

Global Mobility Services Newsletter

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

Februar 2024

Wirtschaftlicher Arbeitgeber – Zentraler Begriff für die steuerliche Behandlung entsandter Arbeitneh- mender

Der Großteil unserer Leserinnen und Leser wird mit dem Schreiben des Bundesfinanzministeriums (BMF) zur steuerlichen Behandlung des Arbeitslohns nach den Doppelbesteuerungsabkommen vom 3. Mai 2018 vertraut sein. Das BMF hat darin zu zahlreichen Fragen der Besteuerung von international tätigen Arbeitnehmenden Stellung genommen und die Sichtweise der deutschen Finanzverwaltung dazu umfassend erläutert. Nun liegt eine überarbeitete Fassung dieses Schreibens vor (vgl. BMF-Schreiben vom 12. Dezember 2023 (GZ IV B 2 – S1300/21/10024:005)), dessen wichtigste Eckdaten wir in der Januar-[Sonderausgabe unseres GMS-Newsletters](#) vorgestellt haben. Einen besonderen Aspekt möchten wir Ihnen in diesem Beitrag ausführlich vorstellen: Die Ausführungen im Zusammenhang mit dem Begriff des wirtschaftlichen Arbeitgebers.

Der wirtschaftliche Arbeitgeber spielt nicht nur im nationalen Steuerrecht für die Frage der Verpflichtung zum Lohnsteuereinbehalt eine zentrale Rolle, sondern auch im Abkommensrecht für die Zuweisung des Besteuerungsrechts.

Nach deutschem Recht ist in den Fällen von internationalen Arbeitnehmerentsendungen auch ein inländischer wirtschaftlicher Arbeitgeber zum Lohnsteuereinbehalt verpflichtet.

Inhalt

**Wirtschaftlicher Arbeitgeber –
Zentraler Begriff für die steuerliche
Behandlung entsandter Arbeitneh-
mender**

Seite 1

**Neue Entwicklungen bei der Weg-
zugsbesteuerung im Falle eines
Wegzugs in die Schweiz**

Seite 4

**Zuzahlungen für einen Parkplatz
reduzieren den geldwerten Vorteil
für den Firmenwagen?**

Seite 5

**Änderungen beim italienischen
Expatriate Regime**

Seite 5

**Kein Anspruch auf deutsches
Kindergeld nach dem Einkommen-
steuergesetz, sofern er allein durch
den Wohnort ausgelöst wird**

Seite 6

**GMS Insights – Webcasts 1. Halb-
jahr 2024**

Seite 8

Ansprechpartner:innen

Seite 9

Kontakt

Seite 10



Dafür ist kein eigener Arbeitsvertrag bzw. keine Auszahlung des Gehalts durch das aufnehmende Unternehmen erforderlich. Trägt bei einem grenzüberschreitenden Mitarbeiter Einsatz das aufnehmende Unternehmen in Deutschland die Personalkosten (Kostenweiterbelastung), ist in den allermeisten Fällen klar, dass Lohnsteuer in Deutschland abgeführt werden muss. Ist eine Weiterbelastung der Kosten jedoch unterblieben, muss das Unternehmen beurteilen, ob es die Kosten nach dem Fremdvergleichsgrundsatz hätte tragen müssen, um Lohnsteuerhaftungsrisiken zu vermeiden. Ist der Tatbestand des inländischen wirtschaftlichen Arbeitgebers erfüllt, besteht für den Arbeitgeber eine Verpflichtung zum Lohnsteuerabzug (§ 38 Abs. 1 S. 2 EStG).

Der Begriff des wirtschaftlichen Arbeitgebers spielt darüber hinaus eine zentrale Rolle für die Zuweisung des Besteuerungsrechts für Einkünfte aus unselbstständiger Arbeit (Art. 15 OECD-Musterabkommen (OECD-MA)). Grundsätzlich steht das Besteuerungsrecht für Einkünfte aus unselbstständiger Arbeit dem Ansässigkeitsstaat des Mitarbeitenden zu. Übt dieser jedoch seine Tätigkeit im anderen Vertragsstaat aus (Tätigkeitsstaat), wird regelmäßig dem Tätigkeitsstaat das Besteuerungsrecht für den anteiligen Arbeitslohn, der auf diese Arbeitstage entfällt, zugewiesen. Unabhängig von der Anzahl der Aufenthaltstage im Tätigkeitsstaat wird der Tätigkeitsstaat sein ihm zugewiesenes Besteuerungsrecht dann verwirklichen, wenn der (wirtschaftliche) Arbeitgeber im Tätigkeitsstaat ansässig ist.

Im Mittelpunkt steht folglich die Frage, welche Kriterien für die Bestimmung des wirtschaftlichen Arbeitgebers im Abkommensrecht heranzuziehen sind, um die Zuweisung des Besteuerungsrechts richtig vornehmen zu können. Dafür hat die Finanzverwaltung einen Großteil der Regelungen aus dem BMF-Schreiben vom 9. November 2001 „Verwaltungsgrundsätze-Arbeitnehmerentsendung“ in das aktualisierte BMF-Schreiben vom 12. Dezember 2023 übernommen und somit erstmals den Begriff der Arbeitnehmerentsendung definiert.

Eine grenzüberschreitende Arbeitnehmerentsendung liegt dann vor, wenn ein Mitarbeitender für eine bestimmte Zeit von seinem Arbeitgeber (entsendendes Unternehmen) an ein verbundenes Unternehmen (aufnehmendes Unternehmen) im anderen Staat entsandt wird. Ohne Beendigung des bisherigen Arbeitsvertrags (ruhender Arbeitsvertrag) wird der Mitarbeitende aufgrund:

- eines (weiteren) Arbeitsvertrags oder
- einer Nebenabrede zum bestehenden Arbeitsvertrag

bei dem aufnehmenden Unternehmen tätig oder dieses Unternehmen gilt als wirtschaftlicher Arbeitgeber.

Wirtschaftlicher Arbeitgeber kann folglich nicht nur der zivilrechtliche Arbeitgeber sein, sondern auch das Unternehmen, das die Vergütung für die ihm geleistete unselbstständige Tätigkeit wirtschaftlich trägt oder nach dem Fremdvergleichsgrundsatz hätte tragen müssen.

Der wirtschaftliche Arbeitgeber ist dabei – wie bisher – anhand zweier Kriterien zu beurteilen:

- 1) Integration, das heißt die Frage, ob der Mitarbeitende in das aufnehmende Unternehmen eingebunden ist und
- 2) Kostentragung, das heißt die Frage, ob das aufnehmende Unternehmen den Arbeitslohn wirtschaftlich trägt oder hätte tragen müssen.

Werden durch ein Unternehmen beide Kriterien erfüllt, ist dieses wirtschaftlicher Arbeitgeber des entsandten Arbeitnehmenden.

Welche Kriterien spielen nun für die Beurteilung der Integration eine Rolle? Zur Beurteilung, ob der entsandte Arbeitnehmende in das aufnehmende Unternehmen eingebunden ist, zieht die Finanzverwaltung unter anderem folgende Kriterien heran:

- Trägt das aufnehmende Unternehmen die Verantwortung oder das Risiko für die durch die Tätigkeit des Arbeitnehmenden erzielten Ergebnisse?
- Ist der Arbeitnehmende den fachlichen Weisungen des aufnehmenden Unternehmens unterworfen?
- Wer entscheidet über die Höhe der Bezüge, über die Gewährung von Urlaub oder trägt das Risiko der Lohnzahlung im Fall der Nichtleistung bzw. hat das Recht der Entscheidung über eine Entlassung?

Unter Berücksichtigung dieser Kriterien erfolgt beispielsweise eine Entsendung im Interesse des entsendenden Unternehmens, wenn der Arbeitnehmende nicht in die Hierarchie des aufnehmenden Unternehmens eingebunden ist. Das aufnehmende Unternehmen wird nicht zum wirtschaftlichen Arbeitgeber.

Für Entsendungen von bis zu drei Monaten sieht die Finanzverwaltung eine widerlegbare Anscheinsvermutung, dass Arbeitnehmende nicht in das aufnehmende Unternehmen eingebunden sind und das aufnehmende Unternehmen somit nicht zum wirtschaftlichen Arbeitgeber wird.

Für die Beurteilung des zweiten Kriteriums, der Kostentragung, ist zunächst zu beurteilen, in welchem Interesse der Arbeitnehmende während seiner Entsendung tätig wird. Zur Bestimmung dieser Interessenslage hat die Finanzverwaltung eine Vielzahl von Kriterien bestimmt, wie zum Beispiel:

- Von welchem Unternehmen geht die Initiative für die Arbeitnehmerentsendung aus?
- Wird eine bestimmte fachliche Qualifikation benötigt?
- Welches Unternehmen profitiert am meisten von der Entsendung?
- Sind auf dem lokalen Arbeitsmarkt des aufnehmenden Unternehmens Arbeitskräfte mit der erforderlichen Qualifikation vorhanden?
- Werden nach Rückkehr des Arbeitnehmenden dessen gesammelte Auslandserfahrungen im Rahmen seiner weiteren Beschäftigung beim entsendenden Unternehmen genutzt?

Die Interessenslage ist vom Arbeitnehmenden durch geeignete Nachweise, wie beispielsweise Entsendevertrag mit Tätigkeitsbeschreibung, Konzernentsenderichtlinie, Reisekostenabrechnungen, Zeitnachweise über Art und Umfang der Tätigkeit, nachzuweisen.

Nach der Beurteilung der Frage, in wessen Interesse die Arbeitnehmerentsendung erfolgt, sind die Kosten der Entsendung nach dem Fremdvergleichsgrundsatz von dem Unternehmen zu tragen, in dessen Interesse die Entsendung erfolgt ist. In die Kostenbetrachtung sind alle Kosten einzubeziehen, die

- im wirtschaftlichen Zusammenhang mit der gesamten Tätigkeit des Arbeitnehmenden während der Dauer seiner Entsendung stehen und
- den Gewinn des aufnehmenden oder des entsendenden Unternehmens gemindert haben, (unabhängig davon, ob diese Aufwendungen Lohn darstellen und ob sie im Zusammenhang mit der Entsendung selbst stehen).

Zu berücksichtigen sind demnach sämtliche Lohn- und Lohnnebenkosten sowie Verwaltungskosten, dazu gehören beispielsweise laufender Arbeitslohn, Urlaubs- und Weihnachtsgeld, Boni, Sozialversicherungsbeiträge, entsendebedingte Zulagen, Reisekosten, Sachbezüge usw.

Neu festgelegt wurde von der Finanzverwaltung, dass der Arbeitgeber dem Arbeitnehmenden zu bescheinigen hat, in welcher Höhe die Kosten nach dem Fremdvergleichsgrundsatz weiterbelastet wurden und in welcher Höhe diese vom entsendenden Unternehmen getragen wurden. Bescheinigt der Arbeitgeber dem Arbeitnehmenden das Tragen dieser Kosten durch das aufnehmende Unternehmen, kann regelmäßig davon ausgegangen werden, dass die Tätigkeit im Interesse des aufnehmenden Unternehmens erfolgt.

In seinem aktualisierten Schreiben hat die Finanzverwaltung besonderes Augenmerk auf die Beurteilung der Tätigkeiten und Kostenbelastungen von leitenden Angestellten gelegt. Hierzu wird ausgeführt, dass leitende Angestellte, zum Beispiel Vorstände und Geschäftsführer, regelmäßig Teil der Hierarchie des aufnehmenden Unternehmens sind, wenn sie in die laufende Geschäftsführung eingebunden sind. Eine Ausnahme gilt im Fall von Managementgesellschaften, wenn also die Vorstands- oder Geschäftsführertätigkeit zur Erfüllung einer Dienstleistungsverpflichtung des entsendenden Unternehmens bei einem verbundenen Unternehmen erbracht wird. Auf das damit einhergehende Betriebsstättenrisiko für die Managementgesellschaft wird entsprechend hingewiesen.

Fazit

Die Bestimmung des wirtschaftlichen Arbeitgebers bei konzerninternen internationalen Arbeitnehmereinsätzen ist ein Kernelement für die steuerliche Beurteilung des Arbeitslohns, das heißt die Zuweisung von Besteuerungsrechten. Da im Hinblick einer Lohnsteuereinbehaltungsverpflichtung für den Arbeitslohn ein „hätte tragen müssen“ ausreicht, ist der Arbeitgeber gefordert, eine entsprechende Beurteilung und Analyse vorzunehmen und durch geeignete Nachweise zu dokumentieren. Andernfalls können sich lohnsteuerliche Haftungsrisiken ergeben. Brauchen Sie Unterstützung hierbei, insbesondere auch um der neu eingeführten Bescheinigungspflicht nachzukommen? Dann sprechen Sie uns gern an.



Neue Entwicklungen bei der Wegzugsbesteuerung im Falle eines Wegzugs in die Schweiz

In der [Januar-Ausgabe](#) unseres Newsletters hatten wir bereits im Zusammenhang mit dem neuen Anwendungserlass zum AStG auf die Wegzugsbesteuerung (§ 6 AStG) hingewiesen. Vor Kurzem hat der Bundesfinanzhof (BFH) nun auch sein Urteil vom 6. September 2023 (Az. I R 35/20) in Bezug auf einen Wegzug in die Schweiz veröffentlicht. Dieses bezog sich noch auf die vor dem 1. Januar 2022 geltende Rechtslage, hat allerdings auch Signalwirkung für die aktuell geltende Rechtslage.

Sachverhalt

Im Urteilsfall besaß der Kläger Anteile an einer Kapitalgesellschaft von mindestens einem Prozent. Er beendete im Jahr 2011 seine unbeschränkte Steuerpflicht in Deutschland und zog in die Schweiz. Das Finanzamt setzte daraufhin eine Wegzugssteuer fest und gewährte – entsprechend der damaligen gesetzlichen Vorgabe – keine Stundung dieser Steuer. Nach der damals geltenden Rechtslage war eine dauerhafte und zinslose Stundung nur bei Wegzügen in EU-/EWR-Staaten gesetzlich vorgesehen (§ 6 Abs. 5 AStG a.F.). Daraufhin wandte sich der Kläger unter Verweis auf das Freizügigkeitsabkommen zwischen der EU und der Schweiz gegen die Festsetzung der Steuer. Das Finanzgericht legte den Fall in einem Vorabentscheidungsverfahren dem Europäischen Gerichtshof vor. Der EuGH war in seinem Urteil vom 26. Februar 2019 (Az. C 581/17, „Wächtler“) der Ansicht, dass Steuerpflichtige auch bei einem Wegzug in die Schweiz unter bestimmten Voraussetzungen das Recht auf eine zinslose und unbefristete Stundung haben.

Entscheidung des BFH

Der BFH nimmt auf diese Entscheidung des EuGH Bezug, da er an die unionsrechtlichen Vorgaben gebunden ist. Demnach ist eine zinslose und bis zur tatsächlichen Anteilsveräußerung andauernde Stundung auch bei Wegzügen in die Schweiz von Amts wegen zu gewähren, um es dem Steuerpflichtigen zu ermöglichen, sich in der Schweiz niederzulassen. Damit weicht der BFH von der Auffassung der Finanzverwaltung ab. Diese gewährte als Reaktion auf die Entscheidung des EuGH bei Wegzügen in die Schweiz lediglich die Möglichkeit einer Ratenzahlung über fünf Jahre.

Allerdings ist zu beachten, dass die Stundung nach Ansicht des BFH bei einem Wegzug in die Schweiz

von einer Sicherheitsleistung abhängig gemacht werden kann, während die Stundung in EU-/EWR-Fällen ohne Sicherheitsleistung möglich ist. Außerdem hindert die Stundung die Festsetzung der Steuer nicht. Der BFH erachtet die Festsetzung der Wegzugsteuer an sich als zulässig.

Fazit

Die Entscheidung des BFH bezieht sich grundsätzlich nur auf den vorliegenden Urteilsfall, bei dem noch die alte Fassung des § 6 AStG anzuwenden war. Es bleibt abzuwarten, ob die Finanzverwaltung ihre bisherige Meinung revidiert oder die Nichtanwendung des Urteils in anderen Fällen anordnet. Gleichwohl ist das Urteil auch für eine Vielzahl anderer Wegzugsfälle von Bedeutung. Zum einen sollte auf Basis der alten Rechtslage bei noch offenen oder anhängigen Wegzugsfällen in die Schweiz geprüft werden, ob in diesen Fällen nicht auch eine zinslose und dauerhafte Stundung der festgesetzten Wegzugsteuer möglich ist.

Zum anderen hat das BFH-Urteil vom 6. September 2023 eine Signalwirkung für die neue Gesetzeslage. Diese sieht seit dem 1. Januar 2022 keine zinslose und dauerhafte Stundung mehr vor – unabhängig davon, ob der Wegzug in einen EU-/EWR-Staat oder einen Drittstaat erfolgt. Es ist zu erwarten, dass der BFH auch unter der neuen Gesetzesfassung eine dauerhafte Stundung für Wegzüge in andere EU-/EWR-Staaten und in die Schweiz verlangen wird. Wir empfehlen daher, in Wegzugsfällen gegen die Nichtgewährung einer zinslosen und dauerhaften Stundung vorzugehen und diese Fälle verfahrensrechtlich offen zu halten. Sprechen Sie uns gerne an, falls Sie dabei Unterstützung benötigen.



Zuzahlungen für einen Parkplatz reduzieren den geldwerten Vorteil für den Firmenwagen?

Firmenwagen sind bei Arbeitnehmenden sehr beliebt, insbesondere dann, wenn der Firmenwagen auch privat genutzt werden darf. Arbeitnehmende sparen dann regelmäßig die Kosten für die Anschaffung und den laufenden Unterhalt eines eigenen Fahrzeugs oder die Kosten für die Nutzung öffentlicher Verkehrsmittel. Im Gegenzug stellt der Vorteil, den der Arbeitnehmende durch die Überlassung des Firmenwagens und die Möglichkeit der Privatnutzung erhält, einen geldwerten Vorteil dar. Dieser ist als Arbeitslohn zu versteuern. Der geldwerte Vorteil für die Privatnutzung des Firmenwagens wird üblicherweise auf Basis der sogenannten 1%-Regelung ermittelt. Danach wird der monatlich lohnsteuerlich zu erfassende geldwerte Vorteil pauschal mit 1% des Bruttolistenpreises ermittelt. Alternativ könnte die Ermittlung des geldwerten Vorteils nach der Fahrtenbuchmethode erfolgen, bei der dann die tatsächlichen Kosten nachgewiesen werden müssen.

Doch was passiert, wenn der geldwerte Vorteil für die Privatnutzung auf Basis der 1%-Methode ermittelt wird und der Arbeitnehmende selbst einen Teil der Kosten für den Unterhalt des Firmenwagens übernimmt?

Grundsätzlich mindern selbstgetragene Kosten des Arbeitnehmenden im Lohnsteuerabzugsverfahren den zu versteuernden geldwerten Vorteil. Solche Kosten können beispielsweise die vom Arbeitnehmenden übernommenen (anteiligen) Leasingraten oder auch pauschale Zuzahlungen sein.

Das Finanzgericht Köln hatte sich nunmehr mit der Frage zu befassen, ob Zahlungen des Arbeitnehmenden für einen vom Arbeitgeber angemieteten Parkplatz den geldwerten Vorteil für die Privatnutzung des Firmenwagens mindern.

Im zu Grunde liegenden Fall hat ein Arbeitgeber seinen Arbeitnehmenden angeboten, einen Parkplatz in der Nähe der Arbeitsstätte für 30 Euro im Monat anzumieten. Bei der Berechnung des geldwerten Vorteils hatte der Arbeitgeber die Stellplatzmiete abgezogen.

Das Finanzamt vertrat jedoch die Ansicht, dass der geldwerte Vorteil nicht gemindert werden darf, da die Stellplatzmiete nicht zu den Gesamtkosten des Firmenwagens gehöre. Es handele sich vielmehr um eine freiwillige Leistung der Beschäftigten an

den Arbeitgeber. Das Finanzamt versteuerte demzufolge die die geldwerten Vorteile reduzierenden Parkplatzkosten nach.

Der gegen diese Vorgehensweise eingereichten Klage gab das Finanzgericht Köln statt. Mit seinem Urteil vom 20. April 2023 (Az. 1 K 1234/22) entschied das Finanzgericht Köln, dass der geldwerte Vorteil des Firmenwagens durch die vom Arbeitnehmenden selbst getragenen Kosten für die Stellplatzmiete gemindert werden darf. In Höhe der Stellplatzmiete sei der Arbeitnehmende nicht bereichert. Damit ist eine Grundvoraussetzung für das Vorliegen von Arbeitslohn nicht erfüllt.

Die Entscheidung ist noch nicht rechtskräftig, da das Finanzamt Revision beim Bundesfinanzhof (BFH) eingelegt hat.

Fazit

Der BFH hat kürzlich bereits entschieden, dass einzelne getragene Kosten wie beispielsweise die Miete für eine Garage am Wohnort den geldwerten Vorteil nicht mindern, wenn keine rechtliche Verpflichtung des Arbeitnehmenden gegenüber dem Arbeitgeber besteht, den PKW in einer Garage unterstellen zu müssen. Daher bleibt abzuwarten ob das Urteil des Finanzgerichts Köln Bestand haben wird. Aufgrund des vor dem BFH eingelegten Revisionsverfahrens (Az. VI R 7/23) sollten vergleichbare Fälle in der Zwischenzeit offengehalten werden.



Änderungen beim italienischen Expatriate Regime

In Italien wurde zum 1. Januar 2024 die Regelung für die besondere Besteuerung bestimmter Expatriates angepasst.

Die alte Regelung sah für natürliche Personen eine Ermäßigung des zu versteuernden Einkommens aus italienischen Quellen um 70 Prozent (90 Prozent auf den Inseln und im Süden) vor. Die Steuerpflichtigen mussten dafür bestimmte Voraussetzungen erfüllen. Sie durften beispielsweise in den beiden vorangegangenen Steuerjahren nicht in Ita-

lien ansässig gewesen sein. Sie mussten sich darüber hinaus verpflichten, ihren Wohnsitz für zwei Steuerjahre nach Italien zu verlegen und dort tatsächlich ansässig bleiben. Die Steuerbefreiung konnte für fünf Jahre in Anspruch genommen werden. Unter bestimmten Voraussetzungen bestand eine Verlängerungsoption für weitere fünf Jahre mit einer reduzierten Steuerbefreiung.

Natürliche Personen, die ihren Wohnsitz gemäß italienischer Vorschriften nach Italien verlegt haben, das heißt die für das Steuerjahr 2024 in Italien steuerlich ansässig geworden sind und die Einkünfte aus nicht selbstständiger Arbeit, Einkünfte, die mit Einkünften aus nicht selbstständiger Arbeit gleichgestellt sind oder Einkünfte aus selbstständiger Arbeit erzielen, sind von der Änderung des Expatriate Regimes betroffen.

Bis zu einer Einkommensgrenze von 600.000 Euro kommt nun ein Freibetrag von 50 Prozent zur Anwendung, maximal wird also ein Freibetrag von 300.000 Euro gewährt. Der Freibetrag erhöht sich unter bestimmten Voraussetzungen auf 60 Prozent, beispielsweise wenn der Steuerpflichtige ein minderjähriges Kind hat.

Voraussetzungen für die Inanspruchnahme der Steuerbefreiung nach dem italienischen Expatriate Regime sind unter anderem, dass die Person:

- in den letzten drei Jahren vor der Entsendung nach Italien nicht in Italien steuerlich ansässig war
- sich verpflichtet, für mindestens vier aufeinanderfolgende Steuerjahre in Italien ansässig zu bleiben
- die Tätigkeit während des größten Teils des Jahres in Italien ausübt (d. h. 183 Tage oder mehr)
- über höhere Qualifikationen oder eine Spezialisierung verfügt.

Zu beachten ist darüber hinaus, dass für Arbeitnehmende, die in Italien für denselben Arbeitgeber arbeiten, bei dem sie vor ihrem Umzug nach Italien beschäftigt waren oder für einen Arbeitgeber derselben Gruppe, besondere, verschärfte Anspruchsvoraussetzungen gelten.

Die Vergünstigung gilt für maximal fünf Jahre – nunmehr ohne Verlängerungsoption. Wird der steuerliche Wohnsitz in Italien nicht gemäß den vorgegebenen Zeiträumen beibehalten, kommt es zu einer Aufhebung der Vergünstigung sowie einer Rückforderung mit entsprechenden Strafen und Zinsen.

Eine Übergangsregelung gilt für Personen, die nach Juli 2023 nach Italien umgezogen sind, dort aber im Jahr 2023 noch nicht steuerlich ansässig geworden sind. Für Steuerpflichtige, die in 2023 in Italien steuerlich ansässig waren, kann unter bestimmten Voraussetzungen die alte Regelung weiter in Anspruch genommen werden.

Fazit

Insgesamt haben sich die Voraussetzungen für die Anwendung des italienischen Expat Regimes erheblich verschärft. Die Neuregelung erfordert unter anderem eine Prüfung, ob der Mitarbeitende die geforderten fachlichen Qualifikationen erfüllt. Diese bedeutet für Arbeitgeber einen erheblichen administrativen Mehraufwand. Darüber hinaus ist zu prüfen, inwiefern Arbeitnehmer, die vor dem 31. Dezember 2023 nach Italien gezogen sind, noch die alte Regelung in Anspruch nehmen können.



Kein Anspruch auf deutsches Kindergeld nach Einkommensteuergesetz, sofern er allein durch den Wohnort ausgelöst wird

Bisher hatten entsandte Arbeitnehmende, die in Deutschland arbeiteten und auch ihren Wohnsitz oder gewöhnlichen Aufenthalt in Deutschland begründeten, grundsätzlich auch dann Anspruch auf Kindergeld (Differenzkindergeld), wenn die Familie in einem anderen EU-/EWR-Mitgliedstaat oder in der Schweiz wohnte. Dieser Anspruch begründete sich im Einkommensteuergesetz (EStG), auch wenn im anderen Staat ebenfalls gleichgestellte Familienleistungen bezogen wurden. Dies galt unabhängig davon, welchen Rechtsvorschriften über soziale Sicherheit der Arbeitnehmende während der Beschäftigung in Deutschland unterlag.

Mit seiner Entscheidung vom 20. April 2023 hat der Bundesfinanzhof (BFH) der Verwirklichung eines solchen Anspruchs auf deutsches Kindergeld (Differenzkindergeld) nunmehr einen Riegel vorgeschoben.

Tatbestand

Der BFH hatte zu entscheiden, ob ein polnischer Staatsangehöriger Anspruch auf deutsches Kindergeld hat, während seine drei Kinder mit der Mutter in Polen lebten. Der Mitarbeiter wurde von seinem polnischen Arbeitgeber befristet nach Deutschland entsandt, um hier für die polnische Gesellschaft tätig zu sein. Er hatte in Deutschland seinen gewöhnlichen Aufenthalt. Seine Frau ging in Polen keiner Beschäftigung nach. Während der Entsendung fanden durchgängig die polnischen Rechtsvorschriften über soziale Sicherheit Anwendung.

Entscheidung

Obwohl der Kläger grundsätzlich die nationalen Anspruchsvoraussetzungen auf deutsches Kindergeld erfüllte, sah der BFH seinen deutschen Kindergeldanspruch aufgrund vorrangiger Ansprüche in Polen als ausgeschlossen oder reduziert an. Nach Auffassung des BFH greift nämlich nicht die nationale Konkurrenzregel des § 65 Satz 1 Nr. 2 EStG (in der im Streitzeitraum geltenden Fassung), sondern die Prioritätsregeln des Art. 68 der Verordnung (EG) Nr. 883/2004. Insofern ist zu beurteilen, ob der jeweilige Anspruch durch eine Beschäftigung oder eine selbständige Erwerbstätigkeit, durch den Bezug einer Rente oder durch den Wohnort ausgelöst wird.

Da der Arbeitnehmer während der Entsendung weiterhin den polnischen Rechtsvorschriften unterlag, führte der BFH an, dass damit ein Kindergeldanspruch in Deutschland nicht durch die tatsächlich hier ausgeübte Beschäftigung ausgelöst wurde. Ob in Deutschland eine Rente bezogen wurde, konnte nicht festgestellt werden. Daher sah der BFH den Anspruch auf deutsches Kindergeld allein durch den gewöhnlichen Aufenthalt ausgelöst (einem Wohnsitz gleichgestellt). Der Verbleib im polnischen System löse, so der BFH, die Familienleistungsansprüche des Arbeitnehmers in Polen durch diese Beschäftigung aus. Dieser Anspruch ist gegenüber dem in Deutschland allein durch den Wohnsitz ausgelösten Kindergeldanspruch als vorrangig anzusehen. Da die Kinder ihren Wohnsitz in Polen hatten, wurde ein Anspruch auf deutsches Kindergeld in voller Gänze ausgeschlossen.

Der BFH sah in dem Umstand, dass der Arbeitnehmer während der Entsendung weiterhin den polnischen Rechtsvorschriften unterstellt war, keine Entfaltung einer europarechtliche Sperrwirkung hinsichtlich des Rechtsanspruchs nach deutschem Recht.

Da die Mutter keiner Erwerbstätigkeit nachging und auch keine Rente bezog, war ein Anspruch auf Familienleistungsansprüche in Polen, ebenfalls so wie der des Vaters, allein durch den Wohnort ausgelöst und somit vorrangig (Konkurrenzverhältnis nach Art. 68 Abs. 1 Buchst. b der VO EG Nr. 883/2004) und schließe einen deutschen Anspruch aus.

Der BFH stellte somit fest, dass – sofern in Polen ein Familienleistungsanspruch der Mutter oder des Vaters bestünde – ein Differenzkindergeldanspruch in Deutschland ausgeschlossen ist, da der Kindergeldanspruch in Deutschland ausschließlich durch den Wohnort ausgelöst wurde und die Kinder im anderen Mitgliedstaat Polen wohnen. Gleichzeitig bedeutet das aber auch, dass die Koordinierungsregel des Art. 68 Abs. 2 Sätze 1 und 3 der Verordnung (EG) Nr. 883/2004 nur dann anwendbar ist und den Kindergeldanspruch in Deutschland auch nur dann ausschließen kann, wenn tatsächlich konkurrierende Ansprüche auf Familienleistungen bestehen.

Da jedoch nicht abschließend vom Finanzgericht (FG) festgestellt worden war, ob ein polnischer Anspruch auf Familienleistungen bestand, wurde die Entscheidung, ob der Kindergeldanspruch in Deutschland tatsächlich ausgeschlossen ist, an das FG zurückverwiesen.

Fazit

Die Entscheidung des BFH auf Basis der Auslegung der europarechtlichen Regelungen (insbesondere die Orientierung am Wortlaut des Art. 68 Abs. 2 S. 3 der Verordnung EG Nr. 883/2004) kam basierend auf den bisherigen Anspruchsregelungen überraschend. Im Ergebnis besteht kein Anspruch auf deutsches Kindergeld (Differenzkindergeld), wenn dieser ausschließlich aufgrund des Wohnorts ausgelöst wird und das für den Anspruch zu berücksichtigende Kind im Ausland wohnt, in welchem eine gleichgestellte Familienleistung bezogen wird.

Dafür ist aber Kindergeld vollumfänglich auszus zahlen, wenn im vorrangigen Staat gar kein Anspruch besteht. Dieses Ergebnis ist u.E. so zu akzeptieren, da es den europarechtlichen Vorgaben entspricht.

Gerne unterstützen wir Sie bei der Prüfung von Kindergeldansprüchen.



GMS Insights – Webcasts 1. Halbjahr 2024

Für Ihre Anmeldung registrieren Sie sich bitte direkt auf der [Webcast-Plattform](#).

Wir freuen uns über Ihre Teilnahme.

| Fokusthema | Termin |
|--|---------------------------------|
| Warum sich faire Löhne lohnen | 5. März 2024 9.30–10.00 Uhr |
| Kapitalbeteiligung für alle Mitarbeitenden – neue Chancen durch das Zukunftsfinanzierungsgesetz (ZuFinG) | 2. April 2024 9.30–10.00 Uhr |
| Erstattung von Sozialversicherungsbeiträgen nach Beendigung der Auslandsbeschäftigung | 7. Mai 2024 9.30–10.00 Uhr |
| Update zur EU Posted Workers Directive | 4. Juni 2024 9.30–10.00 Uhr |
| Die Erweiterung der Anzeige- und Berichtigungspflicht nach Feststellungen in einer Lohnsteueraußenprüfung | 2. Juli 2024 9.30–10.00 Uhr |

Unsere Standorte

Head of GMS Germany

Ingo Todesco
 itodesco@kpmg.com

Berlin / Hamburg

Susanne Härzke
 shaerzke@kpmg.com

Köln

Ute Otto
 uteotto@kpmg.com

Düsseldorf / Dresden

Stefanie Vogler
 svogler@kpmg.com

Mannheim

Hauke Poethkow
 hpoethkow@kpmg.com

Frankfurt

Heidi Mennen
 hmennen@kpmg.com

Stuttgart

Iris Degenhardt
 idegenhardt@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 Rucker
 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

Katrin Augustin

Senior Manager,
Global Mobility Services
T +49 211 475-7678
katrinaugustin@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.)
Katrin Augustin
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



Klardenker – der Blog zu
aktuellen Wirtschaftsthemen,
die Unternehmen bewegen



Global Payroll Manager



GMS to go
Der Podcast für internationale
Personaleinsätze
> Jetzt reinhören



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.

© 2024 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.