2017, 1078).

Im Revisionsverfahren bringt der Kläger vor, dass zwar der Wortlaut des Abzugsverbotes gemäß § 10 Abs. 2 S. 1 EStG erfüllt sei, jedoch nicht mit dem Konzept der nachgelagerten Besteuerung der Renteneinkünfte in Einklang zu bringen ist. Durch die Versagung des Abzugs der Vorsorgeaufwendungen werde er doppelt wirtschaftlich belastet, da zum einen der Sonderausgabenabzug nicht zugelassen wird und zum anderen die

Rentenbezüge einer nachgelagerten Besteuerung unterliegen. Ferner sei das Abzugsverbot vor dem Hintergrund der Entscheidung des EuGH in der Rechtssache vom 22. Juni 2017 – C-20/16 *Bechtel* nicht mit der Grundfreiheit der Arbeitnehmerfreizügigkeit und dem Gleichbehandlungsgebot aus Art. 9 Abs. 2 des Anhangs des FZA vereinbar.

#### Entscheidung des BFH vom 5. November 2019 – X R 23/17

Der BFH entschied im vorliegenden Fall zugunsten des Steuerpflichtigen. Hierbei führt der BFH aus, dass grundsätzlich die Rentenversicherungsbeiträge des Klägers dem Abzugsverbot des § 10 Abs. 2 S. 1 Nr. 1 EStG unterliegen. Allerdings verletze der Ausschluss des Sonderausgabenabzuges die Arbeitnehmerfreizügigkeit und Gleichbehandlung. Die in § 10 Abs. 2 S. 1 Nr. 1 Hs. 2 EStG enthaltene Rückausnahme vom Abzugsverbot gelte über ihren Wortlaut hinaus auch im Verhältnis zur Schweiz. Voraussetzungen hierfür sind, dass die Vorsorgeaufwendungen:

1. in unmittelbarem wirtschaftlichen Zusammenhang mit steuerfreien Einnahmen aus nicht-selbstständiger Tätigkeit aus einem Mitgliedstaat der EU/des EWR stehen,
2. diese Einnahmen nach dem Abkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung im Inland steuerfrei sind und
3. der Beschäftigungsstaat keinerlei steuerliche Berücksichtigung von Vorsorgeaufwendungen im Rahmen der Besteuerung zulässt.

Da der Kläger in Deutschland unbeschränkt steuerpflichtig war, habe Deutschland die Verpflichtung, die steuerlichen Vergünsti-

gungen aus persönlichen und familiären Aufwendungen (subjektives Nettoprinzip) zu berücksichtigen. Eine Ausnahme hiervon kann bei Erzielen des gesamten bzw. fast gesamten zu versteuernden Einkommens im Ausland vorliegen. Dies war jedoch hierbei nicht der Fall.

Das Rückausnahmegebot aus § 10 Abs. 2 S. 1 Nr. 1 Hs. 2 EStG für EU/EWR-Staaten sei auch auf die Schweiz anwendbar. Daher sei im zweiten Rechtsgang vom Finanzgericht zu prüfen, ob die Schweiz die Rentenversicherungsbeiträge steuermindernd berücksichtigt habe. Ob darüber hinaus eine weitere Ausweitung auf Drittstaatenkonstellationen abgeleitet werden kann, erscheint weiterhin fraglich. Soweit in diesen Fallkonstellationen Altersvorsorgeaufwendungen nicht als Sonderausgaben berücksichtigt werden dürften und zugleich eine spätere inländische Besteuerung der Alterseinkünfte erfolgen würde, läge hierin ein Verstoß gegen das subjektive Nettoprinzip vor, so zumindest das Finanzgericht Düsseldorf FG Düsseldorf vom 10. Juli 2018, Az. 10 K 1964/17 E).

#### Fazit

Das vorliegende Urteil stellt eine Ausweitung des Sonderausgabenabzuges für deutsche Altersvorsorgeaufwendungen für in die Schweiz entsandte Mitarbeiter dar. Somit sind - sofern die vorgenannten Voraussetzungen erfüllt sind - über den gesetzlichen Wortlaut hinaus auch Beiträge zum Sonderausgabenabzug begünstigt. Hinsichtlich (weiterer) Drittstaatenkonstellationen bleibt die Entwicklung jedoch abzuwarten.

## Ansprechpartner

KPMG AG  
Wirtschaftsprüfungsgesellschaft

Head of  
Global Mobility Services  
**Ija Ramirez**  
Partner  
T +49 211 475-7488  
[ijaramirez@kpmg.com](mailto:ijaramirez@kpmg.com)

COO  
Global Mobility Services  
**Ingo Todesco**  
Partner  
T +49 211 475 6242  
[itodesco@kpmg.com](mailto:itodesco@kpmg.com)

Global Mobility Services  
Berlin / Hamburg  
**Susanne Hartzke**  
Director  
T +49 30 2068-4669  
[shaerzke@kpmg.com](mailto:shaerzke@kpmg.com)

Frankfurt am Main  
**Heidi Mennen**  
Partner  
T +49 69 9587-1505  
[hmennen@kpmg.com](mailto:hmennen@kpmg.com)

Köln  
**Ute Otto**  
Partner  
T +49 221 2073-6373  
[uteotto@kpmg.com](mailto:uteotto@kpmg.com)

Düsseldorf  
**Stefanie Vogler**  
Partner  
T +49 211 475-7378  
[svogler@kpmg.com](mailto:svogler@kpmg.com)

Mannheim  
**Hauke Poethkow**  
Partner  
T +49 621 4267-305  
[hpoethkow@kpmg.com](mailto:hpoethkow@kpmg.com)

München  
**Dr. Tobias Preising**  
Partner  
T +49 89 9282-4009  
[tpreising@kpmg.com](mailto:tpreising@kpmg.com)

Stuttgart  
**Iris Degenhardt**  
Partner  
T +49 711 9060-41033  
[idegenhardt@kpmg.com](mailto:idegenhardt@kpmg.com)

Global Mobility Services  
Business Traveler Consulting  
**Sina Bischoff**  
Partner  
T +49 211 475-7712  
[sbischoff@kpmg.com](mailto:sbischoff@kpmg.com)

Global Mobility Services  
US Tax  
**Britta Rücker**  
Director  
T +49 69 9587-2165  
[brittaruecker@kpmg.com](mailto:brittaruecker@kpmg.com)

Global Mobility Services  
Social Security  
**Frank Seidel**  
Partner  
T +49 30 2068-4585  
[fseidel@kpmg.com](mailto:fseidel@kpmg.com)

Global Mobility Services  
Human Resources  
**Thomas Efke**  
Partner  
T +49 621 4267-629  
[tefkemann@kpmg.com](mailto:tefkemann@kpmg.com)

Global Mobility Services  
Global Compensation  
Management  
**Jochen Reinig**  
Partner  
T +49 621 4267-706  
[jreinig@kpmg.com](mailto:jreinig@kpmg.com)

Lohnsteuer Services  
**Heidi Mennen**  
Partner  
T +49 69 9587-1505  
[hmennen@kpmg.com](mailto:hmennen@kpmg.com)

KPMG Law Rechtsanwalts-  
gesellschaft mbH

Immigration/Arbeitsrecht  
**Dr. Thomas Wolf**  
Partner  
T +49 30 530199-300  
[twolf@kpmg-law.de](mailto:twolf@kpmg-law.de)

## Impressum

Herausgeber

KPMG AG  
Wirtschaftsprüfungsgesellschaft  
Klingelhöferstraße 18  
10785 Berlin

Redaktion

**Ingo Todesco (V. i. S. d. P.)**  
T +49 89 9282-4141  
T +49 211 475-6242  
[itodesco@kpmg.com](mailto:itodesco@kpmg.com)

Global Mobility Services  
Newsletter abonnieren  
Wenn Sie unseren Newsletter  
automatisch erhalten möchten,  
können Sie sich als Abonnent  
eintragen lassen:

[Newsletter abonnieren](#)



[www.kpmg.de](http://www.kpmg.de)  
[www.kpmg.de/socialmedia](http://www.kpmg.de/socialmedia)



Die enthaltenen Informationen sind allgemeiner Natur und nicht auf die spezielle Situation einer Einzelperson oder einer juristischen Person ausgerichtet. Obwohl wir uns bemühen, zuverlässige und aktuelle Informationen zu liefern, können wir nicht garantieren, dass diese Informationen so zutreffend sind wie zum Zeitpunkt ihres Eingangs oder dass sie auch in Zukunft so zutreffend sein werden. Niemand sollte aufgrund dieser Informationen handeln ohne geeigneten fachlichen Rat und ohne gründliche Analyse der betreffenden Situation. Unsere Leistungen erbringen wir vorbehaltlich der berufsrechtlichen Prüfung der Zuverlässigkeit in jedem Einzelfall.

© 2020 KPMG AG Wirtschaftsprüfungsgesellschaft, ein Mitglied des KPMG-Netzwerks unabhängiger Mitgliedsfirmen, die KPMG International Cooperative („KPMG International“), einer juristischen Person schweizerischen Rechts, angeschlossen sind. Alle Rechte vorbehalten.