

Global Mobility Services Newsletter

Aktuelle Themen und Fragestellungen rund um den internationalen Mitarbeiterereinsatz

März 2016



Lohn- und Gehaltsabrechnung plus

Warum nicht die Lohn- und Gehaltsabrechnung in die Hände von Experten geben? Wir kennen die aktuellen hochkomplexen Anforderungen an Entgeltabrechnungen unter Berücksichtigung der Schnittstellen zum Sozialversicherungs- und Arbeitsrecht*, sowie der Umsatzsteuer und der Finanzbuchhaltung.

Die Herausforderung

Lohn- und Gehaltsabrechnungen sind wegen Vertriebsaktivitäten, Programmen zur Kundenbindung, Maßnahmen zur Erhöhung der Mitarbeiterzufriedenheit und Internationalisierung heutzutage hochkomplex. Sie stehen im Fokus unterschiedlichster Interessen:

- Der Mitarbeiter erwartet vertrauensvoll eine zutreffende und für ihn optimierte Abrechnung.
- Finanzbehörden und Sozialversicherungsträger fordern monatlich vollständige, korrekte Abrechnungen und fristgerechte Zahlungen.

- Als Arbeitgeber sind Sie verantwortlich für den komplexen und zeitgerechten Datenfluss.
- Die Akzeptanz der Finanzbehörden und der Sozialversicherungsträger für Fehler oder Verspätungen besteht faktisch nicht (mehr).

Insbesondere die nachfolgend genannten Entwicklungen machen es Ihnen zunehmend schwerer, den Anforderungen an die Lohnabrechnung gerecht zu werden:

Die Digitalisierung führt zu Massen von verfügbaren Daten, die – zutreffend zusammengeführt – die Abrechnungen erleichtern. Gleichzeitig erhöhen diese Datenströme aber die Transparenz. Die Finanzbehörden und Rentenversicherungsträger wenden zunehmend elektronische Prüfroutinen an und ziehen daraus ihre Schlussfolgerungen. Nach unseren Erfahrungen steigen die Nachzahlungen aufgrund von lohnsteuerlichen und sozialversicherungsrechtlichen Prüfungen an. Auch die Anzahl der Strafverfahren in diesem Bereich hat deutlich zugenommen.

Inhalt

[Lohn- und Gehaltsabrechnung plus](#)

[Besteuerung von Mitarbeiterbeteiligungsprogrammen](#)

[Ansässigkeitsbescheinigungen nach den DBA](#)

[Einführung eines Expat Tax Regimes in Italien](#)

[Entwurf eines BMF-Schreibens zur lohnsteuerlichen Behandlung des Arbeitslohns nach den Doppelbesteuerungsabkommen sowie dem Auslandstätigkeitserlass](#)

[§ 50d Absatz 8 EStG ist verfassungsgemäß](#)

[Veranstaltungskalender](#)

*Die Rechtsdienstleistungen werden durch die KPMG Rechtsanwaltsgesellschaft mbH erbracht.

Neue Prüffelder werden erschlossen, beispielsweise wird jüngst die Künstlersozialversicherung verstärkt geprüft.

Die Arbeitswelt Ihrer Mitarbeiter ändert sich vermehrt durch kurz- oder langfristige Tätigkeiten im Ausland, Mutterschaft, Elternzeiten, flexible Arbeitszeiten, betriebliche Altersversorgungen, Altersteilzeit – alle diese Daten müssen zuverlässig aggregiert und bearbeitet werden.

Entgeltabrechnungen sind komplex und fehleranfällig, da eine Vielzahl von Schnittstellen und Rechtsgebieten zu berücksichtigen sind:

- Einerseits durch die Verzahnung von Lohnsteuer, Sozialversicherung, Umsatzsteuer, Arbeitsrecht wie z.B. dem Mindestlohn,
- andererseits über die Bedeutung von Vertriebsmaßnahmen (wie z.B. Bewirtungen und Geschenke) und Maßnahmen zur Bindung des Arbeitnehmers an Ihr Unternehmen (wie z.B. Firmenwagen, betriebliche Altersversorgung). Der demographische Wandel erschwert zum einen die Sicherstellung gut qualifizierter Mitarbeiter für die Durchführung der Entgeltabrechnung. Zum anderen fehlen insbesondere dem Mittelstand in der Zukunft qualifizierte Arbeitskräfte.

Unsere Leistung

Wir erstellen Ihre Entgeltabrechnungen und beraten Sie eingehend im Bereich der Lohnsteuer, Sozialversicherung und des Arbeitsrechts.

Für unsere Leistung in der Entgeltabrechnung kooperieren wir mit ADP, einem weltweit führenden Anbieter von Services

und Lösungen rund um die Entgeltabrechnung. Sie erhalten die Kernkompetenzen zweier starker Partner. KPMG steht für die rechtliche Expertise, ADP für das Prozesswissen.

Wir erstellen durch unsere abgestimmten Prozesse effizient, zeitgerecht und zuverlässig Entgeltabrechnungen, die

- aufgrund unserer langjährigen Expertise Ihnen, Ihrem Unternehmen und Ihren Mitarbeitern ein hohes Maß an Rechtssicherheit geben,
- über die gemeinsam definierten Schnittstellen einen möglichst großen Komfort bieten und
- Sie bestens für zukünftige Betriebsprüfungen aufstellen.

Gleichzeitig erhalten Sie regelmäßig Reports und Daten für die Finanzbuchhaltung. Diese dienen Ihnen zur Überwachung, zum Controlling und zur Durchführung einer fristgerechten Zahlung.

Sie dürfen weitere Leistungen erwarten. Sind Sie an Möglichkeiten der Mitarbeiterbindung interessiert? Wir weisen Sie auf steuerrechtliche Optimierungsmöglichkeiten in Gestalt von z.B. Freibeträgen und Freigrenzen („Mehr Netto vom Brutto“) hin. Für Abrechnungsfragen, steuer-, sozial- und arbeitsrechtliche Themen sind wir für Sie da. Fragen Ihrer Mitarbeiter im Zusammenhang mit anstehenden Auslandstätigkeiten, die Vorbereitung oder Simulation von Betriebsprüfungen und viele weitere Leistungen erbringen wir gerne für Sie.

Interessiert?

Besteuerung von Mitarbeiterbeteiligungsprogrammen

Dass Mitarbeiterbeteiligungsprogramme ein sinnvolles Instrument sind, um das Personal an seinen Arbeitgeber zu binden, wurde in der letzten Ausgabe des Newsletters erörtert. Heute wollen wir den Ball aufnehmen und klären, wie die verschiedenen Programmformen grundsätzlich steuerlich zu beurteilen sind.

Besteuerungszeitpunkt

Für die Besteuerung sonstiger Bezüge ist der Zeitpunkt des Zuflusses relevant (§ 38a Absatz 1 Satz 3 EStG). Lohneinnahmen, die nicht laufender Arbeitslohn sind, fließen dann zu, wenn der Arbeitnehmer über diese **wirtschaftlich verfügen** kann. Wie dies in den einzelnen Ausgestaltungsformen der Mitarbeiterbeteiligungsprogramme zu interpretieren ist, wird nachfolgend dargelegt:

Stock Options

Dem Arbeitnehmer wird das Recht auf den Erwerb von Aktien zu einem vorher bestimmten Preis eingeräumt. Falls die Höhe des Kaufpreises unter dem Marktpreis der Aktie bei Optionsausübung notiert, liegt ein steuerpflichtiger geldwerter Vorteil in Höhe der Differenz vor. Zeitpunkt der Besteuerung ist hier nicht etwa im Moment, in dem das Recht auf den Erwerb eingeräumt wird. Der sonstige Bezug wird in dem Zeitpunkt besteuert, in welchem die Aktien in das Depot des Arbeitnehmers eingebucht werden. Denn erst dann kann der Arbeitnehmer über die Aktien wirtschaftlich verfügen.

Phantom Stocks/Stock Appreciation Rights

Bei den virtuellen Programmen erhält der Mitarbeiter kein Recht

auf Aktienkauf. Die Anreizwirkung dieser Beteiligungsform liegt in der Partizipation des Mitarbeiters am Unternehmenserfolg begründet. Allerdings wird ihm ein Recht auf eine Geldzahlung eingeräumt. Die Höhe der Auszahlung ist hierbei abhängig von der Kursentwicklung der Unternehmensaktie. Basierend auf dem Zuflussprinzip erfolgt hier die Besteuerung folgerichtig im Zeitpunkt der Auszahlung.

Restricted Shares

Hierbei handelt es sich um Anteile am Unternehmen, die gewissen Beschränkungen unterliegen. Diese Beschränkungen können im Ausschluss des Stimm- bzw. Dividendenbezugsrechts bestehen. Auch zeitlich beschränkte Veräußerungsverbote sind möglich und üblich. Eine generelle Aussage zum Zufluss- und damit Besteuerungszeitpunkt kann nicht getroffen werden. Vielmehr muss jeder Einzelfall entsprechend gewürdigt werden. Beispielsweise kann bei temporärem Ausschluss des Dividendenbezugs- und Stimmrechts davon ausgegangen werden, dass ein Zufluss vorliegt, sobald die Beschränkung wegfällt. Jedoch verhindert allein ein schuldrechtliches Veräußerungsverbot den Zufluss nicht, wenn eine Veräußerung (ggf. mit Sanktionen verbunden) trotzdem möglich ist.

Fazit

Die Besteuerung von Mitarbeiterbeteiligungsprogrammen folgt den Regeln über die Besteuerung sonstiger Bezüge. Jedoch ist die Festlegung des Besteuerungszeitpunktes nicht immer leicht möglich.

Bei Fragen zu steuerlichen Herausforderungen bei der Umsetzung solcher Beteiligungsprogramme hilft Ihnen Ihr KPMG Tax GMS Team in München gerne weiter.

Ansässigkeitsbescheinigungen nach den DBA

In unserer täglichen Beratungsarbeit werden zunehmend Ansässigkeitsbescheinigungen zur Vorlage bei ausländischen Steuerbehörden benötigt. Die Ausstellung einer Ansässigkeitsbescheinigung („Wohnsitzbescheinigung“) erfolgt dabei durch das für den Steuerpflichtigen zuständige (Wohnsitz-)Finanzamt.

Zweck und Inhalt der Ansässigkeitsbescheinigungen

Die Ansässigkeitsbescheinigung eines deutschen Finanzamts dient regelmäßig als Nachweis, dass der Steuerpflichtige in Deutschland unbeschränkt einkommensteuerpflichtig und damit abkommensberechtigt ist. Bei Arbeitnehmerentsendungen wird eine Ansässigkeitsbescheinigung beispielsweise auch in Fällen des Ansässigkeitswechsels gefordert. Sie dient dann als offizieller Nachweis, dass der Arbeitnehmer ab einem bestimmten Zeitpunkt in Deutschland als ansässig behandelt wird. Hilfreich sind Ansässigkeitsbescheinigungen auch, um den Ansässigkeitsstatus vorab den ausländischen Finanzbehörden glaubhaft zu machen. Dies kann sinnvoll sein, wenn ein Nachweis anhand der deutschen Einkommensteuererklärung oder des deutschen Steuerbescheides noch nicht möglich ist. In diesen Fällen ist bei der Antragstellung insbesondere auch darzulegen, dass der Steuerpflichtige eine Wohnung und seinen Lebensmittelpunkt in Deutschland hat.

Mit der Beantragung einer Ansässigkeitsbescheinigung wird das deutsche Finanzamt über Auslandsaktivitäten und mögliche ausländische Einkunftsquellen des Steuerpflichtigen informiert. Deshalb ist vom Steuerpflichtigen anzugeben, für

welche Art der Einkünfte die Ansässigkeitsbescheinigung benötigt wird. Ferner müssen aus dem Antrag auch Name und Anschrift des Schuldners der Vergütungen sowie in der Regel der voraussichtliche Zuflusszeitpunkt der Vergütung erkennbar sein. Aufgrund des Auslandsverhältnisses bestehen für den Steuerpflichtigen erhöhte Mitwirkungspflichten nach der Abgabenordnung.

Bescheinigungen ohne Hinweis auf ein DBA oder Blankobescheinigungen sind nicht zulässig. Das Finanzamt nimmt eine Durchschrift der erteilten Ansässigkeitsbescheinigung zu den Akten des Steuerpflichtigen.

Ansässigkeitsbescheinigungen sollten grundsätzlich nur auf einem offiziellen, mit der ausländischen Steuerverwaltung abgestimmten Vordruck erfolgen. Die gängigsten, mit den ausländischen Steuerverwaltungen abgestimmten offiziellen Vordrucke sind auf der Internetseite des Bundeszentralamtes für Steuern (BZSt) unter [Vordrucke BZSt](#) abrufbar. Deutsche Übersetzungen sollten grundsätzlich beigelegt werden. Enthalten Formulare nur eine englische Übersetzung, sind Ansässigkeitsbescheinigungen dennoch nicht durch das Finanzamt abzulehnen.

Teilweise werden den deutschen Finanzbehörden Vordrucke, die nicht im Internetangebot des BZSt enthalten sind, in der jeweiligen Landessprache zur Bestätigung vorgelegt. Sofern diese zumindest einen englischen Untertext enthalten, sollte nur ausnahmsweise eine Übersetzung in die deutsche Sprache verlangt werden. Beispielsweise dann, wenn es sich um längere fremdsprachige Texte oder um weniger gängige

Sprachen handelt.

Frei formulierte Ansässigkeitsbescheinigungen sind nicht zu erteilen. Ohne ein offizielles Formular der ausländischen Steuerverwaltung ist das bundeseinheitlich entwickelte Vordruckmuster einer Ansässigkeitsbescheinigung nach DBA zu verwenden. Das online ausfüllbare Formular ist im Formular-Management-System der Bundesfinanzverwaltung [Formulare-bfinv](#) abrufbar. Sie finden es unter der Rubrik Formularcenter/Steuerformulare/Doppelbesteuerung.

Ausländische Steuerbehörden insbesondere in Süd- und Osteuropa fordern teilweise zusätzlich, dass die Ansässigkeitsbescheinigung mit einer Apostille versehen wird. Dabei handelt es sich um eine besondere Form der internationalen Beglaubigung. Die Apostille bestätigt die Echtheit einer öffentlichen Urkunde. Diese muss hierfür im Original vorgelegt werden. Dabei wird die Echtheit der Unterschrift, die Eigenschaft in welcher der Unterzeichner gehandelt hat, die Echtheit des Siegels oder Stempels etc. bestätigt. Für deutsche Urkunden wird die Apostille von einer dazu bestimmten deutschen Behörde ausgestellt. Um einen Abgleich der Unterschriften ohne größeren Nachforschungs- und Verwaltungsaufwand zu gewährleisten, sind von den Finanzämtern Unterschriftsproben bei den zuständigen Behörden zu hinterlegen. In der Regel sollten daher Ansässigkeitsbescheinigungen durch Personen, deren Unterschrift hinterlegt wurde, unterzeichnet werden. Vergleichbare Erfahrungen haben wir in mehreren Fällen der Mitarbeiterentsendung aus Griechenland gemacht. Hier wurde für Zwecke der Steueranrechnung eine Apostille für den

deutschen Steuerbescheid gefordert.

Fazit

Ansässigkeitsbescheinigungen werden häufiger benötigt. Sie können in einigen Fällen etwas aufwendiger werden. Bei Fragen zu diesem Thema sprechen Sie uns bitte an.

Einführung eines Expat Tax Regimes in Italien

Die italienischen Finanzbehörden haben mit der Verordnung über Wachstum und Internationalisierung für Unternehmen aus dem September 2015 eine Vorzugsbesteuerung für ausländische Arbeitnehmer (Expat Tax Regime) eingeführt. Diese Verordnung sieht eine begünstigte Besteuerung für bestimmte natürliche Personen in Italien vor. Wir haben nachfolgend einige Merkmale zusammengefasst:

Voraussetzungen, Anwendungszeitraum und Steuervorteil:

- Die begünstigte Person war in den vorangegangenen fünf Steuerjahren vor dem Transfer nach Italien nicht in Italien ansässig.
- Die begünstigte Person wird für mindestens zwei Steuerjahre in Italien ansässig.
- Die Tätigkeit wird für ein in Italien ansässiges Unternehmen ausgeübt und es besteht ein Arbeitsvertrag mit diesem Unternehmen. Alternativ kann der Arbeitsvertrag auch mit einer Gesellschaft geschlossen werden, die eine in Italien ansässige Gesellschaft beherrscht oder die von einer in Italien ansässigen Gesellschaft indirekt oder direkt beherrscht wird.
- Die Tätigkeit wird überwiegend in Italien ausgeübt.
- Die begünstigte Person übt eine geschäftsführende oder

leitende Tätigkeit aus oder es handelt sich um einen Spezialisten/hoch qualifizierten Arbeitnehmer.

Sind die oben genannten Voraussetzungen erfüllt, kann das Expat Tax Regime für eine Dauer von maximal fünf Jahren in Anspruch genommen werden. Der Zeitraum beginnt im Jahr der Ansässigkeitsbegründung in Italien. Die Regelung gilt dann auch für die vier darauffolgenden Steuerjahre. Der Steuervorteil liegt in einer Kürzung des steuerpflichtigen Einkommens in Höhe von 30%.

Unsere Kollegen von KPMG in Italien stehen derzeit in enger Abstimmung mit den italienischen Finanzbehörden. Sie wollen offene Punkte bei der Anwendung des Expat Tax Regimes klären. Dies betrifft unter anderem die Behandlung von Dienstreisen außerhalb Italiens während der Inanspruchnahme des Expat Tax Regimes. Auch besteht Klärungsbedarf, ob die begünstigte Besteuerung ausschließlich von Staatsangehörigen aus EU Staaten in Anspruch genommen werden kann. Es ist unklar, ob auch Staatsangehörige aus Drittstaaten die begünstigte Besteuerung in Italien in Anspruch nehmen können.

Fazit

Die Einführung des Expat Tax Regimes in Italien kann den Standort attraktiver machen. Gleichwohl gibt es derzeit noch Klärungsbedarf. Außerdem wird die Steuersituation in Europa mit einer weiteren Sonderregelung komplexer. Sprechen Sie uns bei Fragen gerne an.

Entwurf eines BMF-Schreibens zur lohnsteuerlichen Behandlung des Arbeitslohns nach den Doppelbesteuerungsabkommen sowie dem Ausländtätigkeitserlass

Seit dem 01.01.2015 ist nicht direkt zuordenbarer Arbeitslohn auf Basis der tatsächlichen Arbeitstage innerhalb eines Kalenderjahres aufzuteilen. In der Praxis ergaben sich hierzu einige Fragen. Dies hat das BMF veranlasst, hierzu Stellung zu beziehen. Das BMF-Schreiben liegt im Entwurf vor.

Das BMF-Schreiben vom 12.11.2014 „Steuerliche Behandlung des Arbeitslohns nach den Doppelbesteuerungsabkommen“ sieht vor, dass Gehaltsbestandteile, die unmittelbar einer Arbeitsleistung im In- oder Ausland zugeordnet werden können, direkt zuzuordnen sind. Der verbleibende, nicht zuordenbare Arbeitslohn entspricht dann dem Gesamtarbeitslohn abzüglich der direkt zugeordneten Gehaltsbestandteile. Arbeitgeber müssen die monatliche Lohnsteuer für den verbleibenden, nicht direkt zuordenbaren Arbeitslohn (z.B. Weihnachts- und Urlaubsgeld) nach der Zahl der tatsächlichen Arbeitstage innerhalb eines Kalenderjahres (Jahreswert) berechnen. Zuvor wurde der Arbeitslohn nach den vereinbarten Arbeitstagen aufgeteilt.

Die praktische Anwendung der neuen Regelung zeigt, dass ein Arbeitgeber im Zeitpunkt der Lohnabrechnung die tatsächlichen Arbeitstage des Mitarbeiters nicht immer abschließend ermitteln kann. Aus diesem Grund will die Finanzverwaltung in diesen Fällen eine Prognose im jeweiligen Lohnsteuererhebungszeitraum akzeptieren. Dies soll eine Erleichterung für den Arbeitgeber bedeuten. Ändert

sich die Prognose im laufenden Kalenderjahr, ist eine Neuberechnung ab der nächstfolgenden Lohnabrechnung durch den Arbeitgeber vorzunehmen. Am Jahresende soll ein Vergleich zwischen der Prognose und den tatsächlichen Arbeitstagen durchzuführen sein. Bei Abweichungen zum Beispiel durch vorzeitige Beendigung einer Entsendung oder bei Beendigung des Dienstverhältnisses sind die jeweiligen Lohnsteuererhebungszeiträume zu berichtigen (Rückrechnung / 41c-Meldung). Ohne effiziente Lösungen zur Dokumentation von Reisetagen der Mitarbeiter führt dies bei Unternehmen mit vielen Arbeitnehmern, die grenzüberschreitend tätig sind, zu viel Aufwand.

Übergangsweise bestand für das Jahr 2015 im Lohnsteuerabzugsverfahren für den Arbeitgeber noch die Möglichkeit, den nicht direkt zuordenbaren Arbeitslohn entsprechend der bisherigen Regelung, d.h. nach den vereinbarten Arbeitstagen aufzuteilen. Die Korrektur des steuerpflichtigen bzw. steuerfreien Arbeitslohnes wird bei dieser Übergangsregelung auf den Arbeitnehmer übertragen. Dieser hat in seiner 2015 Einkommensteuererklärung seinen Arbeitslohn nach seinen tatsächlichen und nicht nach seinen vereinbarten Arbeitstagen aufzuteilen.

Ab dem Jahr 2016 soll der Arbeitgeber nach dem BMF-Schreiben (Entwurf) im Lohnsteuerabzugsverfahren die Aufteilung nach den voraussichtlich tatsächlichen Arbeitstagen (Prognose) vornehmen. Am Jahresende hat er seine Prognose zu prüfen. Im Falle von Abweichungen muss er eine Korrektur der entsprechenden Voranmeldungszeiträume durchführen.

Fazit

Zusammenfassend lässt sich

feststellen, dass durch die Anerkennung einer Prognose für die Aufteilung des Arbeitslohns nach tatsächlichen Arbeitstagen, die Lohnversteuerung für den Arbeitgeber erleichtert würde. Das BMF-Schreiben (Entwurf) ist zu begrüßen.

§ 50d Absatz 8 EStG ist verfassungsgemäß

Überraschend hat das Bundesverfassungsgericht (BVerfG) mit Beschluss vom 15.12.2015 (2 BvL 1/12) entschieden, dass die Regelung des § 50d Absatz 8 EStG 2002/2004 verfassungsgemäß ist. Wegen der Völkerrecht überschreibenden Wirkung dieser Vorschrift, war dies von führenden Steuerrechtlern angezweifelt worden. Die Entscheidung des BVerfG erfolgte nicht einheitlich. Richterin König hat ein Sondervotum zu dem Beschluss abgegeben. Dies ist allerdings nicht mehr als eine Randnotiz.

Nach § 50d Absatz 8 EStG wird die Freistellung der Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit ungeachtet eines Doppelbesteuerungsabkommens nur gewährt, soweit der Steuerpflichtige nachweist, dass der Staat, dem das Besteuerungsrecht nach dem Abkommen zusteht, auf das Besteuerungsrecht verzichtet hat oder dass die in diesem Staat auf die Einkünfte festgesetzten Steuern entrichtet wurden.

Im Ausgangsverfahren behandelte das Finanzamt den Bruttoarbeitslohn eines teils in Deutschland und teils in der Türkei tätigen Arbeitnehmers als insgesamt steuerpflichtig. Die gemeinsam veranlagten Eheleute hatten nicht nachgewiesen, dass die in der Türkei erzielten Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit dort versteuert worden waren. Es

wurde auch kein Nachweis geführt, dass die Türkei auf ihr Besteuerungsrecht verzichtet hatte. Nach erfolgloser Klage beim Finanzgericht setzte der Bundesfinanzhof (BFH) das Revisionsverfahren aus. Er legte mit Beschluss vom 10.01.2012 – I R 66/09 dem BVerfG die Frage vor, ob § 50d Absatz 8 EStG 2002 gegen Artikel 2 Absatz 1 i.V.m. Artikel 20 Absatz 3 und Artikel 25 sowie Artikel 3 Absatz 1 des Grundgesetzes (GG) verstoße.

Der BFH begründete seine Auffassung wie folgt:

Die Vorschrift verstößt gegen bindendes Völkervertragsrecht und läuft damit der in Artikel 25 GG niedergelegten Wertentscheidung des Grundgesetzes zum Vorrang der allgemeinen Regeln des Völkerrechts zuwider, ohne dass dafür ein tragfähiger Rechtfertigungsgrund vorliegt. Der Verstoß begründet sich außerdem darin, dass das subjektive Grundrecht auf Einhaltung der verfassungsmäßigen Ordnung und somit auch des Gesetzesvorbehaltes verletzt wird.

Des Weiteren sah der BFH einen Verstoß gegen die Vorschrift des Gleichheitsgebots (Artikel 3 des GG). Zum einen, weil Steuerpflichtige, die Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit erzielen, unterschiedlich behandelt werden, je nachdem, ob Sie die im § 50d Absatz 8 EStG geforderten Nachweise erbringen können oder nicht. Für diese unterschiedliche Behandlung besteht jedoch aufgrund des abgeschlossenen DBA zwischen Deutschland und der Türkei kein rechtfertigender Grund. Zum anderen werden Steuerpflichtige mit Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit gegenüber Steuerpflichtigen mit anderen Einkunftsarten ohne rechtfertigenden Grund benachteiligt.

Das BVerfG teilt die Argumentation des BFH nicht und führt aus:

Das DBA Türkei ist ein völkerrechtlicher Vertrag. Dessen Rang und Ordnung innerhalb der deutschen Rechtsordnung wird durch das Grundgesetz bestimmt. Hängt die Wirksamkeit und Anwendbarkeit des völkerrechtlichen Vertrages von den Vorgaben des Grundgesetzes ab, so können sie durch die Verfassung begrenzt werden. Somit können innerstaatliches Recht und völkerrechtliche Verpflichtungen auseinanderfallen.

Der allgemein anerkannte Grundsatz des Völkerrechts, dass Verträge einzuhalten sind, beschreibt eine Pflichtstellung des Staates gegenüber dem jeweiligen Vertragspartner. Er sagt jedoch nichts über die innerstaatliche Geltung und den Rang des völkerrechtlichen Vertrages aus. Zudem bewirkt der Grundsatz nicht, dass alle völkerrechtlichen Verträge unter Artikel 25 GG fallen und somit einfachen Gesetzen vorgehen.

Völkerrechtliche Verträge haben gemäß Artikel 59 Absatz 2 Satz 1 GG innerhalb der nationalen Rechtsordnung den Rang eines Bundesgesetzes und somit keinen Übergesetzes- oder Verfassungsrangcharakter. Dies gilt, soweit sie politische Beziehungen des Bundes regeln oder sich auf Gegenstände der Bundesgesetzgebung beziehen.

Für das DBA Türkei ist somit Artikel 59 Absatz 2 Satz 1 GG maßgeblich für die verfassungsrechtliche Prüfung. Danach hat das DBA Türkei den Rang eines Bundesgesetzes. Somit ist der Gesetzgeber nicht am Erlass eines Gesetzes gehindert, das im Widerspruch zu dem völkerrechtlichen Vertrag (hier DBA Türkei) steht. Das Demokratieprinzip

verlangt sogar, dass spätere Gesetzgeber vorherige Gesetze innerhalb der Grenzen des Grundgesetzes ändern können. Die einseitige Abkommensüberschreibung durch innerstaatliches Recht ist daher nicht wegen Verstoßes gegen das Rechtsstaatsprinzip verfassungswidrig.

Zudem verstößt § 50d Abs. 8 S. 1 EStG auch nicht gegen Artikel 3 GG. Zwar enthält die Vorschrift eine Ungleichbehandlung, da die Freistellung der Einkünfte nur denjenigen gewährt wird, die die erforderlichen Nachweise erbringen. Außerdem wird der Nachweis nur für Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit gefordert, nicht hingegen bei anderen Einkunftsarten. Das BVerfG sieht diese Ungleichbehandlung jedoch durch einen hinreichend sachlichen Grund gerechtfertigt. Sie soll der erhöhten Missbrauchsgefahr bei der Freistellung der Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit im Vergleich zu anderen Einkunftsarten entgegen wirken.

Fazit

Da das BVerfG die Verfassungsmäßigkeit des § 50d Absatz 8 EStG festgestellt hat, empfehlen wir Einsprüche, die sich an der Auffassung des BFH anlehnten, zurückzunehmen. Dies gilt jedenfalls, soweit sich diese ausschließlich auf die Verfassungswidrigkeit des § 50d Absatz 8 EStG stützten.

Veranstaltungen

Gerne weisen wir Sie noch auf einige themenbezogene Veranstaltungen mit Mitarbeitern der KPMG AG Wirtschaftsprüfungsgesellschaft als Referenten hin. Einen aktuellen Überblick über die Seminare und Veranstaltungen erhalten Sie [hier](#).

DGFP Seminar: Grundlagen der befristeten Auslandsbeschäftigung

Referent: Karl-Wilhelm Hofmann

7. – 11. November 2016, Stuttgart

28. November – 2. Dezember 2016, Leipzig

Weitere Informationen erhalten Sie auf der Website von DGFP e.V.

DGFP Seminar: Grenzüberschreitende Beschäftigung von Arbeitnehmern – sozialversicherungs- und einkommensteuerrechtliche Besonderheiten

Referent: Karl-Wilhelm Hofmann

14. – 16. Juni 2016, Frankfurt

5. – 7. Oktober 2016, Hamburg

Weitere Informationen erhalten Sie auf der Website von DGFP e.V.

Veranstaltung zum Thema: Schwerpunkte in der Lohnsteuerausßenprüfung internationaler Personaleinsätze

Referenten: Erfahrene Partner und Manager der KPMG-Niederlassung des jeweiligen Veranstaltungsorts werden zu den Seminarthemen referieren und mit den Teilnehmern unternehmensrelevante Fragen diskutieren

20. April 2016, Düsseldorf

26. April 2016, Stuttgart

3. Mai 2016, Frankfurt am Main

11. Mai 2016, Mannheim

12. Mai 2016, Karlsruhe

12. Mai 2016, Hamburg

12. Mai 2016, München

24. Mai 2016, Berlin

24. Mai 2016, Köln

Haufe Akademie Seminar: Auslandsentsendung von Mitarbeitern

Referent: Karl-Wilhelm Hofmann

7. – 8. April 2016, Frankfurt

23. – 24. Mai 2016, Berlin

29. – 30. Juni 2016, Köln

12. – 13. September 2016, Hamburg

13. – 14. Oktober 2016, Stuttgart

Weitere Informationen erhalten Sie unter:
<http://www.haufe-akademie.de>

Bei fachlichen Fragen wenden Sie sich bitte an Iris Degenhardt

idegenhardt@kpmg.com,

Telefon: 0711 9060-41033

Bitte registrieren Sie sich per E-Mail
aheinrich@kpmg.com

**Ansprechpartner
KPMG AG Wirtschafts-
prüfungsgesellschaft**

Gesamtleitung
Global Mobility Services
Peter J. Dolan, Partner
T +49 89 9282-3207
peterdolan@kpmg.com

Berlin
Mathias Schubert, Partner
T +49 30 2068-4424
mschubert@kpmg.com

Frankfurt am Main
Heidi Mennen, Partner
T +49 69 9587-1505
hmennen@kpmg.com

Hamburg
Frank Seidel, Partner
T +49 30 2068-4585
fseidel@kpmg.com

Köln
Ute Otto, Partner
T + 49 221 2073-6373
uteotto@kpmg.com

Düsseldorf
Stefanie Vogler, Partner
T +49 211 475-7378
svogler@kpmg.com

Mannheim
Hauke Poethkow, Director
T +49 621 4267-305
hpoethkow@kpmg.com

München
Uwe Nowotnick, Partner
T +49 89 9282-1626
unowotnick@kpmg.com

Stuttgart
Iris Degenhardt, Partner
T +49 711 9060-41033
idegenhardt@kpmg.com

Processes & Technology
Christian Baumgart, Partner
T + 49 30 2068-4181
cbaumgart@kpmg.com

US Tax
Britta Rücker, Director
T +49 69 9587-2165
brittaruecker@kpmg.com

Sozialversicherung
Frank Seidel, Partner
T +49 30 2068-4585
fseidel@kpmg.com

GMS - HR
Monika Kumetat, Partner
T +49 69 9587-4154
mkumetat@kpmg.com

Lohnsteuer Services
Eugen Straub, Partner
T +49 89 9282-1641
estraub@kpmg.com

**KPMG Rechtsanwalts-
gesellschaft mbH**

Immigration/Arbeitsrecht
Dr. Thomas Wolf, Partner
T +49 30 530199-300
twolf@kpmg.com

Impressum

Herausgeber
KPMG AG Wirtschaftsprüfungsgesellschaft
Klingelhöferstraße 18
10785 Berlin

Redaktion
Uwe Nowotnick (V. i. S. d. P.)
T +49 89 9282-1626
unowotnick@kpmg.com

**Global Mobility Services
Newsletter kostenlos
abonnieren**

Wenn Sie unseren Newsletter automatisch erhalten möchten, können Sie sich unter folgender Adresse als Abonnent eintragen lassen:

www.kpmg.de/newsletter/subscribe.aspx

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. Unsere Leistungen erbringen wir vorbehaltlich der berufsrechtlichen Prüfung der Zulässigkeit in jedem Einzelfall.

© 2016 KPMG AG Wirtschaftsprüfungsgesellschaft, ein Mitglied des KPMG-Netzwerks unabhängiger Mitgliedsfirmen, die KPMG International Cooperative („KPMG International“), einer juristischen Person schweizerischen Rechts, angeschlossen sind. Alle Rechte vorbehalten. Der Name KPMG und das Logo sind eingetragene Markenzeichen von KPMG International.