

Global Mobility Services Newsletter

Aktuelle Themen und Fragestellungen rund um den internationalen Mitarbeiterereinsatz

Dezember 2021



Freistellungsanträge nach dem DBA

Für Zwecke der Lohnabrechnung mit Auslandsbezug sehen bestimmte Doppelbesteuerungsabkommen (DBA) eine Freistellung des Arbeitslohns, welche sich nicht auf eine Tätigkeit in Deutschland bezieht, nur auf Antrag vor. Der Arbeitgeber:in darf dann lediglich eine Freistellung vom Lohnsteuerabzug vornehmen, wenn eine entsprechende Freistellungsbescheinigung vom Betriebsstättenfinanzamt erteilt wurde. Der Antrag beim Betriebsstättenfinanzamt zur Freistellungsbescheinigung kann sowohl vom Arbeitgeber:in als auch vom Arbeitnehmer:in gestellt werden. Dieser ist spätestens bis Ablauf des Kalenderjahres, für das er gelten soll, fristgerecht zu stellen und als Beleg zum Lohnkonto mit abzulegen und aufzubewahren.

Ein Großteil der DBAs sehen hingegen eine antragsunabhängige Freistellung des Arbeitslohns von der deutschen Besteuerung vor. In diesen Fällen kann der Arbeitgeber:in den Lohnsteuerabzug auf den nach dem DBA freizustellenden Vergütungsanteil unterlassen, sobald die für die Freistellung im DBA genannten Tatbestandsvoraussetzungen erfüllt sind. Zu Dokumentationszwecken kann es jedoch durchaus auch in diesen

Fällen sinnvoll sein, eine Freistellungsbescheinigung zu beantragen, obwohl dies nicht zwingend gesetzlich vorgeschrieben ist.

Übersicht der antragsgebundenen DBAs:

Albanien, Algerien, Armenien, Aserbaidschan, Australien, Belarus, Bulgarien, China, Costa Rica, Frankreich, Georgien, Ghana, Großbritannien, Irland, Italien, Japan, Kroatien, Liechtenstein, Luxemburg, Mauritius, Mazedonien, Norwegen, Österreich, Philippinen, Polen, Schweden, Singapur, Slowenien, Syrien, Türkei, Turkmenistan, Ungarn, USA, Usbekistan, Vereinigte Arabische Emirate, Zypern

Prüfung der Steuerpflicht:

Zuerst ist das Besteuerungsrecht nach nationalem Steuerrecht zu prüfen. Hierbei ist zwischen beschränkter und unbeschränkter deutscher Steuerpflicht zu unterscheiden. Bei der beschränkten Steuerpflicht wird vorrangig auf die Besteuerung inländischer Einkünfte nach § 49 EStG abgestellt und bei der unbeschränkten Steuerpflicht greift das sogenannte Welteinkommensprinzip (§ 2 EStG). Bei beschränkter Steuerpflicht ist darüber hinaus ein besonderes Augenmerk auf Tätigkeiten als eingetragener Prokurist:in,

Inhalt

[Freistellungsanträge nach dem DBA](#)

[Private Veräußerungsgeschäfte – keine Besteuerung des auf das häusliche Arbeitszimmer entfallenden Veräußerungsgewinns](#)

[Abzugsverbot für Sonderausgaben, die im Zusammenhang mit steuerfreiem Arbeitslohn stehen](#)

[Die Grenzgänger in Betriebsvereinbarungen zum mobilen Arbeiten](#)

[Ansprechpartner:innen](#)

Geschäftsführer:innen oder als Vorstand/Vorständin einer inländischen Gesellschaft zu richten.

Sollte sich nach den nationalen Grundsätzen ein Besteuerungstatbestand für Deutschland ergeben, ist im zweiten Schritt zu prüfen, ob Deutschland seinen Besteuerungsanspruch nach dem jeweiligen Doppelbesteuerungsabkommen auch zugesprochen bekommt und durchsetzen darf.

Beispiele:

Die nachfolgenden Beispiele geben einen Überblick über denkbare Konstellationen unter Beachtung der antragsgebundenen DBA-Freistellungsbescheinigungen für die jeweilige Länderkonstellationen:

Sachverhalt 1:

Ein französischer Mitarbeiter:in wird zum 1. Februar 2021 von Frankreich nach Deutschland entsandt und zieht an diesem Tag zusammen mit seiner Familie nach Deutschland in eine Wohnung um. Durch die Begründung eines Wohnsitzes in Deutschland unterliegt der Mitarbeitende ab diesem Zeitpunkt der unbeschränkten Steuerpflicht. Demzufolge ist er grundsätzlich mit seinem Welteinkommen in Deutschland steuerpflichtig. Weiter verlagerte sich sein Mittelpunkt der Lebensinteressen nach Deutschland. Unstrittig ist, dass im vorliegenden Fall der deutsche Arbeitgeberbegriff erfüllt ist, sodass eine Lohnsteuereinbehaltungspflicht gegeben ist. Im Rahmen der Entsendung findet eine Weiterbelastung der Gehaltskosten zwischen den Gesellschaften statt. Die Weiterbelastung bezieht sich lediglich auf Gehaltskomponenten, welche der deutschen Tätigkeit zuzuordnen sind.

Der Mitarbeiter:in erhält im Mai 2021 Aktienoptionen, welche über die deutsche Gesellschaft an ihn ausgezahlt werden. Diese sind

teilweise seiner Tätigkeit vor Zugang nach Deutschland zuzuordnen.

Frage: Darf eine Versteuerung im Lohnsteuerabzugsverfahren für die anteiligen Aktienoptionen unterbleiben?

Nach den Vorschriften des deutschen Einkommensteuergesetzes (EStG) unterliegt der Mitarbeiter:in aufgrund seiner unbeschränkten Steuerpflicht mit seinem Welteinkommen der deutschen Besteuerung. Zu prüfen ist allerdings, ob die Besteuerung in Deutschland aufgrund der Regelungen eines DBA (hier zwischen Deutschland und Frankreich) eingeschränkt wird. Grundsätzlich werden Arbeitslohnzahlungen gemäß Art. 13 Abs. 1 DBA Deutschland-Frankreich im jeweiligen Tätigkeitsstaat besteuert. Dies gilt auch für geldwerte Vorteile aus der Ausübung von Aktienoptionen, wobei hierbei auf die Tätigkeit während des gesamten Erbringungszeitraumes von Gewährung bis zur erstmaligen Ausübbarkeit der Option abzustellen ist. Aufgrund des geschilderten Sachverhaltes lag die Tätigkeitsausübung teilweise in Frankreich, weshalb nach Art. 13 Abs. 1 DBA Deutschland-Frankreich eine Freistellung grundsätzlich in Betracht kommen kann. Hieran ändert sich auch nichts aufgrund der Rückfallklausel des Besteuerungsrechts an den Ansässigkeitsstaat (hier: Deutschland; Regelung Art. 13 Abs. 4 des DBA). Denn entsprechend der Sachverhaltschilderung werden von der aufnehmenden deutschen Konzerngesellschaft nur die auf Tätigkeiten in Deutschland entfallenden Gehaltskosten getragen, während Gehaltskosten, die auf die vorherige Tätigkeit in Frankreich entfallen, in Frankreich getragen werden. Für die Freistellung des auf französische Arbeitstage entfallenden Gewinns aus der Ausübung der Aktienoptionen im Lohnsteuerabzugsverfahren ist nach den Vorschriften des DBA Deutschland-

Frankreich eine konstitutive Freistellungsbescheinigung erforderlich. Der Anteil des geldwerten Vorteils aus der Ausübung der Aktienoptionen, welcher sich auf den Zeitraum vor seiner Entsendung nach Deutschland bezieht, kann von der Besteuerung in Deutschland freigestellt werden, sofern hierfür die entsprechende Freistellungsbescheinigung vom Betriebsstättenfinanzamt erteilt wurde. Der freigestellte Betrag ist in Zeile 16 a) der Lohnsteuerbescheinigung auszuweisen. Ohne konstitutive Freistellungsbescheinigung fällt auf die gesamten Vergütungsbestandteile Lohnsteuer in Deutschland an. Eine Freistellung kann dann aber im Rahmen der persönlichen Einkommensteuerveranlagung erfolgen, sofern der Nachweis der Versteuerung gemäß § 50d Abs. 8 EStG in Frankreich erbracht werden kann.

Sachverhalt 2:

Ein italienischer Mitarbeiter:in wird tageweise (sogenannte Business Traveller) in Deutschland für das deutsche Unternehmen und in Italien für das dortige Unternehmen tätig. Durch die Beibehaltung seines Wohnsitzes in Italien und der nur gelegentlichen Tätigkeitsausübung in Deutschland gilt er in Deutschland lediglich als beschränkt steuerpflichtig mit seinen inländischen Einkünften aus nicht-selbstständiger Arbeit im Sinne von § 49 Abs. 1 Nr. 4a EStG. Unstrittig ist, dass im vorliegenden Fall der deutsche Arbeitgeberbegriff erfüllt ist, da eine klare Trennung der Tätigkeitsausübung für die zwei involvierten Unternehmen vorliegt. Wenn der Mitarbeiter:in physisch in Deutschland tätig ist, wird er folglich für das deutsche Unternehmen tätig. Dementsprechend werden auch nur Gehaltsbestandteile, welche sich auf deutsche Arbeitstage beziehen, nach Deutschland weiterbelastet.

Frage: Darf eine Versteuerung im Lohnsteuerabzugsverfahren der

italienischen Arbeitstage unterbleiben?

Nach den Vorschriften des EStG unterliegen nur die anteilig auf die inländische Tätigkeit entfallenden Gehaltsbestandteile der deutschen Lohnsteuereinbehaltungspflicht. Da aufgrund des Sachverhaltes eine klare Trennung der Tätigkeitsausübung für Deutschland und Italien gegeben ist und nur der Teil der Personalkosten weiterbelastet wird, der auf die deutsche Tätigkeit entfällt, hat Deutschland kein Besteuerungsrecht für Gehaltskomponenten, die der Mitarbeiter:in für seine italienischen Arbeitstage von seinem italienischen Arbeitgeber:in erhält. Grundsätzlich sehen die Vorschriften des DBAs eine konstitutive Freistellungsbescheinigung vor. Da aber die auf die italienische Tätigkeit entfallenden Gehaltskomponenten schon nach den Regelungen des deutschen EStG nicht steuerbar sind, ist eine Freistellungsbescheinigung nicht erforderlich. Ein Ausweis in Zeile 16 a) der Lohnsteuerbescheinigung kann ebenso unterbleiben.

Sachverhalt 3:

Ein britischer Mitarbeiter:in wird nach Deutschland entsandt und unterliegt durch die Begründung eines deutschen Wohnsitzes der unbeschränkten Steuerpflicht in Deutschland. Da die Familie in Großbritannien verbleibt, liegt die Hauptansässigkeit und der Mittelpunkt der Lebensinteressen weiterhin in Großbritannien. In Deutschland geht der Mitarbeiter:in einer operativen Geschäftsführungstätigkeit nach. Unstrittig ist, dass im vorliegenden Fall der deutsche Arbeitgeberbegriff erfüllt ist, sodass eine Lohnsteuereinbehaltungspflicht gegeben ist. Im Rahmen der Entsendung findet eine Weiterbelastung der Gehaltsbestandteile zwischen den Gesellschaften statt. Durch Führen eines Reisekalenders durch den Mitarbeiter:in wurde ersichtlich, dass

dieser auch während seiner Entsendung Arbeitstage in Großbritannien ausübte.

Frage: Darf eine Versteuerung im Lohnsteuerabzugsverfahren für Arbeitstage in Großbritannien unterbleiben?

Nach den Vorschriften des deutschen EStG unterliegt der Mitarbeiter:in als unbeschränkt Steuerpflichtiger mit seinem Welt-einkommen der Besteuerung in Deutschland. Zu prüfen ist aber, ob das deutsche Besteuerungsrecht durch die Regelungen eines DBA (hier zwischen Deutschland und Großbritannien) eingeschränkt wird. Aufgrund des Verbleibs der Hauptansässigkeit und des Mittelpunktes der Lebensinteressen in Großbritannien, gilt der Mitarbeiter:in für DBA-Zwecke als in Großbritannien ansässig (Art. 4 Abs. 2 Buchst. a) DBA Deutschland-Großbritannien). Für die Zuweisung des Besteuerungsrechtes für die Einkünfte aus nichtselbstständiger Arbeit gilt gemäß Art. 14 Abs. 1 DBA Deutschland-Großbritannien, dass dieses grundsätzlich dem Ansässigkeitsstaat zugewiesen wird, außer die Tätigkeit wird physisch im anderen Staat ausgeübt. Folglich wird Großbritannien das Besteuerungsrecht für das anteilige Arbeitseinkommen, das auf Tätigkeitstage in Großbritannien entfällt, zugewiesen und Deutschland der Anteil des Arbeitseinkommens, der auf die Tätigkeit in Deutschland entfällt. Die Rückfallklausel des Art. 14 Abs. 2 des DBA ändert hieran nichts, da in Deutschland der (wirtschaftliche) Arbeitgeber des Mitarbeiters ansässig ist. Mangels Geschäftsführerregelung im vorliegenden DBA wird diese Regelung auch nicht „ausgehebelt“. Mithin kann eine Freistellung hinsichtlich der auf Arbeitstage in Großbritannien entfallenden Gehaltsbestandteile in Betracht kommen.

Auf in Deutschland ausgeübte Arbeitstage entfallende Vergütungen

unterliegen vollständig dem Lohnsteuereinbehalt durch den inländischen Arbeitgeber. Um im Lohnsteuerabzugsverfahren den anteilig auf britische Arbeitstage entfallenden Arbeitslohn freustellen zu können, ist nach dem DBA Deutschland-Großbritannien eine konstitutive Freistellungsbescheinigung erforderlich. Wurde eine entsprechende Freistellungsbescheinigung vom Betriebsstättenfinanzamt erteilt, kann der deutsche Lohnsteuerabzug auf den anteilig auf britische Arbeitstage entfallenden Arbeitslohn unterbleiben. Der freigestellte Arbeitslohn ist in Zeile 16 a) der Lohnsteuerbescheinigung auszuweisen. Ohne konstitutive Freistellungsbescheinigung fällt auf die gesamten Vergütungsbestandteile Lohnsteuer in Deutschland an. Eine Freistellung könnte jedoch im Rahmen der persönlichen Einkommensteuerveranlagung nachgeholt werden, sofern der Nachweis der Versteuerung gemäß § 50d Abs. 8 EStG in Großbritannien erbracht werden kann.

Fazit:

Für inländische Arbeitgeber:innen sind die deutschen Vorschriften und Regelungen zum Lohnsteuereinbehalt – insbesondere für international mobile Arbeitnehmer:innen – vielfältig und komplex. Um für Sachverhalte, in denen nach den Regelungen der jeweiligen DBAs Freistellungen von der deutschen Besteuerung und damit vom Lohnsteuereinbehalt möglich sind, Sicherheit zu erhalten, empfehlen wir die Stellung von Freistellungsanträgen. Und dies unabhängig davon, ob eine Pflicht hierfür besteht, da der Arbeitgeber:in für einen korrekten (dem Grunde und der Höhe nach) Lohnsteuereinbehalt in Haftung genommen werden kann, sofern er sich bei seiner Beurteilung geirrt hat. Benötigen Sie Unterstützung? Sprechen Sie uns gern an.

Private Veräußerungsgeschäfte – keine Besteuerung des auf das häusliche Arbeitszimmer entfallenden Veräußerungsgewinns

Während der Corona-Zeit ist das Homeoffice zum Alltag geworden. Firmen und Arbeitnehmer:innen mussten sich an die neue Situation anpassen. In vielen Fällen wurden die eigene Wohnung oder das eigene Haus plötzlich zum Arbeitsplatz. Arbeitnehmer:innen werden auch zukünftig mehr und mehr von zu Hause arbeiten. Insofern gewinnt die steuerliche Betrachtung eines häuslichen Arbeitszimmers immer größere Bedeutung.

Mit dem Arbeitszimmer sind aber nicht nur steuerliche Vorteile durch den Ansatz von Werbungskosten verknüpft. Tatsächlich gibt es auch bei der Veräußerung von Wohneigentum mit einem Arbeitszimmer einiges zu beachten.

Der Verkauf von Wohneigentum ist ein steuerpflichtiges privates Veräußerungsgeschäft, sofern sich das Objekt nicht schon zehn Jahre im Besitz des Steuerpflichtigen befindet oder nicht zu eigenen Wohnzwecken genutzt wurde. Bislang galt, dass ein fast ausschließlich beruflich genutztes Arbeitszimmer keine Nutzung zu eigenen Wohnzwecken darstellte. Daher war bei Veräußerung von Wohneigentum mit steuerlich als Werbungskosten bzw. Betriebsausgaben berücksichtigtem Arbeitszimmer, der anteilig auf das Arbeitszimmer entfallende Veräußerungsgewinn zu versteuern.

Ein Urteil des Finanzgerichts Baden-Württemberg vom 23. Juli 2019 (5 K 338/19) und die darauf bezogene vom Bundesfinanzhof abgelehnte Revision mit Datum 1. März 2021 (IX R 27/19) kommen jedoch zu einem anderen Schluss.

Sachverhalt:

Die Steuerpflichtige hatte Aufwendungen für ein Arbeitszimmer in

ihrer Eigentumswohnung als Werbungskosten aus nichtselbstständiger Tätigkeit geltend gemacht. Die Wohnung wurde nach nur fünf Jahren privater Nutzung verkauft. Somit war nach bisheriger Rechtsauffassung der anteilig auf das Arbeitszimmer entfallende Veräußerungsgewinn zu versteuern, da das Objekt nicht länger als zehn Jahre gehalten und nicht ausschließlich zu eigenen Wohnzwecken genutzt wurde.

Im Steuerbescheid des Jahres der Veräußerung der Wohnung erfasste das Finanzamt dementsprechend für das Arbeitszimmer einen Veräußerungsgewinn und setzte darauf Einkommensteuer fest.

Die Steuerpflichtige beantragte, den anteilig auf das Arbeitszimmer entfallenden Veräußerungsgewinn mit null Euro zu erfassen.

Der Bundesfinanzhof (BFH) bestätigte die Auffassung des Finanzgerichts Baden-Württemberg, das im vorinstanzlichen Verfahren bereits entschieden hatte, dass im vorliegenden Fall der anteilige Veräußerungsgewinn von der Besteuerung auszunehmen ist.

Der BFH begründete dabei seine Entscheidung wie folgt: In der Rechtsprechung wurde der Begriff „Nutzung zu eigenen Wohnzwecken“ stets sehr weit gefasst und ausgelegt. Ausreichend sei dafür, dass der Steuerpflichtige das Gebäude zumindest *auch* selbst – gemeinsam mit seinen Familienangehörigen – nutzt. Keine Nutzung zu eigenen Wohnzwecken liegt hingegen bei einer entgeltlichen oder unentgeltlichen Überlassung an Dritte vor, ohne die Wohnung zeitgleich selbst zu bewohnen. Eine Nutzung zu eigenen Wohnzwecken liegt beispielsweise auch dann vor, wenn der Steuerpflichtige eine Wohnung lediglich zeitweise bewohnt, sofern ihm die Wohnung dauerhaft zur eigenen Nutzung zu Verfügung steht (zum Beispiel als Zweitwohnung im

Rahmen einer doppelten Haushaltsführung).

Nach den Ausführungen des BFH umschreibt das Tatbestandsmerkmal "Nutzung zu eigenen Wohnzwecken" also eine auf Dauer angelegte Häuslichkeit, die eigene Gestaltung der Haushaltsführung, die auch bei der Betätigung in einem häuslichen Arbeitszimmer gegeben ist. Eine private Mitbenutzung des Arbeitszimmers kann nicht überprüft und daher nicht vollständig ausgeschlossen werden. Entsprechend versteht die Rechtsprechung den Typusbegriff des häuslichen Arbeitszimmers dahingehend, dass ein häusliches Arbeitszimmer bereits dann vorliegt, wenn der jeweilige Raum *nahezu* ausschließlich für betriebliche oder berufliche Zwecke genutzt wird. Ein häusliches Arbeitszimmer erfüllt somit schon allein nach seinem Begriff die Voraussetzung der „Nutzung zu eigenen Wohnzwecken“.

Unter Berücksichtigung der vorgenannten Kriterien liegt eine „Nutzung zu eigenen Wohnzwecken“ auch hinsichtlich des Arbeitszimmers in einer selbst bewohnten Eigentumswohnung vor. Der BFH stellte folglich fest, dass nach den vorgenannten Maßstäben die Steuerpflichtige die in Rede stehende Eigentumswohnung insgesamt – das heißt einschließlich des häuslichen Arbeitszimmers – zu eigenen Wohnzwecken genutzt hat. Aufgrund dessen war der anteilig auf das häusliche Arbeitszimmer entfallende Veräußerungsgewinn als nicht steuerbar, das heißt mit null Euro, im Steuerbescheid zu erfassen.

Fazit

Ein Einspruch gegen die Besteuerung des anteilig auf das häusliche Arbeitszimmer entfallenden Veräußerungsgewinns ist in allen noch offenen Fällen möglich. Falls ein Finanzamt einen solchen Veräußerungsgewinn im Steuerbescheid als steuerpflichtig erfasst, sollte

gegen diesen Steuerbescheid mit Verweis auf das oben genannte Urteil des Bundesfinanzhofes Einspruch eingelegt werden.

Ferner war es bisher mitunter sinnvoll, bei einer absehbaren Veräußerung von Wohneigentum innerhalb der Zehnjahresfrist auf den Werbungskostenabzug für die Nutzung eines häuslichen Arbeitszimmers bei Einkünften aus nicht-selbstständiger Tätigkeit zu verzichten. Diese Abwägung entfällt nun – zumindest bei Arbeitnehmern.

Abzugsverbot für Sonderausgaben, die im Zusammenhang mit steuerfreiem Arbeitslohn stehen

Sonderausgaben dürfen nicht in der Steuererklärung geltend gemacht werden, wenn diese in unmittelbarem wirtschaftlichem Zusammenhang mit steuerfreien Einnahmen stehen. Dies ergibt sich aus § 10 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 EStG.

Bei Arbeitnehmern:innen, die von Deutschland ins Ausland entsendet sind, kann diese Vorschrift eine Rolle spielen. Dies ist der Fall, wenn der deutsche Wohnsitz während der Entsendung beibehalten wird, der Mitarbeiter:in weiterhin Beiträge zur deutschen Sozialversicherung leistet, der Arbeitslohn jedoch in Deutschland steuerfrei ist. Die Steuerfreiheit des Arbeitslohns beruht in der Regel auf der Anwendung eines Doppelbesteuerungsabkommens zwischen Deutschland und dem Einsatzland. Diese Fallkonstellation führt grundsätzlich dazu, dass der Entsandte seine Vorsorgeaufwendungen nicht im Rahmen seiner deutschen Einkommensteuererklärung geltend machen kann.

Diese Regelung ist allerdings dann nicht anzuwenden, wenn die Vorsorgeaufwendungen in unmittelbarem wirtschaftlichem Zusammenhang mit Arbeitslohn stehen, der in einem Mitgliedsstaat der Europäi-

schen Union, in einem Vertragsstaat des Abkommens über den Europäischen Wirtschaftsraum oder in der Schweiz erzielt wurde. Weiterhin muss der Arbeitslohn nach einem Abkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung in Deutschland steuerfrei sein. Außerdem darf im Beschäftigungsstaat keine steuerliche Berücksichtigung der Vorsorgeaufwendungen zulässig sein (siehe BMF-Schreiben vom 19. November 2020, Az. IV C 3 – S 2221/14/100006:002). Nur wenn alle diese Voraussetzungen erfüllt sind, dann darf der Arbeitnehmer die Vorsorgeaufwendungen in der Einkommensteuererklärung als Sonderausgaben ansetzen.

Wird der Arbeitslohn jedoch nicht in einem der vorgenannten Staaten erzielt, sondern in einem sogenannten Drittstaat (zum Beispiel USA), dann bleibt es nach bisheriger Auffassung der Finanzverwaltung beim oben genannten Abzugsverbot.

Diese Rechtsauffassung wurde durch das Urteil des Finanzgerichts Hamburg vom 14. Juni 2021 (Az. 1 K 73/19) bestätigt. Jedoch hat das Finanzgericht die Revision gegen dieses Urteil beim Bundesfinanzhof zugelassen, weil diese Rechtsfrage von grundlegender Bedeutung ist. Das Revisionsverfahren ist unter dem Aktenzeichen IR 31/21 beim Bundesfinanzhof anhängig.

Praxishinweis: Steuerpflichtige sollten daher in diesen Fällen Einspruch gegen die entsprechenden Einkommensteuerbescheide einlegen und das Ruhen des Verfahrens nach § 363 Abgabenordnung (AO) beantragen. Wichtig für den Erfolg des Einspruchsverfahrens ist allerdings auch der Nachweis, dass im Einsatzland kein steuerlicher Abzug der Vorsorgeaufwendungen gewährt wird. Nach unserer Erfahrung führt dieser Punkt häufig zu zusätzlichen Diskussionen mit dem Finanzamt. Wir sind

gerne unter Einschaltung des internationalen KPMG-Netzwerks bereit, hier die notwendigen Unterlagen zu beschaffen bzw. zu klären, ob eine Geltendmachung im Einsatzland möglich ist.

Der Grenzgänger:in in Betriebsvereinbarungen zum mobilen Arbeiten

Viele Unternehmen haben in den letzten Monaten bestehende Vereinbarungen zum mobilen Arbeiten überarbeitet und an die neue Arbeitsrealität angepasst. Insbesondere wurde häufig die Möglichkeit für die Mitarbeiter ausgeweitet, mobiles Arbeiten von zuhause aus in Anspruch zu nehmen. Eine besondere Rolle in diesen Vereinbarungen stellen gerade bei grenznahen Unternehmen die Grenzgänger dar. Für den Arbeitgeber:in und den Arbeitnehmer:in kann eine ausgeweitete Homeoffice-Tätigkeit unmittelbare Folgen für die Versteuerung der Gehaltseinkünfte und auch für die Sozialversicherung haben. Insbesondere soll in diesem Beitrag das Augenmerk auf die Arbeitnehmer:in gelegt werden, die ihren Wohnsitz in Frankreich, Österreich oder der Schweiz haben und die Voraussetzungen des Grenzgänger-Status nach dem jeweiligen Doppelbesteuerungsabkommen erfüllen.

Die üblichen Regelungen der Doppelbesteuerungsabkommen (DBA) sehen vor, dass das Arbeitsentgelt grundsätzlich dort zu versteuern ist, wo die Tätigkeit ausgeübt wird. Abweichend davon sehen die Doppelbesteuerungsabkommen mit Frankreich, Österreich und Schweiz unter bestimmten Voraussetzungen eine Besteuerung der gesamten Gehaltseinkünfte im Wohnsitzstaat des Mitarbeiters vor.

Die Grenzgängerregelungen sind jeweils speziell ausgestaltet und daher im Einzelnen zu prüfen. Im Folgenden soll daher exemplarisch die Grenzgängerregelung des DBAs zwischen Deutschland

und Frankreich näher beleuchtet werden:

Sachverhalt

Ein französischer Mitarbeiter:in mit einer ständigen Wohnstätte in Frankreich hat mit einem deutschen Unternehmen einen Arbeitsvertrag geschlossen. Neben dem Wohnsitz befinden sich sowohl der Sitz des Unternehmens als auch der Arbeitsort in der definierten Grenzregion des DBAs zwischen Deutschland und Frankreich. Der Mitarbeiter:in pendelt üblicherweise arbeitstäglich nach Deutschland und kehrt entsprechend arbeitstäglich nach Frankreich zurück (sogenannte Grenzgänger im Sinne des Art 13 Abs. 5 DBA Deutschland / Frankreich).

Voraussetzungen sind grundsätzlich die Arbeit im Grenzgebiet eines Vertragsstaats, der Wohnsitz im Grenzgebiet des anderen Staats und die arbeitstägliche Rückkehr zum Wohnsitz. Eine Tätigkeit außerhalb der Grenzzone von bis zu 45 Arbeitstagen pro Jahr ist unschädlich. Fraglich ist jedoch, ob die Homeoffice-Tage in Frankreich schädlich für die Ermittlung der Nicht-Rückkehrertage sind. Da das DBA mit Frankreich speziell auf die Tätigkeit in der Grenzzone abstellt, ist die Tätigkeit im Homeoffice grundsätzlich unschädlich für die Ermittlung der Nicht-Rückkehrertage.

Die Voraussetzungen der Grenzgängereigenschaft wären weiterhin erfüllt, weshalb sich folglich auch keine Änderungen an der Besteuerung der Gehaltseinkünfte des Grenzgängers ergeben.

Hinweis: Die Erfüllung der Voraussetzung der Grenzgängereigenschaft bei einer Tätigkeit im Ansässigkeitsstaat belegenen Homeoffice ist für jedes DBA gesondert zu prüfen, da dies je nach Abkommen auch anders geregelt sein kann.

Der Knackpunkt liegt im vorgenannten Sachverhalt bei der sozialversicherungsrechtlichen Beurteilung. Die Sozialversicherung kennt keinen Grenzgängerstatus. Der Mitarbeiter:in zahlt aufgrund des Anstellungsvertrags und seiner physischen Tätigkeit in Deutschland grundsätzlich deutsche Sozialversicherungsbeiträge.

Übt der Mitarbeiter:in jedoch seine Tätigkeit regelmäßig wiederkehrend (Ein Tag pro Monat bzw. fünf Tage pro Quartal) im Homeoffice in Frankreich aus, ist er als sogenannter Multi-State-Worker“ zu qualifizieren. Das bedeutet, dass dies möglicherweise zu einer Änderung des anzuwendenden Sozialversicherungsrechts führt, da innerhalb der EU grundsätzlich nur das Sozialversicherungsrecht eines Staates Anwendung finden kann. In die Beurteilung ist dann einzubeziehen, ob der Mitarbeiter:in einen wesentlichen Teil der Tätigkeit (mindestens 25 Prozent) im Homeoffice ausübt. Eine Tätigkeit von mindestens 25 Prozent in Frankreich führt dazu, dass Sozialversicherungsbeiträge in Frankreich (und nicht mehr in Deutschland) fällig werden. Das bringt vielfältige Konsequenzen für den Arbeitgeber:in und den Mitarbeiter:in mit sich (wie zum Beispiel Registrierung als Arbeitgeber:in in Frankreich, höhere Sozialversicherungsbeiträge und somit höhere Kosten etc.).

Die EU-Kommission hat aufgrund der pandemischen Lage und den damit verbundenen Reisebeschränkungen jedoch folgende Regelung (vorerst gültig bis zum 31. Dezember 2021) getroffen: Bei einer vorübergehenden pandemiebedingten geänderten Arbeitszeitverteilung bedarf es keiner Neubestimmung des anwendbaren Sozialversicherungsrechtes. Die vom zuständigen Wohnortträger getroffene Entscheidung hat in diesen Fällen weiterhin Bestand.

Dies gilt selbst dann, wenn die Arbeitsleistung vorübergehend ausschließlich im Homeoffice ausgeübt wird. Ausgestellte A1-Bescheinigungen bleiben auch für diese Zeit gültig.

Der Wohnortträger muss nicht über die vorübergehende Veränderung der Arbeitszeit informiert werden.

Wir gehen davon aus, dass diese Regelung auch über dem 31. Dezember 2021 hinaus weiter gilt.

Fazit

Bei den Grenzpendlern:innen ohne klassischen Grenzgängerstatus gemäß DBA-Regelungen können sich gleichermaßen steuerliche und sozialversicherungsrechtliche Auswirkungen ergeben (beispielsweise der Verlust der Antragsmöglichkeit auf Veranlagung gemäß unbeschränkter Steuerpflicht in Deutschland für den Arbeitnehmer und/oder die Änderung des anzuwendenden Sozialversicherungsrechts).

Gerade die Mitarbeitergruppe der Grenzgänger benötigt mithin eine besondere Beurteilung. Wurden daher bereits Betriebsvereinbarungen für die Arbeit aus dem Homeoffice für Mitarbeiter:innen geschlossen oder sind diese geplant, empfehlen wir dringend, diese Mitarbeitergruppe gesondert zu prüfen und den Rahmen abzustimmen.

Einige oder alle der hier beschriebenen Leistungen sind möglicherweise für KPMG-Prüfungsmandanten und deren verbundenen Unternehmen unzulässig.

Ansprechpartner:innen

KPMG AG
Wirtschaftsprüfungsgesellschaft

Düsseldorf
Leiter Global Mobility Services
Ingo Todesco
Partner
T +49 211 475 6242
itodesco@kpmg.com

Berlin / Hamburg
Susanne Härzke
Partnerin
T +49 30 2068-4669
shaerzke@kpmg.com

Frankfurt am Main
Heidi Mennen
Partnerin
T +49 69 9587-1505
hmennen@kpmg.com

Köln
Ute Otto
Partnerin
T +49 221 2073-6373
uteotto@kpmg.com

Düsseldorf
Stefanie Vogler
Partnerin
T +49 211 475-7378
svogler@kpmg.com

Mannheim
Hauke Poethkow
Partner
T +49 621 4267-305
hpoethkow@kpmg.com

München
Dr. Tobias Preising
Partner
T +49 89 9282-4009
tpreising@kpmg.com

Stuttgart
Iris Degenhardt
Partnerin
T +49 711 9060-41033
idegenhardt@kpmg.com

München
Global Mobility Services
Business Traveler Consulting
Sina Estermaier
Partnerin
T +49 211 475-7712
sestermaier@kpmg.com

Frankfurt
Global Mobility Services
US Tax
Britta Rücker
Directorin
T +49 69 9587-2165
brittaruecker@kpmg.com

Berlin
Global Mobility Services
Social Security
Frank Seidel
Partner
T +49 30 2068-4585
fseidel@kpmg.com

Mannheim
Global Mobility Services
Human Resources
Thomas Efkemann
Partner
T +49 621 4267-629
mailto:tefkemann@kpmg.com

Mannheim
Global Mobility Services
Global Compensation
Management
Jochen Reinig
Partner
T +49 621 4267-706
jreinig@kpmg.com

Frankfurt
Lohnsteuer Services
Heidi Mennen
Partnerin
T +49 69 9587-1505
hmennen@kpmg.com

KPMG Law Rechtsanwalts-
gesellschaft mbH

Immigration/Arbeitsrecht
Dr. Thomas Wolf
Partner
T +49 30 530199-300
twolf@kpmg-law.de

Impressum

Herausgeber

KPMG AG
Wirtschaftsprüfungsgesellschaft
Klingelhöferstraße 18
10785 Berlin

Redaktion

Ingo Todesco (V. i. S. d. P.)
T +49 211 475 6242
itodesco@kpmg.com

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

[Newsletter abonnieren](#)

Alles wird ANDERS?

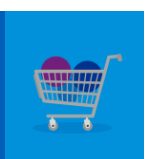
Die neue Normalität
managen. Mit Experten-
wissen von KPMG.

[Jetzt informieren](#)


KPMG Direct Services

Unser Online-Angebot für
Sie. Mit wenigen Klicks.
Direkt und einfach.

[Jetzt zum Webshop](#)



www.kpmg.de
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.

© 2021 KPMG AG Wirtschaftsprüfungsgesellschaft, eine Aktiengesellschaft nach deutschem Recht und ein Mitglied der globalen KPMG-Organisation unabhängiger Mitgliedsfirmen, die KPMG International Limited, einer Private English Company Limited by Guarantee, angeschlossen sind. Alle Rechte vorbehalten. Der Name KPMG und das Logo sind Marken, die die unabhängigen Mitgliedsfirmen der globalen KPMG-Organisation unter Lizenz verwenden.