

01 | Steuerliche Auswirkungen des „One Big Beautiful Bill Act“ im Kontext von internationalen Mitarbeiterereinsätzen

Juni 2025

Wenn der Name nicht Programm ist ... Mit einem neuen Paragraphen im US-Steuergesetz (§ 899 IRC) plant der US-Kongress, Personen aus Ländern mit „un-fairen“ Steuerregelungen deutlich stärker zu besteuern. Hintergrund ist die Sorge, dass bestimmte Länder – etwa Deutschland – US-Steuerpflichtige systematisch benachteiligen. Ein aktueller Gesetzesentwurf sieht empfindliche US-Steuererhöhungen auf bestimmte Einkünfte vor.



Der „One Big Beautiful Bill Act“ (OBBSA) ist ein umfassendes Steuerreformpaket, das am 22. Mai 2025 vom US-Repräsentantenhaus verabschiedet wurde und nun im US-Senat verhandelt wird. Der Gesetzesvorschlag sieht umfangreiche steuerliche Neuerungen vor, die nicht nur die steuerliche Behandlung von Einkünften ausländischer Investoren betreffen, sondern auch signifikante Auswirkungen auf Mitarbeiterentsendungen in die USA haben können. Besonders relevant ist der aktuelle Entwurf des § 899 des Internal Revenue Code (IRC), der als „Enforcement of Remedies Against Unfair Foreign Taxes“ Länder mit diskriminierenden Steuern sanktionieren soll.

Geplante Maßnahmen

§ 899 zielt darauf ab, die US-Steuersätze für Personen und Körperschaften zu erhöhen, die in einem als „diskriminierendes ausländisches Land“ eingestuftem Staat ansässig sind. Zu diesen Ländern gehören insbesondere Staaten, die eine Digital Services Tax (DST) oder eine Undertaxed Profits Rule (UTPR) eingeführt haben. Dazu zählen neben allen EU-Mitgliedstaaten, so eben auch Deutschland, auch viele Nicht-EU-Länder, einschließlich Japan und Großbritannien.

Deutschland gilt danach als ein Land, das die Undertaxed Profits Rule (UTPR) eingeführt hat,

weil es sich aktiv an internationalen Bemühungen beteiligt, Steuervermeidung durch multinationale Unternehmen zu bekämpfen. Die UTPR ist Teil der globalen Mindeststeuerinitiative, die von der Organisation für wirtschaftliche Zusammenarbeit und Entwicklung (OECD) im Rahmen des BEPS-Projekts (Base Erosion and Profit Shifting) entwickelt wurde.

Relevante Gruppen

Die Regelung soll insbesondere für folgende Gruppen gelten:

- Regierungen diskriminierender ausländischer Länder
- Natürliche Personen (außer US-Bürgern oder in den USA ansässigen Personen), die steuerlich in einem diskriminierenden ausländischen Land ansässig sind
- Ausländische Körperschaften mit Sitz oder Gründung in diesem Land
- Nicht börsennotierte Gesellschaften mit wesentlicher Beteiligung durch betroffene Personen oder Körperschaften
- Bestimmte ausländische Stiftungen und Personengesellschaften mit Nähe zum betroffenen Land

In der Praxis dürfte sich die Regelung besonders auf private und unternehmerische Investitionen auswirken, etwa über US-Kapitalanlagen, Immobilien oder Betriebsstätten.

Betroffene Einkünfte

Der Entwurf des § 899 sieht eine Erhöhung der Steuersätze auf bestimmte Einkünfte von nicht in den USA ansässigen Personen (Non-Resident Aliens, NRAs) und Körperschaften vor. Für natürliche Personen würden die erhöhten Steuersätze insbesondere auf folgende Einkünfte Anwendung finden:

- Der 30-prozentige Quellensteuersatz auf bestimmte US-Einkünfte, die nicht mit einer US-Geschäftstätigkeit verbunden sind („FDAP-Income“ – fixed, determinable, annual or periodical income), wie Zinsen, Dividenden oder Lizenzgebühren.
- Bestimmte Einkünfte aus aktiver Geschäftstätigkeit in den USA („Effectively Connected Income – ECI“), insbesondere Gewinne und Verluste aus der Veräußerung von US-Immobilienvermögen.

Derzeit ist nicht davon auszugehen, dass der Arbeitslohn für US-Arbeitstage von beschränkt Steuerpflichtigen (NRAs) von der Steuererhöhung betroffen ist. Andernfalls könnten auch kurzfristige Einsätze oder Dienstreisen in die USA, die nicht zur Steueransässigkeit führen, mit höheren US-Steuersätzen belastet werden.

Umfang der Steuererhöhungen

Die geplante Steuererhöhung soll in jährlichen Schritten zu je 5 Prozentpunkten bis zu maximal 20 Prozentpunkten über dem regulären US-Steuersatz erfolgen.



Dies kann in der Endstufe zu Gesamtsteuersätzen führen von bis zu:

- 50 Prozent auf US-quellensteuerpflichtige Einkünfte (FDAP-Income)
- 41 Prozent effektive Steuerlast für Körperschaften
- bis zu 57 Prozent für natürliche Personen – abhängig von der Art der Einkünfte

Die erhöhten Steuersätze sollen für jedes Jahr gelten, in dem die „diskriminierende“ ausländische Steuer in Kraft bleibt, und entfallen, sobald das betreffende Land seine extraterritoriale und diskriminierende Steuer abschafft.

Inkrafttreten der Steuererhöhung

Die Steuererhöhung soll im Jahr nach dem späteren Eintritt eines dieser drei Ereignisse in Kraft treten:

- 90 Tage nach Inkrafttreten von § 899
- 180 Tage nachdem ein ausländisches Land eine „unfaire Steuer“ eingeführt hat
- Oder am ersten Tag, an dem die „unfaire Steuer“ tatsächlich angewendet wird

Für Länder, die bereits solche „unfairen“ Steuern eingeführt haben, wie Deutschland, könnte die Strafsteuer folglich bereits ab dem 1. Januar 2026 gelten, wenn § 899 spätestens 90 Tage vor Ende 2025 verabschiedet wird.



Das US-Finanzministerium wird alle drei Monate eine Liste herausgeben, die die Länder mit diskriminierenden Steuern und das Datum des Beginns der Steuererhöhung für jedes Land aufführt.

Wechselwirkung mit Doppelbesteuerungsabkommen (DBA)

Aus US-Sicht würde der Entwurf zu § 899 einen sogenannten Treaty Override bewirken, wodurch abkommensrechtlich vereinbarte Steuererleichterungen – insbesondere niedrigere Quellensteuersätze – nicht zur Anwendung kämen. Der Entwurf könnte gegen den Gleichbehandlungsgrundsatz (Non-Discrimination-Rule) in bestimmten Doppelbesteuerungsabkommen verstoßen, indem er zusätzliche Steuern gegenüber ausländischen

Steuerpflichtigen erhebt, während US-Ansässige davon ausgenommen bleiben.

„Super-BEAT“: Neue Steuerlast für US-Unternehmen

Der Entwurf enthält zudem eine Ausweitung der Base Erosion and Anti-Abuse Tax (BEAT), oft als „Super-BEAT“ bezeichnet, um aggressive Steuervermeidung durch Zahlungen an Unternehmen in Ländern mit einem „unfairen Steuerregime“ (zum Beispiel Deutschland aufgrund der Umsetzung von DST/UTPR) zu unterbinden.

Die Regelung kann beispielsweise US-Unternehmen betreffen, die Leistungen von verbundenen ausländischen Gesellschaften beziehen – etwa im Rahmen klassischer Entsendungen von Mitarbeitenden in

die USA oder wenn Mitarbeitende im Rahmen einer Dienstleistung für eine US-Gesellschaft tätig werden. Bei „Super-BEAT“ kommt es nicht auf die Definition von „Services“ an, sondern allein auf die Tatsache, dass die Kosten von einer Gesellschaft aus einem diskriminierenden ausländischen Staat an das US-Unternehmen verrechnet und dort steuerlich geltend gemacht werden.

Beispiel:

- Ein deutscher Konzern entsendet Mitarbeitende in die USA.
- Die US-Gesellschaft trägt die Kosten (zum Beispiel Gehalt, Unterkunft, Reisekosten) und macht diese steuerlich geltend.
- Diese Verrechnung löst Super-BEAT aus: Die Zahlungen werden dem steuerpflichtigen Einkommen hinzugerechnet und mit dem erhöhten BEAT-Steuersatz von 12,5 Prozent belegt.
- Soweit dieser Betrag die reguläre Körperschaftsteuer übersteigt, fällt die Differenz zusätzlich als Steuer an.
- Die bisherige Freigrenze von 500 Millionen US-Dollar Bruttoeinnahmen entfällt – Super-BEAT gilt somit für einen deutlich größeren Unternehmenskreis.

Auch wenn sich der Effekt bei wenigen Einzelfällen zunächst gering auswirkt, kann dies bei der Entsendung von Top-Führungskräften mit hohen Gehältern inklusive Bonus- und Management-Incentive-Plänen oder größeren Entsendepopulationen zu einer erheblichen steuerlichen Mehrbelastung für das US-Unternehmen führen.

Praktische Konsequenzen & mögliche Auswege

Um eine steuerliche Mehrbelastung durch Super-BEAT zu vermeiden, könnten Unternehmen das Vertragsmodell anpassen, etwa durch Ruhendstellung des ursprünglichen Arbeitsvertrags und Abschluss eines befristeten lokalen US-Vertrags. Dabei ist allerdings im Vorfeld zu prüfen, inwiefern das jeweilige Visum gegebenenfalls an ein bestimmtes Vertragsmodell geknüpft ist. Die gängigen US-Arbeitsvisa (zum Beispiel E- und L-Visa, also Investoren- bzw. konzerninterne Personalaus-tauschvisa) setzen kein bestimmtes Vertragsmodell voraus.

Weitere wichtige Aktualisierungen im OBBBA

Neben § 899 umfasst der Entwurf des OBBBA unter anderem folgende Themen:

- **Verlängerung der Steuervergünstigungen:** Viele der im Tax Cuts and Jobs Act (TCJA) von 2017 eingeführten Steuervergünstigungen, wie Reduzierung der Einkommensteuersätze, würden dauerhaft beibehalten werden.
- **Erhöhung bestimmter Abzugsgrenzen:** Die Abzugsgrenze für staatliche und lokale Steuern wird von 10.000 US-Dollar auf 40.000 US-Dollar erhöht.
- **Umszugskosten:** Die steuerliche Abzugsfähigkeit von Umzugskosten sowie der steuerfreie Erstattungsbetrag für Umzugskosten würden dauerhaft abgeschafft.

Fazit

Der Entwurf von § 899 IRC zielt darauf ab, Personen und Unternehmen aus Ländern mit als „unfair“ eingestuften Steuerregelungen – etwa Deutschland mit der UTPR – durch zusätzliche US-Steuern auf bestimmte Einkünfte zu sanktionieren. Für US Non-Residents kann dies zu deutlich erhöhten US-Steuersätzen auf bestimmte Einkünfte führen.

Ergänzend könnte die Super-BEAT erhebliche Mehrbelastungen für Unternehmen schaffen, die Leistungen oder Personal aus diesen Ländern beziehen – ein kritischer Kostenfaktor bei internationalen Entsendungen.

Die Wechselwirkungen zwischen Steuerrecht, Vertragsgestaltung und Visaregeln sollten daher frühzeitig bei der Entsendeplanung berücksichtigt werden. Für internationale HR-Teams wird es immer wichtiger, solche Einsätze gemeinsam mit Legal und Tax vorausschauend zu strukturieren.

Eine frühzeitige Auseinandersetzung mit den Regelungen des OBBBA ermöglicht es, steuerliche Risiken zu reduzieren und bestehende Gestaltungsspielräume effektiv zu nutzen.

Wir halten Sie hier regelmäßig über die neuesten Entwicklungen rund um den "One Big Beautiful Bill Act" (OBBBA) auf dem Laufenden. Abonnieren Sie unseren Newsletter, um die aktuellsten Informationen direkt in Ihr Postfach zu erhalten.

Kontakt

KPMG AG Wirtschaftsprüfungsgesellschaft



Britta Rücker

Directorin, Tax,
Global Mobility Services

Sie erreichen uns 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.

© 2025 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.

02 | Geplante Änderung im DBA mit den Niederlanden zur Erleichterung der Homeoffice-Tätigkeit von Grenzpendlern

Juni 2025

Das Doppelbesteuerungsabkommen zwischen Deutschland und den Niederlanden soll angepasst werden. Künftig sollen Grenzpendlerinnen und Grenzpendler bis zu 34 Tage im Jahr von zu Hause aus arbeiten können, ohne dass sich dadurch ihre steuerliche Situation ändert. Erfahren Sie in diesem Beitrag weitere Details zur geplanten Änderung.



Gemäß der Pressemitteilung der Finanzverwaltung des Landes Nordrhein-Westfalen vom 16. April 2025 soll das Doppelbesteuerungsabkommen (DBA) mit den Niederlanden in Bezug auf Grenzpendler eine Regelung bekommen, die der Regelung im DBA mit Luxemburg ähnelt. Dies soll Grenzpendlerinnen und Grenzpendlern das Arbeiten aus dem Homeoffice erleichtern, damit sie steuerlich nicht benachteiligt sind.

Bisher bekannter Inhalt der geplanten Neuregelung

Nach der geplanten Neuregelung des DBA Niederlande sollen künftig Grenzpendler bis zu 34 Tage im Jahr von zu Hause arbeiten können, ohne dass sich ihre steuerliche Situation ändert.

Grenzpendler sind Steuerpflichtige, die in einem Vertragsstaat leben (zum Beispiel in Deutschland) und im anderen Staat arbeiten (zum Beispiel in den Niederlanden). In einigen deutschen Doppelbesteuerungsabkommen gibt es für diese Population besondere Regelungen (wie zum Beispiel mit Frankreich, der Schweiz und Österreich). Das DBA Niederlande enthält bislang keine entsprechende Sonderregelung für Grenzpendlerinnen und Grenzpendler.

Die nun geplante Regelung soll auch nicht als klassische Grenzgängerregelung wie in den oben aufgeführten DBA mit Frankreich, der Schweiz und Österreich ausgestaltet werden. Vielmehr soll eine besondere Regelung für Grenzpendler und Grenzpendlerinnen – ähnlich wie im DBA Luxemburg – geschaffen werden.

Nach dem bisherigen DBA Niederlande werden Grenzpendlerinnen und Grenzpendler, die beispielsweise in Deutschland wohnen und in den Niederlanden arbeiten, mit ihrem Gehalt, das auf niederländische Arbeitstage entfällt, in den Niederlanden steuerpflichtig (weil sie dort ihren Arbeitgeber

haben). Gehalt, das auf Arbeitstage in Deutschland und Drittländern entfällt, unterliegt dagegen der Besteuerung im Ansässigkeitsstaat Deutschland. Damit muss bislang auch das Gehalt, das auf deutsche Arbeitstage im Homeoffice entfällt, der Besteuerung in Deutschland unterworfen werden. Mit der geplanten Neuregelung soll nun den betroffenen Steuerpflichtigen ermöglicht werden, bis zu 34 Tage aus dem Homeoffice zu arbeiten, ohne dass dadurch das Besteuerungsrecht des Tätigkeitsstaats für diesen Anteil des Gehalts zugunsten des Ansässigkeitsstaats verloren geht. Damit sollen Grenzpendlerinnen und Grenzpendler die Homeofficetätigkeit flexibler gestalten können.

Steuerliche und sozialversicherungsrechtliche Implikationen zukünftig im Einklang?

Arbeitnehmende, die regelmäßig in mindestens zwei Mitgliedsstaaten tätig sind, fallen unter das Sozialversicherungsrecht ihres Wohnmitgliedstaats, wenn sie mindestens 25 Prozent ihrer Arbeit im Wohnstaat ausüben. Mit 34 Homeoffice-Tagen im Kalenderjahr wird bei Vollzeitkräften die Grenze von 25 Prozent kaum zu erreichen sein, weshalb die Neuregelung – sofern nicht noch andere Reisetage vorliegen – aus sozialversicherungsrechtlicher Sicht keine Auswirkungen auf das anzuwendende Sozialversicherungsrecht haben dürfte. Grenzpendlerinnen und Grenzpendler im vorgenannten Sinne dürften bei bis zu 34 Arbeitstagen im Wohnstaat daher zukünftig sowohl voll steuerpflichtig als auch voll sozialversicherungspflichtig im Sitzstaat des Arbeitgebers sein.

Überschreitet die Tätigkeit im Wohnstaat 34 Arbeitstage, fallen Besteuerungsrecht und Sozialversicherungspflicht jedoch auch weiterhin auseinander. Während sozialversicherungsrechtlich eine Absicherung im Sitzstaat des Arbeitgebers solange in Betracht kommt, wie Arbeitnehmende weniger als 25 Prozent der Tätigkeit im Wohnmitgliedstaat verbringen (bzw. bei Anwendung des multilateralen Rahmenübereinkommens auf Grundlage der EU-Koordinierungsverordnung zu den sozialen Sicherungssystemen von Verordnung (EG) 883/04 (Artikel 16 Absatz 1) weniger als 50 Prozent), ist das Besteuerungsrecht bei Überschreiten der 34 Tage im Wohnstaat zwischen beiden Staaten aufzuteilen.



Die Homeoffice-Tätigkeit ist aus steuerlicher und sozialversicherungsrechtlicher Sicht daher weiterhin gesondert zu prüfen.

Wie ist das Betriebsstätten-Risiko in Bezug auf die Homeoffice-Tätigkeit zu beurteilen?

Vor dem Hintergrund, dass sich die steuerliche Situation für Grenzpendler bei Tätigkeit im Homeoffice von bis zu 34 Tagen nicht ändern soll, ist davon auszugehen, dass beide Staaten durch das Tätigwerden bis zu dieser Tagegrenze auch nicht von der Begründung eines Betriebsstättenrisikos ausgehen. Genaueres bleibt jedoch abzuwarten.

Nach Auffassung der deutschen Finanzverwaltung bestünde im Übrigen schon nach aktuellem nationalem Recht mangels tatsächlicher Verfügungsmacht des Arbeitgebers über das Homeoffice der Arbeitnehmenden in der Regel keine Betriebsstätte des Arbeitgebers (AEAO zu § 12 Nr. 4), soweit nicht aufgrund einer Leitungsfunktion ausnahmsweise etwas anderes gilt.

Fazit

Insgesamt muss abgewartet werden, wie die geplante Neuregelung mit den Niederlanden umgesetzt werden soll. Das DBA Luxemburg enthält eine ähnliche Regelung für Grenzpendler, die im neuen Protokoll zum DBA Luxemburg und einer Konsultationsvereinbarung etliche Klarstellungen zur konkreten Anwendung der 34-Tage-Regelung enthält. Dazu gehört zum Beispiel, dass minutengenau klaggestellt wurde, ab welchem Zeitraum von einem vollen Homeoffice-Tag auszugehen ist etc. Diese Vielzahl von Auslegungspunkten, die bei der Beurteilung, ob die 34 Tage überschritten werden oder nicht, macht für betroffene Arbeitnehmende eine korrekte steuerliche Beurteilung ihrer Situation nicht unbedingt einfacher. Sie müssen dennoch nach wie vor genauestens Buch über ihre Homeoffice-Tage führen. Daher bleibt abzuwarten, ob die geplante Neuregelung tatsächlich die erhoffte Erleichterung für Grenzpendlerinnen und Grenzpendler bringen wird oder einfach nur noch mehr bürokratischen Aufwand.

Kontakt

KPMG AG Wirtschaftsprüfungsgesellschaft



Ingo Todesco

Partner, Tax – Head of Global Mobility Services

Sie erreichen uns 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.

© 2025 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.

03 | Zur Arbeitgebereigenschaft von Betriebsstätten und daraus folgende lohnsteuerliche Konsequenzen

Juni 2025

Dieser Artikel erläutert ausführlich die Arbeitgebereigenschaft von (ausländischen) Betriebsstätten inländischer Unternehmen nach Abkommensrecht und die sich daraus ergebenden lohnsteuerlichen Konsequenzen für sogenannte Stammhaus-Pendler nach Deutschland.



Mit seinem Urteil vom 12. Dezember 2024 (Az. VI R 25/22) hat der Bundesfinanzhof (BFH) die gängige Praxis zur Arbeitgebereigenschaft einer Betriebsstätte nach Abkommensrecht bestätigt.

Der BFH hatte die Frage zu klären, ob eine ausländische Betriebsstätte eines in Deutschland ansässigen Unternehmens als Arbeitgeber im Sinne von Doppelbesteuerungsabkommen (DBA) gelten kann.

BFH-Urteil vom 12. Dezember 2024

Im Urteilsfall ging es um eine europäische Aktiengesellschaft (ansässig in Deutschland) mit zahlreichen Zweigniederlassungen im Ausland. Die in den Zweigniederlassungen beschäftigten Mitarbeitenden reisten in unregelmäßigen Abständen für kurzfristige Dienstreisen (beispielsweise für Schulungen, Seminare, Workshops, Projektarbeiten oder Managementforen) nach Deutschland. Sie hielten sich nicht mehr als 183 Tage im Steuer- bzw. Kalenderjahr bzw. innerhalb eines Zeitraums von zwölf Monaten, der während des betreffenden Jahres beginnt oder endet, in Deutschland auf. Die Dienstreisen nahmen die Mitarbeitenden im Interesse der jeweiligen Auslandsniederlassung vor, welche neben der kompletten Tätigkeitsvergütung auch die Reisekosten getragen hat. Die gesamten mit der Tätigkeit dieser Mitarbeitenden verbunde-

nen Kosten erfasste die jeweilige Auslandszweigniederlassung in ihrer Buchführung. Das deutsche Stammhaus erstattete diese Kosten nicht.

Die Klägerin (das deutsche Stammhaus) hatte die Lohnsteuer für diese Inlandsdienstreisen gemäß einer Anrufungsauskunft des Finanzamts geschätzt und angemeldet, argumentierte nun jedoch, dass keine (Lohn-)Versteuerung für die Vergütungsanteile ihrer im Ausland ansässigen Mitarbeitenden im Falle inländischer Dienstreisen vorzunehmen war.

Als Begründung wurde angeführt, dass nach den einschlägigen Doppelbesteuerungsabkommen nicht Deutschland, sondern dem ausländischen Ansässigkeitsstaat das alleinige Besteuerungsrecht für die Vergütung der ausländischen Mitarbeitenden zustand: In allen Fällen hatten die Mitarbeitenden die 183-Tage-Grenze unterschritten und die Vergütungen wurden von einem Arbeitgeber getragen, der nicht in Deutschland ansässig war (da diese von der ausländischen Betriebsstätte getragen wurden). Hauptargument der Klägerin war also, dass die ausländischen Zweigniederlassungen als Arbeitgeber im abkommensrechtlichen Sinne zu klassifizieren sind und nicht das in Deutschland ansässige Stammhaus.

Der BFH stellte in seinem Urteil klar, dass das Besteuerungsrecht für die in Deutschland ausgeübten Tätigkeiten auch nach den maßgeblichen DBA-Regelungen Deutschland als Tätigkeitsstaat zusteht. Ein Rückfall des Besteuerungsrechts auf den Ansässigkeitsstaat kommt nicht in Betracht. Der BFH begründete dies damit, dass die ausländischen Zweigniederlassungen keine eigenständigen juristischen Personen sind und deshalb nicht als Arbeitgeber im Sinne der DBA betrachtet werden können. Die Klägerin bleibt sowohl zivilrechtlich als auch wirtschaftlich die Arbeitgeberin. Damit verneint die höchstrichterliche Rechtsprechung in Deutschland die Arbeitgeberbereitschaft von (ausländischen) Betriebsstätten im abkommensrechtlichen Sinne.

(Lohn-)Steuerliche Konsequenzen aus dem Urteil

Inbounds

Für Arbeitnehmende, die einer ausländischen Betriebsstätte eines deutschen Stammhauses zugeordnet sind und sich in Deutschland kurzfristig zu Dienstreisezwecken aufhalten, bedeutet das Urteil, dass die anteiligen Vergütungen für deutsche Dienstreisetage der deutschen Lohnversteuerung unterliegen. Da die ausländische Betriebsstätte nicht als Arbeitgeber im Sinne des DBA gilt, bleibt das in Deutschland ansässige Stammhaus wirtschaftlicher Arbeitgeber und ist folglich für die Lohnsteuereinbehaltung und -abführung auch bei kurzfristigen Dienstreisen verantwortlich. Hier kann

das inländische Stammhaus die Lohnsteuer – unter Verzicht auf den Abruf der elektronischen Lohnsteuerabzugsmerkmale – mit einem Pauschsteuersatz von 30 Prozent erheben, sofern die inländische Tätigkeit an maximal 18 zusammenhängenden Arbeitstagen ausgeübt wird (§ 40a Abs. 7 Einkommensteuergesetz (EStG)).

Outbounds

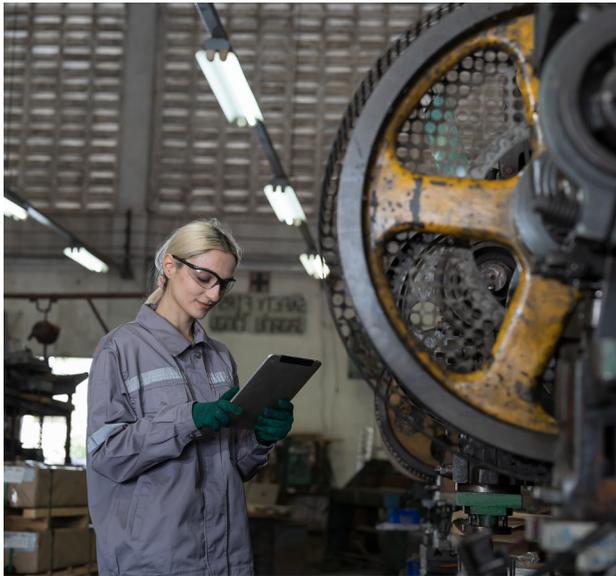
Im umgekehrten Fall stellt sich nun die Frage, was das BFH-Urteil für Mitarbeitende, die in einer inländischen Betriebsstätte eines ausländischen Stammhauses tätig sind, bedeutet. Zivilrechtlich sind diese Mitarbeitenden beim ausländischen Stammhaus angestellt. Unternehmen die Mitarbeitenden der inländischen Betriebsstätte kurzfristige Dienstreisen aus Deutschland zum ausländischen Stammhaus, wäre folgerichtig das abkommensrechtliche Besteuerungsrecht für die anteilige auf die Dienstreisetage entfallende Vergütung dem Sitzstaat des Stammhauses zuzuweisen.

Unabhängig davon ist und bleibt die Verpflichtung zum Lohnsteuerabzug für die Betriebsstätte in Deutschland bestehen; diese Verpflichtung ergibt sich aus § 38 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG. Sind Mitarbeitende nun kurzfristig auf Dienstreisen zum ausländischen Stammhaus, ergibt sich aus dem BFH-Urteil, dass in Deutschland eine anteilige (Lohn-)Steuerfreistellung nach dem einschlägigen DBA erfolgen kann (gegebenenfalls muss für die Freistellung im Lohnsteuerabzugsverfahren vorab eine Freistellungsbescheinigung beim Betriebs-



stättenfinanzamt eingeholt werden). Denn auch hier gilt: Abkommensrechtlich kann die deutsche Betriebsstätte kein Arbeitgeber sein; das ausländische Stammhaus ist wirtschaftlicher Arbeitgeber und dies hat zur Folge, dass dann dem Ansässigkeitsstaat (Deutschland) kein ausschließliches Besteuerungsrecht zusteht.

Bei (tageweisen) Dienstreisen zum ausländischen Stammhaus ist also eine Aufteilung des Gehalts vorzunehmen. Der Sitzstaat des ausländischen Stammhauses erlangt insoweit ein anteiliges Besteuerungsrecht für das auf die Zeit der Dienstreisen entfallende Gehalt der Mitarbeitenden.



Zurechnung von Personalkosten an eine Betriebsstätte

Unabhängig vom Urteil des BFH stellt sich bei (ausländischen) Betriebsstätten auch immer die Frage, wann Personalkosten dieser zuzurechnen sind. Die Zurechnung kann ebenfalls einen Besteuerungsanspruch des ausländischen Staates (Outbounds) bzw. Deutschlands (Inbounds) auslösen.

Neben dem Schrifttum kann für diese Frage auch die sogenannte Betriebsstättengewinnaufteilungsverordnung (hier: § 4) herangezogen werden.

Grundsätzlich sind danach Personalkosten einer Betriebsstätte zuzurechnen, wenn sie die wirtschaftliche Last der Vergütungen trägt und die Mitarbeitenden ihre Tätigkeiten im Rahmen der Betriebsstätte ausüben. Dies erfordert, dass die Vergütungskosten direkt mit den Tätigkeiten der Betriebsstätte verbunden sind und die Betriebsstätte die Kontrolle über die Arbeitsleistung hat. Die Zurechnung erfolgt insbesondere, wenn die Betriebsstätte die Vergütungen aus eigenen Mitteln finanziert und die Mitarbeitenden für die Erfüllung ihrer Aufgaben eingesetzt werden. Entscheidend ist, dass die Betriebsstätte die wirtschaftliche Verantwortung übernimmt und die Mitarbeitenden in die organisatorischen Abläufe eingebunden sind. Die Personalfunktion besteht nur bei einem sachlichen Zusammenhang zur Tätigkeit der Betriebsstätte, wobei die Mitarbeitenden Aufgaben

erfüllen müssen, die direkt mit den Geschäftstätigkeiten verbunden sind und wesentlich zu den Geschäftszielen beitragen. Ohne diesen Zusammenhang können die Personalkosten nicht der Betriebsstätte zugerechnet werden.

Beispiel:

Ein Mitarbeitender des deutschen Stammhauses erbringt IT-Serviceleistungen im Ausland für die ausländische Betriebsstätte. Folge: die Personalkosten sind der ausländischen Betriebsstätte zuzurechnen.

Abwandlung:

Ein Mitarbeitender des deutschen Stammhauses erbringt IT-Serviceleistungen im Ausland an der ausländischen Betriebsstätte, allerdings für das deutsche Stammhaus. Folge: die Personalkosten sind nicht der ausländischen Betriebsstätte zuzurechnen, da die Tätigkeit des Mitarbeitenden nicht in einem sachlichen Zusammenhang mit der Geschäftstätigkeit der ausländischen Betriebsstätte steht.

Fazit

Das Urteil des BFH stellt klar, dass ausländische Betriebsstätten nicht als Arbeitgeber im Sinne von Doppelbesteuerungsabkommen fungieren können. Unternehmen Mitarbeitende ausländischer Betriebsstätten inländischer Unternehmen nun Dienstreisen zum Stammhaus nach Deutschland, steht Deutschland das Besteuerungsrecht für die anteilige Vergütung zu, die auf diese Dienstreisetage entfällt. Im Umkehrschluss bedeutet dies für Outbounds deutscher Betriebsstätten, die Dienstreisen zum ausländischen Stammhaus durchführen, dass in Deutschland eine anteilige Lohnsteuerfreistellung der Vergütung für die Arbeitstage beim ausländischen Stammhaus erfolgen kann.

Die administrativen Verpflichtungen der Mitarbeitenden, wie das Führen eines Reisekalenders, und der Personal- und Payroll-Abteilungen, wie die Beantragung von A1-Bescheinigungen für die Sozialversicherung oder das Stellen von DBA-Freistellungsanträgen sowie die Aufteilung des Arbeitslohns im Rahmen der Gehaltsabrechnung, sind hierbei nicht zu unterschätzen.

Benötigen Sie und Ihre Teams Unterstützung? Sprechen Sie uns gern an, unsere Spezialistinnen und Spezialisten stehen Ihnen zur Seite.

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

Kontakt

KPMG AG Wirtschaftsprüfungsgesellschaft



Ingo Todesco

Partner, Tax – Head of Global Mobility Services

Sie erreichen uns 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.

© 2025 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.

04 | Periodengerechte Verteilung von Leasingonderzahlungen für die Ermittlung der Fahrzeuggesamtkosten

Juni 2025

Der Bundesfinanzhof hat mit seinem Urteil vom 21. November 2024 seine Rechtsprechung hinsichtlich der Berücksichtigung von Leasingonderzahlungen für die Ermittlung der jährlichen Fahrzeuggesamtkosten geändert. Erfahren Sie in diesem Beitrag, welche Konsequenzen sich für Arbeitgeber und Arbeitnehmende aus dieser Rechtsprechungsänderung für die steuerliche Behandlung von Firmenwagen bzw. für die Ermittlung abzugsfähiger Werbungskosten ergeben.



Firmenwagen stellen für viele Unternehmen ein wichtiges Instrument zur Mitarbeiterbindung und -motivation dar. Sie bieten Mitarbeitenden die Möglichkeit, ein Fahrzeug sowohl beruflich als auch privat zu nutzen. Bei der Überlassung von Firmenwagen haben Unternehmen und Mitarbeitende die entsprechenden steuerlichen Aspekte zu berücksichtigen.

Nach den Vorschriften des Einkommensteuergesetzes entsteht durch die Nutzungsüberlassung eines Firmenwagens, der für private Zwecke sowie das Pendeln zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte genutzt werden kann, ein geldwerter Vorteil, den Arbeitnehmende als Einnahme zu versteuern haben. Der geldwerte Vorteil kann entweder pauschal ermittelt werden – durch die 1-Prozent-Regelung für die Privatnutzung sowie die 0,03-Prozent- bzw. 0,002-Prozent-Regelung für Fahrten zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte. Alternativ ist auch eine Ermittlung auf Basis der tatsächlichen Kosten möglich, wobei für den Nachweis privater und beruflicher Fahrten ein Fahrtenbuch zu führen ist. Der Sachbezug unterliegt sowohl der Lohnsteuer als auch der Sozialversicherungspflicht.

Die grundlegenden Aspekte, die bei der Ermittlung des geldwerten Vorteils bzw. für die Ermittlung der abzugsfähigen Werbungskosten – unter Berücksichtigung der Rechtsprechungsänderung des Bundesfinanzhofs (BFH) mit Urteil vom 21. November 2024 (VI R 9/22) zu Leasingsonder- und vergleichbaren Zahlungen – zu beachten sind, erläutern wir in diesem Beitrag.



Ermittlung des geldwerten Vorteils aufgrund der Nutzungsüberlassung

Wie erläutert, erfolgt die Ermittlung des geldwerten Vorteils für die Nutzungsüberlassung eines Firmenwagens entweder pauschal (1-Prozent-Regelung) oder anhand der tatsächlichen Kosten (Fahrtenbuchmethode). Das Wahlrecht ist einheitlich für ein Kalenderjahr auszuüben.

1. Pauschale Ermittlung

a. Privatnutzung – 1-Prozent-Regelung

Für die Möglichkeit, den überlassenen Firmenwagen privat nutzen zu können, ist der geldwerte Vorteil monatlich mit 1 Prozent des auf volle 100 Euro abgerundeten Bruttolistenpreises des Fahrzeugs zu ermitteln und lohnsteuerlich zu erfassen.

Für Elektro- und Hybridfahrzeuge reduziert sich der der Berechnung zugrunde zu legende Bruttolistenpreis des Fahrzeugs je nach Anschaffungsjahr und CO₂-Emission auf ein Viertel bzw. die Hälfte, sodass unter Erfüllung der jeweiligen Voraussetzungen ein geringerer geldwerter Vorteil zu versteuern ist.

b. Berufliche Nutzung – 0,03-Prozent- oder 0,002-Prozent-Regelung

Für die Nutzung des Fahrzeugs für Fahrten zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte ist zusätzlich ein monatlicher geldwerter Vorteil in Höhe von 0,03 Prozent des Bruttolistenpreises – wie unter a. erläutert – für jeden vollen Entfernungskilometer zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte (einfache Strecke) zu ermitteln.

Weist der Mitarbeitende durch geeignete Aufzeichnungen nach, dass er weniger als 15 Fahrten pro Kalendermonat (weniger als 180 Fahrten pro Jahr) zur ersten Tätigkeitsstätte zurückgelegt hat, eröffnet die Finanzverwaltung die Möglichkeit der Einzelbewertung. In diesem Fall werden zur Ermittlung des geldwerten Vorteils für Fahrten zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte die nachgewiesenen tatsächlich zurückgelegten Fahrten mit 0,002 Prozent des Bruttolistenpreises (Ermittlung siehe a.) je Entfernungskilometer (einfache Strecke) angesetzt.

c. Nutzung im Rahmen von Familienheimfahrten bei der doppelten Haushaltsführung

Besteht eine beruflich begründete doppelte Haushaltsführung und nutzt der Mitarbeitende den Firmenwagen auch für wöchentliche Familienheimfahrten, das heißt die Fahrt zwischen dem Ort der ersten Tätigkeitsstätte und dem Ort des eigenen Hausstandes, kann der Arbeitgeber den geldwerten Vorteil für eine wöchentliche Familienheimfahrt steuerfrei belassen. Absolviert der Mitarbeitende mehr als eine Familienheimfahrt pro Woche, so ist ab der zweiten Heimfahrt auch für diese private Nutzung ein geldwerter Vorteil zu versteuern. Dieser ermittelt sich dann wie folgt: 0,002 Prozent des Bruttolistenpreises (Ermittlung siehe a.) für jeden Entfernungskilometer (einfache Strecke).

Beachte: **Kostendeckelung**, sofern die tatsächlichen Kfz-Kosten die pauschal ermittelten Nutzungswerte nicht übersteigen:

Für den Fall, dass die oben genannten pauschal ermittelten Nutzungswerte (geldwerte Vorteile für Privatfahrten, Fahrten zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte sowie gegebenenfalls Familienheimfahrten im Rahmen der doppelten Haushaltsführung) die tatsächlichen Kfz-Kosten (abzugsfähige Betriebsausgaben beim Unternehmen) übersteigen, sind als geldwerter Vorteil höchstens die Gesamtkosten anzusetzen. Hierfür besteht eine Nachweispflicht des Arbeitgebers, das heißt, er muss die tatsächlichen Kosten des Fahrzeugs (wie zum Beispiel Leasingraten, Versicherung, Wartung und sonstige Betriebskosten) erfassen und dem Arbeitnehmer zur Verfügung stellen.

Beispiel:

Der Arbeitgeber weist nach, dass die tatsächlichen Gesamtkosten (Betriebsausgaben) für den Firmenwagen insgesamt 6.883,56 Euro betragen haben.

Insgesamt wurden bei dem betreffenden Mitarbeitenden geldwerte Vorteile für den Firmenwagen in Höhe von 7.800 Euro lohnversteuert (Bruttolistenpreis in Höhe von 50.000 Euro und arbeitstäglichem Pendeln zur ersten Tätigkeitsstätte bei einer Entfernung von 10 Kilometern (einfach)).

Unter Berücksichtigung der Regelung zur Kostendeckelung kann der Mitarbeitende demnach in seiner Einkommensteuererklärung eine Korrektur des Arbeitslohns um 916,44 Euro beantragen.



2. Fahrtenbuchmethode

Anstatt der Ermittlung des geldwerten Vorteils nach der unter 1. erläuterten pauschalen Methode, kann der geldwerte Vorteil für private Fahrten auf Basis der tatsächlichen Kosten nach der Fahrtenbuchmethode ermittelt werden. Private Fahrten sind dabei alle Fahrten, die nicht im direkten Zusammenhang mit der beruflichen Tätigkeit stehen, wie beispielsweise Einkäufe, Freizeitaktivitäten oder Urlaubsreisen, aber auch die Fahrten zwischen der Wohnung und der ersten Tätigkeitsstätte.

Hierfür muss der Arbeitnehmende ein lückenloses und detailliertes Fahrtenbuch führen, das sämtliche Fahrten, das heißt sowohl berufliche als auch private, mit dem Firmenwagen dokumentiert. Jede Fahrt muss mit Datum, Kilometerstand zu Beginn

und Ende der Fahrt, Ziel und Zweck der Fahrt sowie den gefahrenen Kilometern erfasst werden.

Anhand des Fahrtenbuchs wird dann der Anteil der privaten Fahrten im Verhältnis zu den beruflichen Fahrten ermittelt. Dies erfolgt durch die Berechnung der privat gefahrenen Kilometer im Verhältnis zu den insgesamt gefahrenen Kilometern.

Analog zur oben genannten Kostendeckelung ermittelt der Arbeitgeber die gesamten jährlichen Kosten des Fahrzeugs. Dazu gehören Leasingraten, Versicherung, Wartung, Reparaturen, Kraftstoff und andere Betriebskosten.

Der geldwerte Vorteil ermittelt sich dann nach dem Anteil der privaten Nutzung an den Gesamtkosten des Fahrzeugs.

Beispiel:

Die Gesamtkosten des Fahrzeugs betragen 6.883,56 Euro. Nach Auswertung des Fahrtenbuchs ergibt sich ein Anteil für Privatfahrten von 18 Prozent. Der steuerlich zu erfassende geldwerte Vorteil beträgt folglich 1.239,04 Euro.

3. Zuzahlungen des Arbeitnehmers bei der Firmenwagenbesteuerung

In der Vergangenheit war immer wieder unklar und führte zu Streitigkeiten, wie Zuzahlungen der Arbeitnehmenden zu Anschaffungskosten oder zu den laufenden Betriebskosten des Pkw bei der Ermittlung des geldwerten Vorteils des überlassenen Firmenwagens zu berücksichtigen sind.

Geklärt ist mittlerweile, dass Zuzahlungen des Mitarbeitenden den steuerlich zu erfassenden geldwerten Vorteil mindern.

Zuzahlungen zu den Anschaffungskosten können im Zahlungsjahr auf den privaten Nutzungswert angerechnet werden. Ein nach der Anrechnung im Zahlungsjahr verbleibender Restbetrag kann dann in den Folgejahren (bis zum Ende der Nutzungsdauer) auf den privaten Nutzungswert weiterhin angerechnet werden.

Zuzahlungen zu den laufenden Betriebskosten, wie beispielsweise die Übernahme der Benzinkosten, können ebenfalls im Zahlungsjahr auf den privaten Nutzungswert angerechnet werden, jedoch kann

der geldwerte Vorteil bis maximal auf 0 Euro gemindert werden (kein Übertrag verbleibender Restbeträge ins Folgejahr).

Hinsichtlich der Zuzahlung des Arbeitnehmers in Form von Leasingonderzahlungen sowie vergleichbaren Zahlungen hat der Bundesfinanzhof (BFH) mit Urteil vom 21. November 2024 seine bisherige Rechtsprechung geändert.

Bisher gehörten die zu Beginn eines Leasingvertrages geleisteten Leasingonderzahlungen grundsätzlich zu den sofort abzugsfähigen Werbungskosten. An dieser Beurteilung hält der BFH jedoch nicht länger fest.

Der BFH hat mit seinem vorgenannten Urteil entschieden, dass Leasingonderzahlungen bei der Ermittlung der tatsächlichen Kosten im Rahmen von sonstigen beruflichen Fahrten als vorweggenommenes Nutzungsentgelt zu betrachten sind und demnach periodengerecht den jeweiligen Nutzungszeiträumen zugeordnet werden müssen. Demnach müssen Leasingonderzahlungen, die die monatlichen Leasingraten über die Vertragslaufzeit mindern, linear auf den gesamten Leasingzeitraum verteilt werden, unabhängig vom Zeitpunkt der Zahlung. Diese Zahlungen sind anteilig den jährlichen Gesamtkosten für berufliche Fahrten zuzuordnen, auch in den Folgejahren, wenn keine direkte Zahlung mehr erfolgt. Diese Prinzipien gelten auch für andere Vorauszahlungen, die sich über die Vertragsdauer erstrecken.



Fazit

Die Wahl der Methode zur Ermittlung des geldwerten Vorteils für die Firmenwagen-nutzung sollte sorgfältig abgewogen werden. Sowohl Arbeitgeber als auch Arbeitnehmende haben dabei verschiedene administrative Pflichten zu erfüllen, insbesondere in der Dokumentation. Vor allem die Beachtung der sogenannten Kostendeckelung und korrekte Behandlung bzw. Zuordnung von Zuzahlungen des Arbeitnehmenden können vorteilhaft sein, da sie die Höhe des zu versteuernden geldwerten Vorteils reduzieren. Auch die geänderte Rechtsprechung des BFH hat erhebliche Auswirkungen auf die steuerliche Behandlung von Firmenwagen, da Leasingsonderzahlungen nicht mehr sofort als Werbungskosten abziehbar sind. Eine korrekte Versteuerung und sozialversicherungsrechtliche Behandlung sind entscheidend, um rechtliche Anforderungen zu erfüllen und steuerliche Vorteile zu sichern.

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

Kontakt

KPMG AG Wirtschaftsprüfungsgesellschaft



Ingo Todesco

Partner, Tax – Head of Global Mobility Services

Sie erreichen uns 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.

© 2025 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.

05 | Besonderheiten in der Sozialversicherung für Drittstaatsangehörige innerhalb der EU, des EWR und der Schweiz

Juni 2025

Bei Auslandstätigkeiten in bestimmten Ländern der EU, des EWR und der Schweiz kann eine Drittstaatsangehörigkeit die Anwendung der Verordnung (EG) Nr. 883/2004 verhindern. Dies kann wiederum dazu führen, dass die Ausstellung einer A1-Bescheinigung über das gewünschte Sozialversicherungsrecht nicht erfolgen kann.

Die Verordnung (EG) Nr. 883/2004 koordiniert die sozialen Sicherungssysteme innerhalb der Europäischen Union und des Europäischen Wirtschaftsraums (EWR), einschließlich der Schweiz. Sie stellt sicher, dass Personen, die in einem anderen EU/EWR-Mitgliedstaat arbeiten, den Regelungen zur sozialen Sicherheit eines einzigen Mitgliedstaates unterliegen. Die Verordnung legt fest, in welchem Land die soziale Absicherung erfolgt und gilt für Erwerbstätigkeiten in der EU, dem EWR (Island, Liechtenstein, Norwegen) und der Schweiz.

Folglich gilt für Erwerbstätigkeiten mit Bezug zum Vereinigten Königreich, die ab dem 1. Januar 2021 begonnen haben, die Verordnung (EG) Nr. 883/2004 nicht. Das Vereinigte Königreich ist nach dem Brexit weder ein Mitgliedstaat der Europäischen Union

noch ein Vertragsstaat des EWR. Stattdessen kommt für derartige Tätigkeiten grundsätzlich das mit der EU geschlossene Handels- und Kooperationsabkommen (HKA) zur Anwendung, dessen Inhalte aber in weiten Teilen der Verordnung (EG) Nr. 883/2004 entsprechen. Im Verhältnis zum Vereinigten Königreich findet die Verordnung (EG) Nr. 883/2004 nur noch zum Zwecke des Bestandschutzes Anwendung. Dabei handelt es sich um Sachverhalte, die vor Ablauf des festgelegten Übergangszeitraumes am 31. Dezember 2020 eingetreten sind (gemäß Artikel 30 des Austrittsabkommens).

Persönlicher Geltungsbereich

Gemäß Artikel 2 Absatz 1 der Verordnung (EG) Nr. 883/2004 gilt die Verordnung für Staatsangehörige eines Mitgliedstaates, Staatenlose und Flüchtlinge, für die die Rechtsvorschriften zur sozialen Sicherheit eines oder mehrerer EU-Mitgliedstaaten gelten oder galten (persönlicher Anwendungsbereich). Außerdem gilt sie für die Staatsangehörigen der EWR-Staaten Island, Liechtenstein und Norwegen sowie für die Staatsangehörigen der Schweiz. Britische Staatsangehörige sind uneingeschränkt bis 31. Dezember 2020 erfasst.



Damit ist die Anwendbarkeit der Verordnung auf Personen mit einer Drittstaatsangehörigkeit grundsätzlich nicht vorgesehen. Drittstaatsangehörige sind Personen, die ausschließlich aufgrund ihrer Staatsangehörigkeit nicht bereits unter die Verordnung fallen (zum Beispiel US-amerikanische Staatsbürger). Die Verordnung (EG) Nr. 883/2004 wird jedoch durch die sogenannte Drittstaatenverordnung (EU) Nr. 1231/2010 ergänzt. Die Drittstaatenverordnung weitet die Koordinierung der sozialen Sicherheitssysteme für die 27 EU-Mitgliedstaaten auf Drittstaatsangehörige aus. Voraussetzung dafür ist aber, dass die Drittstaatsangehörigen ihren rechtmäßigen Wohnsitz in einem EU-Mitgliedstaat haben und in der EU von einem grenzüberschreitenden Sachverhalt betroffen sind.

Die Drittstaatenverordnung gilt nur für die EU-Mitgliedstaaten. Allerdings hat sich Dänemark als einziger EU-Mitgliedstaat an der Annahme der Drittstaatenverordnung nicht beteiligt.

Aus deutscher Sicht sind im Einzelnen die folgenden Ausnahmen und Besonderheiten zu beachten:

- Da Dänemark als einziger EU-Mitgliedstaat die Drittstaatenverordnung nicht anwendet, ist zu beachten, dass die Verordnung (EG) Nr. 883/2004 nicht für Drittstaatsangehörige bei Entsendungen aus Deutschland nach Dänemark und aus Dänemark nach Deutschland gilt. Aufgrund des Vorläufigen Europäischen Abkommens über Soziale Sicherheit ist ausschließlich für türkische Staatsangehörige das deutsch-dänische

Abkommen über Soziale Sicherheit anwendbar, das Regelungen zur Kranken-, Renten-, Unfall- und Arbeitslosenversicherung enthält. Darüber hinaus handelt es sich beim deutsch-dänischen Abkommen um ein geschlossenes Abkommen, das eine Ausdehnung auf die Staatsangehörigen anderer Staaten nicht zulässt.

- Bei Entsendungen aus Deutschland in das Vereinigte Königreich und aus dem Vereinigten Königreich nach Deutschland sind ab dem 1. Januar 2021 (das heißt nach Ende des im Austrittsabkommens festgelegten Übergangszeitraums am 31. Dezember 2020) die zuvor genannten Bestandsschutzregelungen zu beachten. Großbritannien hatte allerdings während der EU-Mitgliedschaft (neben Dänemark) die Annahme der Drittstaatenverordnung (EU) Nr. 1231/2010 verweigert. Deshalb ist auf Drittstaatsangehörige mit Bestandsschutz in Bezug auf Großbritannien anstelle der Verordnung (EG) Nr. 883/2004 die Verordnung (EWG) Nr. 1408/71 (gemäß der Drittstaatenverordnung -EG- Nr. 859/2003) anzuwenden. Diese schließt alle Zweige der sozialen Sicherheit ein.
- Bei Entsendungen aus Deutschland nach Island, Liechtenstein und Norwegen sowie aus Island, Liechtenstein und Norwegen nach Deutschland ist zu beachten, dass die Verordnung (EG) Nr. 883/2004 nicht für Staatsangehörige der Schweiz und für Drittstaatsangehörige gilt.



- Im Verhältnis zu Liechtenstein ist das deutsch-liechtensteinische Abkommen über Soziale Sicherheit zu beachten, das auch Staatsangehörige der Schweiz und Drittstaatsangehörige einschließt und Regelungen zur Renten- und Arbeitslosenversicherung sowie zum Kindergeld enthält.
- Bei Entsendungen aus Deutschland in die Schweiz und aus der Schweiz nach Deutschland ist zu beachten, dass die Verordnung (EG) Nr. 883/2004 nicht für die Staatsangehörigen Islands, Liechtensteins und Norwegens sowie für Drittstaatsangehörige gilt. Insoweit ist das deutsch-schweizerische Abkommen über Soziale Sicherheit, das Regelungen zur Kranken-, Renten-, Unfall- und Arbeitslosenversicherung sowie zum Kindergeld enthält, anwendbar.

In Fällen, in denen eine Person mit Drittstaatsangehörigkeit von den hier genannten über- und zwischenstaatlichen Zuständigkeitsregelungen nicht erfasst wird, sind die Grundsätze der Aus- und Einstrahlung (gemäß §§ 4 Absatz 1 und 5 Absatz 1 Sozialgesetzbuch IV) zu prüfen. Dies bedeutet, dass allein nach innerstaatlich deutschem Recht zu beurteilen ist, ob eine Erwerbstätigkeit zur Versicherungspflicht oder -berechtigung im deutschen System führt. Eine Absicherung in Deutschland führt aber nicht automatisch zu einer Freistellung von der Versicherungs- und Beitragspflicht im anderen Staat. Damit ist eine Doppelversicherung, verbunden mit doppelten Beitragslasten, nicht ausgeschlossen.

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

Fazit

Die Verordnung (EG) Nr. 883/2004 ist ein zentrales Instrument zur Koordinierung der sozialen Sicherungssysteme innerhalb der Europäischen Union. Sie stellt sicher, dass Personen, die in verschiedenen Mitgliedstaaten arbeiten, den Regelungen zur sozialen Sicherheit eines einzigen Staates unterliegen. Für Drittstaatsangehörige ist die Verordnung jedoch nicht immer anwendbar. Je nach Fallkonstellation können die Verordnung (EG) Nr. 883/2004, bilaterale Sozialversicherungsabkommen, das Handels- und Kooperationsabkommen oder die deutschen gesetzlichen Vorschriften über soziale Sicherheit gelten.

Arbeitgeber und Arbeitnehmer sollten die Nationalität und den Einsatzort der Mitarbeitenden genau prüfen, da unterschiedliche Regelungen gelten können. Besonders bei Drittstaatsangehörigen mit Bezug zu EU-assozierten Staaten ist eine sorgfältige Einzelfallprüfung erforderlich.

Fachkundiger Rat kann helfen, komplexe Sachverhalte zu klären und eine korrekte sozialversicherungsrechtliche Behandlung sicherzustellen. Wir stehen Ihnen gerne zur Verfügung, um kritische Fälle zu prüfen und zu beurteilen. Sprechen Sie uns an, um sicherzustellen, dass alle rechtlichen Anforderungen korrekt erfüllt werden.

Kontakt

KPMG AG Wirtschaftsprüfungsgesellschaft



Matthias Henne

Senior Manager, Tax,
Global Mobility Services

Sie erreichen uns 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.

© 2025 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.