

Potenzielle Verschärfung bei Arbeitslohn während einer Arbeitsfreistellung („Garden Leave“)

Januar 2025

Der Gesetzgeber ergänzt den Tatbestand der beschränkten Einkommensteuerpflicht dahingehend, dass zukünftig hierunter auch Arbeitslohn zu subsumieren ist, der für eine Arbeitsfreistellung im Zusammenhang mit der Beendigung eines Arbeitsverhältnisses gezahlt wird (sogenannter „Garden Leave“), sofern die Tätigkeit ohne Freistellung in Deutschland ausgeübt worden wäre. Eine Unterscheidung zwischen widerruflicher und unwiderruflicher Freistellung wird nicht (mehr) vorgenommen.



Durch das Jahressteuergesetz 2024 hat der Gesetzgeber mit Wirkung zum 1. Januar 2025 eine weitreichende Erweiterung des Tatbestands der beschränkten Einkommensteuerpflicht geschaffen.

Exkurs: eine beschränkte Einkommensteuerpflicht im Sinne des § 1 Abs. 4 EStG greift dann, wenn Personen weder einen Wohnsitz noch einen gewöhnlichen Aufenthalt in Deutschland haben, allerdings inländische Einkünfte erzielen – das heißt solche Einkünfte, die einen Anknüpfungspunkt an Deutschland haben.

Der § 49 EStG enthält hierfür einen Katalog mit Tatbeständen, die zu inländischen Einkünften im Rahmen der beschränkten Einkommensteuerpflicht führen.

Durch Hinzufügung eines Buchstabens „f“ im § 49 Abs. 1 Nr. 4 EStG gehört fortan auch solcher Arbeitslohn zu den inländischen Einkünften, der für eine Arbeitsfreistellung im Zusammenhang mit der Beendigung eines Arbeitsverhältnisses gewährt wird, wenn die Tätigkeit ohne Freistellung in Deutschland ausgeübt worden wäre.

Gehen also Arbeitnehmende infolge der Beendigung des Arbeitsverhältnisses mit ihrem deutschen Arbeitgeber vorab in (bezahlte) Arbeitsfreistellung und haben sie weder einen Wohnsitz noch einen gewöhnlichen Aufenthalt in Deutschland, unterliegen sie fortan der beschränkten Einkommensteuerpflicht in Deutschland.

Voraussetzung hierfür ist lediglich, dass sie ihre Tätigkeit ohne Freistellung in Deutschland ausgeübt hätten (Prüfung: Arbeitsort lt. Arbeitsvertrag; fiktive Tätigkeitsausübung).

Anders als ursprünglich im umfangreichen BMF-Schreiben vom 12. Dezember 2023 ausgeführt, kommt es nun **nicht** mehr darauf an, ob die Arbeitsfreistellung widerruflich oder unwiderruflich ist.

Allein der Umstand, dass die Arbeit ohne Freistellung in Deutschland ausgeübt worden wäre, reicht für die Begründung einer Steuerbarkeit in Deutschland aus.

Damit einher gehen grundsätzlich auch Verpflichtungen des Arbeitgebers zur Einbehaltung und Abführung von Lohnsteuern. Im Falle der Beendigung eines Arbeitsverhältnisses mit vorab gewährter Arbeitsfreistellung ist von nun an also zu prüfen, ob sich weiterhin Lohnsteuereinbehaltungspflichten ergeben. Voraussetzung neben der oben dargestellten, grundsätzlichen Steuerbarkeit ist auch die Steuerpflicht. Die Frage der Steuerpflicht stellt sich regelmäßig nur im Falle eines konkurrierenden Besteuerungsanspruchs zweier Staaten; also bei Anwendung eines Doppelbesteuerungsabkommens.

Der Gesetzgeber hat auch hier Abhilfe geschaffen. Flankiert wird die Neuregelung zur beschränkten Einkommensteuerpflicht nämlich zusätzlich durch eine neu hinzugefügte Auslegungsnorm für Zwecke der Anwendung von Doppelbesteuerungsabkommen (DBA). Nach § 50d Abs. 15 EStG n.F. gelten Vergütungen für eine Arbeitsfreistellung auch im Falle der Anwendung eines DBA als Vergütung für eine Tätigkeit in dem Staat, in dem sie ohne Arbeitsfreistellung regelmäßig ausgeübt worden wäre. Das gilt nur dann nicht, wenn es gesonderte, konkret bestimmbare Regelungen in einem DBA zu dieser Art Arbeitslohn gibt – dies ist bei den aktuell bestehenden DBA allerdings regelmäßig nicht der Fall.

Damit wird die Besteuerung des Arbeitslohns während einer Freistellungsphase auch für Zwecke eines DBA innerstaatlich abgesichert. Ergibt die Prüfung, dass (I.) die Steuerbarkeit im Rahmen der beschränkten Einkommensteuerpflicht gegeben und (II.) nach Anwendung des DBA im Zusammenhang mit dem § 50d Abs. 15 EStG n.F. auch eine Steuerpflicht zu bejahen ist, hat der Arbeitgeber zwingend Lohnsteuern einzubehalten und abzuführen.

Auch wenn die Neuregelung auf dem ersten Blick wie eine Steuerverschärfung wirken mag, darf dennoch festgehalten werden, dass Deutschland sich nunmehr deutlich an das OECD-Musterabkommen annähert und folglich die Sichtweise vieler anderer Staaten in diesem Punkt übernimmt. Verwerfungen zu einer Mehrheit von Staaten und damit die Gefahr einer Doppelbesteuerung, wie es die bisherige Sichtweise mit sich brachte, sollten nun signifikant abgebaut werden.

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

Fazit

Arbeitnehmende, die infolge der Beendigung des Arbeitsverhältnisses vorab in bezahlte Arbeitsfreistellung gehen und ihre Tätigkeit ursprünglich in Deutschland ausgeübt haben, unterliegen in Deutschland bei fehlendem Wohnsitz/gewöhnlichem Aufenthalt fortan der beschränkten Einkommensteuerpflicht. Auch wenn es auf den ersten Blick wie eine Steuerverschärfung aussieht, passt Deutschland mit der Neuregelung seine Sichtweise an das OECD-Musterabkommen und damit an die Sichtweise einer Vielzahl von anderen Staaten an, was das Risiko einer Doppelbesteuerung minimiert.

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.

© 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.