

Bestehen die neuen Regelungen der Finanzverwaltung zum Homeoffice den Praxistest?

Mai 2024

Das Homeoffice gehört mittlerweile zum Arbeitsalltag. Die Finanzverwaltung hat mit Schreiben vom 5. Februar 2024 zu den zahlreichen offenen ertragsteuerlichen Fragestellungen rund um die Nutzung des Homeoffices Stellung genommen. Ein detaillierter Blick auf das neue BMF-Schreiben lohnt sich aufgrund der Wechselwirkung mit der persönlichen Besteuerung auch für Arbeitgeber.

Auch wenn eine weltweite KPMG-Umfrage unter 1.325 CEOs großer internationaler Konzerne jüngst ergeben hat, dass in den kommenden Jahren eine verstärkte Rückkehr der Mitarbeitenden ins Büro zu erwarten ist und in Deutschland bereits einige wichtige Unternehmen über eine Begrenzung der Homeofficetätigkeit nachdenken, steht außer Frage, dass das Homeoffice auch in Zukunft zum „New Normal“ der mobilen, flexiblen Arbeitswelt gehören wird. Dies gilt für die Homeofficenutzung in rein nationalen Fallgestaltungen genauso wie für die Nutzung von häuslichen Räumlichkeiten bei grenzüberschreitenden Remote-Working-Sachverhalten. Die Praxiserfahrung zeigt auch, dass das Homeoffice mittlerweile von allen Mitarbeitenden-

gruppen regelmäßig genutzt wird: vom Berufseinsteiger über den Vertriebsmitarbeiter bis hin zum Mitglied der Geschäftsführung.

Bei einer solchen Praxisrelevanz war es an der Zeit, dass die Finanzverwaltung zu den zahlreichen offenen steuerlichen Fragestellungen rund um die Nutzung des Homeoffice Stellung nimmt.

Mit Schreiben vom 5. Februar 2024 zu den Änderungen des Anwendungserlasses zur Abgabenordnung (AEAO) hat das Bundesministerium der Finanzen (BMF) nun reagiert. Ein detaillierter Blick auf das neue BMF-Schreiben lohnt sich:

Zunächst einmal ist der Finanzverwaltung das Bemühen zuzugestehen, die im internationalen Kontext ohnehin bereits sehr pragmatischen deutschen Regelungen zur Homeofficenutzung weiter zu vereinfachen.

Vor diesem Hintergrund ist die Klarstellung des BMF zu begrüßen, wonach die Tätigkeit eines Arbeitnehmenden in dessen Homeoffice mangels ausreichender Verfügungsmacht des Arbeitgebers über die häuslichen Räumlichkeiten des Arbeitnehmenden in der Regel weder für nationale noch für abkommensrechtliche Zwecke eine Betriebsstätte begründen soll.

Dies gilt nach Auffassung des BMF auch dann, wenn

- der Arbeitgeber die Kosten für das Homeoffice und dessen Ausstattung übernimmt;
- der Arbeitnehmende als Vermieter und der Arbeitgeber als Mieter einen Mietvertrag über häusliche Räume des Arbeitnehmenden abschließen (außer der Arbeitgeber ist im Einzelfall tatsächlich befugt, die Räume anderweitig zu nutzen) oder
- dem Arbeitnehmenden kein anderer Arbeitsplatz durch den Arbeitgeber zur Verfügung gestellt wird.





Leider lässt die Finanzverwaltung an dieser Stelle offen, welche vom Regelfall abweichenden Fallgestaltungen der Homeofficenutzung zukünftig aus Sicht der Finanzverwaltung noch ein Betriebsstättenrisiko begründen könnten. Auch diesbezüglich wäre eine Klarstellung der Finanzverwaltung wünschenswert gewesen.

Deutlich kritischer ist allerdings die Anwendung der neuen Verwaltungsregelungen auf grenzüberschreitende Sachverhalte. Nach Auffassung der Finanzverwaltung soll das Homeoffice in den voranstehenden Fällen auch abkommensrechtlich aus deutscher Anwenderstaatsperspektive keine Betriebsstätte begründen. Diese Sichtweise wird in der Praxis zu Konflikten führen, da zahlreiche OECD-Mitgliedstaaten abweichend zur Auffassung des BMF der Auslegung des OECD-Musterkommentars folgen und das Kriterium der Verfügungsmacht weiter interpretieren:

Where, however, a home office is used on a

continuous basis for carrying on business activities for an enterprise and it is clear from the facts and circumstances that the enterprise has required the individual to use that location to carry on the enterprise's business (e.g. by not providing an office to an employee in circumstances where the nature of the employment clearly requires an office), the home office may be considered to be at the disposal of the enterprise.

Der Vollständigkeit halber sei an dieser Stelle angemerkt, dass nach unserer Praxiserfahrung die Finanzverwaltung in zahlreichen OECD-Ländern auch bei Erstattung von Kosten im Zusammenhang mit dem Homeoffice und bei dem Abschluss eines Mietvertrages über häusliche Räumlichkeiten des Arbeitnehmers eine Verfügungsbefugnis des Arbeitgebers über das Homeoffice des Arbeitnehmers unterstellt.

Bei der Auslegung von Abkommensvorschriften

kommt dem OECD-Musterkommentar aus Sicht der deutschen Finanzverwaltung lediglich eine Indizwirkung zu, die für die innerstaatliche Anwendung widerlegt ist, wenn sich ein anderes Abkommensverständnis aus einem BMF-Schreiben oder einer sonstigen Verwaltungsanweisung ergibt. Entsprechend wird die Bindungswirkung des AEAO für die Finanzverwaltung durch den OECD-Musterkommentar nicht berührt, sodass mit einer Zunahme von Qualifikationskonflikten insbesondere in Outbound-Fällen, wie dem folgenden Beispielfall, zu rechnen ist:

Ein in Frankreich ansässiger Mitarbeitender einer deutschen GmbH arbeitet ausschließlich in seinem französischen Homeoffice. Ein Büro am Sitz der Gesellschaft in Deutschland wird dem Mitarbeitenden nicht zur Verfügung gestellt.

Die französische Finanzverwaltung würde in diesem Fall vermutlich nach nationalem Recht vom Vorliegen einer französischen Betriebsstätte der deutschen GmbH ausgehen und sich bei der Begründung des französischen Besteuerungsrechts auf die Auslegung des OECD-Musterkommentars berufen, während die deutsche Finanzverwaltung aufgrund der Bindungswirkung des AEAO die Freistellung der französischen Betriebsstätten-einkünfte nach dem DBA Frankreich versagen müsste.

Eine Doppelbesteuerung der entsprechenden Betriebsstätte-einkünfte wäre die unerwünschte Folge. Zur Beseitigung dieses Doppelbesteuerungsrisikos stehen dem Steuerpflichtigen verfahrensrechtlich nur das Verständigungsverfahren nach Art. 25 DBA Frankreich sowie das Verständigungsverfahren nach EU-Doppelbesteuerungsabkommen-Streitbeilegungsgesetz zur Verfügung.

Um Doppelbesteuerungen für deutsche Unternehmen von vornherein bzw. langwierige und kostenintensive Verständigungsverfahren im Nachhinein zu vermeiden, wäre eine Äußerung des BMF dahingehend begrüßenswert, inwieweit im Fall der Begründung einer ausländischen Homeofficebetriebsstätte eine Anerkennung der ausländischen Betriebsstätte und die entsprechende Freistellung der Betriebsätteneinkünfte in Deutschland erfolgen kann.

Während die Finanzverwaltung im Regelfall eine Verfügungsmacht des Arbeitgebers über das Homeoffice des Arbeitnehmenden ausschließt, scheint sie im Falle der Homeofficenutzung durch Führungskräfte von diesem Grundsatz abzuweichen. Nach Auffassung der Finanzverwaltung kann Verfügungsmacht über das Homeoffice durch einen Arbeitnehmenden, der Leitungsfunktionen ausübt, vermittelt werden.

Leider führt die Finanzverwaltung in diesem Zusammenhang nicht weiter aus, warum und anhand welcher Kriterien die steuerliche Beurteilung der Homeofficenutzung bei Leitungsfunktionen anders als bei „regulären“ Arbeitnehmenden erfolgen soll. Außerdem bleibt unklar, wie der Begriff der Leitungsfunktion in diesem Zusammenhang zu verstehen ist.

Offen bleibt folglich, ob mit dem Begriff „Leitungsfunktion“ ausschließlich die mit der Geschäftsleitung betrauten gesetzlichen Vertreter der Kapitalgesellschaft (Vorstände, Geschäftsführer) erfasst werden oder ob der Anwendungsbereich auch auf leitende Angestellte ohne Geschäftsführungsbefugnis (bspw. Regional-, Bereichs- oder Abteilungsleiter) ausgedehnt werden soll.

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

Fazit

Zusammenfassend bleibt festzuhalten, dass die grundsätzlichen Klarstellungen im Hinblick auf den Ausschluss einer Verfügungsmacht des Arbeitgebers über das Homeoffice des Arbeitnehmenden sehr begrüßenswert sind. In vielen Praxisfällen werden die Ausführungen der deutschen Finanzverwaltung hinsichtlich der Mitigierung potenzieller Betriebsstättenrisiken für mehr Rechtssicherheit sorgen. Allerdings hat die Finanzverwaltung auch neue Fragen eröffnet, ohne entsprechende Antworten für die Anwenderpraxis zu liefern. Für die Praxis bedeutet dies ein hohes Maß an Rechtsunsicherheit, nicht nur im Hinblick auf den nationalen, sondern auch für den abkommensrechtlichen Betriebsstättenbegriff. Hier bedürfen die neuen Regelungen unbedingt einer schnellen und präzisen Überarbeitung durch die Finanzverwaltung.

Ansprechpartner:



[Axel Beaucamp](#)

Partner, Tax, Leiter der Country Practice Belgien KPMG AG WPG

Kontakt über:

Redaktion KPMG Global Mobility News

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

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.

Entwurf eines Jahressteuergesetzes 2024

Mai 2024

Am 17. Mai 2024 wurde der Referentenentwurf für das neue Jahressteuergesetz 2024 auf der Homepage des Bundesministeriums der Finanzen veröffentlicht. Die wichtigsten geplanten Maßnahmen bei der Lohn- und privaten Einkommensteuer haben wir in diesem Beitrag für Sie zusammengestellt.



Wie in den Vorjahren soll auch im Jahr 2024 ein Jahressteuergesetz verabschiedet werden, um die Steuergesetze an aktuelle Rechtsentwicklungen, wie beispielsweise die Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs oder auch des Europäischen Gerichtshofes, anzupassen.

Der Referentenentwurf liegt nun vor, der eine Vielzahl von Einzelmaßnahmen in unterschiedlichen Steuerrechtsgebieten beinhaltet. Nachfolgend werden wir Ihnen die wichtigsten geplanten Maßnahmen im Bereich der Lohn- und privaten Einkommensteuer stichpunktartig vorstellen:

- Mitarbeiterkapitalbeteiligungen: Erweiterung des Anwendungsbereichs der Steuervergünstigung des § 19a EStG auch auf die Übertragung von Anteilen an Konzernunternehmen (anstelle der Beschränkung auf Anteile am Unternehmen des Arbeitgebers) unter Beachtung der Schwellenwerte für den Konzern im Ganzen (§ 19a Abs. 1 Satz 3 EStG-E), geplantes Inkrafttreten am 1. Januar 2024
- Ausnahme vom Lohnsteuerjahresausgleich, wenn der Arbeitnehmende ausländische

Einkünfte aus nicht selbstständiger Arbeit bezogen hat, von denen keine inländische Lohnsteuer einbehalten wurde (§ 42b Abs.1 Satz 3 Nr. 6 EStG-E), geplantes Inkrafttreten am 1. Januar 2024

- Möglichkeit zur Lohnsteuerpauschalierung (§ 40 EStG):
 - Ausweitung auf Leistungen aus einem sogenannten Mobilitätsbudget (Nutzung moderner Fortbewegungsmöglichkeiten) in Form eines Sachbezugs oder Zuschusses bis zu 2.400 Euro im Kalenderjahr (§ 40 Abs. 2 Satz 1 Nr. 8 EStG-E); geplantes Inkrafttreten am Tag nach der Gesetzesverkündung
 - Regelungen zur Form der Ausübung des Pauschalierungswahlrechts des Arbeitgebers (§ 40 Abs. 4 EStG-E), geplante Anwendung in allen noch offenen Fällen
- Elektronische Lohnsteuerabzugsmerkmale (ELStAM): Erweiterung um weitere Merkmale (§ 39e Abs. 2 Satz 1 Nr. 4-9 EStG-E); geplantes Inkrafttreten am Tag nach der Gesetzesverkündung

Aktuelle Rechtsprechung zur Anerkennung von Aufwendungen im Rahmen einer doppelten Haushaltsführung

Mai 2024

Aufwendungen im Rahmen einer beruflich veranlassten doppelten Haushaltsführung können unter Berücksichtigung der gesetzlichen Vorgaben steuerfrei erstattet oder als Werbungskosten abzugsfähig sein. Die Frage, unter welchen Voraussetzungen dies erfolgen kann, beschäftigt immer wieder die Gerichte. In diesem Beitrag stellen wir Ihnen zwei der jüngsten Entscheidungen vor: FG Münster zur Notwendigkeit der Fahrtzeitverkürzung und BFH zur Zweitwohnungsteuer.

Wer aus beruflichen Gründen eine Zweitwohnung am Beschäftigungsort unterhält, kann die Kosten als Werbungskosten im Rahmen der doppelten Haushaltsführung bei der Steuer berücksichtigen. Alternativ können die Kosten vom Arbeitgeber steuerfrei erstattet werden.

Die Voraussetzungen für das Vorliegen einer doppelten Haushaltsführung sind, dass die Zweitwohnung aus beruflichen Gründen am Ort der ersten Tätigkeitsstätte liegt und somit der Arbeitsplatz deutlich schneller erreicht wird als von der Hauptwohnung. Das Finanzgericht (FG) Münster (Az. 1 K 1448/22) hat mit Urteil vom

6. Februar 2024 entschieden, dass eine doppelte Haushaltsführung dann nicht anzuerkennen ist, wenn die Hauptwohnung und erste Tätigkeitsstätte lediglich 30 km auseinander liegen und die Fahrzeit mit dem PKW etwa eine Stunde beträgt. Außerdem muss die Hauptwohnung weiterhin am Ort des Lebensmittelpunkts liegen und eine Beteiligung an den Kosten der Lebensführung am Hauptwohnsitz erfolgen. Bei der Beurteilung, ob die Kostenbeteiligung ausreichend ist, bedarf es einer Würdigung der Umstände des Einzelfalls.

Sind die Voraussetzungen für das Vorliegen einer doppelten Haushaltsführung erfüllt, können die

notwendigen Mehraufwendungen für die Nutzung einer Wohnung am Beschäftigungsort im Inland bis zu einem Höchstbetrag von 1.000 Euro pro Monat (12.000 Euro pro Jahr) steuerlich abgezogen werden. Berücksichtigungsfähige Kosten können dann beispielsweise die folgenden sein: Miete, Betriebs-/Nebenkosten, Kosten der laufenden Reinigung und Pflege, Miet- oder Pachtgebühren für Kfz-Stellplätze sowie – bei Wohneigentum – Schuldzinsen und Gebäudeabschreibungen.

Der Abzug für die notwendigen Mehraufwendungen für Haushaltsartikel und Einrichtungs-



gegenstände ist zusätzlich möglich, da diese Kosten nicht zu den Unterkunftskosten zählen.

Viele Städte und Gemeinden erheben jedoch bei Anmeldung eines Zweitwohnsitzes eine Zweitwohnungsteuer. Die Zweitwohnungsteuer ist grundsätzlich ebenfalls bei den Werbungskosten im Rahmen der doppelten Haushaltsführung abziehbar. Jedoch hat der Bundesfinanzhof (BFH) mit Urteil vom 13. Dezember 2023 (Az. VI R 30/21) entschieden, dass die Zweitwohnungsteuer unter die Höchstbetragsbegrenzung von 1.000 Euro pro Monat (12.000 Euro pro Jahr) fällt. Ein darüber hinausgehender Abzug ist ausgeschlossen.

In dem dem Urteil des BFH zugrunde liegenden Fall machte eine Klägerin im Rahmen ihrer Einkommensteuererklärung Kosten für eine doppelte Haushaltsführung für ihre Wohnung in München in Höhe von 1.000 Euro pro Monat geltend. Zusätzlich beantragte sie den Abzug der Zweitwohnungsteuer, die in München erhoben wird. Die zusätzliche Berücksichtigung der Zweitwohnungsteuer lehnte das Finanzamt ab. Die daraufhin eingereichte Klage beim Finanzgericht war erfolgreich, das heißt das Finanzgericht bestätigte die Auffassung der Klägerin und berücksichtigte die Zweitwohnungsteuer über den Höchstbetrag hinaus. Der BFH gab der eingereichten Revision des Finanzamts statt und lehnte den Abzug der Zweitwohnungsteuer über den Höchstbetrag von 1.000 Euro hinaus ab.

Die Zweitwohnungsteuer gehört nach Auffassung des BFH zu den Unterkunftskosten, da sie unmittelbar mit den tatsächlichen Aufwendungen für das Innehaben und die Nutzung der Zweitwohnung in Zusammenhang steht.

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

Fazit

Die Entscheidung des BFH ist insbesondere für Arbeitnehmende nachteilig, die eine beruflich veranlasste doppelte Haushaltsführung in Regionen begründen (müssen), in denen Wohnraum nur hochpreisig anzumieten ist. Sofern Arbeitgeber die Kosten der doppelten Haushaltsführung (steuerfrei) erstatten, ist darauf zu achten, dass die Zweitwohnungsteuer nun ebenfalls in den Höchstbetrag von maximal 1.000 Euro pro Monat einzubeziehen ist. Eine darüberhinausgehende steuerfreie Kostenerstattung ist unzulässig. Wir empfehlen daher eine Überprüfung der bisherigen und künftigen steuerfrei zu erstattenden monatlichen Kosten im Rahmen von doppelten Haushaltsführungen.

Ansprechpartner:



[Ingo Todesco](#)

Partner, Tax,
Leiter Global Mobility Services
KPMG AG WPG

Kontakt über:

Redaktion KPMG Global
Mobility News

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

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.

Änderungen bei der schwedischen „Expert Tax“

Mai 2024

Als Experte in Schweden zu arbeiten, kann dort zu steuerlichen Vergünstigungen führen. Schweden setzt höhere Anreize für ausländische Fachkräfte und verlängert den Begünstigungszeitraum für die sogenannte Expertenbesteuerung.

Ausländische Fachkräfte können in Schweden unter bestimmten Voraussetzungen bis zu sieben Jahre lang von einer 25-prozentigen Steuerbefreiung profitieren. Diese sogenannte Expert Tax (Expertensteuerregelung) wurde mit Wirkung zum 1. Januar 2024 von bisher fünf auf nun sieben



Jahre ausgeweitet. Im Folgenden erhalten Sie einen Überblick über die maßgeblichen Voraussetzungen und den Umfang der schwedischen Expert Tax.

Voraussetzungen

Die Expert Tax ist für zwei Kategorien von Mitarbeitenden anwendbar:

1. Mitarbeitende mit einem Monatsgehalt von mindestens 114.601 Schwedische Kronen (nach aktuellem Umrechnungskurs entspricht dies etwa 9.900 Euro) und/oder
2. Mitarbeitende mit einer Rolle als Experte, Forscher oder einer anderen Schlüsselperson. In diesen Fällen werden unter anderem die für die jeweilige Position erforderlichen Fachkenntnisse oder die Bedeutung der Arbeit für das Unternehmen geprüft.

Es genügt, wenn eines dieser beiden Kriterien erfüllt ist. Bei Mitarbeitenden mit einem entsprechend hohen Monatsgehalt entfällt somit die Prüfung der Expertenrolle.

Darüber hinaus müssen zusätzlich formale Voraussetzungen erfüllt sein, um die Steuererleichterungen der Expertensteuerregelung in Anspruch nehmen zu können:

- Der Mitarbeitende besitzt nicht die schwedische Staatsbürgerschaft.
- Der Mitarbeitende hat in den letzten fünf Kalenderjahren vor Beginn der Beschäftigung nicht dauerhaft in Schweden gelebt oder gearbeitet.
- Die geplante Aufenthaltsdauer in Schweden beträgt maximal sieben Jahre.
- Der Arbeitgeber ist entweder in Schweden ansässig oder es handelt sich um ein ausländisches Unternehmen mit einer festen Niederlassung in Schweden.

Die Expert Tax wird nur auf Antrag gewährt. Dieser muss entweder vom Arbeitnehmenden oder vom Arbeitgeber innerhalb von drei Monaten nach Aufnahme der Tätigkeit in Schweden gestellt werden. Bei einem Arbeitgeberwechsel ist ein neuer Antrag erforderlich.

Umfang der Begünstigung

Bei Anwendung der Expertensteuerregelung sind 25 Prozent des Arbeitseinkommens steuer- und sozialabgabenfrei. Die Steuererleichterung gilt für alle steuerpflichtigen Vergütungen, die von dem in Schweden ansässigen Arbeitgeber gezahlt werden, einschließlich des Grundgehalts, der jährlichen

Barprämien, der Kapitalbeteiligung und der Sachleistungen. Das restliche Einkommen wird nach den üblichen Regelungen besteuert.

Diese begünstigte Besteuerung darf ab dem Beginn des Aufenthalts in Schweden und für maximal sieben Jahre angewendet werden. Bei Zuzügen im Zeitraum vom 1. April bis 31. Dezember 2023 musste die Verlängerung der Gültigkeitsdauer bis 31. März 2024 beantragt werden, ansonsten gilt weiterhin die alte Regelung von maximal fünf Jahren.

Fazit

Durch die Ausdehnung des Begünstigungszeitraums von fünf auf sieben Jahre hat die schwedische Regierung eine im Vergleich zu Regelungen in anderen europäischen Staaten konkurrenzfähige Steuererleichterung für ausländische Spezialisten geschaffen. Dadurch steigt die Attraktivität Schwedens für hochqualifizierte Fachkräfte. Bei Arbeitnehmerentsendungen nach Schweden empfiehlt sich eine Prüfung, ob die Expertensteuerregelung in Anspruch genommen werden kann.

Ansprechpartner:



[Ingo Todesco](#)

Partner, Tax,
Leiter Global Mobility Services
KPMG AG WPG

Kontakt über:

Redaktion KPMG Global
Mobility News

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

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.

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

Aktualisierte Ansässigkeitsbestimmungen für Doppelbesteuerungszwecke – Auswirkungen auf die Sozialversicherung?

Mai 2024

Welche Auswirkungen ergeben sich auf das Elterngeld, Kindergeld und die Sozialversicherung aus dem aktualisierten BMF-Schreiben vom 12. Dezember 2023 zur steuerlichen Behandlung des Arbeitslohns nach den Doppelbesteuerungsabkommen? Wie eng Steuer- und Sozialversicherungsrecht miteinander verzahnt sind und was jetzt zu beachten ist, lesen Sie in diesem Beitrag.

In unserer GMS-Newsletter-Sonderausgabe aus Januar 2024 hatten wir über das aktualisierte BMF-Schreiben vom 12. Dezember 2023 zur steuerlichen Behandlung des Arbeitslohns nach den Doppelbesteuerungsabkommen (DBA) berichtet.

Das BMF geht darin unter anderem auf die Bestimmung der DBA-Ansässigkeit bei doppeltem Wohnsitz ein. Danach soll die DBA-Ansässigkeit bei Auslandseinsätzen bis zu einem Jahr in Deutschland verbleiben. Bei einer Entsendedauer von fünf Jahren oder länger wird der Ansässigkeitswechsel vermutet. Für den in der Praxis häufig anzutreffenden Fall des Auslandseinsatzes von einem bis zu fünf Jahren ist die Ansässigkeit nach dem Gesamtbild der persönlichen und wirtschaftlichen Verhältnisse zu bestimmen. Um eine höchstmögliche Rechts-

sicherheit zu schaffen, enthält das BMF-Schreiben einige Praxisbeispiele. Diese Beispiele rechtfertigen die Annahme, dass die deutsche Finanzverwaltung künftig seltener als international üblich eine Verlagerung der abkommensrechtlichen Ansässigkeit annehmen wird. Dies kann im Ergebnis zu einer häufigeren Doppelbesteuerung führen.

Der Wohnsitz hat aber auch im Sozialrecht eine große Bedeutung. Steuer- und Sozialrecht sind in weiten Teilen eng miteinander verzahnt. In diesem Zusammenhang stellt sich die Frage, ob und gegebenenfalls welche Implikationen sich aus dem

BMF-Schreiben zur Ansässigkeit für das innerstaatliche deutsche und auch europäische Sozialrecht ergeben.

Auswirkungen auf das Kindergeld

Beim Kindergeld ist zwischen dem steuerlichen Kindergeld nach dem Einkommensteuergesetz (EStG) und dem Bundeskindergeldgesetz (BKGG) zu unterscheiden. Steuerliches Kindergeld erhält, wer im Inland seinen Wohnsitz oder gewöhnlichen Aufenthalt hat (im Sinne der §§ 8,9 AO). Ohne Wohnsitz oder gewöhnlichen Aufenthalt im Inland wird Kindergeld an Personen gezahlt, die in Deutschland unbeschränkt steuerpflichtig sind



(gemäß § 1 Abs. 2 EStG) oder so behandelt werden (gemäß § 1 Abs. 3 EStG).

Der abkommensrechtliche Begriff der Ansässigkeit entspricht nicht dem im innerstaatlichen Recht verwendeten Begriff der unbeschränkten Steuerpflicht. Eine Person kann zwar in beiden Vertragsstaaten (z.B. aufgrund eines doppelten Wohnsitzes) unbeschränkt steuerpflichtig sein, dagegen kann sie nur in einem der beiden Vertragsstaaten als ansässig im Sinne eines DBA gelten. Die abkommensrechtliche Bestimmung der Ansässigkeit hat keine Auswirkung auf eine bestehende inländische Steuerpflicht und damit auch nicht auf den steuerlichen Kindergeldanspruch.



Anspruchsberechtigt auf Kindergeld nach dem BKGG sind insbesondere Personen, die nicht unbeschränkt steuerpflichtig sind und in einem Versicherungsverhältnis zur Bundesagentur für Arbeit stehen. Darunter sind beispielsweise Personen zu fassen, die während einer mehrjährigen Entsendung ins außereuropäische Ausland ihren steuerlichen Wohnsitz im Inland aufgeben, aber weiterhin Pflichtbeiträge ins deutsche Sozialversicherungssystem zahlen (gemäß § 4 Abs. 1 SGB IV). Auch für diesen Personenkreis ergeben

sich keine Änderungen bei den Anspruchsvoraussetzungen für das Kindergeld

Auswirkungen auf das Elterngeld

Für den Erwerb eines Anspruchs auf Elterngeld bedarf es grundsätzlich eines Wohnsitzes oder gewöhnlichen Aufenthalts im Inland (gemäß § 1 Abs. 1 Nr. 1 BEEG). Es gilt aber nicht der steuerliche, sondern der sozialrechtliche Wohnsitzbegriff (gemäß § 30 Abs. 3 SGB I).

Eine Person hat ihren sozialrechtlichen Wohnsitz dort, wo sie eine Wohnung unter Umständen innehat, die darauf schließen lässt, dass sie die Wohnung beibehalten und benutzen wird. Der Begriff „Wohnsitz“ wird im Steuer- und Sozialrecht wortlautgleich definiert. Dennoch ist die Auslegung des Wohnsitzbegriffs sozialrechtlich eingefärbt und dementsprechend auch unter Berücksichtigung des Zwecks des jeweils anzuwendenden Gesetzes zu beantworten.

Wohnsitz im sozialrechtlichen Sinne bedeutet – anders als steuerlichen Wohnsitz – nicht nur eine räumliche Bleibe. Erforderlich ist vielmehr, dass jemand Wohnräume allein oder mit anderen innehat und tatsächlich als Lebensmittelpunkt nutzt. Bei einem mehrjährigen Auslandsaufenthalt ist dies der Fall, wenn die Wohnung für ein zwischenzeitliches Wohnen genutzt wird. Bei kurzzeitigen Aufenthalten in Deutschland zu Besuchs-, Berufs- oder familiären Zwecken ist nicht von einem Aufenthalt mit Wohncharakter auszugehen. Der Aufrechterhaltung oder Begründung eines inländischen Wohnsitzes steht nicht entgegen, dass ein zweiter Wohnsitz im Ausland besteht.

Eine unmittelbare Auswirkung des BMF-Schreibens vom 12. Dezember 2023 zur Ansässigkeit nach den

DBA auf die Definition des sozialrechtlichen Wohnsitzbegriffs und damit auch auf die Anspruchsvoraussetzungen für den Bezug von Elterngeld lässt sich nicht herleiten. Eine derartige Ansässigkeit in Deutschland kann bei der Betrachtung und Gewichtung aller Einzelfallumstände allenfalls ein Faktor sein, der für das Bestehen eines sozialrechtlichen Wohnsitzes spricht.

Auswirkungen auf den Eintritt einer Pflicht zur privaten Krankenversicherung

Die Versicherungspflicht in der privaten Krankenversicherung gibt es seit dem 1. Januar 2009. Sie gilt für Personen, die nicht der gesetzlichen Krankenversicherung (GKV) zuzuordnen sind und keine anderweitige Absicherung (zum Beispiel für Staatsbedienstete mit Anspruch auf freie Heilfürsorge) im Krankheitsfall haben (§ 193 Abs. 3 Versicherungsvertragsgesetz).



Danach sind alle Personen krankenversicherungspflichtig, die einen zivilrechtlichen Wohnsitz im Inland haben. Der zivilrechtliche Wohnsitz wird an dem Ort begründet, an dem sich jemand ständig aufhält (gemäß § 7 Abs. 1 BGB). Ein ständiger Aufenthalt im Sinne dieser Vorschrift setzt voraus, dass sich eine Person an einem Ort niederlässt mit dem Willen, den Ort zum ständigen Schwerpunkt der Lebensverhältnisse zu machen (sogenannter Domizilwille). Ein Wohnsitz im zivilrechtlichen Sinne kann aber gleichzeitig an mehreren Orten bestehen (gemäß § 7 Abs. 2 BGB). Ob beispielsweise Ausländerinnen und Ausländer, die für einen vorübergehenden (Arbeits-)Aufenthalt in Deutschland wohnen, an ihrem inländischen Arbeitsort einen eigenen Wohnsitz haben, hängt davon ab, ob ein Domizilwille gegeben ist.



Es ist möglich, dass diese Personen an ihrem inländischen Arbeitsort einen Wohnsitz begründen, insbesondere wenn sie keinen bisherigen Wohnsitz haben, an den sie zurückkehren können oder wollen. Indizien für die Wohnsitzbegründung können sich insbesondere aus der Art des Hausstandes und den familiären Verhältnissen ergeben. Auch der steuerlichen Ansässigkeit im Sinne des DBA kann im Einzelfall eine Indizwirkung beigemessen werden.

Auswirkungen auf die Sozialversicherungszugehörigkeit für multinational Beschäftigte

Bei grenzüberschreitenden Sachverhalten mit Bezug zu einem Mitgliedstaat der EU, des EWR, der Schweiz oder dem Vereinigten Königreich kann die Bestimmung der Versicherungszugehörigkeit der Erwerbsperson vom Wohnsitz abhängen („Lex domicilii“). Dies gilt für Personen, die in zwei oder mehreren Mitgliedstaaten eine Beschäftigung ausüben bzw. für mehrere Arbeitgeber tätig sind (gemäß Art. 13 Abs. 1 VO -EG- 883/2004, Art. 12 Abs. 1 des Protokolls über die Koordinierung der sozialen Sicherheit EU/Vereinigtes Königreich (KSS)). Das Recht des Wohnsitzlandes gilt auch, wenn eine Person keine Erwerbstätigkeit ausübt, zum Beispiel bei Rentenbezug oder während eines Studiums (gemäß Art. 11 Abs. 3 Buchst. e der Verordnung (EG) Nr. 883/2004, Art. KKS.10 Abs. 3 Buchst. c). Der Wohnort spielt auch bei einem möglichen Zusammentreffen von Ansprüchen auf Familienleistungen, wie dem Kindergeld, eine wichtige Rolle als Kollisionsnorm (gemäß Art. 68 VO (EG) 883/2004).

Für diese Zwecke gilt der europarechtliche Wohnsitzbegriff der VO (EG) 883/2004. Der Wohnort wird als Ort des gewöhnlichen Aufenthaltes einer



Person definiert (gemäß Art. 1 Buchst. j VO (EG) 883/2004, Art. KKS.1 Buchst. aa).

Der EuGH stellte fest, dass der Begriff „Wohnmitgliedstaat“ in diesem Sinne den Staat bezeichnet, „in dem die Betroffenen gewöhnlich wohnen und in dem sich auch der gewöhnliche Mittelpunkt ihrer Interessen befindet“. Er führte weiter aus, dass „dabei insbesondere die Familiensituation des Arbeitnehmers, die Gründe, die ihn zum Wandern veranlasst haben, die Dauer des Wohnens, gegebenenfalls die Innehabung einer festen Anstellung und die Absicht des Arbeitnehmers zu berücksichtigen sind, wie sie sich aus einer Gesamtbetrachtung ergibt (vgl. EuGH-Urteil vom 25. Februar 1999 in der Rechtssache C-90/97, Swaddling).

Der gewöhnliche Mittelpunkt der Interessen einer Person muss anhand der Fakten unter Berücksichtigung aller Umstände ermittelt werden, die auf die tatsächliche Wahl des Wohnmitgliedstaates einer Person hinweisen.

