

# Freistellungsbescheinigung und Lohnsteuerabzug für In- bzw. Outbounds

Juli/August 2024

Die Gehaltsabrechnung international tätiger Arbeitnehmender birgt eine erhöhte Komplexität. Neben der Bestimmung der Ansässigkeit und der Aufteilung des Arbeitslohns spielen auch formelle Anforderungen eine wesentliche Rolle. Dieser Beitrag beleuchtet, wie Doppelbesteuerungsabkommen die steuerliche Behandlung des Arbeitslohns beeinflussen und unter welchen Umständen Freistellungsbescheinigungen für den Lohnsteuerabzug in Deutschland erforderlich sind. Erfahren Sie mehr über die notwendigen Schritte, um Compliance sicherzustellen und doppelte Lohnversteuerung zu vermeiden.

Die Gehaltsabrechnung von international tätigen Arbeitnehmenden ist aus verschiedenen Gründen deutlich komplexer als die rein inländische Gehaltsabrechnung. Neben den Themen rund um die Bestimmung der Ansässigkeit, des wirtschaftlichen Arbeitgebers und der Aufteilung des Arbeitslohns sind vor allem auch formelle Anforderungen zu beachten. Insbesondere bei unbeschränkt steuerpflichtigen Arbeitnehmenden, aber auch bei einigen beschränkt steuerpflichtigen Arbeitnehmenden (insbesondere bei beschränkt

steuerpflichtigen Geschäftsführer:innen) unterliegt der weltweit erzielte Arbeitslohn nach nationalem Recht der deutschen Lohnversteuerung. Erst die entsprechenden Doppelbesteuerungsabkommen (DBA) führen zu einer Freistellung des im Ausland erzielten Arbeitslohns. Einige DBA verlangen jedoch für eine Freistellung einen entsprechenden Antrag. In welchen Fällen ein solcher Antrag gestellt und welches Formular verwendet werden muss, soll nachfolgend dargestellt werden.

## Konstellationen, in denen eine Freistellungsbescheinigung möglich ist

Arbeitnehmende, die einen Wohnsitz (§ 8 AO) oder gewöhnlichen Aufenthalt (§ 9 AO) im Inland haben, sind aufgrund des in § 2 Abs. 1 EStG normierten Welteinkommensprinzips zunächst mit ihrem weltweit erzielten Arbeitslohn unbeschränkt steuerpflichtig (§ 1 Abs. 1 EStG). Der im Inland ansässige Arbeitgeber hat für diesen Arbeitslohn die Lohnversteuerung durchzuführen. Gleiches gilt für bestimmte beschränkt steuerpflichtige Arbeitnehmende, welche aufgrund einer Sonderregelung im § 49 Abs. 1 Nr. 4 Buchst. b – e EStG der vollständigen inländischen Besteuerung unterliegen, wie beispielsweise Geschäftsführer:innen oder Prokurrist:innen. In beiden Konstellationen unterliegt sowohl der auf

inländische Arbeitstage entfallende Arbeitslohn als auch der auf ausländische Arbeitstage entfallende Arbeitslohn nach nationalem Recht der deutschen Lohnversteuerung.

Lediglich bei Arbeitnehmenden, welche nur aufgrund des § 49 Abs. 1 Nr. 4 Buchst. a EStG der beschränkten Steuerpflicht unterliegen, bedarf es regelmäßig keiner Freistellung des auf ausländische Arbeitstage entfallenden Arbeitslohns, da nur die deutschen Arbeitstage der inländischen Besteuerung unterliegen.

Für die übrigen Fälle stellen jedoch fast alle DBA den auf ausländische Arbeitstage entfallenden Arbeitslohn von der deutschen Versteuerung frei.



Nach einigen DBA ist dies jedoch nur dann möglich, wenn ein entsprechender Freistellungsantrag gestellt wurde.

**Im Nachfolgenden möchten wir die derzeitigen sogenannten antragsgebundenen DBA auflisten:**

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

Sieht das betreffende DBA hingegen keine Antragstellung vor, so kann der Arbeitgeber den Lohnsteuerabzug unterlassen, sobald die im DBA genannten Tatbestandsvoraussetzungen

(insbesondere aus Art. 15 OECD-MA) für die Freistellung erfüllt sind. Es kann jedoch durchaus sinnvoll sein, auch in diesen Fällen eine Freistellung zu beantragen, obwohl dies nicht zwingend gesetzlich vorgeschrieben ist. Dies erleichtert zum einen die Argumentation in einer Lohnsteueraußenprüfung und dient auch einer möglichen Enthftung für Lohnsteuer.

**Antragsformular**

Die entsprechende Freistellungsbescheinigung ist beim Betriebsstättenfinanzamt zu beantragen und kann sowohl vom Arbeitgeber als auch vom Arbeitnehmenden gestellt werden. Der Freistellungsantrag ist spätestens bis zum Ablauf des Kalenderjahres, für das er gelten soll, zu stellen und als Beleg zum Lohnkonto zu nehmen.

Die Finanzverwaltung sieht zwei unterschiedliche Formulare vor. Zum einen wurde das Formular zum „Antrag auf Erteilung einer Bescheinigung für den Lohnsteuerabzug 20XX für beschränkt

einkommensteuerpflichtige Arbeitnehmende“ veröffentlicht, welches sich nur an beschränkt steuerpflichtige Arbeitnehmende richtet, und zum anderen das Formular zum „Antrag für unbeschränkt einkommensteuerpflichtige Arbeitnehmende auf Erteilung einer Bescheinigung über die Freistellung des Arbeitslohns vom Steuerabzug auf Grund eines Abkommens zur Vermeidung der Doppelbesteuerung“, welches für unbeschränkt steuerpflichtige Arbeitnehmende vorgesehen ist. Unsere Erfahrungen zeigen, dass die Betriebsstättenfinanzämter die Anträge ablehnen, wenn das falsche Formular verwendet wurde. Insofern ist vor Stellung des Antrags die steuerliche Situation genau zu ermitteln.

**Besonderheit bei Grenzgängern/-pendlern mit inländischem Stammhaus**

Die Freistellungsbescheinigung ist nicht nur dann zu stellen, wenn der Arbeitnehmende über einen im Inland ansässigen, zivilrechtlichen Arbeitgeber verfügt, sondern auch dann, wenn er arbeitsrechtlich einer ausländischen Betriebsstätte zugeordnet ist und als Grenzgänger oder Grenzpendler für diese tätig wird. Zwar kann die Betriebsstätte nach dem ausländischen Arbeitsrecht als Arbeitgeber gesehen werden, steuerlich jedoch bleibt das Stammhaus Arbeitgeber. Infolgedessen hat auch das Stammhaus (oder der Arbeitnehmende selbst) den Freistellungsantrag zu stellen.

Insbesondere in Fällen eines Grenzpendlers, welcher einer Betriebsstätte eines deutschen Unternehmens in Luxemburg zugeordnet ist, zeigen unsere Erfahrungen, dass die deutsche Finanzverwaltung vermehrt die Freistellungsbescheinigungen verlangt.



## Fälle mit doppeltem Wohnsitz

Eine weitere praktische Besonderheit besteht bei Arbeitnehmenden, welche zwar nach dem entsprechenden DBA im Ausland ansässig sind, aber neben ihrem Wohnsitz im Ausland auch über einen deutschen Wohnsitz verfügen. In diesen Fällen müsste aufgrund der unbeschränkten Steuerpflicht in Deutschland für eine Freistellung des auf ausländische Arbeitstage entfallenden Arbeitslohns eine Freistellungsbescheinigung gestellt werden. Dennoch lehnt die Finanzverwaltung in diesen Fällen den Freistellungsantrag mit der Begründung ab, dass diese nicht erforderlich sei.

Unabhängig davon empfehlen wir auch in diesen Fällen, einen entsprechenden Freistellungsantrag zu stellen, um im Falle einer anderen Auffassung der Finanzverwaltung, zum Beispiel in Lohnsteuer-außenprüfungen, die Haftungsanspruchnahme zu vermeiden.

## Fazit

In den Fällen der unbeschränkten Steuerpflicht, aber auch in einigen Fällen der beschränkten Steuerpflicht, sollte stets geprüft werden, ob das entsprechende DBA die Freistellung des auf die ausländischen Arbeitstage entfallenden Arbeitslohns an das Vorliegen einer Freistellungsbescheinigung knüpft. Insbesondere bei den sogenannten antragsgebundenen DBA sollte stets bis zum Ablauf des entsprechenden Kalenderjahres eine Freistellungsbescheinigung beantragt werden, um eine spätere Haftungsanspruchnahme des Arbeitgebers zu vermeiden. In den Fällen der nicht antragsgebundenen DBA besteht zwar keine Pflicht zur Einholung einer Freistellungsbescheinigung. Dennoch halten wir eine solche zur Enthftung für ratsam.

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

### Ansprechpartnerin:



**Swetlana Blaufuß-Kröncke**  
Director, Tax  
KPMG AG WPG

### Kontakt über:

Redaktion KPMG Global  
Mobility News

[de-GMS-contact@kpmg.com](mailto:de-GMS-contact@kpmg.com)

### Global Mobility Services Newsletter abonnieren:

Bleiben Sie auf dem Laufenden – [Hier](#) können Sie die KPMG Global Mobility News abonnieren

Weitere Global Mobility News finden Sie auf unserer Übersichtsseite im Internet.



**German Tax Facts App**  
Wichtige Themen, News und Events  
rund um Steuern



[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.

© 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.