

Besteuerung von Abfindungen bei internationaler Entsendung sowie Wohnsitzaufgabe – Herausforderungen des § 50d Absatz 12 EStG

Oktober 2024

Die Besteuerung von Abfindungen bei der Beendigung eines Dienstverhältnisses stellt insbesondere bei internationalen Entsendungen, darüber hinaus ebenfalls bei Wohnsitzaufgaben, eine komplexe Herausforderung dar. Seit der Gesetzesänderung im Jahr 2016 behält Deutschland das Besteuerungsrecht für Abfindungen, die als zusätzliches Entgelt für frühere Tätigkeiten gezahlt werden, auch wenn der Empfänger oder die Empfängerin ins Ausland verzogen ist. Dieser Artikel beleuchtet die steuerlichen Pflichten und die praktische Umsetzung der Regelungen und diskutiert mögliche Angriffspunkte der Auffassung der Finanzverwaltung.

Regelmäßig sehen sich Arbeitgeber der Fragestellung ausgesetzt, wie Abfindungen, die anlässlich der Beendigung von Arbeitsverhältnissen gezahlt werden, steuerrechtlich zu bewerten sind. Der vorliegende Beitrag soll dabei vorwiegend solche Fälle betrachten, in denen der Empfänger der Abfindung nicht in Deutschland wohnhaft ist und sich entsprechende Abgrenzungsfragen ergeben.

1. Grundsätze zur Besteuerung von Abfindungen im internationalen Kontext

Seit der Einführung des § 50d Absatz 12 EStG zum 1. Januar 2017 gelten „Abfindungen, die anlässlich der Beendigung eines Dienstverhältnisses gezahlt werden, [...] für Zwecke der Anwendung eines Abkommens zur Vermeidung der Doppelbesteuerung als für frühere Tätigkeit geleistetes zusätzliches Entgelt“, sofern die jeweils einschlägigen Doppelbesteuerungsabkommen keine explizit abweichenden Regelungen hierzu treffen. Durch diese Vorschrift wird folglich fingiert, dass Abfindungen als nachträglicher Arbeitslohn gelten und damit im selben Staat besteuert werden können wie der (ursprüngliche) Arbeitslohn. Die Finanzverwaltung vertritt die Auffassung, dass das abkommensrechtliche Besteuerungsrecht bei Abfindungszahlungen grundsätzlich nach der Dauer des Beschäftigungsverhältnisses beim Arbeitgeber aufzuteilen sei. Bei Tätigkeiten in verschiedenen Staaten sollen dann die jeweiligen Zeiträume als Grundlage für eine anteilige Zuordnung der Abfindungszahlung als nachträgliches Arbeitsentgelt gemäß Artikel 15 Absatz 1 S. 2 OECD-MA dienen.

Für Abfindungen im sogenannten „Wegzugsfall“ sichert sich somit die Finanzverwaltung deutsches

Besteuerungssubstrat, da nunmehr auch die Fälle erfasst werden, in denen Steuerpflichtige für die Dauer ihres Beschäftigungsverhältnisses in Deutschland steuerpflichtig waren, dann aber vor Zufluss der Abfindungen aus Deutschland weggezogen sind. Dabei dürfte der Gesetzgeber den „Entsendefall“, bei dem Arbeitnehmende nur für eine sehr begrenzte Zeit während ihrer Entsendung in Deutschland unbeschränkt einkommensteuerpflichtig waren und zu (irgend)einem späteren Zeitpunkt im Ausland eine Abfindung erhalten, nicht maßgeblich vor Augen gehabt haben. Die Berücksichtigung von diesen Fällen führt jedoch zu komplexen Administrationspflichten, denen sich viele Arbeitgeber nicht bewusst sind.



2. Arten von Abfindungen

Für eine korrekte steuerliche Beurteilung und gegebenenfalls Aufteilung von Abfindungszahlungen ist ein Blick in die Aufhebungsvereinbarung wichtig, denn Abfindungen können unterschiedliche Charakteristika aufweisen.

Abgefunden werden regelmäßig nicht nur die mit der Auflösung des Dienstverhältnisses und dem Verlust des Arbeitsplatzes verbundenen Nachteile (Entlassungsabfindung, sogenannte „echte“ Abfindung), sondern mitunter auch Überstunden, (Rest-)Urlaubsbestände, ausstehende anteilige Jahresboni, Arbeitnehmererfindungen, Pensionsanswartschaften etc. Außerdem kann bei Abfindungen eine andere Funktion im Vordergrund stehen, zum Beispiel bei sogenannten Karenzentschädigungen, bei denen ein Unternehmen einem oder einer Mitarbeitenden nach Beendigung des Arbeitsverhältnisses ein bestehendes nachvertragliches Wettbewerbsverbot entschädigt. Zudem können Abfindungen einen Versorgungscharakter haben, bei denen die Auszahlung der Abfindung wiederkehrend stattfindet und somit einem Ruhestandsgehalt entspricht. Solche Abfindungszahlungen werden als „unechte Abfindungen“ bezeichnet und sind nicht weiter Gegenstand der nachfolgenden Erörterungen.

3. Beispiele zur steuerlichen Behandlung „echter“ Abfindungszahlungen im internationalen Kontext

Die nachfolgenden beiden Beispiele sollen die steuerlichen Folgen der Auszahlung von echten Abfindungen in Wegzugs- und Entsendefällen für Zeiträume nach der Einführung des § 50d Absatz 12 EStG aufzeigen.

3.1. Im Ausgangsfall scheidet der Arbeitnehmende A aus dem Betrieb, in welchem er langjährig ausschließlich in Deutschland arbeitete, aus. Er soll eine „echte“ Abfindung für den Verlust des Arbeitsplatzes erhalten. A zieht nach Beendigung des Arbeitsverhältnisses ins Ausland und gibt seinen deutschen Wohnsitz vollständig auf. Die Abfindung wird nach seinem Wegzug ausgezahlt.

Die Abfindungszahlung gilt als zusätzliches Entgelt für eine frühere Tätigkeit. Dies hat zur Folge, dass Deutschland als vormaligem Tätigkeitsstaat das uneingeschränkte Besteuerungsrecht zusteht.

3.2. In der Fallabwandlung ist A seit 15 Jahren bei seinem (zivilrechtlichen) Arbeitgeber X im Ausland beschäftigt. Ein Jahr nach Beginn seiner Beschäftigung bei X wurde A für die Dauer von zwei Jahren nach Deutschland entsandt. Während der Entsendung wechselte der wirtschaftliche Arbeitgeber zur deutschen Konzerngesellschaft

und Deutschland stand unstrittig das Besteuerungsrecht für A's Arbeitslohn zu. Zwölf Jahre nach Rückkehr ins Heimatland erhält A heute im Rahmen einer Aufhebungsvereinbarung mit seinem Arbeitgeber X eine „echte“ Abfindung.

Unter Berücksichtigung der vorgenannten Grundsätze des § 50d Absatz 12 EStG muss das auszahlende Unternehmen X die Abfindung nach der gesamten Dauer des Beschäftigungsverhältnisses unter Berücksichtigung der erbrachten Tätigkeiten im In- und Ausland aufteilen. Deutschland steht folglich ein anteiliges Besteuerungsrecht für 2/15 der Abfindungszahlung zu.

4. Praktische Herausforderungen und kritische Überlegungen

Die steuerlichen Folgen des § 50d Absatz 12 EStG stellt Unternehmen regelmäßig vor immense administrative Herausforderungen. So erfordert die Ansicht der Finanzverwaltung, dass auch Jahre –





mitunter Jahrzehnte – nach Beendigung der Entsendung noch nachgehalten wird, ob bei Ausscheiden eines entsprechenden Mitarbeitenden eine „echte“ Abfindung ausbezahlt wird und eine Aufteilung entsprechend der erbrachten Tätigkeit im In- und Ausland vorzunehmen ist.

Neben den administrativen Hürden, denen sich Unternehmen in vorstehend beschriebenen Fällen ausgesetzt sehen, sprechen unseres Erachtens auch die gesetzgeberische Intention und systematische Auslegung dafür, dass die Auffassung der Finanzverwaltung zur Besteuerung von Abfindungen in Entsendefällen jedenfalls nicht unangreifbar ist.

In ständiger Rechtsprechung hat der BFH entschieden, dass Abfindungen und Entschädigungen, die ein im Ausland ansässiger Arbeitnehmender aus Anlass der Beendigung seines

Dienstverhältnisses erhält, kein zusätzliches Entgelt im Sinne von Artikel 15 Absatz 1 OECD-MA darstellen. Weiter führt der BFH aus, dass der Wortlaut des Artikel 15 Absatz 1 OECD-MA einen ausdrücklichen Zusammenhang zwischen ausgeübter Arbeit und Zahlung fordere und dies bei einer Abfindungszahlung gerade nicht der Fall sei. Mit der konkreten Verknüpfung „als für frühere Tätigkeit geleistetes zusätzliches Entgelt“ überschreibt nunmehr der Wortlaut des § 50d Absatz 12 EStG als sogenannter Treaty-Override die Zuordnung durch den Artikel 15 Absatz 1 S. 2 OECD-MA

Die Fiktion von § 50d Absatz 12 EStG, dass eine Abfindung für Zwecke der Anwendung eines Abkommens zur Vermeidung der Doppelbesteuerung als für frühere Tätigkeit geleistetes zusätzliches Entgelt gezahlt gilt, würde auch Artikel 15 Absatz 2 OECD-MA überschreiben. Dieser fordert

für den Verbleib des Besteuerungsrechts beim (früheren) Tätigkeitsstaat, dass zumindest eine Voraussetzung des Artikel 15 Absatz 2 OECD-MA erfüllt wäre. Wird die Abfindungszahlung nun ohne zeitlichen Zusammenhang mit der Entsendung nach Deutschland vereinbart und ist ein Bezug zur Arbeitnehmerentsendung nicht zu erkennen, dürfte beispielsweise eine Zuordnung von Aufwendungen zur deutschen Gesellschaft oder auch einer möglichen inländischen Betriebsstätte bereits ausscheiden. Da ein wirtschaftliches Tragen oder „hätte tragen müssen“ im Rahmen des hypothetischen Fremdvergleichs in diesen Fällen schwerlich zu argumentieren sein dürfte, dürfte auch die Qualifikation des deutschen Unternehmens als wirtschaftlicher Arbeitgeber entfallen. Auch der geforderte inländische Mindestaufenthalt von 183 Tagen wäre bei ehemals nach Deutschland Entsandten und nunmehr im Heimatland abzufindenden Arbeitnehmenden regelmäßig nicht erfüllt.

In entsprechenden Entsendekonstellationen lässt sich daher unseres Erachtens argumentieren, dass das (ehemalige) aufnehmende deutsche Unternehmen in Bezug auf die Abfindungszahlung nicht als wirtschaftlicher Arbeitgeber zu qualifizieren sei und daher auch keine Verpflichtung zum Lohnsteuereinbehalt gemäß § 38 EStG besteht. Betroffene Arbeitgeber sollten sich mittels Lohnsteueranrufungsauskunft (§ 42e EStG) bei ihrem Betriebsstättenfinanzamt diesbezüglich jedoch Rechtssicherheit einholen. Darüber hinaus sollte in ähnlich gelagerten Fällen wie der Fallabwandlung in 3.2 nur dem Heimatland als Ansässigkeitsstaat das Besteuerungsrecht an der Abfindungszahlung zustehen.

Ob die Finanzverwaltung der dargestellten Auffassung folgt, wird sich in der Praxis noch beweisen müssen. Zunächst gilt in Entsendekonstellationen, dass die Arbeitgeber verpflichtet sind, über Jahre nachzuvollziehen, ob der oder die Mitarbeitende irgendwann eine Abfindung erhält und eine Aufteilung entsprechend der Beschäftigungsorte vorzunehmen.

Fazit

Mit der Einführung der Regelung des § 50d Absatz 12 EStG war beabsichtigt, Besteuerungslücken im Rahmen des Wegzugs zu schließen. Gerade in Entsendefällen werden – folgt man der Auslegung der Finanzverwaltung – aber auch enorme Anforderungen an die Compliance gestellt. Insbesondere eine erweiterte und einheitliche Dokumentation wird für eine gegebenenfalls zukünftig vorzunehmende Aufteilung immer relevanter. Die tatsächliche Anwendung des § 50d Absatz 12 EStG in Entsendefällen, insbesondere in sogenannten Inbound-Fällen, sollte kritisch geprüft und hinterfragt werden, da diese Regelung der langjährigen Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs widerspricht.

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.

Ausweis ausländischer Sozialversicherungsbeiträge in der deutschen Lohnsteuerbescheinigung

Oktober 2024

Arbeitgeber sind verpflichtet, im Ausland geleistete Sozialversicherungsbeiträge im Rahmen der deutschen Lohnsteuerbescheinigung zu berücksichtigen, soweit sie steuerlich abzugsfähig sind.

Im Rahmen der Globalisierung und der zunehmenden Mobilität von Arbeitnehmenden gewinnt die korrekte Erfassung von ausländischen Sozialversicherungsbeiträgen in der deutschen Lohnsteuerbescheinigung immer mehr an Bedeutung.

Vielen Arbeitgebern ist dabei nicht bewusst, dass unter Umständen auch die im Ausland geleisteten gesetzlichen Sozialversicherungsbeiträge auf der deutschen Lohnsteuerbescheinigung auszuweisen sind, wenn die Voraussetzungen erfüllt sind. Dies trifft insbesondere auf ausländische Arbeitnehmende zu, die für einen begrenzten Zeitraum nach Deutschland entsendet sind und während ihrer Entsendung weiterhin im Sozialversicherungssystem des Heimatlandes versicherungspflichtig sind.

Das Bundesministerium der Finanzen (BMF) hat hierzu mit seinen Schreiben vom 9. September 2019 (Gz. IV C 5 - S 2378/19/10002 :001)

beziehungsweise vom 5. September 2024 (Gz. IV C 5 - S 2378/19/10002 :002) Regelungen getroffen und Hinweise zur Ausstellung der Lohnsteuerbescheinigungen für Arbeitgeber gegeben.

Zu unterscheiden ist der Ausweis auf der Lohnsteuerbescheinigung entsprechend der verschiedenen Versicherungszweige der Sozialversicherung, das heißt die Beiträge zur Renten-, Kranken-, Pflege- und Arbeitslosenversicherung.

Zu beachten

1. Beiträge zur Alterssicherung (Rentenversicherung)

Nicht nur der Arbeitgeber- und der Arbeitnehmeranteil zur gesetzlichen Rentenversicherung in Deutschland sind getrennt auf der Lohnsteuerbescheinigung auszuweisen, sondern auch die gesetzlichen Pflichtbeiträge, die zur Alterssicherung an ausländische Sozialversicherungsträger, die den inländischen Sozialversicherungsträgern vergleichbar sind, geleistet werden. Dies gilt zumindest insoweit, als auch der oder die Arbeitnehmende einen Beitragsanteil zur Alterssicherung entrichtet.

Besonders herausfordernd wird sich in diesem Zusammenhang die Frage gestalten, wie eine Vergleichbarkeit der ausländischen mit den inländischen gesetzlichen Sozialversicherungs-

beiträgen geprüft werden kann. Kriterien, die für eine solche Prüfung herangezogen werden können, sind beispielsweise die Frage, ob der ausländische Sozialversicherungsträger nach seiner Struktur und den von ihm im Versorgungsfall zu erbringenden Leistungen mit einem inländischen Träger vergleichbar ist oder auch, ob mittels der geleisteten Beitragszahlungen ein Vermögenszuwachs, der für den Arbeitnehmenden oder die Arbeitnehmende selbst bestimmt ist, herbeigeführt wird.

2. Kranken- und Pflegeversicherung

Neben den Beiträgen von Arbeitgeber und Arbeitnehmenden zu inländischen gesetzlichen und privaten Krankenversicherungen sowie zur



gesetzlichen Pflegeversicherung sind auch Zuschüsse des Arbeitgebers zur Kranken- und Pflegeversicherung bei ausländischen Versicherungsunternehmen und bei ausländischen Sozialversicherungsträgern relevant. In diesem Zusammenhang ist jedoch zu beachten, dass die Beiträge der Arbeitnehmenden zur Kranken- und Pflegeversicherung an ausländische Sozialversicherungsträger nicht auf der deutschen Lohnsteuerbescheinigung auszuweisen sind.

3. Arbeitslosenversicherung

Beiträge des oder der Arbeitnehmenden zur Arbeitslosenversicherung an in- und ausländische Sozialversicherungsträger sind auf der Lohnsteuerbescheinigung zu bescheinigen.

Werden im Ausland, wie beispielsweise in Belgien oder Großbritannien, sogenannte Globalbeiträge erhoben, das heißt ein einheitlicher Sozialversicherungsbeitrag ohne Unterscheidung der vorgenannten inländischen Versicherungszweige, sind diese Beiträge nach deutschem Recht auf die verschiedenen Sozialversicherungszweige aufzuteilen. Den entsprechenden Aufteilungsmaßstab bestimmt die Finanzverwaltung und gibt diesen jährlich in einem gesonderten BMF-Schreiben bekannt.

Weiterhin haben Arbeitgeber beim Ausweis der Sozialversicherungsbeiträge zu beachten, dass Beiträge an ausländische Sozialversicherungsträger, die in unmittelbarem wirtschaftlichem Zusammenhang mit steuerfreiem Arbeitslohn (beispielsweise aufgrund eines Doppelbesteuerungsabkommens) stehen, in Deutschland steuerlich nicht abzugsfähig sind und daher auch nicht auf der Lohnsteuerbescheinigung ausgewiesen werden dürfen. Der Anteil, der auf in Deutschland steuer-

pflichtigen Arbeitslohnanteil entfällt, ist anhand der Verhältnisrechnung des steuerpflichtigen Arbeitslohns zum gesamten Arbeitslohn im Bescheinigungszeitraum zu ermitteln. In dieser Verhältnisrechnung bleibt der Arbeitslohn, der unabhängig von der Beitragsbemessungsgrenze nicht der Sozialversicherung unterliegt, wie beispielsweise Abfindungszahlungen, unberücksichtigt.

Fazit

Für die Praxis bedeutet dies, dass Arbeitgeber sorgfältig prüfen müssen, ob und in welchem Umfang ausländische Sozialversicherungsbeiträge vorliegen und ob und in welcher Höhe diese in der Lohnsteuerbescheinigung auszuweisen sind. Eine korrekte Erfassung ist nicht nur für die steuerliche Anerkennung der Beiträge wichtig, sondern auch für die Vermeidung von Nachfragen und möglichen Korrekturen seitens der Finanzbehörden. Wir empfehlen daher, sich mit den Vorgaben des BMF-Schreibens vertraut zu machen und bei Unsicherheiten fachkundigen Rat einzuholen. Gerne unterstützen wir Sie.

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

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.



Das Special Tax Regime in Belgien

Oktober 2024

Das Special Tax Regime in Belgien bietet attraktive steuerliche Vergünstigungen für aus dem Ausland rekrutierte oder entsandte Fachkräfte. In diesem Beitrag erhalten Sie einen Überblick über die Voraussetzungen und mögliche Steuervorteile.

Das belgische Steuerrecht bietet mit seinem Special Tax Regime attraktive Vorteile für hochqualifizierte Arbeitskräfte und Forschende, die von Unternehmen ins Land entsandt oder aus dem Ausland rekrutiert werden. Dieses spezielle Steuerregime zielt darauf ab, Fachkräfte für Tätigkeiten in Belgien zu gewinnen. Der folgende



Artikel gibt einen Überblick über die wesentlichen Bedingungen und Vorteile dieses seit 1. Januar 2022 geltenden Regimes.

Voraussetzungen

Um sich für das Special Tax Regime in Belgien zu qualifizieren, müssen bestimmte Voraussetzungen erfüllt sein:

- **Rekrutierung oder Entsendung:** Der oder die Arbeitnehmende muss von einer belgischen Gesellschaft, einer belgischen Niederlassung eines ausländischen Unternehmens oder einer belgischen bzw. internationalen Non-Profit-Organisation rekrutiert worden sein. Alternativ kann der oder die Mitarbeitende von einem ausländischen Unternehmen, das Teil eines multinationalen Konzerns ist, nach Belgien entsandt werden.
- **Vorausgehende Ansässigkeit:** In den letzten 60 Monaten vor dem Antritt der Tätigkeit in Belgien darf die Person nicht steuerlich in Belgien ansässig gewesen sein. Zudem darf der oder die Mitarbeitende in diesem Zeitraum nicht innerhalb einer Grenzzone von 150 km von der belgischen Grenze gewohnt haben. Auch durfte während der vorangegangenen 60 Monate kein steuerpflichtiges Einkommen als Non-Resident in Belgien erzielt werden.

- **Mindestvergütung:** Es ist ein jährliches Mindestgehalt von 75.000 Euro erforderlich. Für Forschende (Inbound Researchers) entfällt diese Bedingung.
- **Die Staatsangehörigkeit ist unerheblich.** Sowohl belgische als auch ausländische Staatsangehörige können das Special Tax Regime in Anspruch nehmen.

Formale Anforderungen

Damit der oder die Arbeitnehmende in den Genuss der Steuererleichterungen kommt, muss der Arbeitgeber innerhalb von drei Monaten nach Beginn der Tätigkeit in Belgien einen (elektronischen) Antrag stellen.

Das Special Tax Regime ist zeitlich begrenzt und kann maximal für einen Zeitraum von acht Jahren in Anspruch genommen werden. Zunächst gilt das Regime für fünf Jahre, jedoch besteht die Möglichkeit einer Verlängerung um weitere drei Jahre. Dafür ist ein erneuter Antrag erforderlich.

Darüber hinaus gibt es eine jährliche Meldepflicht: Der Arbeitgeber muss den belgischen Steuerbehörden bis spätestens zum 31. Januar des Folgejahres alle Arbeitnehmenden melden, die im abgelaufenen Steuerjahr von den Vorteilen des Special Tax Regime profitiert haben.

Vorteile des Special Tax Regime

Das Special Tax Regime begünstigt das in Belgien erzielte Arbeitseinkommen. Ein Teil des Einkommens ist von der regulären belgischen Einkommensteuer und den Sozialversicherungsbeiträgen befreit. Konkret bedeutet dies, dass bis zu 30 Prozent des Bruttogehalts nicht der persönlichen Einkommensteuer unterliegen. Dieser steuerfreie Anteil ist jedoch auf einen Höchstbetrag von 90.000 Euro pro Jahr begrenzt.

Darüber hinaus kann der Arbeitgeber zusätzlich bestimmte Kosten steuerfrei erstatten. Dazu gehören Ausgaben, die mit dem Umzug nach Belgien, der ersten Einrichtung sowie mit Schulkosten für Kinder verbunden sind. Diese Kosten müssen im Einzelfall nachgewiesen werden.

Fazit

Das Special Tax Regime in Belgien stellt eine attraktive Möglichkeit dar, hochqualifizierte Arbeitskräfte aus dem Ausland zu gewinnen. Durch die steuerlichen Anreize wird sowohl Arbeitnehmenden als auch Arbeitgebern ein finanzieller Vorteil geboten. Dabei ist es jedoch wichtig, die formalen Anforderungen zu beachten, um in den Genuss dieser Vorteile zu kommen und die administrative Abwicklung reibungslos zu gestalten.

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

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.

Versicherungspflicht für nebenamtliche Vorstandsmitglieder einer „eingetragenen Genossenschaft“

Oktober 2024

Das Bundessozialgericht hat mit seinem Urteil vom 12. Dezember 2023 entschieden, dass ein Vorstandsmitglied einer eingetragenen Genossenschaft als abhängig beschäftigt gilt.

Versicherungspflicht für nebenamtliche Vorstandsmitglieder einer "eingetragenen Genossenschaft"

Der 12. Senat des Bundessozialgerichts (BSG) hatte kürzlich über den versicherungsrechtlichen Status eines „nebenamtlichen“ Vorstandsmitglieds einer eingetragenen Genossenschaft (eG) zu entscheiden. Fraglich war, ob die Vorstandsmitgliedschaft als Beschäftigung gegen Entgelt anzusehen ist und – anders als eine selbstständige Tätigkeit – eine Versicherungs- und Beitragspflicht in der Kranken-, -Pflege-, Renten-, Arbeitslosen- und Unfallversicherung auslöst.

Eine Legaldefinition des Begriffs der Beschäftigung findet sich in § 7 Absatz 1 SGB IV. Danach ist die Beschäftigung als nicht selbstständige Arbeit, insbesondere in einem Arbeitsverhältnis, zu verstehen. Anhaltspunkte für eine Beschäftigung sind eine Tätigkeit nach Weisungen und eine Eingliederung

in die Arbeitsorganisation des oder der Weisungsgebenden. Nach der ständigen Rechtsprechung des BSG setzt eine abhängige Beschäftigung voraus, dass die beschäftigte Person vom Arbeitgeber persönlich abhängig ist. Bei einer Beschäftigung in einem fremden Betrieb ist das der Fall, wenn die oder der Beschäftigte in den Betrieb eingegliedert ist und dabei einem Zeit, Dauer, Ort und Art der Ausführung umfassenden Weisungsrecht des Arbeitgebers unterliegt. Diese Weisungsgebundenheit kann – vornehmlich bei Diensten höherer Art – eingeschränkt und zur „funktionsgerecht dienenden Teilhabe am Arbeitsprozess“ verfeinert sein. Demgegenüber ist eine selbstständige Tätigkeit vornehmlich durch das eigene Unternehmerrisiko, das Vorhandensein einer eigenen Betriebsstätte, die Verfügungsmöglichkeit über die eigene Arbeitskraft und die im Wesentlichen frei gestaltete Tätigkeit und Arbeitszeit gekennzeichnet. Ob jemand beschäftigt oder selbstständig tätig ist, richtet sich danach, welche Umstände das Gesamtbild der Arbeitsleistung prägen und welche Merkmale überwiegen. Für eine Entscheidungsfindung ist stets eine Gesamtwürdigung aller Einzelfallumstände zwingend erforderlich. Urteil des BSG vom 12. Dezember 2023 (B 12 R 11/21 R)



Im vorliegenden Sachverhalt handelte sich um eine Wohnungsbaugenossenschaft, deren Vorstand die Geschäfte aufgrund seiner Beschlüsse führt, die von der Mehrheit der Mitglieder unterstützt werden müssen. Ein Anstellungsvertrag mit den nebenamtlichen Vorständen, die für ihre Tätigkeit eine Vergütung erhielten, bestand nicht. Das LSG Bayern hatte in der Vorinstanz festgestellt, dass die Tätigkeit nicht als abhängige Beschäftigung, sondern als ehrenamtliche Tätigkeit zu bewerten ist.

Dieser Sichtweise hat sich das BSG nicht angeschlossen. Es hat entschieden, dass die Vorstände im maßgeblichen Zeitraum sozialversicherungspflichtig beschäftigt waren. Es hat seine Entscheidung damit begründet, dass Vorstands-

mitglieder einer eG „besoldet oder unbesoldet“ sein können (vgl. § 24 Absatz 3 GenG). Allein die Wahrnehmung gesetz- und satzungsmäßiger Vorstandsaufgaben spricht noch nicht für ein (nicht sozialversicherungspflichtiges) Ehrenamt. Eine ehrenamtliche Tätigkeit liegt vielmehr dann vor, wenn die Tätigkeit nicht durch die persönliche Abhängigkeit vom Auftraggeber geprägt ist, sondern durch ihren ideellen Zweck und einer Unentgeltlichkeit.

Eingliederung in die Arbeitsorganisation der Genossenschaft

Ausschlaggebend für das Vorliegen einer persönlichen Abhängigkeit der Vorstände war die Integra-

tion in die Organisation der eG bei der Erfüllung ihrer Aufgaben. Die Leitungsbefugnis stand nur dem Vorstand und nicht dessen einzelnen Mitgliedern zu. Keiner von ihnen konnte allein die Geschäftstätigkeit bestimmen oder missliebige Beschlüsse verhindern. Gegen die Eingliederung und für ein Ehrenamt spricht nicht der gegenüber dem hauptamtlichen Mitglied vergleichsweise geringe Umfang der Tätigkeit der nebenamtlichen Vorstände. Dem Gesamtvorstand und damit auch dessen Mitgliedern verblieb jedenfalls ein unabdingbarer Kernbereich der Leitung. Dieser umfasst nicht nur die Vertretung nach außen, sondern auch die Geschäftsführung in wesentlichen Angelegenheiten. Auch als „letztes Glied in der Kette“ waren sie in die Organisation der eG eingebunden. Sie haben bei ihren Entscheidungen die Organisationsabläufe, Einrichtungen und Betriebsmittel der eG genutzt, auch wenn sie die Räume erst nach Geschäftsschluss aufsuchten und unmittelbar keinen Kontakt zu den Mitarbeitenden hatten.

Vergütung der Vorstände

Das BSG hat betont, dass die nebenamtlichen Vorstände auch nicht unentgeltlich ohne Erwerbsabsicht tätig geworden sind. Insoweit sind nicht die subjektiven Einschätzungen der Vorstände, sondern objektive Anhaltspunkte maßgebend. Die Zahlungen werden als „Vorstandsvergütung“ bezeichnet, die regelmäßig (14 mal jährlich) in jeweils gleicher Höhe anfallen. Anhaltspunkte für die pauschale Abgeltung eines bestimmbareren Aufwands fehlen. Eine erkennbare Orientierung an einer normativen Ehrenamtspauschale (zum Beispiel nach § 31a BGB) liegt ebenfalls nicht vor.



Fazit

Das BSG hat klargestellt, dass nebenamtliche Vorstandsmitglieder eingetragener Genossenschaften in einem abhängigen Beschäftigungsverhältnis stehen können. Dies ist jedenfalls dann anzunehmen, wenn das Vorstandsmitglied in den Betrieb eingegliedert ist, keinen maßgeblichen Einfluss auf die Geschicke der Genossenschaft ausübt und eine angemessene Vergütung erhält. Eine ehrenamtliche und auch selbstständige Tätigkeit ist in diesem Falle ausgeschlossen. Die Abgrenzung einer regulären Vorstandsvergütung von einer Aufwandsentschädigung wird aber in der betrieblichen Praxis nicht immer eindeutig sein. Im Zweifel bedarf es einer Einzelfallbetrachtung, bei der neben dem Arbeitsaufwand auch die mit der Tätigkeit gegebenenfalls verbundenen Kosten und die Höhe der Pauschalen im Vergleich mit anderen ehrenamtlichen Tätigkeiten Berücksichtigung finden.

Um im Einzelfall eine Status- und Leistungssicherheit zu schaffen, empfiehlt sich die Beantragung einer verbindlichen Entscheidung. Dafür stehen zwei gleichwertige Verfahren zur Verfügung. Die Clearingstelle der DRV-Bund entscheidet über den versicherungsrechtlichen Status der Erwerbsperson (Anfrageverfahren gemäß § 7a SGB IV). Diese Entscheidung bindet die anderen Sozialversicherungsträger. Allerdings handelt es sich bei dieser Entscheidung um eine sogenannte Elementenfeststellung, die sich nur auf den Erwerbsstatus bezieht. Wird zusätzlich eine Entscheidung über die Versicherungspflicht und Beitragshöhe benötigt, sollte der Antrag an die zuständige Einzugsstelle gerichtet werden (Einzugsstellenverfahren gemäß § 28h SGB IV).

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

Ansprechpartner:



Matthias Henne
Senior Manager, Tax
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.

Geplante Änderungen des Steuerrechts in Luxemburg

Oktober 2024

Im Juli 2024 wurde in Luxemburg ein neues Steuerpaket vorgestellt, das sich bei dessen Umsetzung auch auf grenzüberschreitend tätige Mitarbeitende auswirken wird. An dieser Stelle stellen wir Ihnen einige der geplanten Änderungen vor, die für diesen Personenkreis besondere Relevanz haben.

Geplante Änderungen des Steuerrechts in Luxemburg

Am 17. Juli 2024 hat der luxemburgische Finanzminister ein neues Steuerpaket vorgestellt, das insbesondere darauf abzielt, die Wettbewerbs-



fähigkeit luxemburgischer Unternehmen zu fördern, junge Talente zu gewinnen und den Haushalten dringend benötigte finanzielle Entlastung zu verschaffen. Die geplanten Maßnahmen werden auch Auswirkungen auf grenzüberschreitend tätige Mitarbeitende haben. Das vorgestellte Steuerpaket ist derzeit noch in Diskussion und wurde noch nicht final beschlossen.

1. Änderungen bei der sogenannten „Prime Participative“

Um Luxemburgs Attraktivität für Arbeitnehmende zu unterstreichen, wurde bereits im Jahr 2021 ein Gewinnbeteiligungsbonus, die sogenannte „Prime Participative“, eingeführt. Unter Erfüllung bestimmter Voraussetzungen kann diese für Arbeitnehmende zu 50 Prozent steuerfrei ausgezahlt werden. Zwei dieser Voraussetzungen sind bislang, dass

- der Gesamtbetrag der Prämie 5 Prozent des Unternehmensgewinns des vorangegangenen Jahres nicht überschreiten darf und
- die Prämie 25 Prozent des Jahresentgelts des oder der jeweiligen Arbeitnehmenden nicht übersteigen darf.

Diese beiden Voraussetzungen sollen nun dahingehend geändert werden, dass 7,5 Prozent des Unternehmensgewinns des Vorjahres und 30

Prozent des Jahresentgelts des oder der Arbeitnehmenden nicht überschritten werden dürfen. Diese Änderung soll ab 2025 Anwendung finden.

2. Änderungen beim luxemburgischen Impatriate-Regime

Neben der Einführung des genannten Gewinnbeteiligungsbonus schaffte die luxemburgische Regierung im Jahr 2021 die Grundlage für ein sogenanntes Impatriate-Regime und führte eine Impat-Prämie ein. Die derzeitige Regelung sieht vor, dass die Impat-Prämie zum einen auf 30 Prozent des Bruttobetrags der jährlichen Vergütung (ohne zusätzliche Vorteile in Geld- und/oder Sachleistungen) begrenzt und zum anderen zu 50 Prozent von der luxemburgischen Steuer befreit ist. Auch diese begünstigte Auszahlung ist an mehrere Bedingungen geknüpft.

Der aktuelle Gesetzentwurf zielt darauf ab, die Regelung insgesamt zu vereinfachen und durch eine Pauschalregelung zu ersetzen. Diese soll derart ausgestaltet sein, dass eine 50-prozentige Steuerbefreiung der jährlichen Bruttovergütung (ohne geldwerte Vorteile und/oder Sachleistungen) gewährt wird, wobei die Jahresvergütung, auf die die 50-prozentige Steuerbefreiung Anwendung findet, 400.000 Euro nicht überschreiten darf.

Die Voraussetzungen für die Inanspruchnahme der neuen Regelung sollen weitgehend unverändert bleiben, mit einer wichtigen Anpassung. Nach der derzeitigen Regelung muss die berufliche Tätigkeit des Impats in Luxemburg, für die er oder sie die Regelung in Anspruch nimmt, seine oder ihre Haupttätigkeit sein. In der neuen Regelung soll diese Anforderung dahingehend modifiziert werden, dass die Tätigkeit mindestens 75 Prozent der Arbeitszeit ausmachen muss.

Personen, die die derzeit geltende Impat-Regelung in Anspruch nehmen, können weiterhin von dieser profitieren, sofern sie immer noch die Voraussetzungen dafür erfüllen. Sie können aber auch bei den luxemburgischen Steuerbehörden die Anwendung der neuen Regelung ab 2025 beantragen. Eine solche Entscheidung wäre nach dem derzeitigen Gesetzesentwurf unwiderruflich.

3. Neue Steuergutschrift für Grenzgänger und Grenzgängerinnen

Der Gesetzesentwurf sieht auch Erleichterungen für Grenzgänger und Grenzgängerinnen vor. Für diese soll eine Steuergutschrift für Überstunden eingeführt werden. Nach dem geltenden luxemburgischen Einkommensteuerrecht ist die Vergütung für Überstunden im Allgemeinen steuerfrei, sie kann aber nach den Regelungen bestimmter Doppelbesteuerungsabkommen (DBA) im Wohnsitzland des oder der Steuerpflichtigen (z.B. Deutschland) besteuert werden. Betroffene Steuerpflichtige können nun durch diese neue Steuergut-

schrift eine gewisse Entlastung erhalten, sofern sie die Voraussetzungen dafür erfüllen: Sie muss im Rahmen der jährlichen Steuererklärung oder der vereinfachten persönlichen Steuererklärung („décompte annuel“) beantragt werden. Sie wird nur Steuerpflichtigen gewährt, die ihren steuerlichen Wohnsitz in einem Land haben, mit dem Luxemburg ein DBA abgeschlossen hat. Die Vergütung der Überstunden sollte außerdem mindestens 1.200 Euro betragen und vom Wohnsitzstaat tatsächlich besteuert werden. Der Gesamtbetrag der gewährten Steuergutschrift ist auf 700 Euro pro Jahr begrenzt und soll bereits für das Steuerjahr 2024 zur Anwendung kommen.

Fazit

Die geplanten Änderungen im luxemburgischen Steuerrecht machen das Arbeiten in Luxemburg attraktiv, entlasten Grenzgänger und Grenzgängerinnen und fördern lokal ansässige Unternehmen. Ob und inwieweit das Gesetzesvorhaben jedoch wie geplant umgesetzt wird, bleibt abzuwarten. Wir halten Sie diesbezüglich auf dem Laufenden.

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

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.