

Global Mobility Services Newsletter

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

Juni 2022

Steuerliche Maßnahmen zur Unterstützung der vom Krieg in der Ukraine Geschädigten - Ergänzung

In der [Mai-Ausgabe](#) unseres GMS-Newsletters hatten wir Sie bereits über die steuerlichen Maßnahmen zur Unterstützung der vom Krieg in der Ukraine Geschädigten informiert. Grundlage dafür ist das Schreiben des Bundesministeriums der Finanzen vom 17. März 2022. Danach gelten insbesondere für Privatpersonen Erleichterungen bei der Nachweispflicht für steuerbegünstigte Zuwendungen sowie steuerliche Erleichterungen bei Arbeitslohnspenden.

Mit seinem Schreiben vom 7. Juni 2022 hat das BMF sein ursprüngliches Schreiben vom 17. März 2022 um einen Abschnitt "Unterstützung an Arbeitnehmer" ergänzt".

Dadurch können Beihilfen und Unterstützungsleistungen des Arbeitgebers an seine Mitarbeitenden, die durch den Krieg geschädigt wurden, nach R 3.11 LStR – Beihilfen und Unterstützungen, die wegen Hilfsbedürftigkeit gewährt werden, lohnsteuerfrei gestellt werden. Die Finanzverwaltung stellt somit klar, dass die Regelung der R 3.11 LStR auf Beihilfen und Unterstützungen, die vom Krieg in der Ukraine geschädigte Arbeitnehmer:innen von ihrem Arbeitgeber oder von dritter Seite erhalten, mit folgender Maßgabe anzuwenden sind, soweit diese dem Grunde nach dem Arbeitslohn zuzurechnen wären:

Inhalt

[Steuerliche Maßnahmen zur Unterstützung der vom Krieg in der Ukraine Geschädigten - Ergänzung](#)

Seite 1

[Wirtschaftlicher Arbeitgeber bei konzerninterner Arbeitnehmerentlohnung](#)

Seite 2

[Aktualisierung des Merkblatts zu internationalen Verständigungs- und Schiedsverfahren](#)

Seite 5

[Die Anwendung des § 7i EStG für erhöhte Absetzung bei Baudenkmalen](#)

Seite 5

[Auswirkungen des EuGH-Urteils zur spanischen Auslandsvermögensklärung Modelo 720](#)

Seite 7

[Anrechnung kambodschanischer Steuer nach § 34c Abs. 1 EStG](#)

Seite 8

[Anwendbares Sozialversicherungsrecht – Bezug zu anderen Mitgliedsstaaten und gleichzeitig zu Abkommensstaaten](#)

Seite 9

[Veranstaltungen/Schulungsangebot](#)

Seite 10

[Ansprechpartner:innen](#)

Seite 11

[Kontakt](#)

Seite 12

- die in R 3.11 Absatz 2 Satz 2 Nummer 1 bis 3 der Lohnsteuer-Richtlinien genannten Voraussetzungen brauchen nicht vorzuliegen,
- die Unterstützungen sind bis zu einem Betrag von 600 Euro je Kalenderjahr steuerfrei. Der 600 Euro übersteigende Betrag gehört nicht zum steuerpflichtigen Arbeitslohn, wenn unter Berücksichtigung der Einkommens- und Familienverhältnisse des Arbeitnehmers ein besonderer Notfall vorliegt. Im Allgemeinen kann bei einem Arbeitnehmer von einem besonderen Notfall ausgegangen werden, wenn er im Zusammenhang mit den Kriegsereignissen die Ukraine verlassen hat (Kriegsflüchtling) oder vergleichbar unmittelbar vom Krieg betroffen ist.

Auch Vorteile des Arbeitnehmers, die aus einer erstmalig nach Kriegsausbruch erfolgten

- Nutzungsüberlassung eines betrieblichen Kraftfahrzeugs an Arbeitnehmer:innen, deren privates Kraftfahrzeug durch die Kriegsereignisse nicht mehr verfügbar ist,
- Nutzungsüberlassung von Wohnungen oder von Unterkünften, wenn die von den Arbeitnehmer:innen bisher bewohnte Wohnungen oder Unterkünfte durch die Kriegshandlungen unbewohnbar geworden sind,
- Gewährung von unentgeltlicher Verpflegung an Arbeitnehmer:innen, soweit diese sich nicht selbst versorgen können, oder
- Nutzungsüberlassung anderer Sachen, wenn entsprechende Güter der Arbeitnehmer:innen durch die Kriegsereignisse nicht mehr verfügbar sind oder die Überlassung der Schadensbeseitigung dient,

resultieren, sind in die vorstehenden Regelungen einzubeziehen.

Vorteile aus der unentgeltlichen oder verbilligten Übereignung von gebrauchten Gegenständen zum Zweck der Ausstattung der Wohnung oder der Unterkunft der Arbeitnehmer:innen, die aufgrund der Kriegsereignisse die Ukraine verlassen haben, sind ebenfalls nicht dem Arbeitslohn der Arbeitnehmer:innen zuzurechnen.

Die steuerfreien Leistungen sind im Lohnkonto aufzuzeichnen (§ 4 Absatz 2 Nummer 4 Satz 1 LStDV). Auch zu dokumentieren ist, dass der die Leistung empfangende Mitarbeitende durch die Kriegshandlungen zu Schaden gekommen ist. Arbeitnehmer:innen haben dem Arbeitgeber die erforderlichen Angaben zur Glaubhaftmachung der Schadenshöhe sowie der wegen des Schadens erhaltenen bzw. zu erwartenden Entschädigung oder Zuwendung zur Verfügung zu stellen.

Die vorgenannten Grundsätze gelten bei Leistungen zur Unterstützung der Angehörigen des Arbeitnehmers entsprechend.

Fazit

Durch die ergänzenden Regelungen „Unterstützung an Arbeitnehmer“ stellt die Finanzverwaltung klar, dass Beihilfen und Unterstützungsleistungen des Arbeitgebers an seine Mitarbeitenden, die durch den Krieg in der Ukraine geschädigt wurden, unter Erfüllung der vorgenannten Nachweispflichten und Grenzen keinen steuerpflichtigen Arbeitslohn darstellen. Dies ist sehr zu begrüßen, da somit für die steuerliche Handhabung dieser Unterstützung Rechtssicherheit für die betroffenen Arbeitgeber geschaffen wurde.

Wirtschaftlicher Arbeitgeber bei konzerninterner Arbeitnehmerentsendung

Für Arbeitgeber stellt sich im Rahmen von internationalen Mitarbeiterentsendungen regelmäßig die Frage, ob und in welchem Staat eine Verpflichtung zum Einbehalt und zur Abführung von Lohnsteuern besteht.

Wird im Falle einer Verpflichtung die Lohnsteuer nicht in korrekter Weise einbehalten, kann dies zur Haftung des Arbeitgebers führen.

Als Arbeitgeber im Sinne des Lohnsteuerrechts und damit verpflichtet zum Lohnsteuerabzug gilt grundsätzlich das Unternehmen, dem der Arbeitnehmer die Leistung schuldet, unter dessen Leitung er tätig wird oder dessen Weisung er zu befolgen hat. Dies ist in der Regel aufgrund des Dienstvertrages der zivilrechtliche Arbeitgeber.

Nach § 38 Abs. 1 Satz 2 EStG in der vor dem 1. Januar 2020 geltenden Fassung gilt als inländischer Arbeitgeber in den Fällen einer Arbeitnehmerentsendung auch das aufnehmende Unternehmen, das den Arbeitslohn für die an das Unternehmen erbrachte Arbeitsleistung wirtschaftlich trägt. In der ab dem 1. Januar 2020 geltenden Fassung erweiterte der Gesetzgeber den Arbeitgeberbegriff insoweit, dass bereits dann der Begriff des inländischen Arbeitgebers erfüllt ist, wenn das Unternehmen den Arbeitslohn nach dem Fremdvergleichsgrundsatz hätte tragen müssen.

Nach heutigem Rechtsstand ist die tatsächliche wirtschaftliche Gehaltstragung nicht mehr zwingend erforderlich, um als wirtschaftlicher Arbeitgeber zu gelten.

Die für den zivilrechtlichen Arbeitgeberbegriff sonst erforderliche arbeits- bzw. dienstvertragliche Bindung, auf der die Zahlung des (lohnsteuerpflichtigen) Arbeitslohns im Regelfall basiert, wird bei einer internationalen Arbeitnehmerentsendung durch das wirtschaftliche Tragen des Arbeitslohns ersetzt.

Zu der Frage, unter welchen Voraussetzungen bei konzerninternen internationalen Mitarbeiterentsendungen das aufnehmende Unternehmen zum wirtschaftlichen Arbeitgeber wird, hatte der BFH nunmehr zu entscheiden und mit seinem Urteil vom 4. November 2021 (Az. VI R 22/19) Stellung genommen:

Der dem Urteil vom 4. November 2021 zugrunde liegende Sachverhalt basierte auf § 38 Abs. 1 Satz 2 EStG in der vor dem 1. Januar 2020 geltenden Fassung. Nach Auffassung des BFH muss der entsandte Arbeitnehmer auch nach allgemeinen Grundsätzen als Arbeitnehmer des wirtschaftlichen Arbeitgebers anzusehen sein. Der BFH bezieht sich bei den allgemeinen Voraussetzungen für das Vorliegen eines wirtschaftlichen Arbeitgebers jedoch lediglich auf das tatsächliche wirtschaftliche Tragen des Arbeitslohns.

In seiner Urteilebegründung geht er jedoch nicht auf die ab dem 1. Januar 2020 eingeführte Alternative „oder nach dem Fremdvergleichsgrundsatz hätte tragen müssen“ ein. Gemäß den Ausführungen in der Urteilsbegründung wird das aufnehmende inländische Unternehmen nur zum wirtschaftlichen Arbeitgeber im Sinne des § 38 Abs. 1 Satz 2 EStG, wenn die vier folgenden Voraussetzungen kumulativ erfüllt sind:

- Das aufnehmende Unternehmen trägt wirtschaftlich den Arbeitslohn für die geleistete Arbeit des entsandten Mitarbeiters,
- der Einsatz des Arbeitnehmers erfolgt beim aufnehmenden Unternehmen in dessen Interesse,
- der Arbeitnehmer ist in den Arbeitsablauf des aufnehmenden Unternehmens eingebunden und
- der Arbeitnehmer ist den Weisungen des aufnehmenden Unternehmens unterworfen.

Ob der Arbeitslohn dann vom abgebenden oder vom aufnehmenden Unternehmen gezahlt wird, ist für die Beurteilung des wirtschaftlichen Arbeitgebers unbeachtlich.

Im Streitfall ging eine in der Schweiz ansässige Kapitalgesellschaft, im nachfolgenden A AG genannt, eine „Dienstleistungsvereinbarung“ (DV) mit einer deutschen Tochtergesellschaft (Klägerin) ein, um die dortige Geschäftsführungsvakanz durch einen ihrer Angestellten (B) zu schließen.

Der in der Schweiz wohnhafte B war gleichzeitig Verwaltungsrat der AG und CEO der Unternehmensgruppe.

Gemäß § 2 DV lag die Handlungsverantwortung für B uneingeschränkt bei der aufnehmenden Tochtergesellschaft. B sollte nur im Namen, im Auftrag und auf Risiko der Klägerin handeln.

Die Vergütung bzw. Entschädigung, die von der Klägerin an die AG durch eine monatliche Pauschale zu leisten war, entsprach nach § 3 DV einer Vergütung, die auch an einen unabhängigen Dritten zu zahlen gewesen wäre. Das vom vorhergehenden Geschäftsführer bezogene Gehalt diente hierbei als Vergleichsbasis. Auf eine Gewinnmarge wurde seitens der AG verzichtet.

In einer für den Zeitraum von Juli 2012 bis Oktober 2015 durchgeführten Lohnsteueraußenprüfung vertrat die Prüferin die Auffassung, dass die Klägerin für die Vergütungen an die AG im Rahmen der DV Lohnsteuer einbehalten und abführen hätte müssen, da sie als wirtschaftlicher Arbeitgeber des B anzusehen sei. Konsequenz war der Erlass eines entsprechenden Haftungsbescheides durch das Finanzamt.

Mit Urteil vom 13. Dezember 2018 (Az. 3 K 795/16) wies das FG Thüringen die Klage der Tochtergesellschaft zurück und bestätigte die Ansicht der Finanzverwaltung. Der BFH hingegen erkannte die Revision der Klägerin als begründet an, hob das angefochtene Urteil auf und wies die Sache an das FG zur anderweitigen Verhandlung und Entscheidung zurück.

Der BFH begründete seine Entscheidung mit Bezug auf die genannten allgemeinen Voraussetzungen für das Vorliegen eines wirtschaftlichen Arbeitgebers wie folgt:

Während das FG annahm, die Klägerin habe mit der monatlichen Pauschalvergütung an die A AG den Arbeitslohn des B wirtschaftlich getragen, hält der BFH diese Annahme als nicht ausreichend gedeckt. Bei der Frage, ob das aufnehmende Unternehmen den Arbeitslohn für die ihm erbrachte Arbeitsleistung des B wirtschaftlich trägt, sei auf den wirtschaftlichen Gehalt und die tatsächliche Durchführung der geschlossenen Vereinbarung abzustellen (vergleiche BMF-Schreiben vom 3. Mai 2018 (GZ IV B - S 130008/10027 Rz. 128).

Allein aus der vereinbarten Monatspauschale könne nicht geschlossen werden, dass die Klägerin den von der AG an B geleisteten Arbeitslohn wirtschaftlich getragen hat.

Es wurde weder festgestellt, welche Arbeitsleistungen B der AG schuldet, noch, in welcher Höhe er von der AG hierfür eine Vergütung erhielt. Da auch keine Feststellungen zu den Tätigkeiten und zum zeitlichen Umfang der Geschäftsführertätigkeit des B für die Klägerin getroffen wurden, sei zudem nicht zu erkennen, ob und in welchem Umfang durch die monatliche Pauschalvergütung der von der AG an B gezahlte Arbeitslohn ersetzt wurde, soweit dieser auf die Arbeit des B als Geschäftsführer der Klägerin entfällt. Auch geht aus der DV nicht hervor, dass die Klägerin der AG den an B gezahlten Arbeitslohn zu erstatten habe.

Der BFH sei daher nicht in der Lage eine Würdigung vorzunehmen, ob und in welcher Höhe die Klägerin Arbeitslohn des B wirtschaftlich getragen hat.

Der BFH stimmte dem FG dahingehend zu, dass die Arbeitsleistung des B als Geschäftsführer der Klägerin auch in deren Interesse erfolgte. Es ergebe sich jedoch aus den Feststellungen des FG nicht, dass B die Geschäftsführertätigkeit für die Klägerin als deren Arbeitnehmer ausgeübt hat und bezieht sich damit auf die Voraussetzung der wirtschaftlichen Einbindung in das aufnehmende Unternehmen.

Allein aus der Stellung als Geschäftsführer ließe sich nicht ableiten, dass B in das aufnehmende Unternehmen eingebunden ist und dessen Weisungen unterliegt. Es sei hierbei zwischen der Organstellung und dem ihr zugrunde liegenden Anstellungsverhältnis zu differenzieren. Die Bestellung zum Geschäftsführer führe ausschließlich zur Übertragung von gesetzlichen und satzungsgemäßen Kompetenzen. Es ergebe sich hieraus jedoch nicht automatisch ein Anstellungsverhältnis.

Für die Beantwortung dieser Frage seien vielmehr die allgemeinen Kriterien zur Abgrenzung von selbstständiger und nicht selbstständiger Tätigkeit zu prüfen.

Im vorliegenden Fall bestand kein Geschäftsführervertrag zwischen B und der Klägerin und auch aus den sonstigen Feststellungen des FG ergebe sich nicht, dass B bestimmten arbeitsrechtlichen Regelungen, wie beispielsweise bestimmten Arbeitszeiten oder Weisungsgebundenheit gegenüber der Klägerin unterlag. Nach Ansicht des BFH sei daher eine abschließende Würdigung, ob B als Arbeitnehmer gegenüber der Klägerin Geschäftsführungsleistungen erbringt, ebenfalls nicht möglich.

Die vom FG nicht gewürdigte Beteiligungsquote des B an der AG, könne zudem für eine selbstständige Tätigkeit des B als Geschäftsführer der Klägerin sprechen.

Fazit

Mit seiner Entscheidung hat der BFH die bisherige Rechtsprechung zum Vorliegen eines wirtschaftlichen Arbeitgebers weiter gefestigt. Das wirtschaftliche Tragen des Arbeitslohns ersetzt in den Fällen des § 38 Abs. 1 S. 2 EStG a.F. die für den zivilrechtlichen Arbeitgeberbegriff erforderliche arbeits- bzw. dienstvertragliche Bindung zwischen Arbeitgeber und Arbeitnehmer:innen, auf der die Zahlung des lohnsteuerpflichtigen Arbeitslohns beruht.

Zu beachten ist hierbei, dass es nach der ab dem 1. Januar 2020 geltenden Fassung des § 38 EStG bereits ausreicht, wenn das Unternehmen den Arbeitslohn nach dem Fremdvergleichsgrundsatz hätte tragen müssen. Um als wirtschaftlicher Arbeitgeber zu gelten, muss darüber hinaus die entsandte Person auch nach den bereits ausgeführten allgemeinen Grundsätzen als Arbeitnehmer:innen des aufnehmenden Unternehmens anzusehen sein.

Zudem ist darauf zu achten, dass die Tätigkeit als Geschäftsführer nicht automatisch eine Einbindung in die Hierarchie des aufnehmenden Unternehmens bedeutet bzw. dessen Weisungen unterliegt und diese notwendige Voraussetzung damit nicht zwingend für jeden Geschäftsführer erfüllt ist.

Bei internationalen Mitarbeiterentsendungen sollte daher von Unternehmen jeder Einzelfall vorab im Detail und eindeutig vertraglich geregelt sein, um Haftungsrisiken und Rechtsstreitigkeiten zu vermeiden.

Aktualisierung des Merkblatts zu internationalen Verständigungs- und Schiedsverfahren

Mit seinem Schreiben vom 27. August 2021 (Gz. V B 3 - S 1304/21/10004 :007) veröffentlichte das Bundesministerium der Finanzen (BMF) das aktualisierte Merkblatt zu internationalen Verständigungs- und

Schiedsverfahren (Streitbeilegungsverfahren) auf dem Gebiet der Einkommen- und Vermögensteuer. Die Aktualisierung des Merkblatts erfolgte insbesondere als Reaktion auf die EU-Streitbeilegungsrichtlinie und die damit zusammenhängende Umsetzung in nationales Recht durch das EU-Doppelbesteuerungsabkommen-Streitbeilegungsgesetz ("EU-DBA-SBG"). Nachfolgend haben wir für Sie die wesentlichen Änderungen zusammengefasst:

Privatpersonen und Unternehmen standen bisher bei einem Steuerstreit zwei Streitbeilegungsverfahren zur Auswahl. Mit der aktualisierten Version wurde zusätzlich zu den beiden bereits bestehenden Verfahren a) nach einem Doppelbesteuerungsabkommen (DBA) und b) nach der EU-Schiedskonvention ein dritter Streitbeilegungsmechanismus c) nach dem EU-DBA-SBG bekannt gemacht und ausführlich erläutert. Dieses neue Streitbeilegungsverfahren ist grundsätzlich erst für Steuerjahre, die am oder nach dem 1. Januar 2018 beginnen, anzuwenden. Das BMF erläutert in seinem Merkblatt detailliert die verwaltungs- und verfahrensrechtlichen Schritte zur Einleitung, Durchführung der Streitbeilegungsverfahren nach den drei Rechtsgrundlagen und verdeutlicht die Zusammenhänge zwischen den einzelnen Verfahren.

Das Merkblatt enthält unter anderem die folgenden Anmerkungen zur Einleitung, Durchführung und Umsetzung aller Verfahren:

- Das Verhältnis zwischen den Streitbeilegungsverfahren und den Verfahren zur Erstattung der Quellensteuer sowie dem Freistellungsverfahren.
- Das Verhältnis zwischen den (internationalen) Streitbeilegungsverfahren und den nationalen Rechtsbehelfsverfahren: Es ist zulässig, nationale Rechtsbehelfsverfahren und internationale Streitbeilegungsverfahren zum gleichen Gegenstand und zur gleichen Zeit zu eröffnen.
- Antragstellung im Falle einer Steuergruppe: Der Antrag ist zu stellen und bei den Finanzbehörden der Wohnsitzstaaten aller beteiligten Steuerpflichtigen einzureichen. Eine Kopie ist dem Bundeszentralamt für Steuern (BZSt) zu übermitteln.
- Antragsvoraussetzungen und Fristen: Erfreulich ist, dass das BMF erstmals den Inhalt des Antrags und die erforderlichen Unterlagen konkretisiert. Zu beachten gilt, dass ein Antrag dann als fristgerecht gestellt gilt, wenn die Sachverhaltsdarstellung und ausreichende Unterlagen zusammen eingereicht werden. Außerdem ist für die Frist das Datum der Einreichung beim Bundeszentralamt für Steuern maßgeblich, nicht die lokale/zuständige Steuerbehörde.

- Antragsprache: Die Anträge sind grundsätzlich in deutscher Sprache zusammen mit einer Kopie in englischer Sprache (oder der gemeinsamen Arbeitssprache der beteiligten Finanzbehörden) zu verfassen und einzureichen. Möchte(n) der/die Steuerpflichtige(n) den Antrag nur in englischer Sprache (oder der gemeinsamen Arbeitssprache) einreichen, muss dies im Voraus zwischen dem Bundeszentralamt für Steuern und der zuständigen Steuerbehörde des anderen Wohnsitzstaates vereinbart werden.

Fazit

Für Steuerpflichtige gibt das BMF in seinem Merkblatt hilfreiche Hinweise zu den verschiedenen Möglichkeiten und Arten von Verständigungsverfahren, um Doppelbesteuerungskonflikte zu lösen. In seinem Schreiben stellt das BMF klar, bei wem der jeweilige Antrag innerhalb welcher Frist einzureichen ist und erläutert die inhaltlichen Anforderungen der entsprechenden Anträge.

Die Anwendung des § 7i EStG für erhöhte Absetzung bei Baudenkmalen

Im Rahmen von globalen Mitarbeiterereinsätzen spielt regelmäßig auch Wohneigentum eine Rolle. Manche haben bereits seit längerer Zeit ihre Immobilie vermietet, andere planen aufgrund des (befristeten) Umzugs ins Ausland eine Vermietung ihrer zuvor eigen genutzten Räumlichkeiten.

Befindet sich das Wohneigentum in Deutschland, muss auch die Besteuerung in Deutschland erfolgen. Die Mieteinkünfte gelten als Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung. Sie sind im Rahmen einer deutschen Steuererklärung zu deklarieren.

Allerdings stehen den Einnahmen auch Ausgaben gegenüber. Übersteigen die Ausgaben die Einnahmen, entsteht ein Verlust aus Vermietung und Verpachtung. Dieser ist mit anderen, positiven Einkünften aus dem gleichen Steuerjahr verrechenbar, so dass sich die unmittelbar zu zahlende Jahressteuer reduzieren lässt. Liegen keine positiven Einkünfte im gleichen Jahr vor, ist ein Verlustvor-/ oder -rücktrag möglich.

Eine wichtige Komponente der Ausgaben sind die Abschreibungen (Absetzung für Abnutzung oder kurz AfA). Im Allgemeinen sind jährlich 2 Prozent der Anschaffungs-/Herstellungskosten bezogen auf den Gebäudeanteil abzugsfähig, das heißt über einen Zeitraum von 50 Jahren lassen sich die Kosten vollständig berücksichtigen (sogenannte lineare AfA nach § 7 Abs. 4 EStG, für Gebäude vor dem 1. Januar 1925 2,5 Prozent jährlich).

Bei als Baudenkmal anerkannten Objekten lassen sich sogar innerhalb von 12 Jahren bis zu 100 Prozent der Sanierungskosten absetzen. Hierzu wurde im Einkommensteuergesetz mit § 7i EStG eine eigene Regelung geschaffen. Wichtig ist, dass die landesrechtlichen Vorschriften eines Baudenkmals erfüllt sind und eine Einkunftserzielungsabsicht besteht. In solchen Fällen ergeben sich folgende Abschreibungsätze:

- Im Jahr der Anschaffung/Herstellung und in den folgenden 7 Jahren, das heißt Jahr 1 - 8 → 9 Prozent AfA
- In den darauffolgenden 4 Jahren, das heißt Jahr 9-12 → 7 Prozent AfA

Die erhöhte AfA bezieht sich auf die Kosten der Erhaltung der schützenswerten Substanz des Gebäudes. Wichtig ist hierbei, dass die substanzerhaltenden Baumaßnahmen nach Abschluss des Kaufvertrags tatsächlich durchgeführt werden. Zusätzlich zu den Sanierungskosten ist der normale Gebäudeanteil mit 2 Prozent pro Jahr abzugsfähig (bei Gebäuden mit Baujahr vor 1925 entsprechend 2,5 Prozent)

Grundlegende Voraussetzungen für die erfolgreiche Inanspruchnahme der erhöhten Abschreibungen sind, dass das Gebäude bereits vor Beginn der Baumaßnahmen dem Denkmalschutz unterliegt und dass vorab ein Abstimmungsverfahren mit dem Landesamt für Denkmalpflege im jeweiligen Bundesland vorgenommen wurde. Erst im Nachgang kann der Antrag auf eine entsprechende denkmalrechtliche Bescheinigung gestellt werden. Somit ist die Vorlage der Bescheinigung beim entsprechenden Finanzamt eine essentielle Voraussetzung.

Vom Steuerpflichtigen muss durch schriftlichen Antrag beim jeweiligen Landesamt für Denkmalpflege ein Bescheid beantragt werden. Hierfür sind unter anderem folgende Unterlagen erforderlich:

- Bestandspläne
- Genehmigte Pläne mit Eintragung der Maßnahmen, Baugenehmigung bzw. -erlaubnis
- Nachweis des Abstimmungsverfahrens

- Rechnungsaufstellung inklusive Originalrechnungen (zum Beispiel Abschlagsrechnungen, Schlussrechnungen, Zahlungsnachweise)

Da sich in den jeweiligen Bundesländern Abweichungen in der Antragsstellung ergeben können, sollten die Leitfäden bei der zuständigen Behörde als Orientierungshilfe beachtet werden.

Es ist zu beachten, dass Zuschüsse seitens der öffentlichen Hand oder privater Institutionen die Herstellungs- beziehungsweise Anschaffungskosten der Erhaltungsmaßnahme des begünstigten Gebäudeanteils mindern.

Im Falle einer Nutzungsänderung des denkmalgeschützten Gebäudes von der Selbstnutzung zum Vermietungsobjekt (zum Beispiel bei Umzug des Expatriates ins Ausland) können ebenfalls die erhöhten Absetzungen für Abnutzung nach § 7i EStG in Anspruch genommen werden. Im Jahr der Umwidmung kann der bis zum Zeitpunkt des Wechsels noch nicht berücksichtigte Anteil der Erhaltungsaufwendungen in voller Summe als Sonderausgabe abgezogen werden (gemäß § 10f EStG gibt es eine ähnliche Regelung für Selbstnutzer von Baudenkmalen).

Ausschlaggebend für die Höhe der Berücksichtigung im Rahmen der Vermietungseinkünfte ist der Zeitpunkt der Beendigung der substanzerhaltenden Baumaßnahmen. Dementsprechend erfolgt die Absetzung für Abnutzung innerhalb der 8-jährigen Frist mit 9 Prozent, und in den darauffolgenden 4 Jahren mit 7 Prozent.

Beispiel:

Der Steuerpflichtige S erwirbt im Jahr 2019 für 300.000 Euro ein unter Denkmalschutz stehendes Gebäude. Es werden im Rahmen des Abstimmungsverfahrens und durch Begleitung der Denkmalschutzbehörde im selben Jahr nachträgliche Herstellungskosten durch substanzerhaltende Baumaßnahmen in Höhe von 60.000 Euro begründet. Die Voraussetzungen für die Sonderabschreibung des § 7i EStG sind erfüllt.

Durch die Baumaßnahmen erhöht sich die Bemessungsgrundlage für mögliche Abschreibungen auf insgesamt 360.000 Euro.

Die normale (lineare) Absetzung für Abnutzung ist weiterhin in Bezug auf die Bemessungsgrundlage von 300.000 Euro zu berechnen. Die 60.000 Euro (nachträgliche Herstellungskosten) sind als eigenständige Bemessungsgrundlage zu betrachten, von denen eine erhöhte Absetzung in Höhe von 9 Prozent (= 5.400 Euro) zu berücksichtigen ist.

Fazit

Der aktuelle Trend, Bestandsgebäude zu sanieren, wird sich in den kommenden Jahren fortsetzen und somit auch die Relevanz dieser Thematik für Steuerpflichtige steigern. Es empfiehlt sich daher sämtliche Belege zu sammeln, die von Bedeutung sein könnten.

Außerdem ist vor Beginn der Baumaßnahmen das Abstimmungsverfahren mit dem Landesamt für Denkmalpflege im jeweiligen Bundesland anzustoßen.

Auswirkungen des EuGH-Urteils zur spanischen Auslandsvermögenserklärung - Modelo 720

Der Europäische Gerichtshof (EuGH) hat in seinem Urteil vom 27.01.2022 (Az. C-788/19) erklärt, dass die spanische Auslandsvermögenserklärung „Modelo 720“ nicht mit EU-Recht vereinbar ist und gegen das Prinzip des freien Kapitalverkehrs verstoße.

Was ist die spanische Auslandsvermögenserklärung – Modelo 720?

Für Personen, die in Spanien nach dem dortigen Einkommensteuergesetz ansässig (Residentes) sind, besteht seit dem Jahr 2012 die Verpflichtung, vorhandenes Auslandsvermögen im Rahmen einer gesonderten Vermögenserklärung (Modelo 720) offenzulegen. Die Vermögenserklärung ist zusätzlich zur Steuererklärung bis zum 31. März des Folgejahres elektronisch an das Finanzamt zu übermitteln.

Die Offenlegungspflicht umfasst drei Kategorien von Auslandsvermögen:

1. Ausländische Bankkonten
2. Wertpapiere, Versicherungen/private Altersvorsorge, Gesellschaftsanteile
3. Immobilien

Übersteigt eine dieser Kategorien die Summe von 50.000 Euro, besteht die Abgabeverpflichtung des Modelo 720. Die drei genannten Kategorien sind getrennt voneinander zu betrachten. Das Modelo 720 ist nur für die Kategorie einzureichen, welche die Summe 50.000 Euro übersteigt.

Beispiel:

Der/die nach Spanien entsandte Mitarbeiter:in ist nach spanischem Steuerrecht in Spanien ansässig. Der/die Mitarbeiter:in hat in Deutschland ein Bankkonto mit einer Sparsumme von 36.000 Euro. Darüber hinaus besitzt der/die Mitarbeiter:in eine Immobilie mit einem Vermögenswert von 550.000 Euro. Der/die Mitarbeiter:in ist verpflichtet, das Modelo 720 beim spanischen Finanzamt einzureichen, um den Wert der deutschen Immobilie offen zu legen. Für das ausländische Bankkonto besteht keine Offenlegungsverpflichtung.

Das Modelo 720 ist grundsätzlich eine informative Erklärung, dient jedoch dem spanischen Finanzamt zur Prüfung, ob Erträge und Werteentwicklungen des ausländischen Vermögens korrekt in spanischen Einkommensteuererklärungen erfasst und versteuert wurden.

EuGH- Urteil und seine Auswirkungen

Das Modelo 720 war seit Jahren in die Kritik geraten, weil die verspätet eingereichte oder nicht korrekt ausgefüllte Vermögenserklärung zu ganz unverhältnismäßig hohen Strafzahlungen führen konnte. Darüber hinaus wurden nicht gemeldete Vermögenswerte voll besteuert, außerdem sah das Gesetz keine Verjährung vor.

Der EuGH hat in seinem oben genannten Urteil entschieden, dass das Modelo 720 nicht mit EU-Recht vereinbar ist und gegen das Prinzip des freien Kapitalverkehrs verstoße, jedoch nicht die gesamte Vorschrift für rechtswidrig erklärt. Folglich entspricht das Modelo 720 weiterhin geltendem spanischen Recht. Der EuGH nahm insbesondere zur Verhältnismäßigkeit der Geldbußen, der ungerechtfertigten Abschöpfung von Vermögenszuwächsen ohne vorgesehene Verjährungsfrist sowie der hieraus resultierenden Beschränkung des freien Kapitalverkehrs Stellung.

In seinem Urteil führte der EuGH aus, dass die Bußgelder bzw. Strafzahlungen der nicht fristgerechten oder fehlerhaften Offenlegung des ausländischen Vermögens unverhältnismäßig sind; insbesondere im Vergleich zu anderen Bußgeldern im spanischen Steuerrecht. Dies führt zu einer Ungleichbehandlung von Steuerpflichtigen, die ihr Vermögen im Ausland haben im Vergleich zu Steuerpflichtigen mit Inlandsvermögen in Spanien. Auch die Tatsache, dass mangels Verjährungsfristen Erträge und Vermögenszuwachs von Auslandsvermögen zeitlich unbegrenzt der Besteuerung zugeführt werden können, sah der EuGH als ungerechtfertigt an.

Fazit

In Spanien ansässige Personen sind weiterhin verpflichtet, ausländisches Vermögen im Rahmen des Modelo 720 offenzulegen und die Erklärung fristgerecht beim Finanzamt einzureichen. Das Finanzamt kann jedoch Bußgelder und Strafzahlungen für eine nicht korrekt oder nicht fristgerecht eingereichte Erklärung in der Höhe, die nach der bisherigen Gesetzeslage möglich war, nicht mehr erheben. Darüber hinaus können Steuerpflichtige gegen bereits verhängte Strafen vorgehen, diese annullieren lassen und vom spanischen Staat zurückfordern.

Anrechnung kambodschanischer Steuer nach § 34c Abs. 1 EStG

Mit seinem Schreiben vom 11.11.2021 (Gz. IV B 5 - S-2293 / 19 / 10011 :001) hat das Bundesministerium der Finanzen mitgeteilt, dass die in Kambodscha erhobene „Withholding Tax on Salary“ in das Verzeichnis ausländischer Steuern in Nicht-DBA-Staaten aufgenommen wird. Diese Quellensteuer auf Lohnzahlungen entspricht im Wesentlichen den deutschen Regelungen zur Einkommensbesteuerung und ist daher mit der deutschen Einkommensteuer im Sinne des § 34c Abs. 1 EStG vergleichbar.

Eine Anrechnung der „Withholding Tax on Salary“ auf die deutsche Einkommensteuer ist nun offiziell möglich, um eine Doppelbesteuerung von in Kambodscha erzielten Gehaltseinkünften zu vermeiden. Eine Doppelbesteuerung drohte mangels Doppelbesteuerungsabkommen (DBA) zum Beispiel für Arbeitnehmer:innen, die während einer Tätigkeit in Kambodscha ihren deutschen Wohnsitz beibehalten haben und somit neben der Besteuerung der Arbeits-einkünfte im Tätigkeitsstaat Kambodscha auch weiterhin mit ihrem Welteinkommen in Deutschland steuerpflichtig waren.

In Kambodscha ansässige Arbeitnehmer:innen unterliegen nach nationalen Vorschriften der kambodschanischen Lohnsteuer mit progressiven Steuersätzen von 0 Prozent bis 20 Prozent. Für nichtansässige Arbeitnehmer:innen gilt ein pauschaler Steuersatz von 20 Prozent. Arbeitgeber:innen sind verpflichtet, die

Lohnsteuer monatlich einzubehalten und an die lokale Steuerverwaltung abzuführen. Die einbehaltene Steuer hat Abgeltungswirkung. Arbeitnehmer:innen müssen somit keine kambodschanische Steuererklärung einreichen.

Fazit

Aufgrund der Anerkennung der kambodschanischen Lohnsteuer als mit der deutschen Einkommensteuer vergleichbar, kann diese jetzt auf die deutsche Einkommensteuer hier unbeschränkt steuerpflichtiger Arbeitnehmer:innen angerechnet werden. Dies gilt, soweit die Einkünfte und die Steuern aus Kambodscha stammen. Eine Anrechnung der kambodschanischen Steuer ist dann bis zur Höhe der deutschen Steuer auf diese Einkünfte möglich. Somit wird eine Doppelbesteuerung nun zuverlässig vermieden.

Anwendbares Sozialversicherungsrecht - Bezug zu anderen Mitgliedstaaten und gleichzeitig zu Abkommensstaaten

Folge 1: Gewöhnliche Beschäftigung in mehreren Mitgliedstaaten sowie Entsendung in einen Abkommensstaat

Auf Basis eines Rundschreibens des GKV-Spitzenverbandes¹ stellen wir in dieser und den nächsten Ausgaben unseres GMS-Newsletters interessante Beispielfälle zur Bestimmung des anwendbaren Sozialversicherungsrechts bei verschiedenen Sachverhalten vor.

Hintergrund: Hat eine Erwerbstätigkeit einen Bezug sowohl zum europäischen Gemeinschaftsrecht als auch zu einem oder mehreren bilateralen Sozialversicherungsabkommen, wird vorrangig das Gemeinschaftsrecht zur Klärung der Versicherungszugehörigkeit herangezogen. Folglich ist zunächst zu ermitteln, welcher Mitgliedstaat für den Teil der Erwerbstätigkeit zuständig ist, der ausschließlich Berührungspunkte zum Gemeinschaftsrecht aufweist. Soweit danach deutsches Recht anwendbar ist, ist anschließend zu prüfen, ob dies auch auf den Teil

¹ RS 2021/133 vom 18. Februar 2021

der Erwerbstätigkeit zutrifft, der Berührungspunkte zu einem oder mehreren Abkommensstaaten aufweist.

New Work und neue Formen mobilen Arbeitens erfordern es, Beschäftigte sehr flexibel – zum Teil weltweit – einzusetzen. Dies wirft auch in sozialversicherungsrechtlicher Hinsicht häufig Fragen hinsichtlich des anwendbaren Versicherungsrechts auf. Soweit die Beschäftigung zu einem oder mehreren Mitgliedstaaten sowie einem oder mehreren Abkommensstaaten Berührungspunkte aufweist, ist die Ermittlung des anwendbaren Rechts eine besondere Herausforderung.

Aus vier ausgewählten Fallgruppen stellen wir heute Fallgruppe 1 vor:

Gewöhnliche Beschäftigung in mehreren Mitgliedstaaten sowie Entsendung in einen Abkommensstaat.

Arbeitet eine in Deutschland wohnende Person für einen in Deutschland ansässigen Arbeitgeber gewöhnlich in mehreren Mitgliedstaaten, gilt für sie das deutsche Sozialversicherungsrecht (gem. Artikel 13 Absatz 1 VO -EG- 883/04). Setzt der Arbeitgeber diese Person kurzfristig zusätzlich in einem Abkommensstaat ein, so ist die Frage, welche Rechtsvorschriften in diesem Zeitraum gelten, nach den Regelungen des bilateralen Abkommens über Soziale Sicherheit zu beurteilen. Soweit einzelne Sozialversicherungszweige nicht vom sachlichen Geltungsbereich des Abkommens erfasst sind, gilt innerstaatliches Recht. Eine Doppelversicherung, verbunden mit der gleichzeitigen Zahlung von Beiträgen in beiden Staaten, ist für diese Versicherungszweige nicht ausgeschlossen. Auf die Festlegung der anzuwendenden Rechtsvorschriften nach dem europäischen Gemeinschaftsrecht hat dies keine Auswirkung.

Beispiel 1:

Frau Müller ist Mitarbeiterin eines in Deutschland ansässigen Arbeitgebers und arbeitet gewöhnlich in Deutschland, Österreich und Tschechien. Insoweit gelten für sie die deutschen Rechtsvorschriften (nach Artikel 13 Absatz 1 VO -EG- 883/04). Für ihren Arbeitgeber unternimmt sie für eine Woche eine Dienstreise nach Indien zu einem Strategiemeeting.

Ergebnis:

Die Festlegung der deutschen Rechtsvorschriften hinsichtlich der gewöhnlichen Beschäftigung in Deutschland, Österreich und Tschechien bleibt unverändert gültig, weil sich an dem zugrundeliegenden Sachverhalt durch die Entsendung nach Indien insoweit nichts geändert hat. Die bereits ausgestellte A1-Bescheinigung bleibt weiterhin gültig.

Die Teilnahme am Strategiemeeting in Indien erfolgt im Rahmen einer Entsendung im Sinne des deutsch-indischen Abkommens über Soziale Sicherheit (gemäß Artikel 7 Absatz 1 des Abkommens) bzw. hinsichtlich der nicht vom Abkommen umfassten Versicherungszweige im Rahmen einer Entsendung im Sinne der Ausstrahlung (gem. § 4 Abs. 1 SGB IV). Für Frau Müller gelten auch für den Zeitraum ihrer Indienreise die deutschen Rechtsvorschriften. Für die Dauer der Entsendung nach Indien ist eine Bescheinigung DE/IN 101 auszustellen.

Handelt es sich bei dem Einsatz im anderen Abkommensstaat nicht um eine Entsendung, hat dies ebenfalls keine Auswirkungen auf die Festlegung des anwendbaren Rechts nach europäischem Gemeinschaftsrecht (gem. Art. 13 Absatz 1 VO -EG- 883/04).

Beispiel 2:

Identisch zu Beispiel 1 ist Frau Müller Mitarbeiterin eines in Deutschland ansässigen Unternehmens und gewöhnlich in Deutschland, Tschechien und Österreich tätig. Insoweit gelten für sie die deutschen Rechtsvorschriften (nach Artikel 13 Absatz 1 VO -EG- 883/04). Für einen kurzfristigen Interimseinsatz von drei Monaten wird sie zu einer Schwestergesellschaft ihres Arbeitgebers nach Japan versetzt. Für diesen Zeitraum schließt sie einen zusätzlichen Arbeitsvertrag mit dem japanischen Unternehmen.

Ergebnis:

Die Festlegung der deutschen Rechtsvorschriften hinsichtlich der gewöhnlichen Erwerbstätigkeit von Frau Müller in Deutschland, Tschechien und Österreich bleibt unverändert gültig, weil sich insoweit an dem zugrundeliegenden Sachverhalt durch den nur vorübergehenden Einsatz in Japan nichts geändert hat. Die ausgestellte A1-Bescheinigung bleibt weiterhin gültig.

Der Abschluss des Arbeitsvertrags mit der japanischen Gesellschaft steht einer Entsendung im sozialversicherungsrechtlichen Sinne entgegen. Insoweit sind die deutschen Rechtsvorschriften nicht anzuwenden, und Frau Müller wäre für die Dauer der lokalen Beschäftigung in Japan dem Grunde nach zu allen Zweigen der deutschen Sozialversicherung abzumelden. Es gelten für die Dauer der tatsächlichen Beschäftigung in Japan grundsätzlich die japanischen Rechtsvorschriften.

Soweit auch für diese Zeit für die vom sachlichen Geltungsbereich des Abkommens erfassten Versicherungszweige (Renten- und Arbeitslosenversicherung) die deutschen Rechtsvorschriften gelten sollen, ist hierfür eine Ausnahmereinbarung nach Artikel

10 des deutsch-japanischen Abkommens über Soziale Sicherheit erforderlich. Wird eine Ausnahmevereinbarung geschlossen, sind die Rechtsvorschriften zur deutschen gesetzlichen Renten- und Arbeitslosenversicherung anwendbar. Der Arbeitnehmer ist in diesem Fall lediglich hinsichtlich der nicht vom Abkommen erfassten Versicherungszweige für die Dauer der Beschäftigung in Japan von der deutschen Sozialversicherung abzumelden.

Wichtiger Hinweis:

Die A1-Bescheinigung ist auch dann nicht zu widerrufen, wenn der Arbeitsvertrag mit dem in Deutschland ansässigen Arbeitgeber für die Dauer des vorübergehenden Einsatzes in einem Abkommensstaat ruhend gestellt wird.

Fazit

Das Rundschreiben des GKV-Spitzenverbandes zu diesen Fallgestaltungen ist sehr hilfreich, da dies für die Prüfung und Ermittlung des anzuwendenden Sozialversicherungsrechts solcher in der Praxis häufig auftretenden Fälle Klarheit und Transparenz schafft.

Bei Fragen hinsichtlich des anwendbaren Rechts bei komplexen Fällen steht Ihnen das GMS-Sozialversicherungsnetzwerk jederzeit zur Seite.

In den folgenden Ausgaben unseres Newsletters werden die Fallgruppen 2-4 vorgestellt:

Fallgruppe 2:

Gewöhnliche Beschäftigung in mehreren Mitgliedstaaten sowie gewöhnliche Beschäftigung in einem Abkommensstaat,

Fallgruppe 3:

Vorübergehender Einsatz in einem Abkommensstaat sowie Entsendung in einen anderen Mitgliedstaat sowie

Fallgruppe 4:

Ausnahmevereinbarung aufgrund eines bilateralen Abkommens und Entsendung in einen anderen Mitgliedstaat oder gewöhnliche Beschäftigung in mehreren Mitgliedstaaten


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

Veranstaltungen/Schulungsangebot

Einen aktuellen Überblick über Seminare und Veranstaltungen erhalten Sie [hier](#).


Sie haben Fragen oder Anregungen? Schreiben Sie uns gern.

Düsseldorf




Stefanie Vogler
svogler@kpmg.com

Köln




Ute Otto
uteotto@kpmg.com

Mannheim




Hauke Poethkow
hpoethkow@kpmg.com

Stuttgart




Iris Degenhardt
idegenhardt@kpmg.com

Head of Global Mobility Services Germany




Ingo Todesco
ltodesco@kpmg.com

Berlin / Hamburg




Susanne Härzke
shaerzke@kpmg.com

Frankfurt



Heidi Mennen
hmennen@kpmg.com


München



Tobias Preisung
tpreisung@kpmg.com


Sonderthemen

Consulting, Outsourcing & Sozialversicherung




Thomas Efkemann
tefkemann@kpmg.com

Global Payroll Management




Jochen Reinig
jreinig@kpmg.com

Business Traveler Consulting & Remote Work




Sina Estermaier
sestermaier@kpmg.com

US Tax




Britta Rücker
brittaruecker@kpmg.com

Lohnsteuer Services



Heidi Mennen
hmennen@kpmg.com

Lohnsteuer Services



Marco Strootmann
mstrootmann@kpmg.com

Kontakt

KPMG AG
Wirtschaftsprüfungsgesellschaft

Ingo Todesco

Partner
Head of Global Mobility Services
T +49 211 475-6242
itodesco@kpmg.com

Impressum

KPMG AG
Wirtschaftsprüfungsgesellschaft
Klingelhöferstraße 18
10785 Berlin

Redaktion

Ingo Todesco (V.i.S.d.P.)
de-GMS-contact@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.

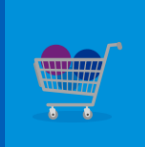
[Jetzt informieren](#)



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..