Änderungen durch das Jahressteuergesetz 2024 für beschränkt steuerpflichtige Arbeitnehmer

Risiken und Nebenwirkungen für die Praxis

Jörg Holthaus*

Mit dem Jahressteuergesetz 2024[1] wurden gleich drei Bereiche für beschränkt steuerpflichtige Arbeitnehmer überarbeitet. In § 49 Abs. 1 Nr. 4 Buchst. f EStG werden inländische Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit über die bisherigen Tatbestände hinaus auch dann angenommen, wenn sich der im Ausland ansässige Arbeitnehmer in einer Freistellungsphase vor Beendigung seines Arbeitsverhältnisses befindet und weiterhin Arbeitslohn für eine früher im Inland ausgeübte oder verwertete Tätigkeit erhält. Flankierend hierzu überschreibt § 50d Abs. 15 EStG abweichende DBA-Regelungen. § 50d Abs. 7 EStG erfasst auch ausdrücklich unbeschränkt steuerpflichtige Arbeitnehmer. Zudem führt nun jede unmittelbare und mittelbare Zahlung aus öffentlichen Kassen zu einem deutschen Besteuerungsrecht. Da durch diese Ausweitung eine doppelte Besteuerung von beschränkt steuerpflichtigen Arbeitnehmern in Deutschland entstehen kann, wurde flankierend eine zusätzliche Veranlagungsmöglichkeit in § 50 Abs. 2 Satz 2 Nr. 4 Buchst. e EStG geschaffen, wenn die Anrechnung einer ausländischen Lohnsteuer nach § 50d Abs. 7 EStG n. F. vorgesehen ist. Schließlich wurde das Veranlagungswahlrecht für beschränkt steuerpflichtige EU-/EWR-Arbeitnehmer nach § 50 Abs. 2 Nr. 4 Buchst. b EStG für alle noch offenen Veranlagungen über den neu eingeführten § 50 Abs. 2 Satz 8 EStG auf bestimmte Fälle mit Bezug zur Schweiz ausgedehnt.

Kernaussagen

- Ab dem 1.1.2025 werden Löhne für beschränkt steuerpflichtige Arbeitnehmer als inländische Einkünfte steuerpflichtig, auch wenn sie in einer Freistellungsphase gezahlt werden, in der sich der Betroffene nicht im Inland aufhält.
- Durch die Neufassung des § 50d Abs. 7 EStG wird ab dem 1.1.2025 der Anwendungsbereich von § 49 Abs. 1 Nr. 4 Buchst. b EStG deutlich über die bisherigen Inhalte hinaus auf jeden Lohn, der unmittelbar oder mittelbar aus öffentlichen Kassen stammt, unabhängig von einer Mindestquote, ausgedehnt. Mit dem neuen § 50d Abs. 15 EStG setzt sich der deutsche Gesetzgeber ab dem 1.1.2025 über alle Arbeitnehmerartikel der DBA in Bezug auf Löhne in einer Freistellungsphase hinweg (Treaty Override).
- Nach § 50 Abs. 2 Satz 8 EStG können auch EU-/EWR-Arbeitnehmer mit Wohnsitz in der Schweiz sowie bestimmte schweizerische Staatsbürger einen Antrag auf Veranlagung nach § 50 Abs. 2 Satz 2 Nr. 4 Buchst. b EStG stellen.

* Dipl.-Finanzwirt Jörg Holthaus ist als Dozent an der Hochschule für Finanzen des Landes NRW in Nordkirchen. Dieser Aufsatz ist nicht in dienstlicher Funktion verfasst und spiegelt die persönliche Meinung des Autors wider.

1 JStG 2024 v. 2.12.2024 (BGBl 2024 I Nr. 387).

I. Arbeitnehmereinkünfte in den DBA

1. Tätigkeitsprinzip

Grundsätzliche Besteuerung der Arbeitnehmer im Tätigkeitsstaat

Einkünfte aus unselbständiger Arbeit sind nach § 49 Abs. 1 Nr. 4 Buchst. a EStG inländisch und beim Vorliegen eines inländischen Arbeitgebers i. S. von § 38 EStG auch lohnsteuerpflichtig, wenn die Tätigkeit im Inland ausgeübt wird. Die physische Präsenz im „anderen" Staat ist auch in den DBA (Art. 15 Abs. 1 OECD-MA 2017) das entscheidende Zuordnungskriterium für ein Quellensteuerrecht. Tätigkeitsstaat ist der Staat, in dem die Tätigkeit durch körperliche Anwesenheit ausgeübt wird. Erledigt ein Arbeitnehmer einen Teil seiner Arbeiten im Homeoffice, also von seinem Wohnsitzstaat aus für seinen Arbeitgeber im anderen Staat, hat insoweit grds. nur der Wohnsitzstaat das Besteuerungsrecht, da die Tätigkeit ja dann nicht im anderen Staat ausgeübt wird.[2]

Homeoffice führt zur Aufsplittung des Besteuerungsrechts

Die bloße Verwertung (Arbeitsergebnis wird dem Arbeitgeber zugeführt) einer unselbständigen Arbeit im anderen Staat begründet (abweichend von § 49 Abs. 1 Nr. 4 EStG) regelmäßig noch kein Besteuerungsrecht. Daher führen Homeofficetätigkeiten für Arbeitgeber in einem anderen Staat regelmäßig dazu, dass die Tage des Homeoffice ausschließlich im Ansässigkeitsstaat des Arbeitnehmers besteuert werden dürfen. Nur die Tage, die der Arbeitnehmer physisch in der Arbeitsstätte seines Arbeitgebers im anderen Staat verbringt, dürfen im anderen Staat besteuert werden. Wenn ein beschränkt steuerpflichtiger Arbeitnehmer nur einen Teil seiner Arbeitstage in den Räumlichkeiten seines in Deutschland ansässigen Arbeitgebers verbringt und auch von zuhause aus (im Ausland) für seinen deutschen Arbeitgeber arbeitet, kommt es zu einem **aufgesplitteten Besteuerungsrecht**.

Nur DBA Luxemburg entlastet einige Homeoffice-Fälle

Lediglich das DBA Luxemburg enthält spezielle Bagatellgrenzen für Homeoffice-Tage, die in einzelnen Fällen diese Zersplitterung verhindern können.[3] Nach den meisten DBA können Löhne, die nicht für eine aktive Tätigkeit gezahlt werden, nach den Artikeln für Ruhegehälter (Art. 18 OECD-MA 2017) nur im Ansässigkeitsstaat des Arbeitnehmers besteuert werden.

Ungewollte Nichtbesteuerung aus deutscher Sicht

Diese Wirkungen von Art. 15 Abs. 1 und Art. 18 OECD-MA 2017 waren dem deutschen Gesetzgeber schon lange ein Dorn im Auge, konnten doch Arbeitnehmer mit Wohnsitz in einem anderen DBA-Staat, die jahrelang in Deutschland gearbeitet haben, dem deutschen Fiskus entkommen, wenn sie Abfindungen oder Löhne in einer Freistellungsphase vor Renteneintritt erhalten haben. Im Einzelfall konnte sogar ein Wegzug aus Deutschland nach Beendigung der aktiven Tätigkeit in Deutschland zum Verlust des deutschen Besteuerungsrechts führen.

a) Überschreibung der DBA in Bezug auf Abfindungen

Verständigungsvereinbarungen zu Abfindungen wurden vom BFH verworfen

Abfindungen für frühere Dienstleistungen dürfen nach dem DBA regelmäßig nur im aktuellen Ansässigkeitsstaat besteuert werden (Art. 15 Abs. 1 OECD-MA 2017). Abkommensüberschreibende Verständigungsvereinbarungen zur DBA-rechtlichen Absicherung dieses Besteuerungsrechts für Deutschland als Quellenstaat wurden (fußend auf

---

[2] Vgl. Höppner/Steinhauser, SWI 2020 S. 157.

[3] Die am 26.3.2011 getroffene Verständigungsvereinbarung zum alten DBA Luxemburg 1958 galt nach ihrem Absatz 4 auch für das aktuell anzuwendende DBA Luxemburg 2012. Hiernach galten bis zu 19 Arbeitstage, die ein in dem einen Staat ansässiger Arbeitnehmer mit Arbeitgebern im anderen Staat in seinem Wohnsitzstaat oder einem Drittstaat zur Arbeitsausübung verbracht hat, als noch im anderen Staat ausgeübt. Ab dem VZ 2024 gilt nach dem Änderungsprotokoll zum DBA Luxemburg allerdings der neu geschaffene Art. 14 Abs. 1a DBA Luxemburg. Hiernach dürfen bis zu 35 Arbeitstage, die im Wohnsitzstaat oder in Drittstaaten verbracht werden, im Ansässigkeitsstaat des Arbeitgebers besteuert werden. Ebenfalls ab dem 1.1.2024 wurde § 49 Abs. 1 Nr. 4 Buchst. a EStG durch das Wachstumschancengesetz v. 27.3.2024 (BGBl 2024 I Nr. 108) dahingehend erweitert, dass bei beschränkt steuerpflichtigen Arbeitnehmern auch dann inländische Einkünfte vorliegen, wenn ein DBA ein Quellensteuerrecht an Deutschland vergibt (obwohl die Tätigkeit nicht in Deutschland ausgeübt wird).

§ 2 Abs. 2 AO) mit Belgien,[4] Großbritannien,[5] Luxemburg,[6] Österreich,[7] den Niederlanden[8] und der Schweiz[9] getroffen. Da der BFH die Wirkung der Vereinbarung verworfen hat,[10] hatte das BMF die Anwendung ausgesetzt.[11]

Überschreibung der DBA in § 50d Abs. 12 EStG

Mit dem Gesetz zur Umsetzung der Änderungen der EU-Amtshilferichtlinie und von weiteren Maßnahmen gegen Gewinnkürzungen und -verlagerungen[12] wurde eine nationale Überschreibung aller DBA in Bezug auf Abfindungen in § 50d Abs. 12 EStG kreiert. Seit 2017 können Abfindungen somit unabhängig von einer konkreten Vereinbarung mit dem anderen DBA-Staat in Deutschland besteuert werden.

Wurden vor dem 31.12.2017 Abfindungen ausgezahlt, denen eine Abfindungsvereinbarung zugrunde liegt, die nach dem 1.1.2016 und vor dem 12.10.2016 geschlossen wurde, könnte eine unzulässige Rückwirkung vorliegen.[13]

Wechselseitige Geltung auch im anderen Staat

Die Überschreibung der DBA in Bezug auf Abfindungen wirkt grds. auch für den umgekehrten Fall zugunsten der anderen DBA-Staaten, wenn ein Arbeitnehmer von seinem bisherigen Tätigkeitsstaat nach Deutschland umzieht. Seit 2017 können daher Abfindungen von in Deutschland unbeschränkt Steuerpflichtigen nach einem DBA steuerfrei sein, wenn die Abfindung durch eine Tätigkeit in einem anderen DBA-Staat „erdient" wurde. Hierbei sind allerdings die Rückfallklauseln einiger DBA bei Nichtbesteuerung im anderen Staat sowie die Rückfallklausel des § 50d Abs. 8 EStG zu beachten.

Einige DBA, wie das DBA Frankreich, enthalten eigene Regelungen, die für Abfindungen einschlägig sind, die durch § 50d Abs. 12 EStG nicht verdrängt werden. Zudem sollen nach Satz 3 konkrete Rechtsverordnungen, die auf § 2 Abs. 2 Satz 1 AO fußen, sowie § 50d Abs. 9 Satz 1 Nr. 1 EStG unabhängig von Absatz 12 angewendet werden dürfen. Hierdurch wird die Begünstigung anderer DBA-Staaten zurückgeschraubt, wenn der andere Staat das DBA abweichend von Deutschland so interpretiert, dass er bei einer Abfindung, die durch Tätigkeiten in seinem Hoheitsgebiet erarbeitet wurde, nach Wegzug kein Besteuerungsrecht mehr annimmt.

Anwendung auch im Inbound-Fall (str.)

Nach dem Wortlaut ist § 50d Abs. 12 EStG auch für Inbound-Fälle anwendbar. Wäre ein in einem DBA-Staat ansässiger Arbeitnehmer z. B. während seiner zwanzigjährigen Tätigkeit für seinen ausländischen Arbeitgeber für insgesamt zehn Jahre an eine deutsche Tochtergesellschaft (wirtschaftlicher Arbeitgeber) entsandt worden und erhielte nun im Ausland eine Abfindung, würden 50 % der Abfindungszahlung inländische Einkünfte nach § 49 Abs. 1 Nr. 4 Buchst. d EStG darstellen. Nach § 50d Abs. 12 EStG dürften diese inländischen Einkünfte auch bei abweichender DBA-Regelung in Deutschland besteuert werden.[14]

b) Überschreiben der DBA für Löhne in einer Freistellungsphase ab 2025

Treaty Override für Freistellungsphase ab 2025

Im Einklang mit dem in § 49 Abs. 1 Nr. 4 Buchst. f EStG[15] ab 2025 eingeführten Tatbestand der inländischen Einkünfte eines Arbeitnehmers in einer Freistellungsphase vor Beendigung seines Arbeitsverhältnisses überschreibt der zeitgleich eingeführte § 50d

---

[4] KonsVerBELV v. 20.12.2010 (BGBl 2010 I S. 2137), geändert durch Verordnung v. 11.12.2012 (BGBl 2012 I S. 2641).
[5] KonsVerGBRV v. 9.7.2012 (BGBl 2012 I S. 1483).
[6] KonsVerLUXV v. 9.12.2012 (BGBl 2012 I S. 1484).
[7] KonsVerAUTV v. 20.12.2010 (BGBl 2010 I S. 2185).
[8] KonsVerNLDV v. 20.12.2010 (BGBl 2010 I S. 2183).
[9] KonsVerCHEV v. 20.12.2010 (BGBl 2010 I S. 2187).
[10] BFH, Urteil v. 10.6.2015 - I R 79/13 NWB BAAAF-04542; hierzu Anger, IStR 2016 S. 57.
[11] BMF, Schreiben v. 31.3.2016 - IV B 2 - S 1304/09/10004 NWB GAAAF-73847.
[12] EU-Amtshilfeumsetzungsgesetz v. 20.12.2026 (BGBl 2016 I S. 3000).
[13] Vgl. König/Teichert, BB 2016 S. 3105.
[14] Anderer Ansicht Kraft/Muscheites, DStR 2019 S. 544.
[15] Vgl. Art. 3 Nr. 20 Buchst. b JStG 2024.

Abs. 15 EStG[16] die Zuordnungsregelungen einschlägiger DBA – insbesondere die Voraussetzung aus Art. 15 Abs. 1 OECD-MA 2017, dass die Tätigkeit im Quellenstaat physisch ausgeübt werden muss – durch die Fiktion der Tätigkeit im Inland. Nur, wenn konkrete Regelungen zur Behandlung von Lohn in einer Freistellungsphase in einem DBA getroffen wurden, sind diese anzuwenden.

Beispiel 1: B mit Wohnsitz in Kelmis (Belgien) hat 40 Jahre lang für seinen Arbeitgeber in Aachen (Deutschland) gearbeitet. Er ist dafür arbeitstäglich in den Betrieb des Arbeitgebers nach Deutschland gependelt. Seit dem 1.1.2025 befindet er sich in einer Freistellungsphase und bekommt weiterhin bis zum 30.6.2025 ein monatliches Gehalt von 2.500 € von seinem Arbeitgeber ausbezahlt. Ab dem 1.7.2025 erhält er voraussichtlich eine Rente aus der deutschen Rentenversicherung.
Lösung: Die monatlichen Lohnzahlungen von 2.500 € von Januar bis Juni 2025 sind nach § 49 Abs. 1 Nr. 4 Buchst. e EStG inländische Einkünfte. Nach § 38 Abs. 1 Nr. 1 EStG unterliegen diese Einkünfte dem Lohnsteuerabzug. Nach Art. 15 Abs. 1 DBA Belgien können diese Einkünfte nur im Wohnsitzstaat Belgien besteuert werden, da im Jahr 2025 keine Tätigkeit in Deutschland ausgeübt wird. Auch Art. 18 DBA Belgien räumt Deutschland kein Quellensteuerrecht ein, da Ruhegehälter nur im Ansässigkeitsstaat des Steuerpflichtigen besteuert werden dürfen.
Lediglich die Rente aus der deutschen Rentenversicherung darf nach Art. 19 Abs. 3 DBA Belgien in Deutschland besteuert werden.
Nach § 50d Abs. 15 EStG gilt der 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. Durch diese Fiktion erhält Deutschland hier ein Quellensteuerrecht i. S. von Art. 15 Abs. 1 DBA Belgien, da insoweit die Tätigkeit als in Deutschland ausgeübt angenommen wird. § 50d Abs. 15 EStG setzt sich als Treaty Override über das DBA Belgien hinweg.

Ungenaue Ausnahme zum Treaty Override

Meines Erachtens ist § 50d Abs. 15 Satz 2 EStG auslegungspflichtig, der lautet: „Dies gilt nicht, soweit das Abkommen in einer gesonderten, ausdrücklich solchen Arbeitslohn betreffenden Vorschrift eine abweichende Regelung trifft." Fraglich ist insoweit, welche Regelungen aus den DBA hier betroffen sind.

Anwendung des § 50d Abs. 15 EStG auf das DBA Niederlande fraglich

Zum Beispiel wird in Art. 17 Abs. 2 DBA Niederlande dem Quellenstaat ein Quellensteuerrecht an Ruhegehältern und Renten eingeräumt, wenn die Summe der Bezüge im Kalenderjahr 15.000 € übersteigt. Hierdurch wird ein Quellensteuerrecht ausgeschlossen, wenn die Bezüge niedriger sind. Unter diese Regelung würden auch Bezüge in einer Freistellungsphase fallen. Allerdings ist die Freistellungsphase **nicht explizit im DBA-Text** angesprochen.

Fraglich ist nun, ob Lohnzahlungen eines deutschen Arbeitgebers an einen in den Niederlanden ansässigen Arbeitnehmer in einer Freistellungsphase dem deutschen Besteuerungsrecht unterliegen, wenn sie im Kalenderjahr unter 15.000 € betragen. Meines Erachtens dürfen solche Beträge nach § 50d Abs. 15 Satz 2 EStG nicht in Deutschland besteuert werden, da mit den Niederlanden eine eindeutige Quellensteuerregelung getroffen wurde.

Beispiel 2: N mit Wohnsitz in Enschede (Niederlande) hat 40 Jahre lang für seinen Arbeitgeber in Gronau (Deutschland) gearbeitet. Er ist dafür arbeitstäglich in den Betrieb des Arbeitgebers nach Deutschland gependelt. Ab dem 1.8.2025 befindet

[16] Vgl. Art. 3 Nr. 23 JStG 2024.

er sich in einer Freistellungsphase. Doch bis zum 31.12.2025 bekommt N weiterhin ein monatliches Gehalt von 2.500 € von seinem Arbeitgeber ausbezahlt. Ab dem 1.1.2026 erhält er voraussichtlich Rente aus der deutschen Rentenversicherung.

Lösung: Die monatlichen Lohnzahlungen von 2.500 € von August bis Dezember 2025 sind nach § 49 Abs. 1 Nr. 4 Buchst. e EStG inländische Einkünfte. Nach Art. 14 Abs. 1 DBA Niederlande können diese Einkünfte nur im Wohnsitzstaat Niederlande besteuert werden, da insoweit keine Tätigkeit in Deutschland ausgeübt wird. Nach Art. 17 Abs. 2 DBA Niederlande hätte Deutschland jedoch ein ausdrückliches Quellensteuerrecht, wenn die Bezüge im Jahr 2025 insgesamt über 15.000 € betrügen. Da N lediglich 12.500 € Bruttolohn als Ruhegehalt erhält, ist ein deutsches Besteuerungsrecht ausdrücklich ausgeschlossen.

Nach § 50d Abs. 15 Satz 1 EStG gilt zwar grds. der Arbeitslohn, der für Zeiten einer widerruflichen oder unwiderruflichen Arbeitsfreistellung im Zusammenhang mit der Beendigung des Arbeitsverhältnisses gezahlt wird, für Zwecke der Anwendung eines Abkommens zur Vermeidung der Doppelbesteuerung als Vergütung, die für die Ausübung einer Tätigkeit in dem Staat gewährt wird, in dem die Tätigkeit ohne die Freistellung ausgeübt worden wäre. Jedoch verbietet m. E. § 50d Abs. 15 Satz 2 EStG diese Überschreibung des DBA Niederlande, da eine eindeutige Quellensteuerregelung im DBA Niederlande enthalten ist.

Eine Klarstellung vonseiten der Finanzverwaltung wäre hier mehr als wünschenswert, zumal sich die Gesetzesbegründung zu dieser Frage ausschweigt.[17]

c) Kritische Analyse der aktuellen Änderungen

Sowohl die Ausweitung der inländischen Einkünfte in § 49 Abs. 1 Nr. 4 EStG als auch die DBA-Überschreibungen in § 50d Abs. 12 und 15 EStG verdienen eine kritische Würdigung, da sie die Anwendung des Steuerrechts verkomplizieren und den Gesetzestext weiter verlängern. Hier erfolgte kein Bürokratieabbau, sondern -aufbau.

aa) Ausdehnung der inländischen Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit

Viele konkretisierende Buchstaben im Gesetz statt einfacher Definitionen

Die Ausweitung der inländischen Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit in § 49 Abs. 1 Nr. 4 EStG ist eine rein unilaterale Maßnahme und liegt daher im alleinigen Gutdünken des deutschen Gesetzgebers. Dass dieser, nachdem er in § 49 Abs. 1 Nr. 4 Buchst. a EStG das Ausübungsprinzip manifestiert hat, mit jedem neuen Unterbuchstaben Ersatztatbestände einführt, ist rechtsstaatlich zwar unbedenklich, aber für den Rechtsanwender kompliziert.

Insbesondere der neue Unterbuchstabe f nähert die Zahlungen privater Arbeitgeber an das Schuldnerprinzip aus den Buchstaben b (öffentliche Kassen), c (Geschäftsführer, Prokuristen und Vorstandsmitglieder) bzw. e (Bordpersonal von internationalen Luftfahrtunternehmen) an. Da sich Abgrenzungsfragen bei all diesen Buchstaben auftun, wäre es wesentlich einfacher, wenn der Gesetzgeber neben dem Ausübungsprinzip das Schuldnerprinzip ohne weitere Einschränkungen einführen würde.

Inländische Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit wären schlicht dann inländisch, wenn die Tätigkeit im Inland ausgeübt oder verwertet würde oder wenn der Schuldner des Lohns im Inland ansässig wäre. Damit würden sich auch viele Diskussionen zur Anwendung der Buchstaben c und e sowie die jüngste Ergänzung[18] innerhalb des Buchstaben a erledigen, da alle drei Sonderreglungen mit dieser einen Formulierung überflüssig würden.

---

[17] Vgl. Gesetzentwurf zum JStG 2024 in BT-Drucks. 20/12780 S. 130.

[18] Ab dem 1.1.2024 wurde § 49 Abs. 1 Nr. 4 Buchst. a EStG durch das Wachstumschancengesetz v. 27.3.2024 (BGBl 2024 I Nr. 108) dahingehend erweitert, dass bei beschränkt steuerpflichtigen Arbeitnehmern auch dann inländische Einkünfte vorliegen, wenn ein DBA ein Quellensteuerrecht an Deutschland vergibt (obwohl die Tätigkeit nicht in Deutschland ausgeübt wird).

bb) Überschreibung der DBA in Bezug auf Abfindungen und Lohn in der Freistellungsphase

Treaty Override ist nicht verfassungswidrig

Die Überschreibung von DBA durch das Einkommensteuergesetz ist verfassungsmäßig möglich.[19] Fraglich ist nur, ob es im Einzelfall sinnvoll und praktikabel ist.

Es mag für die Anwendung des § 50d Abs. 12 EStG viele gute Gründe geben; dies sieht bei der Praktikabilität von § 50d Abs. 15 EStG schon anders aus. Hier geht es um laufende Zahlungen vor Renteneintritt, die eindeutig nach den meisten DBA dem Ansässigkeitsstaat des Arbeitnehmers zugewiesen werden. Durch die Überschreibung dieser Zuordnungsregelung der DBA erhebt Deutschland im Ergebnis eine Quellensteuer bei beschränkt steuerpflichtigen Arbeitnehmern, die vom Ansässigkeitsstaat regelmäßig nicht angerechnet wird.

Doch typisch ist in diesen Fällen die Doppelbesteuerung, die auch nicht vom Ansässigkeitsstaat vermieden wird

Angerechnet wird nach den einschlägigen Methodenartikeln nur eine solche Quellensteuer aus Deutschland, die nach einem der Quellenartikel des DBA in Deutschland als Quellenstaat erhoben werden darf. Da § 50d Abs. 15 EStG aber gerade dann einsetzt, wenn kein ausdrückliches Quellensteuerrecht für Deutschland nach dem DBA gegeben ist, entsteht eine doppelte Besteuerung, die vom Ansässigkeitsstaat nicht vermieden wird.

Deutschland zwingt damit den im Ausland ansässigen Arbeitnehmer in ein internationales Verständigungsverfahren. Daher sollten solche weitreichenden Regelungen besser mit dem jeweiligen Partnerstaat erörtert und im DBA geregelt werden.

Fehlende Klarstellung zur Reichweite des § 50d Abs. 15 Satz 2 EStG

Meines Erachtens sehr unglücklich ist die Formulierung in § 50d Abs. 15 Satz 2 EStG. Wie oben gezeigt, ist nicht klar, wann eine Regelung in einem DBA so konkret ist, dass ein Überschreiben nach § 50d Abs. 15 Satz 1 EStG ausgehebelt wird. Muss das Wort „Freistellungsphase" wörtlich im DBA als Tatbestandsmerkmal auftauchen? Oder reicht eine konkrete Quellensteuerregelung wie in Art. 17 Abs. 2 DBA Niederlande?

Viele neuere deutsche DBA haben einen eigenen Artikel für Ruhegehälter und Renten geschaffen,[20] in dem ein Quellensteuerrecht an Renten aus der Sozialversicherung und teilweise auch an Renten aus ehemals begünstigten Beiträgen[21] eingeräumt wird. Da diese Artikel auch einschlägig für Arbeitslohn in der Freistellungsphase sind, aber ausdrücklich nur für die Sozialversicherungsrente ein deutsches Quellensteuerrecht einräumen, ist auch hier fraglich, ob die Voraussetzungen für § 50d Abs. 15 Satz 2 EStG erfüllt sind und diese DBA somit nicht überschrieben werden.

2. Kassenstaatsprinzip

Inländische Einkünfte auch bei mittelbarer Zahlung aus öffentlichen Kassen

Nach § 49 Abs. 1 Nr. 4 Buchst. b EStG ist Arbeitslohn für eine aktive oder frühere Tätigkeit aus einer öffentlichen Kasse immer inländisch (§ 49 Abs. 1 Nr. 4 Buchst. b EStG), egal welche Staatsangehörigkeit der Steuerausländer hat und ob er jemals im Inland war. Zu den inländischen Kassen gehören auch die Kassen des Bundeseisenbahnvermögens und der Deutschen Bundesbank. Nach dieser Regelung muss bei Zahlungen aus öffentlichen Kassen kein eigenständiger Zahlungsanspruch gegenüber einer inländischen öffentlichen Kasse bestehen.

Aufgrund des BFH-Urteils v. 28.3.2018[22] und des hierzu ergangenen BMF-Schreibens[23] wurde der Anwendungsbereich des Kassenstaatsprinzips faktisch erweitert. Als öffentliche Kasse zählt nunmehr jede Institution, die der Dienstaufsicht und Prüfung

---

[19] Vgl. BVerfG, Beschluss v. 15.12.2015 - 2 BvL 1/12 NWB YAAAF-66859.

[20] Vgl. z. B. Art. 17 DBA Armenien, Art. 17 DBA Australien, Art. 17 DBA Bulgarien, Art. 18 DBA China, Art. 18 DBA Dänemark, Art. 17 DBA Finnland, Art. 17 DBA Großbritannien, Art. 17 DBA Irland, Art. 17 DBA Israel, Art. 18 DBA Kroatien, Art. 17 DBA Luxemburg, Art. 17 DBA Niederlande, Art. 18 DBA Österreich, Art. 17 DBA Spanien, Art. 18 DBA Türkei.

[21] So z. B. das DBA Großbritannien, das DBA Irland, das DBA Luxemburg und das DBA Spanien.

[22] BFH, Urteil v. 28.3.2018 - I R 42/16 NWB WAAAG-92298.

[23] Vgl. BMF, Schreiben v. 13.11.2019 - IV C 5 - S 2300/19/100009 :003 NWB JAAAH-34989.

ihres Finanzgebarens durch die öffentliche Hand unterliegt, z. B. die Deutsche Gesellschaft für Internationale Zusammenarbeit (GIZ), der Deutsche Akademische Austauschdienst (DAAD) oder das Goethe-Institut. Betroffen sind nicht nur unmittelbar Angestellte dieser Institutionen, sondern auch im Ausland tätige Arbeitnehmer, die lediglich einen Gehaltszuschuss von diesen Institutionen beziehen.

Begrenzung der Erweiterung bei reinem Auslandsbezug des Beschäftigten

Erhält ein in- oder ausländischer Arbeitgeber konkrete Zuschüsse einer als öffentliche Kasse anzusehenden Institution für einen konkret benannten Arbeitnehmer für dessen Auslandseinsatz, erzielt dieser Arbeitnehmer insoweit ebenfalls inländische Einkünfte i. S. von § 49 Abs. 1 Nr. 4 Buchst. b EStG. Um ein Ausufern der beschränkten Steuerpflicht auf im Ausland dauerhaft ansässige Arbeitnehmer ohne Abkommensschutz zu vermeiden, wurde der Anwendungsbereich von § 49 Abs. 1 Nr. 4 Buchst. b EStG durch Gesetz[24] ab dem Veranlagungszeitraum 2020 dahingehend begrenzt, dass keine inländischen Einkünfte trotz mittelbarer oder unmittelbarer Zahlung aus einer öffentlichen Kasse vorliegen sollen, wenn beschränkt Steuerpflichtige weder vor dem aktuellen noch dem davorliegenden Arbeitsverhältnis im Inland ansässig waren und nicht in den Anwendungsbereich eines DBA fallen.

Sollten beschränkt Steuerpflichtige, die in einem Nicht-DBA-Staat ansässig sind, nachweislich doppelt besteuert werden, soll nach dem BMF ein Erlass der deutschen beschränkten Einkommensteuer in Höhe der zusätzlichen ausländischen Steuer nach § 227 AO erfolgen.[25]

3. Überschreiben der DBA-Beschränkungen für den öffentlichen Dienst

Überschreiben bei DBA ohne Entwicklungshelferklausel

Dieser äußerst weitreichende deutsche Steueranspruch, wird durch den Artikel „Öffentlicher Dienst" (Art. 19 OECD-MA 2017) der meisten deutschen DBA eingegrenzt.

Einige deutsche DBA[26] enthalten jedoch im Artikel „Öffentlicher Dienst" eine sog. Entwicklungshelferklausel. Hiernach können Vergütungen, die im Rahmen eines Entwicklungshilfeprogramms u. a. eines Vertragsstaates aus Mitteln, die ausschließlich von diesem Staat bereitgestellt werden, an Fachkräfte oder freiwillige Helfer gezahlt werden, nur in diesem Staat besteuert werden. Dem Ausschließlichkeitserfordernis ist laut BFH auch dann genügt, wenn die Bereitstellung der Mittel sich nur auf einen Teil einer Gesamtvergütung bezieht, der im Rahmen eines konkreten Entwicklungshilfeprojekts gezahlt wird,[27] während andere Projekte aus Mitteln des anderen Vertragsstaates oder dritter Zuschussgeber finanziert werden (sog. vertikale Segmentierung). Es ist auch weder erforderlich, dass der zahlende Vertragsstaat Vergütungsschuldner oder Dienstherr des Entwicklungshelfers ist, noch dass er das Entwicklungshilfeprogramm initiiert hat oder er Träger des Programms ist.[28] Typische Anwendungsfälle sind integrierte Fachkräfte, die vom Centrum für internationale Migration und Entwicklung (CIM) beauftragt werden, oder Entwicklungshelfer, die von der GIZ in das Ausland geschickt werden.[29]

---

[24] Gesetz zur weiteren steuerlichen Förderung der Elektromobilität und zur Änderung weiterer steuerlicher Vorschriften v. 12.12.2019 (BGBl 2019 I S. 2451).

[25] Vgl. BMF, Schreiben v. 13.11.2019 - IV C 5 - S 2300/19/100009:003 NWB JAAAH-34989, Rz. 17; hierzu kritisch Holthaus, IStR 2020 S. 341.

[26] Zum Beispiel die DBA mit Albanien, Algerien, Armenien, Aserbaidschan, Bangladesch, Belarus, Bolivien, Bulgarien, Costa Rica, Ecuador, der Elfenbeinküste, Georgien, Ghana, Indien, Indonesien, Jamaika, Kasachstan, Kirgisien, Korea, Kroatien, Kuwait, Malaysia, Malta, Mexiko, der Mongolei, Namibia, Pakistan, den Philippinen, Rumänien, Sambia, Simbabwe, Singapur, Slowenien, Sri Lanka, Syrien, Tadschikistan, Trinidad und Tobago, Tunesien, Turkmenistan, Ungarn, Uruguay, Venezuela, Vietnam und Zypern.

[27] BFH, Urteil v. 7.7.2015 - I R 42/13 NWB RAAAF-07655.

[28] Vgl. auch BMF, Schreiben v. 13.11.2019 - IV C 5 - S 2300/19/100009 :003 NWB JAAAH-34989.

[29] Vgl. auch OFD Nordrhein-Westfalen, Vfg. v. 29.10.2014 - S 1301 - St 152 (03/2008) / S 2293 - St 152 (01/2008), zuletzt aktualisiert am 1.3.2016 zur Definition der inländischen Einkünfte in § 49 Abs. 1 Nr. 4 Buchst. b EStG, Anwendung der Kassenstaatsklausel und des Auslandstätigkeitserlasses bei Fachkräften der Entwicklungszusammenarbeit.

Die GIZ hat zusammen mit der Zentralstelle für Arbeitsvermittlung der Bundesagentur für Arbeit (einer Körperschaft des öffentlichen Rechts) die Arbeitsgemeinschaft CIM gegründet. Das CIM vermittelt im Rahmen des Programms „integrierte Fachkraft" deutsche und europäische Fach- und Führungskräfte in Entwicklungsländer (auch Rumänien, Bulgarien etc.). Wird ein konkretes Projekt von einer inländischen und ausländischen Stelle gefördert, ist die Entwicklungshelferklausel nicht anteilig anwendbar (keine sog. horizontale Segmentierung).[30]

Bis 2024 war überwiegende Förderung aus Deutschland nötig

Mit § 50d Abs. 7 EStG erweitert der Gesetzgeber die Anwendung der Kassenstaatsregelung der DBA **bis zum Veranlagungszeitraum 2024** auch auf solche Fälle, in denen das Dienstverhältnis nicht unmittelbar zur öffentlichen Kasse besteht, aber eine Förderung zu mindestens 75 % aus einer öffentlichen Kasse erfolgt. Der BFH hatte hierzu klargestellt, dass die Anwendung der allgemeinen Kassenstaatsregelung des DBA ggf. in Verbindung mit § 50d Abs. 7 EStG nicht durch die „Entwicklungshelferklausel" verdrängt wurde.[31] Es galt also quasi die Meistbegünstigung des Kassenstaates aus deutscher Sicht.

Ab 2025 führen auch geringe Förderumfänge zur Steuerpflicht

Ab dem Veranlagungszeitraum 2025 wurde die Regelung weiter gefasst.[32] Die Anwendung erstreckt sich nun auch ausdrücklich auf unbeschränkt steuerpflichtige Arbeitnehmer. Zudem muss keine bestimmte Quote der öffentlichen Gelder erreicht werden. Jede unmittelbare und mittelbare Zahlung aus öffentlichen Kassen soll der deutschen Besteuerung zugeführt werden. Hierdurch werden auch Gehälter erfasst, die nur in einem sehr geringen Umfang (z. B. zu 10 %) aus deutschen Kassen bezuschusst werden.

Dies führt in der Praxis zu vielen Zweifelsfällen

Dies ist für den Praktiker besonders misslich, da der beschränkt steuerpflichtige Arbeitnehmer im /konkreten Fall nicht wissen kann, dass sein Gehalt zu einem geringen Umfang mittelbar aus einer deutschen öffentlichen Kasse stammt. Erschwerend kommt hinzu, dass dieser Arbeitnehmer im Zweifel in seinem Tätigkeitsstaat und in Deutschland steuerliche Pflichten zu erfüllen hat. Wird der Arbeitnehmer in einem anderen als seinem Wohnsitzstaat tätig, wird er ggf. sogar in drei Staaten steuerpflichtig: Deutschland als Kassenstaat, dem Wohnsitzstaat und dem Tätigkeitsstaat.

Davon abgesehen, werden durch die Neufassung des § 50d Abs. 7 EStG vermehrt inländische Einkünfte nach § 49 Abs. 1 Nr. 4 Buchst. b EStG **auch ohne besondere Klauseln im einschlägigen DBA in Deutschland steuerpflichtig,** was die sog. Entwicklungshelferklauseln in den DBA überflüssig macht.[33] Insoweit drängt sich die Frage auf, warum der deutsche Gesetzgeber eine Überschreibung von DBA in § 50d Abs. 7 EStG weiter ausbaut, obwohl er in vielen DBA konkrete Regelungen zu mittelbar öffentlich finanzierten Arbeitnehmern getroffen hat.

Neue Anrechnungsvorschrift dazu ist nötig

Da der Gesetzgeber gesehen hat, dass durch diese Erweiterungen entgegen den DBA doppelte Besteuerungen entstehen, die nicht vom Wohnsitzstaat beseitigt werden, hat er im neuen § 50d Abs. 7 Satz 2 EStG eine eigene Anrechnungsvorschrift für ausländische Steuern geschaffen, die auf diese Einkünfte im Wohnsitzstaat entfallen. Bei einer Steuer im Wohnsitzstaat, die genauso hoch oder höher ist als die deutsche beschränkte Einkommensteuer auf diese Einkünfte, führt die Anrechnung der ausländischen Steuer **faktisch zu einer Freistellung** der Einkünfte. Im Ergebnis bleiben ein riesiger Verwaltungsaufwand und ggf. Steuerberatungskosten für eine deutsche Steuer von 0 €!

[30] Vgl. Hessisches FG, Urteil v. 25.4.2018 - 9 K 24/18 NWB SAAAG-97969; die Revision (beim BFH unter dem Aktenzeichen I R 15/18) wurde zurückgenommen.

[31] BFH, Urteil v. 8.9.2021 - I R 17/18 NWB OAAAI-04358 mit kritischen Anmerkungen von Kempermann, ISR 2022 S. 150.

[32] Vgl. Art. 4 Nr. 11 JStG 2024.

[33] Vgl. ausführlich Kappelmann, ISR 2024 S. 269.

II. Recht auf Veranlagung von beschränkt steuerpflichtigen Arbeitnehmern

Kein Sonderausgabenabzug wegen Abgeltungswirkung

Nach § 50 Abs. 2 Satz 1 EStG hat der Lohnsteuerabzug bei beschränkt steuerpflichtigen Arbeitnehmern Abgeltungswirkung. Daher erfolgt hier grds. keine Veranlagung. Daher können betroffene Arbeitnehmer in Deutschland keine Werbungskosten geltend machen. Auch Sonderausgaben, wie Spenden oder Beiträge in die Kranken- und Pflegeversicherung, können von ihnen nicht abgezogen werden.

1. Antrag nach § 1 Abs. 3 EStG

Unbeschränkte Steuerpflicht erfolgt auf Antrag bei bestimmten Einkommensverhältnissen

Beschränkt steuerpflichtige Arbeitnehmer können unabhängig von ihrer Staatsangehörigkeit und Ansässigkeit auf Antrag mit all ihren inländischen Einkünften wie unbeschränkt Steuerpflichtige veranlagt werden, wenn die nicht der deutschen Steuer unterliegenden Einkünfte bis zu 10 % der Gesamteinkünfte oder maximal den Grundfreibetrag betragen und diese Einkünfte vom Ansässigkeitsstaat bescheinigt sind. Die absolute Grenze in Höhe des aktuellen Grundfreibetrags ist entsprechend der Ländergruppeneinteilung[34] zu kürzen.

Sonderausgaben und außergewöhnliche Belastungen können in voller Höhe geltend gemacht werden. Alle Pauschalen und Pauschbeträge werden in voller Höhe gewährt. Alle nicht der deutschen Steuer unterliegenden Einkünfte werden im Progressionsvorbehalt nach § 32b Abs. 1 Satz 1 Nr. 5 EStG erfasst. Insoweit aber nicht erfasst werden ausländische Kapitaleinkünfte, die bei einem entsprechenden Inlandssachverhalt der Abgeltungssteuer unterliegen würden.[35] Soweit nicht die Voraussetzungen des § 1a EStG vorliegen, wird eine Einzelveranlagung auch bei Ehegatten durchgeführt.

Zusammenveranlagung nur bei EU/EWR bzw. Schweiz möglich

Nach § 1a EStG können bei Steuerpflichtigen, die die Voraussetzungen des § 1 Abs. 3 EStG erfüllen oder die nach § 1 Abs. 1 EStG unbeschränkt steuerpflichtig sind, Unterhaltsaufwendungen an einen geschiedenen Ehegatten (§ 10 Abs. 1a Nr. 1 EStG), Versorgungsleistungen i. S. von § 10 Abs. 1a Nr. 2 EStG und Ausgleichszahlungen nach § 10 Abs. 1a Nr. 3 EStG bzw. der Splittingtarif gewährt werden, wenn der Steuerpflichtige selbst die Staatsangehörigkeit eins EU-/EWR-Mitgliedstaates besitzt und der Ehegatte seinen Wohnsitz in einem EU-/EWR-Staat hat.

Im EuGH-Urteil v. 28.2.2013[36] zum Freizügigkeitsabkommen mit der Schweiz[37] wurde festgestellt, dass die Vergünstigungen des § 1a EStG auch im Verhältnis zur Schweiz zu gewähren sind. Entsprechend einem BMF-Schreiben v. 16.9.2013[38] werden die Vergünstigungen des § 1a EStG auch gewährt, wenn der Empfänger der Leistungen nach Nummer 1 und 1a bzw. die ausgleichberechtigte Person im Sinne der Nummer 1b bzw. der Ehegatte/Lebenspartner im Sinne der Nummer 2 ihren Wohnsitz in der Schweiz hat. Für den Sonderausgabenabzug ist zudem eine Bescheinigung über die Besteuerung der Unterhaltszahlungen, Versorgungsleistungen bzw. Ausgleichszahlungen im Wohnsitzstaat des Ehepartners erforderlich.

Normalfall bei unbeschränkter Steuerpflicht eines Ehepartners und Zusammenrechnung der Einkünfte

Für die Gewährung des Splittingtarifs ist es zudem erforderlich, dass die nicht der deutschen Steuer unterliegenden Einkünfte beider Ehegatten maximal 10 % der Gesamteinkünfte ausmachen oder unter dem doppelten Grundfreibetrag (drei Viertel, ein Halb oder ein Viertel des doppelten Grundfreibetrags je nach Ländergruppe) liegen. Diese Voraussetzung muss nicht vorliegen, wenn ein Ehegatte unbeschränkt nach § 1

---

[34] Zur Ländergruppeneinteilung ab dem 1.1.2024 vgl. BMF, Schreiben v. 18.12.2023 - IV D 5 - S 2285/19/10001 :004 NWB CAAAJ-55409, für 2021–2023 vgl. BMF, Schreiben v. 11.11.2020 - IV C 8 - S 2285/19/100001 :002 NWB IAAAH-63526, für 2017–2020 vgl. BMF, Schreiben v. 20.10.2016 - IV C 8 - S - 2285/07/10005 :016 NWB DAAAF-84848.

[35] Vgl. BFH, Urteil v. 1.6.2022 - I R 3/18 NWB DAAAJ-23852.

[36] EuGH, Urteil v. 28.2.2013 - Rs. C-425/11 „Ettwein" NWB PAAAE-32345, hierzu Cloer/Vogel, DB 2013 S. 1141.

[37] Abkommen zwischen der Europäischen Gemeinschaft und ihren Mitgliedstaaten einerseits und der Schweizerischen Eidgenossenschaft andererseits über die Freizügigkeit v. 21.6.1999 in Kraft seit dem 1.6.2002 (ABl EU 2002 Nr. L 114 S. 6).

[38] BMF, Schreiben v. 16.9.2013 - IV C 3 - S 1325/11/10014 NWB PAAAE-48481.

Abs. 1 Satz 1 EStG steuerpflichtig ist. Haben beide Ehegatten inländische Einkünfte und erfüllen sie die Voraussetzungen des § 1 Abs. 3 und des § 1a EStG, sind alle inländischen Einkünfte zusammenzurechnen.

2. Anträge nach § 50 Abs. 2 Nr. 4 EStG

Ausweitung auf weitere Fälle im Verhältnis zur Schweiz in allen noch offenen Fällen

Der vom Gesetzeswortlaut in § 50 Abs. 2 Satz 7 EStG auf EU-/EWR-Arbeitnehmer beschränkte Anwendungsbereich des § 50 Abs. 2 Satz 2 Nr. 4 Buchst. b EStG wurde mit dem Jahressteuergesetz 2024 auf bestimmte Fälle mit Bezug zur Schweiz in allen noch offenen Fällen ausgeweitet.

Nunmehr können alle beschränkt steuerpflichtigen Arbeitnehmer mit Wohnsitz oder gewöhnlichem Aufenthalt in einem EU-[39] oder in einem EWR-Staat[40] oder in der Schweiz, die Staatsangehörige eines EU- oder EWR-Staates oder Staatsangehörige der Schweiz mit Wohnsitz in der Schweiz oder einem EU-Staat sind,[41] auf Antrag als beschränkt Steuerpflichtige veranlagt werden. Dies betrifft insbesondere Arbeitnehmer, die die Voraussetzungen des § 1 Abs. 3 EStG nicht erfüllen. Arbeitnehmer von außerhalb EU/EWR/Schweiz oder mit Wohnsitz innerhalb der EU, aber mit Staatsangehörigkeit eines Drittstaates,[42] können grds. keine solche Veranlagung beantragen.

In die Veranlagung nach § 50 Abs. 2 Satz 2 Nr. 4 EStG sind neben dem inländischen Arbeitslohn auch alle weiteren inländischen Einkünfte einzubeziehen, soweit sie nicht dem Steuerabzug vom Kapitalertrag oder nach § 50a EStG unterliegen.

Vorteil: Dann keine Zeitanteiligkeit des Grundfreibetrags

Die kapitalertragsteuerpflichtigen bzw. nach § 50a EStG steuerpflichtigen Einkünfte unterliegen gem. § 32b Abs. 1 Satz 1 Nr. 5 EStG dem Progressionsvorbehalt, genauso wie alle nicht der deutschen Einkommensteuer unterliegenden Einkünfte, zudem ist auch der Progressionsvorbehalt nach § 32b Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG (Arbeitslosengeld, Krankengeld, Mutterschaftsgeld etc.) zu beachten. Entscheidender Vorteil dieser Veranlagung ist, dass die Zeitanteiligkeit des Grundfreibetrags aus der Lohnsteuertabelle (monatlich bzw. wöchentlich) grds. aufgehoben wird und der Arbeitnehmer seine tatsächlichen Werbungskosten bei den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit geltend machen kann.

Bei Veranlagungen nach § 50 Abs. 2 Satz 2 Nr. 4 EStG wird beim Zusammentreffen von Arbeitnehmereinkünften und weiteren inländischen Einkünften der Grundfreibetrag hinzugerechnet, soweit er die Arbeitnehmereinkünfte übersteigt. Somit wird eine Berücksichtigung des Grundfreibetrags bei anderen als Arbeitnehmereinkünften verhindert.

Ansatz von Spenden und Mitgliedsbeiträgen

Bei Arbeitnehmerveranlagungen von beschränkt Steuerpflichtigen können nach § 50 Abs. 1 Satz 4 EStG Altersvorsorgeaufwendungen nach § 10 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. a EStG und Beiträge zur Basiskrankenversicherung und Basispflegeversicherung nach § 10 Abs. 1 Nr. 3 EStG als Sonderausgaben berücksichtigt werden. Allerdings ist dieser Sonderausgabenabzug auf die Höhe der zu veranlagenden Arbeitnehmereinkünfte begrenzt. Mitgliedsbeiträge und Spenden können sowohl im Rahmen des § 10b EStG als Sonderausgabe als auch im Rahmen des § 34g EStG als Tarifermäßigung berücksichtigt werden. Zudem kann der Steuerpflichtige einen Verlustausgleich erreichen, soweit er Verluste aus einer anderen Einkunftsart (z. B. selbständiger Tätigkeit oder Vermietung) hat.

---

[39] Derzeit Belgien, Bulgarien, Dänemark, Deutschland, Estland, Finnland, Frankreich, Griechenland, Irland, Italien, Lettland, Litauen, Luxemburg, Malta, die Niederlande, Österreich, Polen, Portugal, Rumänien, Schweden, Spanien, die Slowakei, Slowenien, Tschechien, Ungarn und Zypern.

[40] Derzeit Island, Liechtenstein und Norwegen.

[41] Mit Art. 3 Nr. 21 JStG 2024 wurde der Anwendungsbereich auf schweizerische Staatsbürger, die in der Schweiz oder in einem EU-Staat leben, erweitert. Zudem können auch EU-/EWR-Bürger, die in der Schweiz wohnen, diesen Antrag stellen. Die Änderung gilt nach § 52 Abs. 46 Satz 4 EStG (Art. 3 Nr. 25 Buchst. I JStG 2024) in allen noch offenen Fällen.

[42] Vgl. BFH, Urteil v. 3.9.2020 - I R 80/16 NWB ZAAAH-66883; dazu Anmerkungen von Scheller, ISR 2021 S. 134.

Ab dem Jahr 2025 können gem. § 50 Abs. 2 Nr. 4 Buchst. d EStG[43] Arbeitnehmer, die außerhalb von EU und EWR und der Schweiz wohnen bzw. nicht eine entsprechende Staatsangehörigkeit haben und die somit nicht die Voraussetzungen von § 50 Abs. 2 Satz 7 und 8 EStG erfüllen, eine Veranlagung beantragen, wenn sie Entschädigungen nach § 24 Nr. 1 EStG oder Vergütungen für mehrere Jahre erhalten haben.

Ebenfalls ab 2025 können gem. § 50 Abs. 2 Nr. 4 Buchst. e EStG Arbeitnehmer mit Lohn aus öffentlichen Kassen eine Veranlagung beantragen, wenn die Anrechnung einer ausländischen Lohnsteuer nach § 50d Abs. 7 EStG vorgesehen ist.[44]

3. Kritische Analyse des neuen § 50 Abs. 2 Satz 8 EStG (Jahressteuergesetz 2024)

Ausschluss gilt weiterhin für Bürger der Schweiz mit Wohnsitz in Liechtenstein

Aufgrund des Freizügigkeitsabkommens der Schweiz mit der EU war die Ausweitung der Antragsmöglichkeit nach § 50 Abs. 2 Satz 2 Nr. 4 Buchst. b EStG auf schweizerische Staatsbürger und EU-/EWR-Bürger mit Wohnsitz in der Schweiz überfällig. Fraglich ist hier nur, warum der Gesetzgeber die Antragsmöglichkeit Schweizern verwehrt, die ihren Wohnsitz in einem EWR-Staat haben. Betroffen sind insbesondere schweizerische Staatsbürger mit Wohnsitz in Liechtenstein, die in Deutschland arbeiten. Diese können auch nach der Neuregelung keinen Antrag auf Veranlagung in Deutschland stellen. Hingegen werden Staatsbürger Liechtensteins mit Wohnsitz in der Schweiz durch die Neufassung begünstigt.

FAZIT

Mit dem Jahressteuergesetz 2024 hat der Gesetzgeber die inländischen Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit in Bezug auf Arbeitslohn in einer Freistellungsphase ausgedehnt und gleichzeitig die DBA-Begrenzungen in diesem Bereich und bei Löhnen aus öffentlichen Kassen überschrieben. Hierdurch wird das nationale Steuerrecht komplizierter und es müssen zusätzliche Veranlagungen durchgeführt werden. Sowohl die Finanzverwaltung als auch die Steuerpflichtigen haben einen erhöhten Aufwand mit m. E. eher geringem fiskalischen Nutzen. Insbesondere durch die nun erforderliche Anrechnungsmöglichkeit ausländischer Steuern bei beschränkt steuerpflichtigen Arbeitnehmern mit Arbeitslohn, der nur mittelbar und zu einem geringen Anteil aus öffentlichen Kassen stammt, werden Veranlagungen nötig, die regelmäßig zu keiner oder nur zu einer geringen Steuer führen. Zwar ist das in § 50 Abs. 2 Satz 8 EStG eingeführte Veranlagungswahlrecht von Arbeitnehmern mit Bezug zur Schweiz zu begrüßen, jedoch bleibt der Ausschluss von Schweizern mit Wohnsitz in EWR-Staaten (z. B. Liechtenstein) eine eher fragwürdige Maßnahme.

AUTOR



Dipl.-Finanzwirt Jörg Holthaus
ist als Dozent an der Hochschule für Finanzen des Landes NRW in Nordkirchen und als Gastdozent der Bundesfinanzakademie in Berlin mit dem Schwerpunkt Internationales Steuerrecht tätig. Er ist Gründungsmitglied des Instituts für Internationales Steuerrecht e.V./ Institute for International Taxation e.V. (ifitax) in Nordkirchen.

[43] Eingeführt durch Art. 5 des Wachstumschancengesetzes v. 27.3.2024 (BGBl 2024 I Nr. 108).
[44] Vgl. Art. 4 Nr. 10 Buchst. c JStG 2024.