

# Global Mobility Services Newsletter

## Aktuelle Themen und Fragestellungen rund um den internationalen Mitarbeitereinsatz

Dezember 2023

### Schöne neue Arbeitswelt – Chancen und Fallstricke des Remote Working

In der Fortsetzung unserer Reihe zum Thema Work from anywhere, Remote Working, grenzüberschreitendes Arbeiten im Home-Office möchten wir uns mit dem Thema Remote Working und den damit verbundenen Betriebsstättenrisiken für Arbeitgeber auseinandersetzen. Während Remote Working viele Vorteile bietet, wie zum Beispiel eine höhere Flexibilität und eine bessere Work-Life-Balance, birgt es auch Risiken für Arbeitgeber. Insbesondere stellt sich die Frage, ob Arbeitgeber durch die Tätigkeit ihrer Mitarbeiterinnen und Mitarbeiter im Home-office eine Betriebsstätte begründen und damit steuerliche und rechtliche Risiken eingehen können. In dieser Ausgabe unseres Newsletters möchten wir Ihnen einen Überblick über die wichtigsten Aspekte geben und Ihnen Tipps geben, wie Sie diese Risiken minimieren können.

### Remote Working: Chancen und Risiken des Home-Office

Gerade hat der niederländische Arbeitnehmende einen Arbeitsvertrag mit einem in der Grenzregion ansässigen Arbeitgeber unterzeichnet. Als Mitglied der Geschäftsführung wird er/sie zukünftig das Finanzressort leiten. Im Rahmen der Vertragsverhandlungen war eine wesentliche Bedingung des/der Bewerber:in, dass er/sie zukünftig nicht arbeitstäglich nach Deutschland zu pendeln hat, sondern mindestens ein bis zwei Arbeitstage am Wohnsitz im Home-Office tätig werden darf. Nun sind beide Seiten zufrieden: der Arbeitnehmende, weil die Vereinbarung zum Arbeitsort ihm/ihr und der Familie mehr Flexibilität bietet, Berufs- und Privatleben miteinander zu vereinbaren und der Arbeitgeber, weil

### Inhalt

#### Remote Working: Chancen und Risiken des Home-Office

Seite 1

#### Änderungen zum Jahreswechsel

Seite 3

#### Das Zukunftsfinanzierungsgesetz kommt – Update zur Mitarbeiterkapitalbeteiligung

Seite 5

#### Geplante Änderung der „30 Prozent-Regelung“ in den Niederlanden

Seite 6

#### Doppelte Haushaltsführung – Neuerung bei der Berücksichtigung der Unterkunftskosten im Ausland

Seite 8

#### Elektronische Anträge für Entsendebescheinigungen: Gesetzesänderung bei Abkommenländern mit Umsetzung ab dem 1. Januar 2024 oder ab dem 1. Januar 2025

Seite 9

#### Temporäre Visumsbefreiung für Staatsangehörige aus Deutschland und anderen fünf Ländern

#### Ansprechpartner:innen

Seite 11

#### Kontakt

Seite 12



er endlich einen erfahrenen Mitarbeitenden einstellen konnte, den er lange vergeblich am deutschen Arbeitsmarkt gesucht hatte.

Der Beispielsfall steht für eine scheinbar unaufhaltbare Entwicklung unserer neuen, mobiler gewordenen Arbeitswelt. Allerdings darf bei aller Begeisterung über die gewonnene Flexibilität nicht übersehen werden, dass die grenzüberschreitende Tätigkeit von Arbeitnehmenden zahlreiche steuerliche Fallstricke mit sich bringt, die es aus Unternehmenssicht unbedingt zu beachten gilt, um keine steuerlichen Compliance-Risiken auszulösen. Eine solche Thematik soll im Folgenden anhand der grenzüberschreitenden Home-Office-Tätigkeit – insbesondere von Managementvertretern – erläutert werden:

Während der Pandemie hatte die OECD Erleichterungen für Unternehmen und ihre Mitarbeitenden empfohlen, mit dem Zweck, nachteilige bzw. unbeabsichtigte ertragsteuerliche Folgen durch die pandemiebedingten Reisebeschränkungen für die Unternehmen zu vermeiden. Die Empfehlungen sind in einer Reihe von Ländern entweder in lokalen Verwaltungsvorschriften oder bilateralen Vereinbarungen berücksichtigt worden. Allerdings war klar, dass die OECD-Empfehlungen und die daraus resultierenden lokalen bzw. bilateralen Verwaltungsrichtlinien mehrheitlich auf die Dauer der pandemiebedingten Restriktionen beschränkt waren.

Eine zentrale Herausforderung aus Unternehmenssicht ist die Vermeidung einer „Home-Office-Betriebsstätte“. Betriebsstätten führen nicht nur zu administrativem Mehraufwand, sondern können auch Steuernachzahlungen und Doppelbesteuerungen zur Folge oder im schlimmsten Fall sogar steuerstrafrechtliche Konsequenzen haben.

Wird ein Arbeitnehmender in seinem Home-Office grenzüberschreitend für ein Unternehmen in einem anderen Staat tätig, soll dies nach dem Wortlaut des im Jahr 2017 erschienenen OECD-Musterkommentars abkommensrechtlich nicht automatisch dazu führen, dass das Home-Office als Betriebsstätte zu qualifizieren ist. Ob das Home-Office eine Betriebsstätte begründet, hängt von den Umständen des Einzelfalls, insbesondere von der Frage der Verfügungsmacht des Arbeitgebers über das Home-Office, ab. Eine Verfügungsmacht des Arbeitgebers soll unterstellt werden können, wenn der Arbeitnehmende das Home-Office nicht nur sporadisch oder zufällig, sondern kontinuierlich nutzt und sich aus den Umständen ergibt, dass der Arbeitgeber vom Arbeitnehmenden verlangt oder erwartet, dass dieser im Home-Office arbeitet. Dies ist nach

dem Wortlaut des OECD-Musterkommentars insbesondere dann der Fall, wenn dem Arbeitnehmenden keine Büroräumlichkeiten im Sitzstaat des Unternehmens zur Verfügung gestellt werden, obwohl die Art der Tätigkeit zweifelsfrei ein Büro erfordert. Die OECD veranschaulicht den Grundgedanken anhand des „Grenzpendler-Beispiels“, wonach einem Mitarbeitenden, dem am Sitz des Arbeitgebers ein Büro zur Verfügung steht, durch seine Home-Office-Tätigkeit im Wohnsitzstaat keine Betriebsstätte begründet, da der Arbeitgeber die Nutzung des Home-Office nicht verlangt hat.

In der Praxis wird unter Verweis auf den OECD-Musterkommentar eine Betriebsstättenbegründung bei Home-Office-Tätigkeit generell dann verneint, wenn die Home-Office-Tätigkeit ausschließlich auf Wunsch des Arbeitnehmenden erfolgt, der Wunsch des Arbeitnehmenden zwischen ihm und seinem Arbeitgeber dokumentiert wird, der Arbeitgeber dem Arbeitnehmenden am Sitz des Unternehmens ein Büro zur Verfügung stellt, das vom Arbeitnehmenden regelmäßig genutzt wird und es keine tatsächlichen Hinweise gibt, dass es ein erhebliches geschäftliches Interesse des Arbeitgebers an der Tätigkeit des Arbeitnehmenden im Wohnsitzstaat gibt (zum Beispiel keine Vertriebsziele für den Markt des Wohnsitzstaats).

Die Beratungspraxis zeigt allerdings, dass die Finanzverwaltungen in verschiedenen Ländern die eher restriktive Rechtsauffassung der OECD im Hinblick auf die Betriebsstättenbegründung bei Home-Office-Tätigkeit in Frage stellen. Dies gilt nach unserer Erfahrung insbesondere bei Mitgliedern der Geschäftsführung, die – ungeachtet weiterer Betriebsstätten-Tatbestandsmerkmale (zum Beispiel Vertreter- oder Dienstleistungsbetriebsstätte) – schneller durch ihre Home-Office-Tätigkeit eine Betriebsstätte begründen können.

In Dänemark musste die Finanzverwaltung kürzlich im Rahmen eines Auskunftsersuchens zu der Frage Stellung nehmen, ob der CEO und Geschäftsführer eines ausländischen Unternehmens durch seine Home-Office-Tätigkeit in Dänemark eine Betriebsstätte begründet. Im Rahmen des Auskunftsersuchens hatte das Unternehmen vorgetragen, dass der Mitarbeitende an drei Tagen in der Woche (Dienstag bis Donnerstag) in den Büroräumlichkeiten des Unternehmens im Ausland tätig wird. Für die übrigen Tage hatte das Unternehmen dem Mitarbeiter aus privaten Gründen eine Home-Office-Tätigkeit am Wohnort in Dänemark vertraglich zugesichert.

Die Tätigkeiten im Home-Office beschränken sich auskunftsgemäß auf vorbereitende Tätigkeiten, Strategiearbeit sowie Telefonate mit Banken und Investoren. An Management- und Verwaltungsratssitzungen nimmt der Mitarbeitende grundsätzlich vor Ort am Sitz des Unternehmens teil. Nur in Ausnahmefällen kann eine virtuelle Teilnahme an diesen Besprechungen vorkommen.

Die dänische Finanzverwaltung hat in dem zu-grunde liegenden Verfahren letztendlich die Auffassung vertreten, dass unter Zugrundelegung der nationalen Vorschriften und des Art. 5 Abs. 1 des OECD-Musterabkommens die Voraussetzungen einer Betriebsstätte erfüllt sind. Sie begründet diese Rechtsauffassung damit, dass durch die vertragliche Vereinbarung einer 25-prozentigen Mindestarbeitszeit im Home-Office eine lediglich zufällige oder sporadische Home-Office-Tätigkeit ausscheidet. Darüber hinaus habe der Arbeitgeber sehr wohl ein Interesse an der Tätigkeit des Mitarbeitenden in Dänemark, da die Vereinbarung der Home-Office-Tätigkeit Voraussetzung für das Zustandekommen des Arbeitsvertrages gewesen sei; dies komme auch dadurch zum Ausdruck, dass das Unternehmen sich laut Arbeitsvertrag bereit erklärt habe, die Reisekosten des Mitarbeitenden für die An- und Abreise nach Dänemark zu übernehmen.

In seiner Rolle als (Gesellschafter-)Geschäftsführer mit umfassender Vertretungsvollmacht habe er eine so wichtige Position im Unternehmen und übe einen so entscheidenden Einfluss auf die Managemententscheidungen des Unternehmens aus, dass insbesondere die Qualifizierung seiner Tätigkeiten als eine vorbereitende oder Hilfstätigkeit ausscheide.

Auch die österreichische Finanzverwaltung musste jüngst im Rahmen eines Auskunftsersuchens zu der Frage Stellung nehmen, ob durch die Home-Office-Tätigkeit eine Betriebsstätte begründet werden kann. In Übereinstimmung mit der OECD-Auffassung verneint die österreichische Finanzverwaltung eine Betriebsstätte für den Fall, dass der Mitarbeitende an drei Tagen in der Woche an einem ständig zur Verfügung stehenden Arbeitsplatz am Sitz des Unternehmens tätig wird, da in diesem Fall nicht davon auszugehen sei, dass der Arbeitgeber die Home-Office-Tätigkeit verlangt habe und deshalb Verfügungsmacht des Arbeitgebers über das Home-Office anzunehmen sei.

Gleichzeitig deutet die österreichische Finanzverwaltung allerdings – ohne weitere Begründung – Zweifel an, dass das Kriterium des „Nichtverlangens“ bei Führungspersonal (zum Beispiel einer Finanzvorständin) gleichermaßen gegen die Begründung einer Betriebsstätte spricht. Die

österreichische Finanzverwaltung verweist diesbezüglich auf eine ausstehende Klärung auf internationaler Ebene.

## Fazit

Die Praxis zeigt, dass die steuerlichen Regelungen auf nationaler und internationaler Ebene noch nicht mit den rasanten Entwicklungen in der neuen Arbeitswelt mithalten können. Selbst die Aussagen der OECD – zum Beispiel zur Begründung von Betriebsstätten bei Home-Office-Tätigkeiten – bedürfen der klärenden Auslegung und werden in der Praxis derzeit von den Finanzverwaltungen in vielen Ländern in Frage gestellt.

Dies bedeutet für Arbeitgeber und Arbeitnehmende, dass im Regelfall klare Vereinbarungen (Dos & Don'ts) bei Nutzung eines Home-Office getroffen werden müssen. In einigen Ländern ist die Home-Office-Nutzung derzeit nur in engen zeitlichen Grenzen möglich. Bleibt die Hoffnung, dass die OECD und die lokalen Finanzverwaltungen möglichst schnell für ein einheitliches Regelwerk sorgen, dass den Anforderungen der neuen, mobiler gewordenen Arbeitswelt gerecht wird.



## Änderungen zum Jahreswechsel

Alle Jahre wieder ... Zum Jahreswechsel treten in Deutschland wieder zahlreiche Änderungen im Steuerrecht in Kraft. Insbesondere für Arbeitnehmende und Unternehmen gibt es einige Neuerungen zu beachten. In diesem Beitrag geben wir Ihnen einen kurzen Überblick über die wichtigsten Änderungen, die Sie im Jahr 2024 erwarten.

### Sachbezugswerte ab 1. Januar 2024

Die Sachbezugswerte für freie Verpflegung und freie Unterkunft werden jedes Jahr an die Entwicklung der Verbraucherpreise angepasst. Die Werte für 2024 stehen nun fest. Arbeitgeber müssen den Wert von Sachbezügen als geldwerten Vorteil versteuern und Sozialabgaben entsprechend ermitteln und abführen. Der Sachbezugswert für verbilligte oder unentgeltliche Mahlzeiten beträgt

ab dem 1. Januar 2024, 313 Euro pro Monat (2023: 288 Euro monatlich), das heißt pro Tag

- 2,17 Euro für Frühstück und
- je 4,13 Euro für Mittagsessen und Abendessen

Der Sachbezugswert für Unterkunft/Miete steigt ab dem 1. Januar 2024 auf 278 Euro pro Monat (2023: 265 Euro monatlich).

#### **Muster für den Ausdruck der elektronischen Lohnsteuerbescheinigung und der Lohnsteueranmeldung 2024**

Bei Bezug von Einkünften aus nicht selbstständiger Tätigkeit wird die Einkommensteuer durch Abzug vom Arbeitslohn erhoben. Dies erfolgt durch Einbehaltung von Lohnsteuer, soweit der Arbeitslohn von einem inländischen (zivilrechtlichen oder auch wirtschaftlichen) Arbeitgeber gezahlt wird. Darunter fallen auch ausländischer Personaldienstleister, die Arbeitnehmer:innen gewerbsmäßig zur Ausübung einer nicht selbstständigen Tätigkeit ins Inland (Deutschland) überlassen.

Das Bundesfinanzministerium (BMF) hat das Vordruckmuster für den Ausdruck der elektronischen Lohnsteuerbescheinigung bekannt gegeben (Bekanntmachung vom 8. September 2023). Für die Ausstellung von elektronischen Lohnsteuerbescheinigungen gilt ab 2024 Folgendes:

- Ab dem Jahr 2023 ist ausschließlich die Identifikationsnummer als Ordnungsmerkmal anzugeben. Die Verwendung der eTIN ist nicht mehr zulässig.
- Die Sozialversicherungsbeiträge, die auf einen nicht besteuerten Vorteil nach § 19a EStG entfallen, sind unter den Nummern 22 bis 27 des Ausdrucks zu bescheinigen, da diese als Sonderausgaben abziehbar sind.
- Die Angabe des vom Arbeitgeber ausgezahlten Kindergeldes in Nummer 33 ist nicht mehr zulässig (Aufhebung von § 72 EStG zum 1. Januar 2024).

Weiterhin hat das BMF das Vordruckmuster für die Lohnsteuer-Anmeldung ab Januar 2024 und die „Übersicht über länderunterschiedliche Werte in der Lohnsteuer-Anmeldung“ bekanntgemacht (Bekanntmachung vom 6. September 2023).

Zu beachten ist danach Folgendes:

Die Lohnsteuer ist getrennt nach den Kalenderjahren, in denen der Arbeitslohn bezogen wird oder als bezogen gilt, anzugeben. Die hierfür erforderlichen

Kennzahlen und weitere Informationen sind auf den Internetseiten unter [www.elster.de](http://www.elster.de) veröffentlicht.

Ist Lohnsteuer zu korrigieren, sind die gesetzlichen Regelungen des § 41c EStG für die Änderung der jeweiligen Lohnsteuer-Anmeldung zu beachten. Eintragungen für die Lohnsteuer des Vor- und Folgejahres sind ausschließlich für die Zuordnung der Lohnsteuer zu dem entsprechenden Kalenderjahr zu verwenden. In Korrekturfällen sind die jeweiligen Lohnsteuer-Anmeldungen zu ändern.

Bei den elektronischen Formularen ist abweichend zu beachten, dass zusätzlich zur Kennzahl 23 ein Freitextfeld für weitere Angaben existiert. Ab 2024 ist für die unwiderrufliche Erklärung des Arbeitgebers nach § 19a Absatz 4b EStG eine neue Kennzahl 21 mit folgender Zeilenbeschreibung aufzunehmen: „Es wird im Zusammenhang mit Einkünften aus nicht selbstständiger Arbeit bei Vermögensbeteiligungen eine Haftungserklärung im Sinne des § 19a Absatz 4b Satz 1 EStG abgegeben (falls ja, bitte eine „1“ eintragen).“

#### **Neue Rechengrößen für die deutsche Sozialversicherung ab dem 1. Januar 2024**

Der Bundesrat hat dem Kabinettsentwurf zur Anpassung der Rechengrößen in der Sozialversicherung zugestimmt. Die Rechengrößen werden jedes Jahr an die Entwicklung der Einkommen angepasst, um die soziale Absicherung stabil zu halten.

Rechengrößen sind unter anderem die Bezugsgröße in der Sozialversicherung, die Beitragsbemessungsgrenzen (BBG) sowie die Jahresarbeitsentgeltgrenze (JAEG). Die Bezugsgröße bildet das Durchschnittsentgelt der gesetzlichen Rentenversicherung in Deutschland aus dem vorletzten Kalenderjahr ab. Für die Kranken- und Pflegeversicherung gelten bundeseinheitliche Werte. Lediglich in der Renten- und Arbeitslosenversicherung wird nach West und Ost unterschieden.

Die JAEG (auch Versicherungspflichtgrenze genannt) bestimmt, ab welcher Höhe des regelmäßigen Jahresarbeitsentgelts ein/e Arbeitnehmer:in nicht mehr gesetzlich krankenversicherungspflichtig ist. Liegt das regelmäßige Arbeitsentgelt über dieser Grenze, kann üblicherweise entweder eine private oder eine freiwillige gesetzliche Krankenversicherung gewählt werden.

Ab dem 1. Januar 2024 gelten die folgenden Rechengrößen in der deutschen Sozialversicherung:

|   | West   |         | Ost    |         |
|---|--------|---------|--------|---------|
|   | Mo-nat | Jahr    | Mo-nat | Jahr    |
| <b>Beitragsbemessungsgrenzen (Euro)</b>                                     |        |         |        |         |
| allge-meine Renten-versiche-<br>rung und Arbeits-<br>losenversi-<br>cherung | 7.550  | 90.600  | 7.450  | 89.400  |
| Kranken-<br>u. Pfe-<br>geversi-<br>cherung                                  | 5.175  | 62.100  | 5.175  | 62.100  |
| knapp-schaftli-<br>che Ren-<br>tenversic<br>herung                          | 9.300  | 111.600 | 9.200  | 110.400 |
| <b>Versicherungspflichtgrenze (Euro)</b>                                    |        |         |        |         |
| Kranken-<br>u. Pfe-<br>geversi-<br>cherung                                  | 5.775  | 69.300  | 5.775  | 69.300  |
| <b>Bezugsgröße (Euro)</b>   |        |         |        |         |
| In der Sozial-<br>versiche-<br>rung   | 3.535  | 42.420  | 3.465  | 41.580  |

## Fazit

Die Beitragssätze zur Sozialversicherung bleiben ab 2024 nahezu unverändert im Vergleich zum Vorjahr. Lediglich der individuelle Zusatzbeitrag zur gesetzlichen Krankenversicherung wird sich (nach Aussage des GKV-Schätzerkreises) durchschnittlich um 0,1 Prozent erhöhen (auf dann 1,7 Prozent).



## Das Zukunftsfinanzierungsgesetz kommt – Update zur Mitarbeiterkapitalbeteiligung

In unseren Newslettern im Mai 2023 und Oktober 2023 haben wir bereits über die Pläne zur Verbesserung und Ausweitung der steuerlichen Förderung der Mitarbeiterkapitalbeteiligung durch das Zukunftsfinanzierungsgesetz (ZuFinG) berichtet. Nach Verabschiedung durch den Bundestag und Zustimmung durch den Bundesrat wurde das Gesetz am 14. Dezember 2023 im Bundesgesetzblatt verkündet. Damit treten die Änderungen ab 1. Januar 2024 in Kraft.

### Erhöhung des Freibetrags nach § 3 Nr. 39 EStG

Der Regierungsentwurf aus August 2023 sah ursprünglich eine Erhöhung des Freibetrags von derzeit 1.440 Euro auf 5.000 Euro vor. Die im Bundesgesetzblatt verkündete Fassung des ZuFinG **erhöht den Freibetrag lediglich auf 2.000 Euro**. Aufgrund der geringeren Erhöhung verzichtet der Gesetzgeber auf die noch im Regierungsentwurf vorgesehene Einführung eines Zusätzlichkeitsfordernisses und einer dreijährigen Haltefrist.

### Besteuerungsaufschub nach § 19a EStG

Unverändert zum Regierungsentwurf hält der Gesetzgeber an der Ausweitung des Besteuerungsaufschubs nach § 19a EStG fest. Zukünftig fallen Unternehmen mit maximal 1.000 Beschäftigten und einem Jahresumsatz von bis zu 100 Millionen Euro oder einer Jahresbilanzsumme von bis zu 86 Millionen Euro, deren Gründung nicht mehr als 20 Jahre zurückliegt, in den Anwendungsbereich des § 19a EStG. Der Besteuerungsaufschub wird also zukünftig von "Start-ups" auch auf einige "Scale-ups" ausgeweitet.

Der Besteuerungsaufschub bewirkt, dass der geldwerte Vorteil aus der verbilligten oder unentgeltlichen Überlassung einer Mitarbeiterkapitalbeteiligung zunächst nicht besteuert wird und entschärft damit die Problematik des sogenannten Dry-Income. Im Rahmen des ZuFinG werden außerdem weitere Anpassungen an den Nachversteuerungsstatbeständen vorgenommen. Dies dient dazu weitere Sachverhalte zu vermeiden, in denen nach derzeitigem Fassung des § 19a EStG Dry Income entsteht (insbesondere Verlängerung der Nachversteuerungsfrist durch Zeitablauf auf 15 Jahre, optionale Verlängerung durch Haftungsübernahme des Arbeitgebers).

Die im Regierungsentwurf vorgesehene Erweiterung des Besteuerungsaufschubs auf Fälle, in denen Anteile an Konzerngesellschaften im Sinne des § 18 AktG (Konzernklausel) gewährt werden, wurde nicht in das beschlossene Gesetz übernommen.

## Fazit

Das vom Bundestag verabschiedete und zwischenzeitlich verkündete ZuFinG bleibt zwar hinter den selbst gesteckten Erwartungen der Regierung zurück. Dennoch stellen die Neuregelungen eine deutliche Verbesserung gegenüber der bisherigen Rechtslage dar. Für Unternehmen können die Änderungen ein Anlass sein, die eigenen Beteiligungsprogramme zu überprüfen bzw. über deren Einführung zu diskutieren. Wir unterstützen Sie hierbei mit unserem interdisziplinären Reward-Team. Sprechen Sie uns gerne an.



## Geplante Änderung der „30 Prozent-Regelung“ in den Niederlanden

Die sogenannte „30 Prozent-Regelung“ in den Niederlanden soll steuerliche Anreize für hochqualifizierte Arbeitnehmer:innen aus dem Ausland schaffen. Der niederländische Gesetzgeber plant jetzt Änderungen dieser Regelung, die zu Handlungsbedarf bei betroffenen Arbeitgebern führen könnten.

### Was beinhaltet die „30 Prozent-Regelung“

Die „30 Prozent-Regelung“ führt in den Niederlanden zu einem Steuervorteil für aus dem Ausland angeworbene oder in die Niederlande entsandte Arbeitnehmer:innen. Die Regelung ermöglicht diesen Arbeitnehmer:innen 30 Prozent ihres Bruttoeinkommens steuerfrei zu erhalten. Sie gilt für einen Zeitraum von maximal fünf Jahren und ist an bestimmte Bedingungen geknüpft, wie beispielsweise, dass die Mitarbeitenden in den Niederlanden arbeiten und bestimmte Qualifikationen besitzen. Alternativ dazu kann der Arbeitgeber bestimmte – tatsächlich entstandene – Mehrkosten (die sogenannten extraterritorialen Kosten) steuerfrei ersetzen. Dazu gehören zum Beispiel Kosten für doppelte Haushaltungsführung, Sprachkurskosten etc.

Besonders zu beachten ist, dass die „30 Prozent-Regelung“ nicht automatisch gewährt wird, sondern

ein entsprechender Antrag gestellt werden muss. Seit dem 1. Januar 2023 darf die Wahl zwischen den beiden dargestellten Methoden vom Arbeitgeber nur noch pro Jahr getroffen werden.

Ein weiterer Effekt der „30 Prozent-Regelung“ ist, dass begünstigte Mitarbeitende den sogenannten „Foreign-taxpayers-Status“ in den Niederlanden nutzen können und so für bestimmte Einkunftsarten – trotz ihres niederländischen Wohnsitzes – so behandelt werden als wären sie nicht in den Niederlanden ansässig.

### (Geplante) Änderungen

Bereits zum 1. Januar 2023 gab es eine Änderung, wonach die „30 Prozent-Regelung“ für 2023 nur noch dann beantragt werden kann, soweit das Jahresgehalt 223.000 Euro nicht übersteigt. Maximal können also im Jahr 2023: 66.900 Euro steuerfrei ausgezahlt werden. Ab dem 1. Januar 2024 gilt eine Gehaltsobergrenze von 233.000 Euro. Für Arbeitnehmende, denen bereits im Dezember 2022 die „30 Prozent-Regelung“ gewährt wurde, gilt die neue Gehaltsobergrenze erst ab dem 1. Januar 2026.

Darüber hinaus sind nunmehr über den hier angesprochenen Gesetzesentwurf hinaus folgende weitere Änderungen geplant:

- Über einen Zeitraum von fünf Jahren soll die „30 Prozent-Regelung“ auf eine „10 Prozent-Regelung“ herabgesetzt werden. Nur in den ersten 20 Monaten des Fünfjahreszeitraums können dann noch 30 Prozent des Gehalts steuerfrei gezahlt werden. In den darauffolgenden 20 Monaten sinkt dieser Prozentsatz auf 20 Prozent und in den letzten 20 Monaten beträgt der steuerfreie Betrag dann nur noch 10 Prozent des Gehalts.
- Daneben soll der sogenannte „Foreign-taxpayer-Status“ ab 1. Januar 2025 abgeschafft werden.

Diese geplanten Änderungen bedürfen noch der Zustimmung der ersten Kammer des niederländischen Parlaments. Mit einer entsprechenden Bestätigung ist nicht vor Mitte Dezember 2023 zu rechnen.

Gemäß dem bisherigen Gesetzesentwurf soll es folgende Übergangsregelungen geben:

- Arbeitnehmer:innen, die im Dezember 2023 bereits die „30 Prozent-Regelung“ in Anspruch nehmen, sind von der Kürzung des steuerfreien

Anteils nicht betroffen. Dies gilt also sowohl für Arbeitnehmer:innen, die bereits unter die „30 Prozent-Regelung“ fallen, als auch für ausländische Arbeitnehmer:innen, deren Beschäftigung in den Niederlanden vor dem 31. Dezember 2023 begonnen hat.

- Arbeitnehmer:innen, die am 31. Dezember 2023 bereits die „30 Prozent-Regelung“ anwenden, können im Rahmen der Übergangsregelungen noch bis zum Jahr 2026 vom Status des „Foreign taxpayers“ profitieren.

## Fazit

Um von den geplanten Übergangsregelungen zu profitieren, besteht Handlungsbedarf seitens des Arbeitgebers. Grundsätzlich ist die 30 Prozent-Regelung ab dem Beginn der Tätigkeit in den Niederlanden anwendbar, wenn der Antrag innerhalb von vier Monaten nach dem Tätigkeitsbeginn erfolgt. Ob dies allerdings auch für die Anwendung der Übergangsregelungen gelten wird, ist aus dem Gesetzesentwurf nicht klar ersichtlich. Daher sollten Arbeitgeber für Arbeitnehmer:innen, die die Voraussetzungen für die Anwendung der 30 Prozent-Regelung erfüllen, am besten noch im Dezember 2023 einen entsprechenden Antrag stellen.



## Doppelte Haushaltsführung – Neuerung bei der Berücksichtigung der Unterkunftskosten im Ausland

In Zeiten zunehmender Globalisierung und Mobilität ist arbeiten im Ausland längst keine Seltenheit mehr. Unter Beibehaltung des Wohnsitzes und Lebensmittelpunktes im Inland wird oft eine beruflich bedingte Zweitwohnung im Ausland begründet.

Bei Vorliegen einer doppelten Haushaltsführung können die (tatsächlichen) Unterkunftskosten in der Einkommensteuererklärung als Werbungskosten berücksichtigt werden, wobei Notwendigkeit und Angemessenheit zu beachten sind. Für die Prüfung der Angemessenheit je nach Lage und Ausstattung wurde regelmäßig die Durchschnittsmiete einer 60-Quadratmeter-Wohnung als Vergleichsmaßstab herangezogen. War die Wohnung größer oder auch

teurer, wurde der Werbungskostenabzug bisher der Höhe nach begrenzt und nur ein anteiliger Abzug der Unterkunftskosten gewährt.

Zu dieser Regelung hat kürzlich der Bundesfinanzhof (BFH) in seinem aktuellen Urteil vom 9. August 2023 (Az. VI R 20/21) Stellung genommen. Der BFH hat den Werbungskostenabzug für die Unterkunftskosten einer dienstlich zugewiesenen Auslandswohnung in tatsächlicher Höhe zugelassen. Die bisherige Begrenzung der Aufwendungen auf die Kosten einer Vergleichswohnung von 60 Quadratmetern wurde vom BFH abgelehnt.

In dem dem Urteil des BFH zugrunde liegenden Sachverhalt ging es um die zugewiesene Dienstwohnung eines deutschen Botschafters. Während eines Auslandsaufenthaltes wohnte er in Wohnungen zwischen 186 und 249 Quadratmetern. Seine Ehefrau verblieb in Deutschland und bewohnte die gemeinsame inländische Wohnung. In der Einkommensteuererklärung wurden die gesamten Unterkunftskosten im Ausland, abzüglich Zuzahlungen des Arbeitgebers, als Werbungskosten geltend gemacht. Da das Vorliegen der Voraussetzungen für die doppelte Haushaltsführung unstrittig war, erkannte das Finanzamt den Werbungskostenabzug grundsätzlich an.

Das Finanzamt begrenzte den Werbungskostenabzug jedoch auf 60 Quadratmeter. Hiergegen wehrte sich der Botschafter und reichte Klage ein. Das Finanzgericht hielt die Klage für begründet, woraufhin das Finanzamt Revision einlegte. Mit seinem oben genannten Urteil hat der BFH die Auffassung des Finanzgerichtes bestätigt, da im vorliegenden Sachverhalt die jeweiligen Wohnungen des Botschafters für die Tätigkeit notwendig waren. Zudem wurden die Wohnungen dem Botschafter von seinem Arbeitgeber zur Verfügung gestellt, sodass dieser verpflichtet war diese zu beziehen. Die Unterkunftskosten waren daher volumnäßig notwendig und wurden infolgedessen auch als angemessen erachtet.

In seiner Urteilsbegründung verweist der BFH jedoch auf eine sorgfältige und genaue Prüfung des jeweiligen Einzelfalls.

## Fazit

Es bleibt abzuwarten, wie die Finanzämter dieses Urteil in Fällen von nicht zugewiesenen Dienstwohnungen im Ausland umsetzen. Die Berücksichtigung von Unterkunftskosten im Ausland steht im Zusammenhang mit ausländischen Einkünften. Daher erfolgt die steuerliche Auswirkung lediglich in der Progression der Arbeitnehmenden, die regelmäßig aufgrund abkommensrechtlicher Regelungen im Inland nicht steuerpflichtig sind (jedoch dem Progressionsvorbehalt unterliegen). Empfehlenswert ist jedoch unter Erfüllung der Voraussetzungen und Verweis auf das jüngste Urteil des BFH, den vollständigen Werbungskostenabzug im Rahmen der Einkommensteuererklärung zu beantragen oder gegen noch nicht bestandskräftige Bescheide einen Einspruch einzulegen.



## Elektronische Anträge zur Entsendebescheinigungen: Gesetzesänderung bei Abkommenländern mit Umsetzung ab dem 1. Januar 2024 oder ab dem 1. Januar 2025

Inmitten der sich ständig wandelnden Arbeitswelt gewinnen grenzüberschreitende Tätigkeiten und deren sozialversicherungsrechtliche Behandlung zunehmend an Bedeutung. Diese Entwicklung erfordert auch eine kontinuierliche Anpassung bestehender Gesetze und der (digitalen) Umsetzungswege, um den Herausforderungen und Dynamiken der modernen Arbeitswelt gerecht zu werden.

Gemäß der aktuellen Gesetzeslage ist vorgeschrieben, dass bei Tätigkeiten in anderen EU/EWR-Ländern oder in der Schweiz (gemäß Art 12 oder gemäß Art. 16 der VO (EG) 883/2004) der Arbeitgeber verpflichtet ist, eine A1-Bescheinigung für die betroffenen Arbeitnehmenden auf elektronischem Wege über systemgeprüfte Entgeltausrechnungsprogramme bei der zuständigen Behörde zu beantragen.

### Neue gesetzliche Regelung:

Im Zuge des 8. SGB IV-Änderungsgesetzes wird das bestehende Verfahren zur elektronischen Antragstellung von Entsendebescheinigungen erweitert: Die elektronische Beantragungspflicht wird laut des Änderungsgesetzes ab 1. Januar 2024 nicht nur für Tätigkeiten in EU/EWR-Ländern oder in der Schweiz gelten. Vielmehr wird die elektronische Antragspflicht für Entsendebescheinigungen auch auf Tätigkeiten in Länder mit bilateralen Abkommen über soziale Sicherheit ausgedehnt. Der neu hinzugefügte § 106c SGB IV schafft dabei einen rechtlichen Rahmen für die elektronische Beantragung von Bescheinigungen über die Fortgeltung deutscher Rechtsvorschriften bei Erwerbstätigkeiten in Staaten, mit denen Deutschland ein entsprechendes Abkommen abgeschlossen hat.

Wie bei § 106 SGB IV (für A1 Bescheinigungen) wird ebenfalls im neuen § 106c SGB IV betont, dass bei Feststellung der Anwendung des deutschen Sozialversicherungsrechts die (elektronisch) beantragte Entsendebescheinigung innerhalb von drei Arbeitstagen elektronisch an den Arbeitgeber übermittelt werden soll. Diese Regelung erstreckt sich analog auf bestimmte Personengruppen wie Beamte, Mitglieder von Flug- oder Kabinenbesatzungen, Beschäftigte im grenzüberschreitenden Personenbeförderungsgewerbe oder Seeschifffahrt sowie selbstständig Erwerbstätige. Für Situationen, in denen deutsche Rechtsvorschriften aufgrund von Ausnahmevereinbarungen oder zur Verlängerung einer Entsendung gelten sollen, sind die gleichen Bestimmungen anwendbar.

### Umsetzung der gesetzlichen Regelung

Mit der Implementierung dieser digitalen Anträge wird das Ziel verfolgt, die bestehenden Verwaltungsverfahren im Sozialversicherungsbereich zu optimieren und an die voranschreitende Digitalisierung anzupassen. Durch diese Anpassungen werden nicht nur die Verwaltungsprozesse gestrafft, sondern auch die gesamte Abwicklung von Anträgen und Bescheinigungen im Kontext der Sozialversicherung zeitgemäßer und benutzerfreundlicher gestaltet. Dieser Schritt stellt eine weitere Maßnahme hin zu einer effektiveren Verwaltung im digitalen Zeitalter dar.

Damit die Anträge auf Entsendebescheinigungen ab **1. Januar 2024** auch unter den bilateralen Sozialversicherungsabkommen elektronisch gestellt werden können, wären die Entgeltausrechnungspro-

gramme sowie die Softwareprodukte der Krankenkassen bis zu diesem Stichtag entsprechend zu aktualisieren.

Zum Redaktionsschluss dieser Newsletter Ausgabe haben sich die Hinweise verdichtet, dass die Umsetzung der Gesetzesänderung deshalb erst zum **1. Januar 2025** in Kraft treten könnte. Aus dem GKV-Spitzenverband haben wir Informationen erhalten, dass wegen der großen Komplexität und der zahlreichen Beteiligten eine Verschiebung des Umsetzungszeitpunkts auf den 1. Januar 2025 nicht unwahrscheinlich ist. Die offizielle Umsetzungsverschiebung wird dann durch das Bundesministerium für Arbeit und Soziales (BMAS) formell veröffentlicht. Eine solche offizielle Verschiebung des Umsetzungszeitpunkts durch das BMAS ist bis zum Redaktionsschluss (5. Dezember 2023) noch nicht erfolgt. Wir halten Sie auf dem Laufenden, wann die Umsetzung der Gesetzesänderung erfolgen wird.

## Fazit

Die neue Gesetzeswortlaut verpflichtet Arbeitgeber grundsätzlich ab dem 1. Januar 2024 die Entsendebescheinigungen auch für Entsendungen in Länder mit bilateralen Abkommen über soziale Sicherheit elektronisch zu beantragen. Wir empfehlen deshalb, dass Unternehmen bereits jetzt in ihren Gehaltsabrechnungsprogrammen prüfen, ob die technischen Voraussetzungen für die elektronische Antragstellung von Entsendebescheinigungen schon jetzt zur Verfügung stehen. Wenn die Umsetzung der Gesetzesänderung offiziell durch das BMAS um ein Jahr verschoben wird, dann haben Arbeitgeber entsprechend länger Zeit, die Anträge auf Entsendebescheinigungen elektronisch zu stellen.



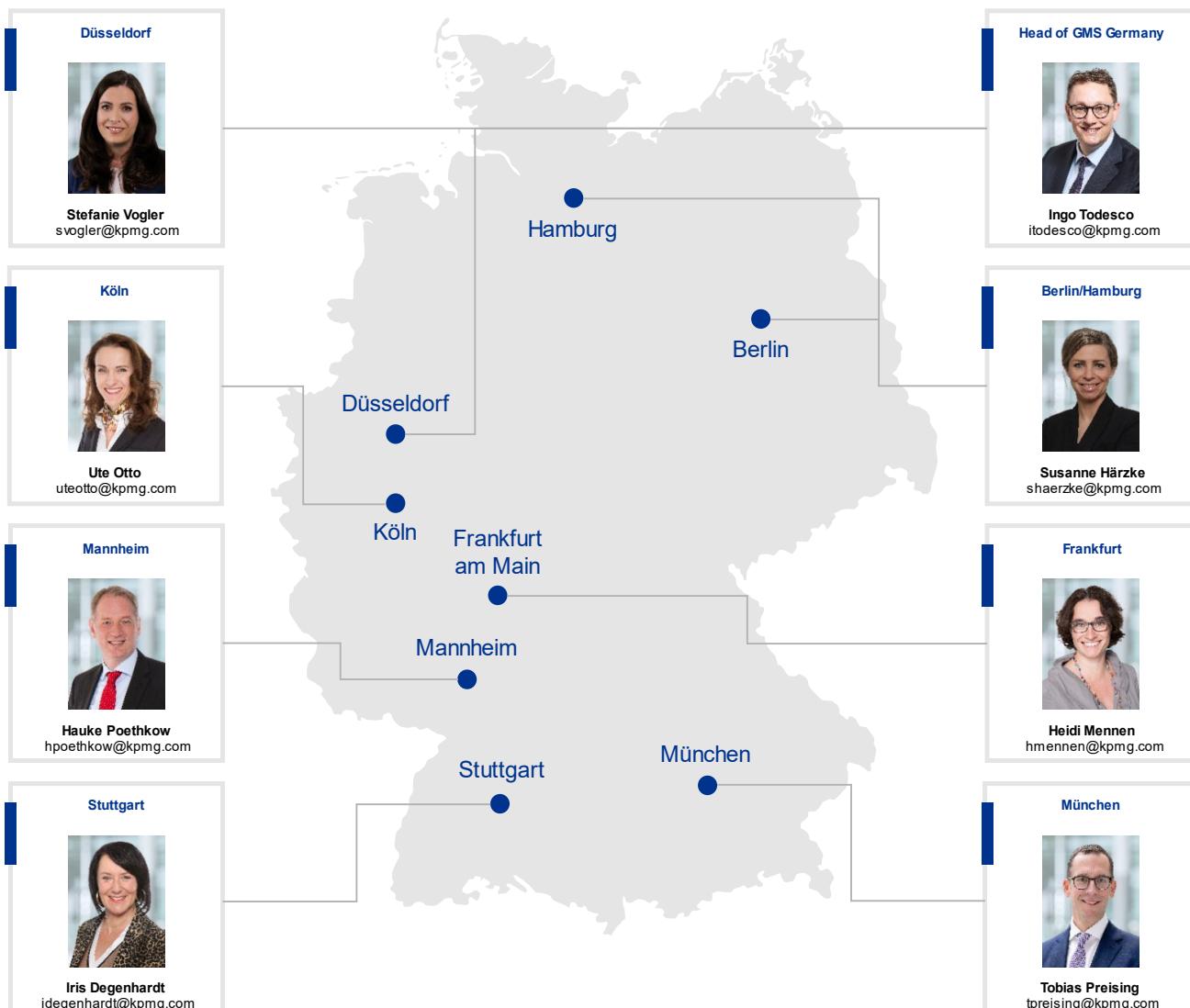
## Temporäre Visumbefreiung für Staatsangehörige aus Deutschland und anderen fünf Ländern

Im Zeitraum vom 1. Dezember 2023 bis zum 30. November 2024 können Staatsangehörige der Bundesrepublik Deutschland sowie Frankreichs, Italiens, der Niederlande, Spaniens und Malaysias visumsfrei nach China einreisen, sofern

- sie über einen gültigen Reisepass verfügen,
- die Dauer des Aufenthalts (inkl. Transit) maximal 15 Tage beträgt und
- die Reise geschäftlichen Tätigkeiten, Tourismus oder dem Besuch von Familie und Freunden dient.

Sind die oben genannten Voraussetzungen nicht erfüllt, das heißt dauert die Reise beispielsweise länger, die jeweilige Person besitzt einen Dienstpass oder die Reise dient einem anderen Zweck, bleibt die Visumpflicht hingegen bestehen.

# Unsere Standorte



## 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

Wenn Sie Fragen rund um Global Mobility haben,  
können Sie uns gerne kontaktieren.

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

## 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](#)

**KPMG Direct Services**  
Unser Online-Angebot für Sie  
[kpmg.de/directservices](http://kpmg.de/directservices)



**Klardenker** – der Blog zu  
aktuellen Wirtschaftsthemen,  
die Unternehmen bewegen



**Global Payroll Manager**



[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.

© 2023 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.