



STRECK MACK SCHWEDHELM

STEUERANWÄLTE

Steueranwalt International 2026

Arbeiten ohne Grenzen – internationale Arbeitnehmerbesteuerung

Dr. Eugen Mehlhaf

08.05.2026

Agenda

1. Inländische Steuerpflicht
2. Abkommensrecht
3. Treaty Overrides
4. Werbungskosten
5. Sonderausgaben

Inländische Steuerpflicht

Unbeschränkte Steuerpflicht

- **Wohnsitz** (§ 8 AO) oder **gewöhnlicher Aufenthalt** (§ 9 AO).
 - Auch eine **Pendlerwohnung** begründet einen Wohnsitz.
 - **Grenzgänger** haben ihren gewöhnlichen Aufenthalt grundsätzlich im Wohnsitzstaat (BFH 10.7.1996, I R 4/96, BStBl. II 1997, S. 15).
 - Wer an Arbeitstagen **am Arbeits-/Geschäftsort im Inland übernachtet** und sich **nur am Wochenende bzw. an Feiertagen** und im Urlaub zu seiner Wohnung im Ausland begibt, hat nach Auffassung der Finanzverwaltung an dem inländischen Tätigkeitsort jedenfalls seinen gewöhnlichen Aufenthalt (AE zu § 9 AO, Rn. 3).
- Besteuerung der **weltweiten Einkünfte**.
- Beschränkung des deutschen Besteuerungsrechts nur bei **Doppelbesteuerungsabkommen**.
- Ohne DBA nur **Anrechnung** (§ 34c Abs. 1 EStG) oder **Abzug** ausländischer Steuern (§ 34c Abs. 2, 3 EStG).
- Anrechnung/Abzug setzt ausländische Steuern auf **ausländische Einkünfte** iSv. § 34d EStG voraus.
- Es greift das deutsche Besteuerungsniveau.
- Doppelbesteuerung droht, soweit der ausländische Staat Einkünfte besteuert, die nicht als ausländische iSv. § 34d EStG qualifizieren.

Unbeschränkte Steuerpflicht - Besteuerung bei Tätigkeit in Nicht-DBA-Staat

- **Ausländische Einkünfte** setzen bei nichtselbständiger Arbeit gem. § 34d Abs. 1 Nr. 5 EStG voraus, dass die **Arbeit**
 - in einem **ausländischen Staat ausgeübt** oder,
 - **ohne im Inland ausgeübt** zu werden oder worden zu sein, **in einem ausländischen Staat verwertet** wird oder worden ist, und
 - Einkünfte, die von **ausländischen öffentlichen Kassen** mit Rücksicht auf ein gegenwärtiges oder früheres Dienstverhältnis gewährt werden.
 - Einkünfte aus **inländischen öffentlichen Kassen** auch bei Ausübung im Ausland **stets inländisch**.

- Die Arbeit dort **ausgeübt**, wo sich der ArbN zur Zeit der Ausübung seiner nichtselbständigen Arbeit **physisch aufhält** und persönlich tätig wird (BFH v. 28.9.1990 VI R 157/89, BStBl. II 91, 86).

- Die **Verwertung** findet dort statt, wo das Erg. der Arbeit dem ArbG zugeführt wird (Nutzbarmachen). Eine Verwertung setzt voraus, dass das jeweilige Ergebnis der Tätigkeit einer eigenständigen Nutzung zugänglich ist. Als Verwerter kommt nur der jeweilige ArbN selbst in Betracht (BFH v. 12.11.1986 I R 38/83, BStBl. II 86, 377).

Unbeschränkte Steuerpflicht - Besteuerung bei Tätigkeit in Nicht-DBA-Staat

Beispiel:

A hat eine Wohnung in Deutschland. Er wird als Geschäftsführer der B-LLC in Dubai tätig. A hält sich den ganz überwiegenden Teil des Jahres in den Vereinigten Arabischen Emiraten auf. Von Deutschland aus wird A in seiner Rolle als Geschäftsführer der B-LLC nicht tätig.

Die Einkünfte des A sind in Deutschland in vollem Umfang steuerpflichtig. Gleiches Ergebnis besteht auch bspw. bei Brasilien, Hongkong oder Chile. Erhebt der ausländische Staat Steuern auf die ArbN-Einkünfte, können die Steuern in Deutschland angerechnet oder abgezogen werden. Das gilt jedoch nicht, soweit der ausländische Staat auch Einkünfte des A besteuert, die auf Arbeit in Deutschland entfallen (bspw. Home Office).

Bei **Beendigung der unbeschränkten Steuerpflicht** sind die Konsequenzen:

- Wegzugsbesteuerung.
- Entstrickungsbesteuerung.
- (Erweiterte) beschränkte Steuerpflicht.

Beschränkte Steuerpflicht – Inländische Einkünfte

Inländische Einkünfte iSd. beschränkten Einkommensteuerpflicht sind gem. § 49 Abs. 1 Nr. 4 Satz 1 EStG Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit (§ 19 EStG), die

- a) im Inland **ausgeübt** oder **verwertet** wird oder worden ist
 - **Ausübung** verlangt grundsätzlich **physische Präsenz**; Home-Office-Bagatellgrenze nach Satz 2 iZh. mit DBA beachten.
 - Eine **Verwertung** im Sinne des § 49 Abs. 1 Nr. 4 Buchst. a S. 1 Alt. 2 liegt vor, wenn ein Arbeitnehmer das Ergebnis seiner nichtselbständigen Arbeit seinem Arbeitgeber zuführt. Die Verwertung wird also durch den Arbeitnehmer vorgenommen.
- b) aus **inländischen öffentlichen Kassen**, oder
- c) als Vergütung für eine Tätigkeit als **Geschäftsführer**, **Prokurist** oder **Vorstandsmitglied** einer Gesellschaft mit Geschäftsleitung im Inland bezogen werden.
 - Kann auch im Ausland verrichtete Arbeit umfassen.
 - Zuordnung von Einnahmen erforderlich, insb. bei mehreren Geschäftsführerpositionen innerhalb einer Unternehmensgruppe.

Beschränkte Steuerpflicht – Inländische Einkünfte

- d) als **Entschädigung** iSd. § 24 Nr. 1 EStG für die **Auflösung eines Dienstverhältnisses** gezahlt werden, soweit die für die zuvor ausgeübte Tätigkeit bezogenen Einkünfte der inländischen Besteuerung unterlegen haben,
- e) an Bord eines im internationalen Luftverkehr eingesetzten **Luftfahrzeugs** ausgeübt wird, das von einem Unternehmen mit Geschäftsleitung im Inland betrieben wird,
- f) für Zeiten der widerruflichen oder unwiderruflichen **Arbeitsfreistellung** im Zusammenhang mit der Beendigung des Arbeitsverhältnisses gewährt werden, soweit ohne die Freistellung die Arbeit während dieser Zeiten im Inland ausgeübt worden wäre;

Beschränkte Steuerpflicht – Einkünfteermittlung (Überschussrechnung)

- **Problem:** Tätigkeit im Inland und Ausland erfordert Zuordnung von Einnahmen und Werbungskosten.
- **Einheitliche Vergütungsbestandteile** sind (bei Steuerpflicht aufgrund Ausübung im Inland) anhand der Arbeitszeit zu zerlegen.
 - **Tatsächlichen Arbeitstage** im Inland / **vereinbarte Arbeitstage** (dh. ohne Urlaubstage sowie arbeitsfreie Samstage, Sonntage und gesetzl. Feiertage; BFH v. 29.1.1986 I R 22/85, BStBl II 86, 479).
 - Bei stundenweisem Einsatz sind auch einzelne Tage aufzuteilen.
- **Direkt zuordenbare Vergütungsteile** sind nicht nach Zeit aufzuteilen.
 - Gesonderte Vereinbarungen (Praxisempfehlung).
 - Überstunden- oder Nachtzuschläge.
- Bei **nachgezahlten Einkünften** ist der wirtschaftl. Zusammenhang entscheidend (BFH v. 19.12.2001 I R 63/00, BStBl. II 3, 302).
- Werbungskostenabzug setzt **wirtschaftlichen Zusammenhang** voraus, § 50 Abs. 1 Satz 1 EStG, bspw.
 - Umzugskosten,
 - Verpflegungsmehraufwand,
 - doppelte Haushaltsführung.
- Werbungskosten im Zusammenhang mit einer zukünftigen (beabsichtigten oder tatsächlich ausgeübten) Inlandstätigkeit können bei konkretem Bezug zu einer bestimmten Tätigkeit im Inland berücksichtigt werden.

Beschränkte Steuerpflicht - Verfahrensrecht

- Die Steuererhebung erfolgt bei einem inl. ArbG durch **LSt-Abzug**. Für unbeschränkt und beschränkt steuerpflichtige ArbN gilt das gleiche Abzugsverfahren, §§ 38, 39b Abs. 1 EStG.
- Steuerabzug hat grundsätzlich **abgeltende Wirkung**, § 50 Abs. 2 Satz 1 EStG.
- Nur **EU/EWR-Bürger und Schweizer Bürger** haben ein **Veranlagungswahlrecht**, § 50 Abs. 2 Satz 1, Satz 7, 8 EStG.
- **Wachstumschancengesetz vom 27.3.2024**: Möglichkeit zur Antragsveranlagung für beschränkt steuerpflichtige ArbN mit tarifermäßig zu besteuern dem Arbeitslohn (insb. Vergütungen für mehrjährige Tätigkeiten iSv. § 34 Abs. 2 Nr. 4 EStG) in § 50 Abs. 2 Satz 2 Nr. 4 Buchst. d EStG ermöglicht.
 - Die Tarifermäßigung des § 34 Abs. 1 EStG (Fünftelungsregelung) konnte zuvor bei der Berechnung der Lohnsteuer berücksichtigt werden, § 39b Abs. 3 EStG. Da dieses Verfahren für Arbeitgeber kompliziert ist, wurde es gestrichen. Die Tarifermäßigung können ArbN dann nur noch im Veranlagungsverfahren geltend machen.
 - Beschränkt steuerpflichtige Drittstaatenangehörige wären von der Tarifermäßigung damit ausgeschlossen.
 - Betroffene ArbN sollten auf die Möglichkeit zur Antragsveranlagung hingewiesen werden.

Beschränkte Steuerpflicht - Verfahrensrecht

Beispiel:

B ist US-Bürgerin. Sie lebt in den Niederlanden und wird für einen deutschen Arbeitgeber tätig. Mit einem Teil ihrer Einkünfte unterliegt sie der beschränkten Steuerpflicht in Deutschland, weil sie ihre Arbeit teilweise physisch in Deutschland erbringt. Nach 10 Jahren wird B betriebsbedingt entlassen und erhält eine Abfindung.

Tariflich wird die Begünstigung ausschließlich iRd. Veranlagung und nicht im Rahmen des Abzugsverfahrens berücksichtigt. Auch als Drittstaatenangehörige kann B die Veranlagung aufgrund außerordentlicher Einkünfte iSv. §§ 34 Abs. 2 Nr. 2, 24 Nr. 1 EStG beantragen.

Abkommensrecht

Abkommenschutz bei Sondersteuerregimen für Arbeitnehmer

Artikel 1 OECD-MA: Unter das Abkommen fallende Personen.

(1) Dieses Abkommen gilt für **Personen**, die in einem Vertragsstaat oder in beiden Vertragsstaaten **ansässig sind**.

Abkommenschutz bei Sondersteuerregimen für Arbeitnehmer

Spanisches Lex Beckham Regime:

- Keine unbeschränkte Steuerpflicht in Spanien, trotz Ansässigkeit.
- Steuerpflichtig nur weltweite Arbeitnehmereinkünfte und aus Spanien stammende andere Einkünfte.
- Flattax iHv. 24 % (bis € 600.000,--).
- Andere Einkünfte sind in Spanien unabhängig von der Behandlung im Ausland steuerfrei.
- Die spanische Vermögenssteuer findet nur auf das in Spanien belegene Vermögen Anwendung.
- Anwendung im Jahr der Begründung der steuerlichen Ansässigkeit sowie in den fünf Folgejahren.

Abkommenschutz bei Sondersteuerregimen für Arbeitnehmer

Voraussetzungen von Lex Beckham:

1. Begründung der steuerlichen Ansässigkeit in Spanien (Aufenthalt > 183 Tage).
2. Keine Ansässigkeit in Spanien **in den letzten 5 Jahren vor dem Zuzug**.
3. Umzug aus einem der folgenden Gründe:
 - a) Anstellung durch ein spanisches Unternehmen.
 - b) Entsendung durch den Arbeitgeber nach Spanien.
 - c) Fernarbeit als Arbeitnehmer von Spanien aus.
 - d) Ernennung zum Geschäftsführer einer spanischen Kapitalgesellschaft.
 - e) Unternehmerische Betätigung iSd. neuen spanischen Start-Up Gesetzes oder Erbringung von Leistungen für ein solches Unternehmen.

Neben den vorstehend bezeichneten Tätigkeiten darf keine andere Betätigung ausgeübt werden, die als Betriebsstätte zu qualifizieren wäre.

Drohender Verlust des Abkommenschutzes bei Sondersteuerregimen

Art. 4 Abs. 1 OECD-MA:

Im Sinne dieses Abkommens bedeutet der Ausdruck „eine in einem Vertragsstaat ansässige Person“ eine Person, die nach dem Recht dieses Staates dort auf Grund ihres Wohnsitzes, ihres ständigen Aufenthalts, des Ortes ihrer Geschäftsleitung oder eines anderen ähnlichen Merkmals steuerpflichtig ist, und umfasst auch diesen Staat und seine Gebietskörperschaften sowie ein anerkanntes Pensionssondervermögen dieses Staates. Der Ausdruck umfasst jedoch nicht eine Person, die in diesem Staat **nur mit Einkünften aus Quellen in diesem Staat** oder mit in diesem Staat gelegenen Vermögen steuerpflichtig ist.

Ziff. II Protokoll zum DBA Spanien: Die Artikel 4 und 6 bis 21 dieses Abkommens gelten nicht für spanische Steuerpflichtige, die sich für die Besteuerung nach dem Steuerrecht für Nichtansässige gemäß Artikel 93 des spanischen Einkommensteuergesetzes für natürliche Personen („Ley 35/2006, del 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las Leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio“) entschieden haben. Das Gleiche würde für den Fall gelten, dass Deutschland eine ähnliche Regelung einführt.

Drohender Verlust des Abkommenschutzes bei Sondersteuerregimen

Beispiel:

A hat eine Wohnung in Deutschland. Er wird als Angestellter für eine spanische SL tätig. Er arbeitet ausschließlich von Spanien aus. In Deutschland hält er sich nur vereinzelt auf. In Spanien optiert A zum Lex Beckham Regime. Seine Arbeitnehmereinkünfte werden in Spanien privilegiert besteuert.

Die Einkünfte des A sind in Deutschland in vollem Umfang steuerpflichtig. Auf die Beschränkung des deutschen Besteuerungsrechts nach dem DBA Spanien kann A sich nicht berufen. Es droht sogar eine Doppelbesteuerung.

Kann A die spanische Steuer zumindest anrechnen lassen?

- **§ 34c Abs. 1 Satz 1 Hs. 1 EStG:** Bei unbeschränkt Steuerpflichtigen, die mit ausländischen Einkünften in dem Staat, aus dem die Einkünfte stammen, zu einer der deutschen Einkommensteuer entsprechenden Steuer herangezogen werden, ist die festgesetzte und gezahlte und um einen entstandenen Ermäßigungsanspruch gekürzte ausländische Steuer auf die deutsche Einkommensteuer anzurechnen, die auf die Einkünfte aus diesem Staat entfällt.
- **§ 34c Abs. 6 Satz 1 EStG:** Die Absätze 1 bis 3 sind vorbehaltlich der Sätze 2 bis 6 nicht anzuwenden, wenn die Einkünfte aus einem ausländischen Staat stammen, mit dem ein **Abkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung besteht**.
- mE ist § 34c Abs. 6 Satz 1 EStG anzuwenden und damit die Anrechnung vorzunehmen, auch wenn ein DBA besteht, jedoch keine Anwendung findet.

Tätigkeitsortsprinzip

Art. 15 OECD-MA: Einkünfte aus unselbständiger Arbeit

- (1) ¹Vorbehaltlich der Art. 16, 18 und 19 können Gehälter, Löhne und ähnliche Vergütungen, die eine in einem Vertragsstaat ansässige Person aus unselbständiger Arbeit bezieht, nur in diesem Staat besteuert werden, es sei denn, die Arbeit wird im anderen Vertragsstaat ausgeübt. ²Wird die Arbeit dort ausgeübt, so können die dafür bezogenen Vergütungen im anderen Staat besteuert werden.
- (2) Ungeachtet des Absatzes 1 können Vergütungen, die eine in einem Vertragsstaat ansässige Person für eine im anderen Vertragsstaat ausgeübte unselbständige Arbeit bezieht, nur im erstgenannten Staat besteuert werden, wenn
- a) der Empfänger sich im anderen Staat insgesamt nicht länger als 183 Tage innerhalb eines Zeitraums von zwölf Monaten, der während des betreffenden Steuerjahres beginnt oder endet, aufhält und
 - b) die Vergütungen von einem Arbeitgeber oder für einen Arbeitgeber gezahlt werden, der nicht im anderen Staat ansässig ist, und
 - c) die Vergütungen nicht von einer Betriebsstätte getragen werden, die der Arbeitgeber im anderen Staat hat.

Tätigkeitsortsprinzip

Art. 15 OECD-MA: Einkünfte aus unselbständiger Arbeit

- (1) ¹Vorbehaltlich der Art. 16, 18 und 19 können Gehälter, Löhne und ähnliche Vergütungen, die eine in einem Vertragsstaat ansässige Person aus unselbständiger Arbeit bezieht, nur in diesem Staat besteuert werden, es sei denn, die Arbeit wird im anderen Vertragsstaat ausgeübt. ²Wird die Arbeit dort ausgeübt, so können die dafür bezogenen Vergütungen im anderen Staat besteuert werden.
- (2) **Ungeachtet des Absatzes 1** können Vergütungen, die eine **in einem Vertragsstaat ansässige Person** für eine im anderen Vertragsstaat ausgeübte unselbständige Arbeit bezieht, **nur im erstgenannten Staat** besteuert werden, wenn
- der Empfänger sich im anderen Staat insgesamt nicht länger als 183 Tage innerhalb eines Zeitraums von zwölf Monaten, der während des betreffenden Steuerjahres beginnt oder endet, aufhält und
 - die Vergütungen von einem Arbeitgeber oder für einen Arbeitgeber gezahlt werden, der nicht im anderen Staat ansässig ist, und
 - die Vergütungen nicht von einer Betriebsstätte getragen werden, die der Arbeitgeber im anderen Staat hat.

➤ **Grundsatz: Nur der Ansässigkeitsstaat darf besteuern!**

Tätigkeitsortsprinzip

Beispiel:

C lebt in Deutschland und ist bei der inländischen Maschinen GmbH als Kundenbetreuer beschäftigt. Die Maschinen GmbH entwickelt und vertreibt Maschinen für die Fleischverarbeitungsindustrie. Im Jahr 2001 erwirbt ein ausländischer Kunde mehrere Maschinen. C betreut den Kunden bei der Installation und Ingebrauchnahme der Maschinen. Dazu arbeitet er 5 Monate im ausländischen Werk des Kunden. Er bleibt die gesamten 5 Monate vor Ort. Eine Betriebsstätte der Maschinen GmbH wird dadurch im Ausland nicht begründet.

Nach Maßgabe von Art. 15 Abs. 2 OECD-MA steht das Besteuerungsrecht für die Maschinen ausschließlich Deutschland zu. Das Tätigkeitsortsprinzip kommt nicht zur Anwendung, da C weder mehr als 183 Tage im Ausland verbringt noch für einen ausländischen Arbeitgeber tätig wird.

Tätigkeitsortsprinzip – 183-Tage-Regel

Art. 15 OECD-MA: Einkünfte aus unselbständiger Arbeit

- (1) ¹Vorbehaltlich der Art. 16, 18 und 19 können Gehälter, Löhne und ähnliche Vergütungen, die eine in einem Vertragsstaat ansässige Person aus unselbständiger Arbeit bezieht, nur in diesem Staat besteuert werden, es sei denn, die Arbeit wird im anderen Vertragsstaat ausgeübt. ²Wird die Arbeit dort ausgeübt, so können die dafür bezogenen Vergütungen im anderen Staat besteuert werden.
- (2) Ungeachtet des Absatzes 1 können Vergütungen, die eine in einem Vertragsstaat ansässige Person für eine im anderen Vertragsstaat ausgeübte unselbständige Arbeit bezieht, nur im erstgenannten Staat besteuert werden, wenn
- a) der Empfänger sich im anderen Staat insgesamt **nicht länger als 183 Tage** innerhalb eines Zeitraums von zwölf Monaten, der während des betreffenden Steuerjahres beginnt oder endet, **aufhält** und
 - b) die Vergütungen von einem Arbeitgeber oder für einen Arbeitgeber gezahlt werden, der nicht im anderen Staat ansässig ist, und
 - c) die Vergütungen nicht von einer Betriebsstätte getragen werden, die der Arbeitgeber im anderen Staat hat.

Tätigkeitsortsprinzip – 183-Tage-Regel

Beachte zur 183-Tage-Regel:

- Entscheidend ist regelmäßig nicht die Dauer der beruflichen Tätigkeit, sondern **die physische Anwesenheit**.
- Als volle Tage des Aufenthalts im Tätigkeitsstaat werden ua. mitgezählt (BMF v. 12.12.2023 Rn. 109 f.):
 - der **Ankunfts- und Abreisetag**,
 - alle Tage der **Anwesenheit** im Tätigkeitsstaat unmittelbar vor, **während und unmittelbar nach der Tätigkeit**, zB Samstage, Sonntage, gesetzliche Feiertage,
 - **Tage** der Anwesenheit im Tätigkeitsstaat während **Arbeitsunterbrechungen**, zB bei Streik, Aussperrung, Ausbleiben von Lieferungen oder Krankheit, es sei denn, die Krankheit steht der Abreise des Arbeitnehmers entgegen und er hätte ohne sie die Voraussetzungen für die Steuerbefreiung im Tätigkeitsstaat erfüllt, Urlaubstage, die unmittelbar vor, während und nach oder in einem engen zeitlichen Zusammenhang mit der Tätigkeit im Tätigkeitsstaat verbracht werden.

Tätigkeitsortsprinzip – Arbeitgeber

Art. 15 OECD-MA: Einkünfte aus unselbständiger Arbeit

- (1) ¹Vorbehaltlich der Art. 16, 18 und 19 können Gehälter, Löhne und ähnliche Vergütungen, die eine in einem Vertragsstaat ansässige Person aus unselbständiger Arbeit bezieht, nur in diesem Staat besteuert werden, es sei denn, die Arbeit wird im anderen Vertragsstaat ausgeübt. ²Wird die Arbeit dort ausgeübt, so können die dafür bezogenen Vergütungen im anderen Staat besteuert werden.
- (2) Ungeachtet des Absatzes 1 können Vergütungen, die eine in einem Vertragsstaat ansässige Person für eine im anderen Vertragsstaat ausgeübte unselbständige Arbeit bezieht, nur im erstgenannten Staat besteuert werden, wenn
- a) der Empfänger sich im anderen Staat insgesamt nicht länger als 183 Tage innerhalb eines Zeitraums von zwölf Monaten, der während des betreffenden Steuerjahres beginnt oder endet, aufhält und
 - b) die Vergütungen **von einem Arbeitgeber** oder **für einen Arbeitgeber** gezahlt werden, der nicht im anderen Staat ansässig ist, und
 - c) die Vergütungen nicht von einer Betriebsstätte getragen werden, die der Arbeitgeber im anderen Staat hat.

Tätigkeitsortsprinzip – Arbeitgeber

Beispiel:

D lebt in Deutschland und ist bei der ausländischen IT SAS beschäftigt. Er wird überwiegend aus seinem Home-Office tätig und fährt nur vereinzelt an insgesamt lediglich 30 Tage im Jahr ins Ausland, um in der Zentrale der SAS zu arbeiten.

Obwohl D an weniger als 183 Tagen im Staat des Arbeitgebers tätig wird, steht Deutschland nicht das alleinige Besteuerungsrecht zu. Es gilt das Tätigkeitsortprinzip.

Tätigkeitsortsprinzip – Arbeitgeber

Arbeitgeber iSd. DBA kann nicht nur der zivilrechtliche Arbeitgeber, sondern auch eine andere Person sein, die die Vergütung für ihr geleistete unselbständige Tätigkeit wirtschaftlich trägt bzw. nach dem **Fremdvergleichsgrundsatz** tragen müsste (BFH v. 21.8.1985. I R 63/80 BStBl. II 1986, S. 4)

Soweit neben dem zivilrechtlichen Arbeitgeber noch andere Unternehmen als **wirtschaftlicher Arbeitgeber** in Betracht kommen, ist zu prüfen, ob der Arbeitnehmer in das andere Unternehmen **integriert** ist (Hierarchieeinbindung; bei Entsendung unter 3 Monaten widerlegbare Vermutung fehlender Einbindung, BMF v. 12.12.2023, S. 158) und der Arbeitnehmer **im eigenen betrieblichen Interesse des anderen Unternehmens** tätig wird.

Beispiel:

A ist bei der spanischen S.A. angestellt. Sie allein zahlt sein Gehalt und belastet es nicht weiter. Die S.A. hat eine Tochtergesellschaft, GmbH, in Berlin. A wird von Spanien nach Berlin entsandt. Ein Arbeitsvertrag wird mit der GmbH nicht geschlossen. A hält sich weniger als 183 Tage im Jahr in Deutschland auf. Sein Lebensmittelpunkt bleibt in Spanien.

- a) A leitet die Tochtergesellschaft.
- b) A soll von der S.A. entwickelte Konzernrichtlinien, welche die Rechnungslegung der S.A. erleichtern, bei der GmbH implementieren und ihre Umsetzung überwachen.

Während A im Beispiel a) originäre betriebliche Interessen der Tochtergesellschaft verfolgt, liegt seine Tätigkeit im Beispiel B im originären Interesse des entsendenden Unternehmens. Ungeachtet und der Tragung des Arbeitslohns durch die S.A. ist im Beispiel a) die GmbH wirtschaftlicher Arbeitgeber.

Tätigkeitsortsprinzip - Betriebstätte

Art. 15 OECD-MA: Einkünfte aus unselbständiger Arbeit

- (1) ¹Vorbehaltlich der Art. 16, 18 und 19 können Gehälter, Löhne und ähnliche Vergütungen, die eine in einem Vertragsstaat ansässige Person aus unselbständiger Arbeit bezieht, nur in diesem Staat besteuert werden, es sei denn, die Arbeit wird im anderen Vertragsstaat ausgeübt. ²Wird die Arbeit dort ausgeübt, so können die dafür bezogenen Vergütungen im anderen Staat besteuert werden.
- (2) Ungeachtet des Absatzes 1 können Vergütungen, die eine in einem Vertragsstaat ansässige Person für eine im anderen Vertragsstaat ausgeübte unselbständige Arbeit bezieht, nur im erstgenannten Staat besteuert werden, wenn
- a) der Empfänger sich im anderen Staat insgesamt nicht länger als 183 Tage innerhalb eines Zeitraums von zwölf Monaten, der während des betreffenden Steuerjahres beginnt oder endet, aufhält und
 - b) die Vergütungen von einem Arbeitgeber oder für einen Arbeitgeber gezahlt werden, der nicht im anderen Staat ansässig ist, und
 - c) die Vergütungen **nicht von einer Betriebstätte getragen werden, die der Arbeitgeber im anderen Staat hat.**

Tätigkeitsortsprinzip

Art. 15 OECD-MA: Einkünfte aus unselbständiger Arbeit

(1) ¹Vorbehaltlich der Art. 16, 18 und 19 können Gehälter, Löhne und ähnliche Vergütungen, die eine in einem Vertragsstaat ansässige Person aus unselbständiger Arbeit bezieht, nur in diesem Staat besteuert werden, es sei denn, die Arbeit wird im anderen Vertragsstaat ausgeübt. ²Wird die Arbeit dort ausgeübt, so können die dafür bezogenen Vergütungen im anderen Staat besteuert werden.

- Art. 16 Aufsichtsrats- und Verwaltungsratsvergütungen: Ansässigkeitsstaat der Gesellschaft
- Art. 17 Künstler und Sportler („*ungeachtet des Artikels 15*“): Ausübungsstaat
- Art. 18 Ruhegehälter: Ansässigkeitsstaat
- Art. 19. Öffentlicher Dienst: Grundsätzlich Kassenstaat

Tätigkeitsortsprinzip

Art. 15 OECD-MA: Einkünfte aus unselbständiger Arbeit

(1) ¹Vorbehaltlich der Art. 16, 18 und 19 können Gehälter, Löhne und ähnliche Vergütungen, die eine in einem Vertragsstaat ansässige Person aus unselbständiger Arbeit bezieht, nur in diesem Staat besteuert werden, es sei denn, die Arbeit wird im anderen Vertragsstaat ausgeübt. ²Wird die **Arbeit dort ausgeübt**, so können die **dafür bezogenen Vergütungen** im anderen Staat besteuert werden.

- Auch der Ansässigkeitsstaat darf nach Maßgabe von Art. 15 Abs. 1 OECD-MA ebenfalls besteuern.
- Typischerweise stellt Deutschland als Ansässigkeitsstaat die Vergütung, soweit sie auf im anderen Staat ausgeübte Arbeit entfällt, unter Progressionsvorbehalt frei (Art. 22 Abs. 1 Nr. 1 und Nr. 2 Verhandlungsgrundlage DBA DE).
- Bei Tätigkeit in mehreren Staaten ist eine Zuordnung der Vergütungsbestandteile vorzunehmen.

Tätigkeitsortsprinzip am Beispiel eines Busfahrers

BFH v. 28.6.2023 I R 43/20, BStBl. II 2024, 861:

Der Kläger war in den Streitjahren 2015 und 2016 in Deutschland wohnhaft und als Linienbusfahrer für eine Firma mit Sitz in Luxemburg tätig. Die Streckenführung führte durch beide Staaten. Aus dieser Tätigkeit bezog er Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit. Der Aufteilung des steuerpflichtigen Arbeitslohns legte der Kläger seine Dienstpläne und die Fahrpläne der von ihm gefahrenen Buslinie zugrunde. Hieraus ergab sich eine minutengenaue Aufteilung der Tätigkeit.

Das FA teilte dagegen nach Arbeitstagen auf:

- Tage, an denen der Kläger ausschließlich in Deutschland oder Luxemburg tätig wurde, ordnete es dem jeweiligen Staat zu.
- Tage, an denen der Kläger in beiden Staaten tätig wurde, teilte es hälftig auf.
- Dabei stützte es sich auf § 7 Abs. 2 Satz 1 Nr. 2 KonsVerLUXV v. 9.7.2012 (BGBl. I S. 1484):
Danach soll das Arbeitsentgelt für Tage, an denen der Berufskraftfahrer, der Lokomotivführer oder das Begleitpersonal teilweise im Arbeitgeberstaat und im Ansässigkeitsstaat tätig wird, zu gleichen Teilen aufgeteilt werden.

Art. 14 Abs. 1 DBA LUX 2012 entspricht (bzw. entsprach) Art. 15 Abs. 1 OECD MA.

Tätigkeitsortsprinzip am Beispiel eines Busfahrers

BFH v. 28.6.2023 (I R 43/20, BStBl. II 2024, 861) zur Auslegung von DBA

- KonsVerLUXV gilt ausdrücklich für das DBA Luxemburg 1958.
- Eine Erstreckung auf das DBA-Luxemburg 2012 enthält die Verordnung nicht.
- Die Bestimmung, wonach die Vereinbarung auch für künftige Abkommen gelten soll, verstößt gegen höherrangiges Recht.
 - Abkommenspraxis, wie sie in Konsultationsvereinbarungen zum Ausdruck kommt, kann grds. bei der Auslegung von DBA berücksichtigt werden, Art. 31 WÜRV
 - Das gilt aber nur insofern, als die gemeinsame „Übung“ dem Wortlaut des Abkommens nicht entgegensteht.
 - § 7 Abs. 2 Satz 1 Nr. 2 KonsVerLUXV soll „unabhängig von der jeweiligen Verweildauer“ gelten und steht Art. 14 Abs. 1 Satz 1 DBA LUX entgegen („ausgeübt“).

Praxisfolgen:

- Konsultationsvereinbarung darf dem Wortlaut des DBA nicht widersprechen!
- Auch nachteilige Auswirkungen für Steuerpflichtige beim Streit um begünstigende Regelungen aus Konsultationsvereinbarungen denkbar (bspw. bzgl. **Covid-19-Pandemie**).

Tätigkeitsortsprinzip am Beispiel eines Busfahrers

BFH v. 28.6.2023 (I R 43/20, BStBl. II 2024, 861) zur Schätzungsbefugnis

- Im Schätzungswege vorgenommene hälftige Aufteilung der Einkünfte für die Arbeitstage, die der Kläger sowohl in Deutschland als auch in Luxemburg verbrachte, ist rechtsfehlerhaft.
- Grundsätzlich könne eine Schätzung gem. § 162 AO vorgenommen werden, wenn **keine geeigneten Nachweise** zum jeweiligen Grenzübertritt vorgelegt werden.
- Das FA/FG habe die vom Kläger vorgelegten Dienst- und Fahrpläne jedoch zu Unrecht als ungeeignete Nachweise verworfen. Es sei zudem die Aufgabe des FG, die vorgelegten Unterlagen zumindest stichprobenweise auf ihre Plausibilität hin zu überprüfen.

Tätigkeitsortsprinzip am Beispiel eines Busfahrers

Praxisfolgen aus den Ausführungen zur Schätzungsbefugnis:

- Werden keinerlei Nachweise durch den Steuerpflichtigen vorgelegt, so greift eine entsprechende Schätzungsbefugnis nach § 162 AO ein. Für die Begründung steht hier, mangels Referenzen, ein relativ weiter Rahmen zur Verfügung.
- Werden vom Steuerpflichtigen hingegen Nachweise vorgelegt, so haben FA und FG sich zunächst umfassend mit diesen auseinanderzusetzen. Nur wenn sich hieraus keine plausible Darlegung der Sachverhaltstatsachen entnehmen lässt, sind die Unterlagen als ungeeignet zu verwerfen.
- Stellen sich die Darlegungen des Steuerpflichtigen als nicht plausibel dar und findet § 162 AO Anwendung, hat FA/FG darzulegen und zu begründen, wieso sein Schätzungsmaßstab näher an der Realität liegen soll als die Darlegungen des Steuerpflichtigen.

Ergänzender Hinweis: Das DBA LUX wurde mit Protokoll vom 6.7.2023 geändert und ua. eine Sonderregelung für ArbN im Güter- und Personentransport eingeführt (BStBl. II 2023, Nr. 334).

Zuordnung der Vergütung

- Steht einem Staat das **volle Besteuerungsrecht** zu, bedarf es **keiner Aufteilung**.
- Ist der Arbeitslohn teilweise freizustellen, muss der Gesamtbetrag des Arbeitslohns in einen auf Deutschland und einen auf den anderen Staat entfallenden Anteil aufgeteilt werden. Der Aufteilung ist der Bruttoarbeitslohn vor Abzug der Werbungskosten zugrunde zu legen (§ 3c EStG).
- Die Aufteilung erfolgt in **zwei Schritten**:
 1. Direkte Zuordnung bestimmter Vergütungsbestandteile zu einer in einem bestimmten Staat ausgeübten Tätigkeit.
 2. Aufteilung der restlichen, nicht direkt zuordenbaren Vergütung.

In Deutschland hat der Arbeitgeber die Aufteilung bereits im Lohnsteuerabzugsverfahren vorzunehmen; hier gelten jedoch Vereinfachungen (BMF v. 8.10.2024, BStBl. I 2024, 1308). Im Ausland wird häufig das gesamte Bruttogehalt beim Abzugsverfahren berücksichtigt. Der Steuerpflichtige muss im Nachgang einen Antrag auf Korrektur der Quellensteuerfestsetzung im Ausland stellen.

Zuordnung der Vergütung

Direkte Zuordnung:

- Voraussetzung ist ein **konkreter wirtschaftlicher Zusammenhang** mit der Auslandstätigkeit.
 - Zulagen für die Tätigkeit im Ausland.
 - Reisekostenersatz.
 - Kostenersatz für Wohnung und Einrichtungen im Ausland sowie für Unterstützung der umziehenden Familie.
 - Zuschläge für Sonntags-, Feiertags-, Nachtarbeit oder Überstunden.

- In der Praxis kann es sich anbieten, **klare vertragliche Regelungen** für die Aufteilung der Vergütungsbestandteile zu treffen, insbesondere separate Entgelte für Auslandseinsätze zu vereinbaren.

Zuordnung der Vergütung

Aufteilung des verbleibenden Arbeitslohns:

- Typischerweise
 - Laufender Arbeitslohn.
 - Urlaubs- und Weihnachtsgeld.
 - Urlaubsentgelt und finanzielle Abgeltung von Urlaubsansprüchen.
 - Gewinnantiemen und jahresbezogene Erfolgsvergütungen.
 - Einmalzahlungen als Nachzahlung für eine frühere aktive Tätigkeit.
- Von dem verbleibenden Arbeitslohn ist dem Tätigkeitsstaat ein Anteil zuzuweisen, der für die Tätigkeit im anderen Staat gezahlt wird. Dieser Bestandteil des Entgelts ist im Ansässigkeitsstaat freizustellen. **Im Übrigen** ist die gesamte verbleibende **Vergütung im Ansässigkeitsstaat steuerpflichtig**.
- Der freizustellende Teil des Entgelts bestimmt sich nach dem Verhältnis zwischen den **tatsächlichen Arbeitstagen im anderen Staat** und der **Gesamtzahl der tatsächlichen Arbeitstage im Erdienungszeitraum**.

Zuordnung der Vergütung

Beispiel: Fleißig (F) lebt in Deutschland und wird für einen ausländischen Arbeitgeber tätig. Er arbeitet grundsätzlich von Montag bis Samstag, Sonntags nur ausnahmsweise (in 01 zwei Mal). An folgenden Tagen hat er in 01 nicht gearbeitet:

- 6 Tage krank (Montag bis Samstag), davon 3 Tage mit und 3 Tage ohne Lohnfortzahlung. Am Samstag fühlte F sich schon etwas besser und hat 3 Stunden im Homeoffice in Deutschland gearbeitet.
- 30 Urlaubstage; 1 Tag zum Abbau von Überstunden; 9 Feiertage

An 200 Tagen wurde F ausschließlich im Staat seines Arbeitgebers tätig. An 20 Tagen arbeitete er vormittags in Deutschland (im Zug) und nachmittags im anderen Staat. An zwei Tagen arbeitete er halbtags in einem Drittstaat und halbtags im Staat des Arbeitgebers. 10 Tage wurde A ausschließlich in einem Drittstaat tätig. F verdient insgesamt € 200.000,--. Die direkte Zuordnung von Lohnbestandteilen ist nicht möglich.

1. **Bestimmung der tatsächlichen Gesamtarbeitstage:** $365 \text{ ./. } 50 \text{ freie Sonntage ./. } 9 \text{ Feiertage ./. } 30 \text{ Urlaubstage ./. } 1 \text{ Tag Überstundenabbau ./. } 5 \text{ Krankheitstage (Lohnfortzahlung ist unerheblich; Samstag mit krankheitsbedingt verkürzter Arbeitszeit zählt als voller Arbeitstag) = 270 Tage}$
2. **Bestimmung tatsächlicher Arbeitstage im anderen Staat:** $200 + 20 * 0,5 \text{ (halbtags in Ansässigkeitsstaat) } + 2 * 0,5 \text{ (halbtags in Drittstaat) = 211 Tage}$
3. **Bestimmung des freizustellenden Bruttolohns:** $€ 200.000,-- * 211 / 270 = € 156.296,30$

Besonderheiten bei ausgewählten Vergütungsbestandteilen

- **Konkurrenz und Wettbewerbsverbot:** In Zukunft gerichteter Erdienungszeitraum (Aufenthalt während Verbot; BMF v. 12.12.2023, Rn. 368).
- **Signing Bonus:** In Zukunft gerichteter Erdienungszeitraum (Tätigkeitsort bis Unverfallbarkeit; BMF v. 12.12.2023, Rn. 249).
- **Erfolgsbeteiligung:** ggf. mehrjähriger Erdienungszeitraum.
- **Aktien und Aktienoptionen**
 - Zuflusszeitpunkt
 - Wert
 - Einkünfte aus Verwertung
 - Erdienungszeitraum
- **Abfindungen und Freistellungsgehälter**
 - Rechtsprechung differenziert nach Wortlaut des DBA.
 - Beachte Treaty Overrides.

Abfindungen und Freistellungsgehälter

BFH v. 1.8.2024 (VI R 23/22, IStR 2024, 921) zum DBA Schweiz („dafür“; Streitjahr 2016)

Der Kläger, ein in Deutschland ansässiger Außendienstmitarbeiter eines Schweizer Unternehmens, wurde nach der Kündigung seines Arbeitsverhältnisses im April 2016 (Streitjahr) mit sofortiger Wirkung freigestellt. Das Arbeitsverhältnis lief bis zum 31.10.2016 weiter. Während der Freistellung erhielt der Kläger laufende Gehaltszahlungen sowie eine Abfindung. Art. 15 Abs. 1 DBA Schweiz entspricht dem OECD-MA („dafür“). Soweit das Besteuerungsrecht der Schweiz als Tätigkeitsstaat zusteht, stellt Deutschland die Einkünfte unter Progressionsvorbehalt frei.

Der BFH ordnete das Besteuerungsrecht für das in der **Freistellungsphase bezogene Gehalt** als auch für die **Abfindung** Deutschland zu,

- da nach der Kündigung keine aktive Tätigkeit in der Schweiz ausgeübt werde und
- die Abfindung nicht für eine konkrete im In- oder Ausland ausgeübte Tätigkeit, sondern für den Verlust des Arbeitsplatzes gezahlt werde.

Bestätigt für Abfindungen nach DBA-Luxemburg (BFH v. 20.3.2025 VI R 24/22, BFH/NV 2025, 855)

Abfindungen und Freistellungsgehälter

Bemerkenswert auch hier die Ausführungen zur Bedeutung von Konsultationsvereinbarungen:

- Nach der Konsultationsvereinbarung zum DBA Schweiz vom 25.3.2010 (BStBl. I 2010, 268) ist das Besteuerungsrecht bei Abfindungen für das vorzeitige Ausscheiden aus dem Dienstverhältnis zeitanteilig aufzuteilen.
- BFH
 - Die Konsultationsvereinbarung habe zwar Bedeutung bei der Auslegung, beeinflusse oder binde die Gerichte jedoch nicht, wenn ihr Inhalt – wie vorliegend– nicht vom Wortlaut des DBA gedeckt sei.
 - Das gelte auch nach Einführung von § 2 Abs. 2 AO durch das JStG 2010. Die Regelung ermächtigt das BMF, Konsultationsvereinbarungen durch Rechtsverordnungen umzusetzen.

Abfindungen und Freistellungsgehälter

Anders dagegen BFH v. 1.8.2024 (VI R 52/20 DStR 2024, 2469) zu Abfindungen nach dem DBA Frankreich („Tätigkeit, aus der die Einkünfte“; Streitjahr 2014)

- Im Entscheidungsfall war Deutschland Tätigkeitsstaat und Frankreich der Ansässigkeitsstaat.
- **Beschränkte Steuerpflicht** der Abfindung ergibt sich aus § 49 Abs. 1 Nr. 4 Buchst. d EStG. Danach sind solche Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit steuerpflichtig, die als Entschädigung iSd. § 24 Nr. 1 EStG für die Auflösung eines Dienstverhältnisses gezahlt werden, soweit die für die zuvor ausgeübte Tätigkeit bezogenen Einkünfte der inländischen Besteuerung unterlegen haben.
- Das **DBA Frankreich** schränkt das Besteuerungsrecht nicht ein. Der Tätigkeitsstaat darf nicht nur Vergütungen besteuern,
 - die „*dafür*“ (dh. für die Tätigkeit in dem Staat) gezahlt werden,
 - sondern Einkünfte, die aus der Tätigkeit „*herrühren*“.

Ein **Anlasszusammenhang** genügt.

Abfindungen und Freistellungsgehälter

Rechtslage seit 2017 – Treaty Override für Abfindungen:

Nach **§ 50d Abs. 12 EStG** gelten Abfindungen, die anlässlich der Beendigung eines Dienstverhältnisses gezahlt werden, für Zwecke der Anwendung eines DBA als für frühere Tätigkeit geleistetes zusätzliches Entgelt. Das gilt vorbehaltlich abweichender Sonderregelungen im jeweiligen Abkommen.

JStG 2024 – Treaty Override für Freistellungsgehälter

- Nach **§ 50d Abs. 15 EStG** gilt Arbeitslohn, der für Zeiten einer widerruflichen oder unwiderruflichen Arbeitsfreistellung im Zusammenhang mit der Beendigung des Arbeitsverhältnisses gezahlt wird, für DBA-Zwecke als Vergütung, die für die Ausübung einer Tätigkeit in dem Staat gewährt wird, in dem die Tätigkeit ohne die Freistellung ausgeübt worden wäre.
- Nach **§ 49 Abs. 1 Nr. 4 Buchst. f EStG** unterliegen Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit, die für Zeiten der Arbeitsfreistellung im Zusammenhang mit der Beendigung des Arbeitsverhältnisses gewährt werden, der beschränkten Steuerpflicht, soweit ohne die Freistellung die Arbeit während dieser Zeiten im Inland ausgeübt worden wäre.

Besonderheiten ausgewählter DBA

Homeoffice – Bagatellgrenze

Wird durch einen beschränkt steuerpflichtigen Arbeitnehmer die Tätigkeit **teilweise im (ausländischen) Homeoffice** und teilweise im Inland ausgeübt, steht Deutschland weder nach nationalem Recht und in der Regel auch nach Abkommensrecht kein Besteuerungsrecht zu. Das Besteuerungsrecht ist aufzuteilen.

Beispiel:

A ist in den Niederlanden ansässig und bei einer deutschen Handels-GmbH als Disponent beschäftigt. Er arbeitet im Kalenderjahr an 200 Tagen in Deutschland und an 20 Tagen im Homeoffice von seinem Wohnsitz in den Niederlanden aus. Grundsätzlich hat Deutschland für die 20 Homeoffice-Tage ein anteiliges Besteuerungsrecht, sodass das Gehalt zwischen beiden Staaten aufzuteilen wäre.

Homeoffice – Bagatellgrenze

Die Aufteilung soll iSd. **Verfahrensvereinfachung** beim Unterschreiten von Bagatellgrenzen vermieden werden.

➤ **Abkommensrechtliche Entwicklung** zur Umsetzung:

- Änderungsprotokoll zum DBA LUX v. 6.7.2023: Besteuerungsrecht des eigentlichen Tätigkeitsstaates bleibt erhalten, wenn Tätigkeit an weniger als 35 Tagen im Jahr im Ansässigkeitsstaat oder einem Drittstaat ausgeübt wird.
- Änderungsprotokoll zum DBA Niederlande v. 14.4.2025 (Anwendung ab 1.1.2026): weniger als 35 Tagen.
- Entsprechende Regelungen zu anderen DBA sind zu erwarten (BT Drs. 20/8628, 139).

➤ § 49 Abs. 1 Nr. 4 a) Satz 2 EStG idF des Wachstumschancengesetzes vom 27.3.2024 schafft die **nationale Grundlage**:

„Die nichtselbständige Arbeit **gilt** dabei auch **als im Inland ausgeübt oder verwertet**, soweit die Tätigkeit im Ansässigkeitsstaat des Steuerpflichtigen oder in einem oder mehreren anderen Staaten ausgeübt wird und ein mit dem Ansässigkeitsstaat abgeschlossenes **Abkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung** oder eine zwischenstaatliche Vereinbarung für diese im Ansässigkeitsstaat oder in einem oder mehreren anderen Staaten ausgeübte Tätigkeit **Deutschland ein Besteuerungsrecht zuweist**. Satz 2 gilt nicht für Deutschland entsprechend Satz 2 zugewiesener Besteuerungsrechte hinsichtlich der Einkünfte aus einer an Bord eines Schiffes im internationalen Verkehr ausgeübten nichtselbständigen Arbeit.“

Grenzgängerregelung

- Das Tätigkeitsortprinzip findet nach der sog. Grenzgängerregelung **keine Anwendung**, wenn die Person
 - in dem einen Staat (in der Nähe der Grenze) ihren Wohnsitz hat,
 - in dem anderen Staat (in der Nähe der Grenze) ihren Arbeitsort hat und
 - *„täglich von ihrem Arbeitsort an ihren Wohnsitz zurückkehrt“*.
- Das Besteuerungsrecht liegt beim **Ansässigkeitsstaat**.
- Enthalten in den DBA mit **Frankreich, Österreich** und der **Schweiz** (hier Quellensteuerrecht iHv. 4,5 %).
- **Nähe der Grenze** umfasst ein
 - Gebiet von 30 km (Protokoll DBA AUT) bzw.
 - nach dem DBA Frankreich 20 km (Wohnsitz) / 30 km (Arbeitsort).
 - Keine räumliche Begrenzung nach dem DBA Schweiz.
- Keine Anwendung bei arbeitsbedingtem **Unterbleiben der Rückkehr** an mehr als **60** (DBA Schweiz) bzw. **45** (bisherige Verständigungsvereinbarungen Österreich und Frankreich) Tagen im Kalenderjahr.

Grenzgängerregelung – Home Office

Änderungsprotokoll vom 21.8.2023 zum DBA Österreich, Art. 15 Abs. 6 (Geltung ab dem 1.1.2024; siehe auch BMF v. 20.12.2023):

„Ungeachtet der Absätze 1 bis 3 dürfen Gehälter, Löhne und ähnliche Vergütungen, die eine in einem Vertragsstaat ansässige Person aus unselbständiger Arbeit bezieht, nur in diesem Staat besteuert werden, wenn diese Person

1. in diesem Vertragsstaat in der Nähe der Grenze ihren Hauptwohnsitz hat und
2. ihre unselbständige Tätigkeit üblicherweise in der Nähe der Grenze ausübt“

Protokoll zum DBA: *„Nähe der Grenze umfasst die Gemeinden, deren Gebiet ganz oder teilweise in einer Zone von **je 30 Kilometern** beiderseits der Grenze liegt. Die Tätigkeit beziehungsweise der Dienst wird in dieser Zone üblicherweise ausgeübt beziehungsweise geleistet, wenn die Person während eines Kalenderjahres **höchstens an 45 Arbeitstagen ganz oder teilweise außerhalb der Nähe der Grenze** tätig wird. Die Tage außerhalb der Zone dürfen zudem höchstens 20 vom Hundert der tatsächlichen Arbeitstage im Rahmen des Arbeits- oder Dienstverhältnisses beziehungsweise der Arbeits- oder Dienstverhältnisse während eines Kalenderjahres betragen.“*

Begründung der BR (BT-Drs. 20/8665, S. 15: Dabei soll **unbeachtlich** sein, ob der Beschäftigte in der Grenzzone des Ansässigkeitsstaates (insbesondere im Homeoffice) oder jener des anderen Vertragsstaates (insbesondere in den Räumlichkeiten des Arbeitgebers) tätig wird.

Grenzgängerregelung – Home Office

Deutsch-französisches Doppelbesteuerungsabkommen; Verständigungsvereinbarung zur 183-Tage-Regelung (Artikel 13 Abs. 4) und zur Anwendung der Grenzgängerregelung (Artikel 13 Abs. 5) v. 3.4.2006, Tz. B.3:

„Tätigkeiten in der Grenzzone des Ansässigkeitsstaates des Arbeitnehmers gelten als innerhalb der Grenzzone ausgeübt.“

Änderungsprotokoll zum DBA Schweiz v. 21.8.2023 (BGBl. 2025 II Nr. 275; Geltung ab 1.1.2026):

„Eine regelmäßige Rückkehr liegt vor, wenn sich der Arbeitnehmer aufgrund des Arbeitsvertrags oder der Arbeitsverträge an mindestens 20 Prozent der vereinbarten Arbeitstage im Kalenderjahr vom Wohnsitz an den Arbeitsort und zurück begibt.“

Betriebsstättenrisiken bei Arbeitnehmern im Home Office

Grundsätze der Verwaltung für den Betriebsstättenbegriff und die -begründung im innerstaatlichen und internationalen Steuerrecht - Diskussionsentwurf des BMF vom 13.2.2026, S. 51:

- Die **Tätigkeit eines Arbeitnehmers** in dessen häuslichem Homeoffice begründet in der Regel keine Betriebsstätte des Arbeitgebers. Auch abkommensrechtlich begründet ein häusliches Homeoffice nach deutscher Anwenderstaatsperspektive in der Regel keine Betriebsstätte. Dies gilt auch bei:
 - Übernahme der Kosten für das Homeoffice und dessen Ausstattung durch den Arbeitgeber;
 - Abschluss eines Mietvertrages über häusliche Räume des Arbeitnehmers zwischen Arbeitgeber (Mieter) und Arbeitnehmer (Vermieter), außer der Arbeitgeber ist im Einzelfall tatsächlich befugt, die Räume anderweitig zu nutzen (etwa durch ein Recht zum Entsenden anderer Arbeitnehmer in die Räume oder ein Recht zum Betreten der Räume außerhalb von Prüfungen zur Arbeitssicherheit);
 - Fällen, in denen dem Arbeitnehmer kein anderer Arbeitsplatz durch den Arbeitgeber zur Verfügung gestellt wird.
- BMF will damit bei Arbeitnehmer an dem **AE zu § 12 AO aus 2024** festhalten.
- Bemerkenswert, da die OECD seit 2025 bei einer Homeoffice Tätigkeit von mehr als 50 % zur Homeoffice-Betriebsstätte tendiert und statt auf klare Abgrenzungskriterien wie Verfügungsgewalt darauf abstellt, ob „commercial reasons“ für Präsenz im Homeoffice-Staat bestehen.
- Risiko bei **Homeoffice-Tätigkeit im Ausland** lebender Arbeitnehmer deutscher Unternehmen bleibt!

DBA Schweiz: Besonderheiten bei leitenden Angestellten

Geltung von Art. 15 Abs. 4 DBA-Schweiz für leitende Angestellte

Art. 15 Abs. 4 Satz 1 DBA Schweiz:

Vorbehaltlich des Artikels 15a kann eine natürliche Person, die in einem Vertragsstaat ansässig, aber als **Vorstandsmitglied, Direktor, Geschäftsführer oder Prokurist** einer in dem anderen Vertragsstaat ansässigen Kapitalgesellschaft tätig ist, mit den Einkünften aus dieser Tätigkeit in diesem anderen Staat besteuert werden, sofern ihre Tätigkeit nicht so abgegrenzt ist, dass sie lediglich Aufgaben außerhalb dieses anderen Staates umfasst.

Art. 24 Abs. 1 Nr. 1 d) DBA Schweiz:

Von der Bemessungsgrundlage der deutschen Steuer werden die folgenden aus der Schweiz stammenden Einkünfte, die nach den vorstehenden Artikeln in der Schweiz besteuert werden können, ausgenommen:

Gehälter, Löhne und ähnliche Vergütungen im Sinne des Artikels 15, soweit sie nicht unter Artikel 17 fallen, vorausgesetzt, die Arbeit wird in der Schweiz ausgeübt.

DBA Schweiz: Besonderheiten bei leitenden Angestellten

Geltung von Art. 15 Abs. 4 DBA-Schweiz für leitende Angestellte

Tätigkeit nach Art. 15 Abs. 4 DBA-Schweiz gilt, vorbehaltlich der Grenzgängerregelung des Art. 15a DBA-Schweiz auch dann als „*in der Schweiz ausgeübt*“, wenn diese tatsächlich in Deutschland oder in Drittstaaten ausgeübt wurde (BFH v. 25.10.2006 - I R 81/04, BStBl. II 2010, 778)

Problem: Anforderungen an die Leitungsfunktionen

§ 19 Abs. 2 Satz 2 KonsVerCHEV: *„umfasste Funktion oder Prokura im Handelsregister eingetragen“*

BFH v. 30.9.2020 IR 60/17: *„Art. 15 Abs. 4 DBA-Schweiz 1971/2010 setzt keine Eintragung der Funktion des Steuerpflichtigen in das Handelsregister voraus.“*

DBA Schweiz: Besonderheiten bei leitenden Angestellten

BMF, Konsultationsvereinbarung zu Artikel 15 Absatz 4 DBA-Schweiz v. 25.4.2023, BStBl. I 2023, 632

- Personen erfasst, die nicht im Handelsregister eingetragen sind, die aus zivilrechtlicher Sicht eine Stellung innerhalb einer Kapitalgesellschaft einnehmen, die im Hinblick auf die damit verbundene Leitungs- und Vertretungsbefugnis nach den Gesamtumständen des Einzelfalls mit den ausdrücklich in Art. 15 Abs. 4 DBA-Schweiz genannten Personen vergleichbar sind.
- Leitungs- und Vertretungsbefugnis muss mindestens der einer Prokura entsprechen. Dies kann - auch in Fällen, in denen Prokura ohne Eintragung ins Handelsregister erteilt wurde - durch eine gegenüber einer Handlungsvollmacht weitergehende Befugnis zur Außenvertretung des Unternehmens nachgewiesen werden.
- Gesamtbild der Verhältnisse.

Die Konsultationsvereinbarung wurde bis zum 31.12.2027 verlängert (BMF 16.10.25, BStBl. I 25, 1771).

Treaty Overrides

§ 50d Abs. 8 Satz 1 EStG: Switch Over zur Anrechnung

„¹Sind Einkünfte eines unbeschränkt Steuerpflichtigen aus **nichtselbständiger Arbeit** (...) nach einem [DBA] von der Bemessungsgrundlage der deutschen Steuer auszunehmen, wird die Freistellung (...) nur gewährt, soweit **der Steuerpflichtige nachweist**, dass der Staat, dem nach dem Abkommen das Besteuerungsrecht zusteht, auf dieses Besteuerungsrecht **verzichtet** hat oder dass die in diesem Staat auf die Einkünfte festgesetzten Steuern **entrichtet** wurden“

- Eine abkommensrechtlich vorgesehene Freistellung wird nur dann gewährt, wenn der **Nachweis der tatsächlichen Besteuerung** oder der Nachweis des Besteuerungsverzichts im Tätigkeitsstaat erbracht worden ist.
- Nichtbesteuerung führt nicht zwangsläufig zur Anrechnung.
- Ein **Verzicht** idS kann ein **individueller Verzicht** gegenüber Einzelpersonen oder Personengruppen sein, ebenso aber ein allgemeiner Verzicht, der insbesondere in Erlassen, Steuerbefreiungen, einem generellen Verzicht auf die Steuererhebung oder völkerrechtlichen Verträgen zum Ausdruck kommen kann (BMF v. 12.12.2023, BStBl. I 2023, 2179 Rn. 68 f.).
- Regelung greift nur bei **Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit im nationalen Sinne**.

§ 50d Abs. 8 Satz 1 EStG: Switch Over zur Anrechnung

Beispiel:

B ist in Deutschland unbeschränkt steuerpflichtig. Er ist alleiniger Gesellschafter und Geschäftsführer einer in Bangladesch ansässigen Kapitalgesellschaft. Es besteht ein Arbeitsvertrag. Der Arbeitsvertrag wurde jedoch nicht unterschrieben. Auch erhält B ein deutlich höheres Gehalt als ihm nach dem Arbeitsvertrag zustünde. Nachweise über die steuerliche Behandlung in Bangladesch liegen nicht vor.

- Das Finanzamt fordert für die Steuerfreistellung Nachweise iSv. § 50d Abs. 8 Satz 1 KStG.
- § 50d Abs. 8 Satz 1 KStG setzt Einkünfte aus **nichtselbständiger Arbeit** voraus. Vorliegend handelt es sich nach den Verwaltungsgrundsätzen jedoch um **Einkünfte aus Kapitalvermögen** in Form von verdeckten Gewinnausschüttungen gemäß § 20 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 Satz 2 EStG. Aufgrund des sog. **formellen Fremdvergleichs** ist im Verhältnis zwischen Gesellschaft und beherrschendem Gesellschafter eine vGA insbesondere anzunehmen, wenn es an einer zivilrechtlich wirksamen, klaren, eindeutigen und im Voraus abgeschlossenen Vereinbarung darüber fehlt, ob und in welcher Höhe ein Entgelt für eine Leistung des Gesellschafters zu zahlen ist oder wenn nicht einer klaren Vereinbarung entsprechend verfahren wird (vgl. nur R 8.5 Abs. 2 Satz 1 KStR 2015).
- Eine solche Vereinbarung ist hier nicht gegeben. § 50d Abs. 8 Satz 1 KStG ist mE nicht anwendbar.

(Kein) Treaty Override bei Anwendung der niederländischen 30 %- Regelung!

BFH v. 10.4.2025 VI R 29/22, BStBl II 2025, 594.

Nach der sog. 30 %-Regelung können ausländische, jedoch in den Niederlanden tätige Arbeitnehmer in den Niederlanden eine Steuerbefreiung iHv. 30 % ihres Arbeitslohns zur Deckung der durch die Arbeit in den Niederlanden entstehenden Mehrkosten erhalten. Im Streitfall des BFH wurde der ausschließlich in Deutschland wohnhafte Kläger für einen niederländischen Arbeitgeber zT in den Niederlanden tätig und erhielt dort die 30%ige Steuerbefreiung. In Deutschland begehrte der Kläger – entsprechend den Regelungen des DBA-Niederlande – die vollständige Steuerfreistellung der entsprechenden Einkünfte unter Progressionsvorbehalt.

- Das Finanzamt war der Ansicht, dass es die in den Niederlanden steuerfrei gestellten 30 % des Arbeitslohns gem. Art. 22 Abs. 1 Buchst. a DBA-NL iVm. § 50d Abs. 9 Satz 4 EStG nicht von der deutschen Bemessungsgrundlage auszunehmen brauche, da die Niederlande den Arbeitslohn insoweit nicht tatsächlich besteuert hätten.

(Kein) Treaty Override bei Anwendung der niederländischen 30 %-Regelung!

Art. 22 Abs. 1 a) DBA Niederlande:

Von der Bemessungsgrundlage der deutschen Steuer werden die Einkünfte aus den Niederlanden ausgenommen, die nach diesem Abkommen tatsächlich in den Niederlanden besteuert werden.

§ 50d Abs. 9 Satz 4 EStG:

Bestimmungen eines Abkommens zur Vermeidung der Doppelbesteuerung, nach denen Einkünfte aufgrund ihrer Behandlung im anderen Vertragsstaat nicht von der Bemessungsgrundlage der deutschen Steuer ausgenommen werden, sind auch auf Teile von Einkünften anzuwenden, soweit die Voraussetzungen der jeweiligen Bestimmung des Abkommens hinsichtlich dieser Einkunftsteile erfüllt sind.

Liegt eine Nichtbesteuerung vor? **Nein!**

Nach Auffassung des BFH handelt es sich bei der 30 %-Regelung, anders als das FG meint, nicht um eine persönliche oder sachliche Steuerbefreiung, sondern um die pauschalierte Erstattung von steuererheblichen Aufwendungen des Steuerpflichtigen.

Werbungskosten

Abzugsbeschränkungen

Nach **§ 3c Abs. 1 EStG** dürfen Ausgaben, die mit steuerfreien Einnahmen **in unmittelbarem wirtschaftlichem Zusammenhang** stehen, nicht als Werbungskosten abgezogen werden.

- Sind Einkünfte aufgrund eines **DBA freizustellen**, sind nicht nur die Einnahmen, sondern auch die damit zusammenhängenden Werbungskosten von der Bemessungsgrundlage der deutschen Steuer auszunehmen (BFH v. 11.2.2009 I R 25/08, BStBl. II 2010 S. 536).
- Das soll auch für vorweggenommene und nachträgliche Werbungskosten gelten (BMF v. 12.12.2023, Rn. 93).
- Beispiele:
 - Kosten für die Unterkunft im Ausland.
 - Kosten für Sprachkurse.
 - Fahrtkosten und Mehraufwendungen für Verpflegung.

Einzelfallbetrachtung erforderlich!

Doppelte Haushaltsführung im Ausland

BFH v. 9.8.2023 VI R 20/21, IStR 2023, 929:

Der Kläger unterhielt eine Wohnung im Inland. Er arbeitet als Botschafter für die BRD und war in dieser Funktion im Streitjahr in zwei Staaten tätig. In den Tätigkeitsstaaten wies das Auswärtige Amt dem Kläger Wohnungen (249,22 m² bzw. 185,62 m²) beamtenrechtlich zu und behielt eine Dienstwohnungsvergütung vom Gehalt ein. Die Dienstwohnungsvergütung und die Nebenkosten machte der Kläger als Werbungskosten (doppelte Haushaltsführung) geltend. Das FA erkannte Kosten nur anteilig bezogen auf eine Wohnfläche von 60 m² an.

- BMF v. 25.11.2020, BStBl I 2020, 1228, Rz 112: Bei doppelter Haushaltsführung im Ausland sind die Aufwendungen nach Ansicht des BMF in tatsächlicher Höhe notwendig, soweit sie die ortsübliche Miete für eine nach Lage und Ausstattung durchschnittliche Wohnung am Ort der ersten Tätigkeitsstätte mit einer Wohnfläche bis zu 60 m² nicht überschreiten.

Doppelte Haushaltsführung im Ausland

BFH v. 9.8.2023 VI R 20/21, IStR 2023, 929:

- Gemäß § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 5 Satz 1 EStG sind Werbungskosten auch „notwendige“ Mehraufwendungen, die einem Arbeitnehmer wegen einer beruflich veranlassten doppelten Haushaltsführung entstehen.
- Eine Typisierung dahingehend, dass Unterkunftskosten, die den Durchschnittsmietzins einer 60 qm-Wohnung am Beschäftigungsort nicht überschreiten, notwendig in diesem Sinne sind, kommt für Auslandssachverhalte nicht in Betracht.
- Bei einer doppelten Haushaltsführung im Ausland ist deshalb stets im Einzelfall zu prüfen, welche Unterkunftskosten im Ausland notwendig, das heißt nach objektiven Maßstäben zur Zweckverfolgung erforderlich sind. In Fällen der Dienstanweisung sind die vom Steuerpflichtigen zu tragenden Unterkunftskosten für die zugewiesene Dienstwohnung nach objektiven Maßstäben in voller Höhe zur Zweckverfolgung erforderlich.

Doppelte Haushaltsführung im Ausland

BFH v. 9.8.2023 VI R 20/21, IStR 2023, 929:

- Die Entscheidung überzeugt mE im Streitfall. Kann sich in anderen Fällen auch zu Lasten von Steuerpflichtigen auswirken. Abgrenzungskriterien für Fälle enthält die Entscheidung nicht.
- Eine Reaktion des BMF blieb bisher aus. Das Urteil des BFH wurde im Bundessteuerblatt **nicht veröffentlicht**.

Abzugsfähigkeit bei längerfristigen Hotelübernachtungen

§ 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 5a Satz 1

„Werbungskosten sind auch notwendige Mehraufwendungen eines Arbeitnehmers für beruflich veranlasste Übernachtungen an einer Tätigkeitsstätte, die nicht erste Tätigkeitsstätte ist.“

§ 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 5a Satz 4

„Nach Ablauf von 48 Monaten einer längerfristigen beruflichen Tätigkeit an derselben Tätigkeitsstätte, die nicht erste Tätigkeitsstätte ist, können Unterkunftskosten nur noch bis zur Höhe des Betrags nach Nummer 5 angesetzt werden.“

Abzugsfähigkeit bei längerfristigen Hotelübernachtungen

- § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 5a Satz 1 lässt grundsätzlich einen unbeschränkten Abzug zu.
- Dies wird durch § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 5a Satz 4 auf 1000 Euro beschränkt, vgl. § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 5 Satz 4.
- Dh. die Übernachtungskosten sind auch ohne Begründung einer doppelten Haushaltsführung nach Ablauf von 48 Monaten auf € 1000,-- gedeckelt.
- **Frage:** Gilt die Beschränkung nur für das Inland oder auch für das Ausland?

Abzugsfähigkeit bei längerfristigen Hotelübernachtungen

Beispiel:

A ist Angestellter bei der B-GmbH und wird an drei Tagen pro Woche zum Außendienst in Österreich eingesetzt. Diesen Rhythmus behält er vier Jahre lang (also längerfristig) bei. Er übernachtet in Hotels. Ihm entstehen durchschnittlich Übernachtungskosten iHv. € 1.111,11 pro Monat.

Besteht eine Deckelung auf € 1000,--?

Abzugsfähigkeit bei längerfristigen Hotelübernachtungen

BMF-Schreiben v. 25.11.2020, BStBl. I 2020, 1228 Rz. 124:

„Bei Übernachtungen im Ausland im Rahmen einer längerfristigen Auswärtstätigkeit gelten die Grundsätze zur beruflichen Veranlassung und Notwendigkeit der entstandenen Aufwendungen unverändert weiter. Die Höchstgrenze von 1.000 € gilt hier **nicht**.“

- Auch hier Einzelfallbetrachtung notwendig.
- Im Beispielsfall könnte A also (sofern die Kosten notwendig und angemessen sind) den vollen Betrag geltend machen.

Verpflegungsmehraufwand

§ 9 Abs. 4a Satz 1

„Mehraufwendungen des Arbeitnehmers sind nur nach Maßgabe der folgenden Sätze als Werbungskosten abziehbar.“

§ 9 Abs. 4a Satz 5

„Bei einer Tätigkeit im Ausland treten an die Stelle der Pauschbeträge nach Satz 3 länderweise unterschiedliche Pauschbeträge, die für die Fälle der Nummer 1 mit 120 sowie der Nummern 2 und 3 mit 80 Prozent der Auslandstagegelder nach dem Bundesreisekostengesetz vom Bundesministerium der Finanzen im Einvernehmen mit den obersten Finanzbehörden der Länder aufgerundet auf volle Euro festgesetzt werden;...“

Verpflegungsmehraufwand

Beispiel:

A reist für eine Dienstreise nach Österreich. Gem. § 9 Abs. 4a Satz 1 kann er die Mehraufwendungen für die Verpflegung abziehen. Hierbei ist § 9 Abs. 4a Satz 5 zu beachten, da A im Ausland tätig ist.

- Für **jeden vollen Tag**, den A da ist, kann er gem. § 9 Abs. 4a Satz 3 Nr. 1 iVm. Satz 5 120 Prozent des Auslandstagegelds nach dem Bundesreisekostengesetz als Pauschbetrag geltend machen. Nach der ARVVwV 2025 beträgt das Auslandstagegeld für Österreich **41 Euro**. Davon 120 Prozent sind 49,20 Euro (aufgerundet **50 Euro**). Diesen Betrag kann A mithin für jeden vollen Tag geltend machen.
- Für die **An- und Abreisetage** gilt § 9 Abs. 4a Satz 3 Nr. 2 iVm. Satz 5. A kann nur noch 80 Prozent des jeweiligen Betrags geltend machen. Das bedeutet im konkreten Fall, dass A für die beiden An- und Abreisetage jeweils **32,80 Euro** (aufgerundet **33 Euro**) geltend machen kann.

Erste Tätigkeitsstätte bei grenzüberschreitender Arbeitnehmerentsendung

Beispiel:

A ist bei der brasilianischen M Ltda. Beschäftigt und dauerhaft in Brasilien tätig. Die M Ltda. unterhielt im Inland eine Betriebsstätte. Die M entsandte den A für einen Monat in die inländische Betriebsstätte. Hier werden konzerninterne Dienstleistungen für die deutsche Muttergesellschaft erbracht. Ein Arbeitsvertrag mit der Muttergesellschaft schloss A nicht. Für Zwecke der Entsendung schlossen A und die M Ltda. eine Entsendevereinbarung. Das Gehalt wurde allein der M Ltda. getragen. Auch die Unterkunftskosten wurden von der M Ltda. übernommen und iRd. deutschen Lohnsteuerabzugsverfahrens als steuerpflichtiger Arbeitslohn erfasst.

In seiner Einkommensteuererklärung beantragte A die erstatteten Unterkunftskosten – sie beruflich veranlassten – steuerfrei zu stellen.

- Gemäß § 3 Nr. 16 EStG sind die Vergütungen steuerfrei, die Arbeitnehmer außerhalb des öffentlichen Dienstes von ihrem Arbeitgeber zur Erstattung von Reisekosten, Umzugskosten oder Mehraufwendungen bei doppelter Haushaltsführung erhalten, soweit sie die nach § 9 EStG als Werbungskosten abziehbaren Aufwendungen nicht übersteigen.
- Zu den Werbungskosten gehören gem. § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 5a Satz 1 EStG auch notwendige Mehraufwendungen eines Arbeitnehmers für beruflich veranlasste Übernachtungen an einer Tätigkeitsstätte, die nicht erste Tätigkeitsstätte ist.

Einkommensteuergesetz (EStG)

§ 9 Werbungskosten

(4) ¹ Erste Tätigkeitsstätte ist die ortsfeste betriebliche Einrichtung des Arbeitgebers, eines verbundenen Unternehmens (§ 15 des Aktiengesetzes) oder eines vom Arbeitgeber bestimmten Dritten, der der Arbeitnehmer dauerhaft zugeordnet ist. ² Die Zuordnung im Sinne des Satzes 1 wird durch die dienst- oder arbeitsrechtlichen Festlegungen sowie die diese ausfüllenden Absprachen und Weisungen bestimmt. ³ Von einer dauerhaften Zuordnung ist insbesondere auszugehen, wenn der Arbeitnehmer unbefristet, für die Dauer des Dienstverhältnisses oder über einen Zeitraum von 48 Monaten hinaus an einer solchen Tätigkeitsstätte tätig werden soll. ⁴ Fehlt eine solche dienst- oder arbeitsrechtliche Festlegung auf eine Tätigkeitsstätte oder ist sie nicht eindeutig, ist erste Tätigkeitsstätte die betriebliche Einrichtung, an der der Arbeitnehmer dauerhaft

1. typischerweise arbeitstäglich tätig werden soll oder
2. je Arbeitswoche zwei volle Arbeitstage oder mindestens ein Drittel seiner vereinbarten regelmäßigen Arbeitszeit tätig werden soll.

⁵ Je Dienstverhältnis hat der Arbeitnehmer höchstens eine erste Tätigkeitsstätte. ⁶ Liegen die Voraussetzungen der Sätze 1 bis 4 für mehrere Tätigkeitsstätten vor, ist diejenige Tätigkeitsstätte erste Tätigkeitsstätte, die der Arbeitgeber bestimmt. ⁷ Fehlt es an dieser Bestimmung oder ist sie nicht eindeutig, ist die der Wohnung örtlich am nächsten liegende Tätigkeitsstätte die erste Tätigkeitsstätte. ⁸ Als erste Tätigkeitsstätte gilt auch eine Bildungseinrichtung, die außerhalb eines Dienstverhältnisses zum Zwecke eines Vollzeitstudiums oder einer vollzeitigen Bildungsmaßnahme aufgesucht wird; die Regelungen für Arbeitnehmer nach Absatz 1 Satz 3 Nummer 4 und 5 sowie Absatz 4a sind entsprechend anzuwenden.

Erste Tätigkeitsstätte bei grenzüberschreitender Arbeitnehmerentsendung

Niedersächsisches FG 14.5.2025 9 K 94/23, rkr., DStZ:

- Entsendet der ausländische Arbeitgeber einen Arbeitnehmer für **einen befristeten Zeitraum von nicht mehr als 48 Monaten** an seine inländische Betriebsstätte, ohne hierzu einen lokalen Arbeitsvertrag abzuschließen, begründet der Arbeitnehmer an dieser betrieblichen Einrichtung für die Dauer der Entsendung **keine erste Tätigkeitsstätte**.
- Der Rspr. des BFH (insb. BFH v. 16.12.2020, VI R 35/18, BStBl. II 2021, 525), wonach es erforderlich, aber auch ausreichend ist, dass der Arbeitnehmer am Ort der ersten Tätigkeitsstätte zumindest in geringem Umfang Tätigkeiten zu erbringen hat, die er arbeitsvertraglich schuldet und die zu dem von ihm ausgeübten Berufsbild gehören, kann nicht der Rechtssatz entnommen werden, dass während jeder noch so kurz bemessenen Auswärtstätigkeit ein geringer Tätigkeitsumfang am Ort der ersten Tätigkeitsstätte verbleiben muss.
- Die arbeitsrechtliche Festlegung auf eine Tätigkeitsstätte iSd. § 9 Abs. 4 Satz 4 EStG fehlt nur dann, wenn der Arbeitgeber von einer solchen arbeitsrechtlichen Festlegung unbewusst oder bewusst absieht. Fehlt einer vom Arbeitgeber getroffenen Zuordnungsentscheidung lediglich die Dauerhaftigkeit iSd. § 9 Abs. 4 Satz 1 bis 3 EStG, kommt eine Bestimmung der ersten Tätigkeitsstätte nach quantitativen Kriterien nicht in Betracht (entgegen BMF 25.11.2020, BStBl I 2020, 1228, Rz. 25 und 26).
- Das in § 9 Abs. 4 Satz 4 EStG enthaltene Merkmal „dauerhaft“ ist dahingehend auszulegen, dass der Arbeitnehmer „bis auf Weiteres“ oder über einen Zeitraum von 48 Monaten hinaus an der betrieblichen Einrichtung tätig werden soll.

Sonderausgaben

Sonderausgabenabzug bei Drittstaateneinkünften

- Nach § 10 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 Hs. 1 EStG sind Vorsorgeaufwendungen nicht abzugsfähig, wenn sie in unmittelbarem wirtschaftlichem Zusammenhang mit steuerfreien Einnahmen stehen (Ausnahme nur bei EU-/EWR-Staaten nach Hs. 2).

BFH v. 14.12.2022 | R 17/19 BFHE 279, 169:

Der Kläger war 2016 vorübergehend als Arbeitnehmer in China tätig. Er blieb in Deutschland durchgehend unbeschränkt einkommensteuerpflichtig. Sein Arbeitslohn entfiel im Streitjahr zu 87,72% auf Tätigkeiten in China und zu 12,28% auf Tätigkeiten in Deutschland. Soweit der Lohn auf die Tätigkeit in China entfiel, blieb er im Inland nach Art. 15 Abs. 1 DBA-China unter Progressionsvorbehalt steuerfrei.

Der Kläger erklärte seine Beiträge zur inländischen gesetzlichen Rentenversicherung und Arbeitslosenversicherung als Sonderausgaben. Nach Auffassung des FA seien nur 12,28 % der geleisteten Beiträge als Sonderausgaben abziehbar.

Sonderausgabenabzug bei Drittstaateneinkünften

- Eine Verletzung von Verfassungsrecht liege nicht vor (zur Arbeitslosenversicherung bereits BFH v. 23.1.2013, X R 32/08, BStBl II 2013, S. 423). Auch der Ausschluss des Sonderausgabenabzugs für Rentenversicherungsbeiträge sei mit verfassungsrechtlichen Vorgaben vereinbar:
 - Das objektive Nettoprinzip sei nicht berührt.
 - Kein Verstoß gegen den allgemeinen Gleichheitssatz. Eine Doppelbesteuerung drohe in der Ansparphase nicht.
 - Das subjektive Nettoprinzip sei nicht berührt. Die Steuerfreistellung der Einnahmen bewirke bereits, dass die Vorsorgeaufwendungen aus im Inland nicht versteuertem Einkommen geleistet werden können. Eines zusätzlichen Sonderausgabenabzugs bedürfe es nicht.
 - Kein Verstoß gegen das Folgerichtigkeitsgebot.

Praxishinweise

Praxishinweise

- Im Vorfeld: Klare vertragliche Regelungen über Vergütungsbestandteile treffen.
- Transparenter Umgang mit Finanzbehörden beider Staaten!
- Nachweis über Besteuerung im anderen Staat bzw. Verzicht sammeln!
- Keine Übernahme ausländische Aufteilungs- und Besteuerungsgrundsätze ohne vollständige Offenlegung des Sachverhalts.
- Ausländische Verfahrensabläufe beachten.
- Offenhalten der Verfahren bis zur einheitlichen Festsetzung in beiden Staaten!
- Frist für Verständigungsverfahren beachten!
- Dokumentieren, Dokumentieren, Dokumentieren!



Dr. Eugen Mehlhaf
Partner

**Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht,
Steuerberater**

STRECK MACK SCHWEDHELM
Rechtsanwälte Partnerschaft mbB
Kurfürstendamm 59
10707 Berlin
Tel.: 030/893844-0
berlin@streck.net

Newsletter



LinkedIn



Instagram



Azur



Spotify



Apple Podcasts



YouTube



KÖLN

Wilhelm-Schlombs-Allee 7-11

50858 Köln

T +49 221 4929 29-0

F +49 221 4929 29-9

koeln@streck.net

BERLIN

Kurfürstendamm 59

10707 Berlin

T +49 30 8938 44-0

F +49 30 89 38 44-9

berlin@streck.net

MÜNCHEN

Seitzstraße 8e

80538 München

T +49 89 9042 2270-0

F +49 89 9042 2270-9

muenchen@streck.net