

## ges-forum

Aktuelles für Ihre Entsende- und Vergütungspraxis

### Entsendungen und Kirchensteuer

Im Zusammenhang mit internationalen Entsendungen ergeben sich für Arbeitgeber und Arbeitnehmer häufig Fragen zur Kirchensteuerpflicht sowie der Behandlung der Kirchensteuer im Rahmen der Steuerausgleichsprogramme. Der folgende Beitrag soll typische Anknüpfungspunkte von Entsendungen und Kirchensteuerpflicht beleuchten.

Die Kirchensteuer wird in Deutschland als Zuschlagsteuer zur Einkommensteuer festgesetzt und erhoben. Dementsprechend ist die Kirchensteuer auch als Zuschlagsteuer zur Lohnsteuer vom Arbeitgeber zu ermitteln, einzubehalten, anzumelden und abzuführen. Die Kirchensteuer bemisst sich im Lohnsteuerabzugsverfahren nach der einbehaltenen Lohnsteuer, im Rahmen der Veranlagung zur Einkommensteuer nach der festgesetzten Einkommensteuer und beträgt – je nach Bundesland – 8% oder 9% der Lohn- bzw. Einkommensteuer.

Die gezahlte Kirchensteuer kann im Rahmen der persönlichen Einkommensteuererklärung als Sonderausgabe abgezogen werden. Der Sonderausgabenabzug wird dabei durch Kirchensteuererstattungen für Vorjahre, die im gleichen Kalenderjahr erfolgt sind, gemindert. Sollte diese Erstattung höher als die im laufenden Jahr gezahlte Kirchensteuer sein (sogenannter Kirchensteuerüberhang), ist das Finanzamt berechtigt, den Einkommensteuerbescheid des Vorjahres zu ändern und den Erstattungsüberhang entsprechend im Vorjahr von der gezahlten und als Sonderausgabe berücksichtigten Kirchensteuer abzuziehen. Mit der Frage der Rechtmäßigkeit dieser Vorgehensweise beschäftigt sich zurzeit der Bundesfinanzhof in einem anhängigen Verfahren.

Für die Kirchensteuerpflicht sind im Wesentlichen zwei Kriterien entscheidend:

1. Die Zugehörigkeit zu einer kirchensteuerberechtigten und kirchensteuererhebenden Kirche (Kirchenmitgliedschaft) nach Maßgabe des kirchlichen Rechts.

Die Kirchenmitgliedschaft ergibt sich nach der innerkirchlichen Ordnung. Mitgliedschaftsbegründend ist bei den christlichen Religionen, wie zum Beispiel die evangelische oder die römisch-katholische Kirche, die Taufe. Der Ort, an dem die Taufe vollzogen wurde, ist dabei ohne Belang. Es kommt folglich nicht darauf an, ob die Taufe im Inland oder Ausland erfolgte.

2. Der Wohnsitz oder gewöhnliche Aufenthalt und damit eine unbeschränkte Einkommensteuerpflicht in Deutschland.

Hat eine natürliche Person in der Bundesrepublik ihren Wohnsitz oder gewöhnlichen Aufenthalt, unterliegt sie der unbeschränkten Einkommensteuerpflicht in Deutschland. Einen Wohnsitz im steuerrechtlichen Sinne hat eine Person dort, wo sie eine Wohnung in einer Weise inne hat, die daraus schließen lässt, dass diese Wohnung



beibehalten und genutzt wird. Ein gewöhnlicher Aufenthalt wird regelmäßig dort begründet, wo sich eine Person nicht nur vorübergehend aufhält. Nicht nur vorübergehend bedeutet dabei grundsätzlich ein zeitlich zusammenhängender Aufenthalt von mehr als sechs Monaten, wobei kurze Unterbrechungen unberücksichtigt bleiben.

Sind beide Voraussetzungen erfüllt, unterliegt die natürliche Person der Kirchensteuerpflicht in Deutschland. Die Staatsangehörigkeit oder auch die Tatsache, dass im Heimatland eines Ausländers keine Kirchensteuer erhoben wird, ist dabei unbeachtlich.

Wird ein ausländischer Mitarbeiter nach Deutschland entsandt, hat er bei Erfüllung der vorgenannten Voraussetzungen für die Registrierung bei den Einwohnermeldebehörden zwangsläufig seine Religionszugehörigkeit anzugeben. Die Kirchensteuerpflicht wird dann entsprechend auf seiner Lohnsteuerkarte vermerkt und der Arbeitgeber hat im Rahmen der monatlichen deutschen Gehaltsabrechnung die Kirchensteuer zu ermitteln, einzubehalten, anzumelden und abzuführen.

Auch im Rahmen der deutschen Einkommensteuererklärung wird die Frage nach der Konfession gestellt. Unterlässt hier ein Kirchenmitglied die Konfessionsangabe, werden unvollständige Angaben über steuerlich erhebliche Tatsachen gemacht. Eine solche – bewusst oder in Kauf genommene – unrichtige Konfessionsangabe kann unter Umständen sogar als Steuerhinterziehung gewertet werden.

Um eine Kirchensteuerpflicht vermeiden zu wollen, muss auch ein nach Deutschland zugezogener entsandter Arbeitnehmer seinen Kirchenaustritt gegenüber der zuständigen Behörde in Deutschland erklären. Je nach Bundesland seines Wohnsitzes ist dafür entweder das Standesamt, das Amtsgericht oder eine kirchliche Stelle zuständig.

Besonderes Augenmerk ist bei deutschen Arbeitnehmern, die ins Ausland entsandt werden, hinsichtlich des Einbehaltes von Kirchensteuer geboten, wenn diesem Arbeitnehmer während seiner Entsendung ins Ausland hypothetische Steuer, so als wäre der Mitarbeiter nicht entsandt worden, einbehalten wird. Die Vereinbarung zwischen Arbeitgeber und Arbeitnehmer hinsichtlich des Umfangs des hypothetischen Steuereinbehaltes hat dann nämlich auch die Frage zu klären, ob hypothetische Kirchensteuer einzuhalten ist. Regelmäßig wird die vom Arbeitnehmer einbehaltene hypothetische Steuer durch den Arbeitgeber dazu verwandt, die im Ausland fälligen Steuern zu entrichten. In fast allen anderen Ländern wird jedoch keine Kirchensteuer fällig werden, sodass diesem Teil der hypothetischen Steuer keine tatsächliche ausländische Steuer gegenüber stehen wird. Darüberhinaus ist in den jeweiligen Steuerausgleichsprogrammen (Tax Equalization) festzulegen, wie ein hypothetischer Kirchensteuereinbehalt hinsichtlich des korrespondierenden Sonderausgabenabzuges berücksichtigt werden soll, um dem Mitarbeiter hieraus keinen Nachteil erwachsen zu lassen. In diesem Zusammenhang ergibt sich ebenfalls die Frage, wie Kirchensteuererstattungen/-nachzahlungen aus Jahren vor bzw. nach der Entsendung in die Steuerausgleichsberechnungen einzubeziehen sind. Eine Möglichkeit wäre, die unterjährig gezahlte hypothetische Kirchensteuer als Sonderausgabe im Rahmen der Steuerausgleichsberechnung zu erfassen. Sofern sich eine Kirchensteuererstattung ergibt, wird diese direkt im Rahmen der Ausgleichsberechnung erfasst und reduziert die im laufenden Jahr gezahlte Kirchensteuer. Da sich hierdurch erneut die Kirchensteuerlast ändert und somit wiederum der Sonderausgabenabzug mindert, wäre der Vorgang durch eine Iterationsrechnung zu wiederholen, bis Sonderausgabenabzug und Kirchensteuer übereinstimmen. Dadurch wird erreicht, dass im Folgejahr keine Berücksichtigung von Kirchensteuer aus Vorjahren nötig ist.

Gerade bei internationalen Mitarbeiterentsendungen ist der Kirchensteuer besondere Aufmerksamkeit zu schenken. Diese stellt in nicht unerheblichem Maße einen zusätzlichen Kostenfaktor für Unternehmen, die Mitarbeitern nach Deutschland auf Basis von

Nettolohnvereinbarungen entsenden, dar. Auch für deutsche Unternehmen, die ihre Mitarbeiter ins Ausland entsenden, sind klare Richtlinien hinsichtlich der Durchführung von Steuerausgleichsberechnungen in punkto Kirchensteuer unumgänglich. Benötigen Sie oder Ihre entsandten Arbeitnehmer Unterstützung? Sprechen Sie uns an, wir stehen Ihnen und Ihren Expats gern zur Verfügung!

## I Lohnsteuer & Private Einkommensteuer

### Neues BMF-Schreiben zur privaten und betrieblichen Altersvorsorge

Im vergangenen Jahr hat der Gesetzgeber umfangreiche Änderungen der gesetzlichen Rahmenbedingungen in Bezug auf die steuerliche Förderung der betrieblichen und privaten Altersvorsorge vorgenommen. Diese Änderungen traten zum Teil rückwirkend zum 01.01.2008 in Kraft. Im Rahmen eines aktualisierten Schreibens des Bundesministeriums der Finanzen (BMF) vom 20.01.2009 hat sich die Finanzverwaltung zu zahlreichen Anwendungsfragen bezüglich der Neuregelungen geäußert. Dieses Schreiben aktualisiert das Schreiben vom 05.02.2008 zur privaten und betrieblichen Altersvorsorge.

### Ausländische Investmentfonds – Änderung der Jahressteuerbescheinigung über Kapitalerträge

Mit Schreiben vom 24.11.2008 hat das BMF neue Muster für die Ausstellung von Steuerbescheinigungen für Kapitalerträge herausgegeben. Die Bescheinigungen beinhalten nunmehr auch einen Abschnitt zur Angabe der Erträge aus ausländischen Investmentfonds, die nicht ausgezahlt, sondern thesauriert wurden. Darüber hinaus beinhaltet die neue Bescheinigung auch die Angabe, dass im Zeitpunkt der Ausstellung der Bescheinigung möglicherweise nicht alle Erträge der ausländischen thesaurierenden Investmentfonds bekannt waren und damit nicht vollumfänglich bescheinigt werden konnten. Unabhängig davon sind jedoch sämtliche Erträge im Rahmen der jährlichen Einkommensteuererklärung anzugeben.

Erträge aus ausländischen thesaurierenden Fonds sind auf der Ebene des Anlegers/Investors steuerpflichtig und zwar auch dann, wenn diese thesauriert und demnach ihm nicht direkt überwiesen werden. Jedoch erfolgt ein Kapitalertragsteuereinbehalt auch bei inländischer Depotverwahrung nicht, weshalb keine Steuerbescheinigungen erstellt wurden. Solche Erträge waren bzw. sind jedoch im Rahmen der Veranlagung zur Einkommensteuer des Anlegers anzugeben und bei Überschreiten des Sparerfreibetrages entsprechend zu versteuern. Durch den nunmehr erstmaligen Ausweis der thesaurierten Erträge in den Jahressteuerbescheinigungen erfahren die Finanzbehörden ggfs. erstmalig vom Bestehen solcher ausländischer thesaurierender Investmentfonds. Damit könnte es zu Rückfragen kommen, beispielsweise wie lange diese Anteile bereits im Bestand des Steuerpflichtigen gehalten werden. Sollten die thesaurierten Erträge in den Vorjahren nicht im Rahmen der Veranlagung zur Einkommensteuer erklärt worden sein, empfehlen wir dringend, einen Steuerberater zu konsultieren. Wir stehen Ihnen und Ihren entsandten Mitarbeitern dabei gern zur Verfügung.

## II Internationales Steuerrecht

### Verständigungsvereinbarung mit Österreich zum Besteuerungsrecht von Abfindungen geplant

Im Rahmen einer Kurzinformation der Oberfinanzdirektion Rheinland teilt diese mit, dass geplant wird, eine Verständigungsvereinbarung bezüglich der Zuordnung des Besteuerungsrechts von Abfindungszahlungen an Arbeitnehmer wegen der Auflösung

des Arbeitsverhältnisses abzuschließen. Danach soll das Besteuerungsrecht dem ehemaligen Tätigkeitsstaat zugewiesen werden. Diese Besteuerungspraxis wird in Österreich bereits angewendet.

In diesem Zusammenhang möchten wir auf unseren Artikel zur allgemeinen Anwendbarkeit von Verständigungsvereinbarungen in Ausgabe 5/2008 unseres ges-forums verweisen. Denn nach einem Beschluss des FG Köln ist zweifelhaft, ob eine Verständigungsvereinbarung überhaupt eine Rechtsgrundlage für die Zuweisung des abkommensrechtlichen Besteuerungsrechtes darstellen kann, solange kein Zustimmungsgesetz hierzu ergangen ist.

### III Sozialversicherung

#### **Anspruch auf deutsches Kindergeld bei Sozialversicherungspflicht im Ausland**

Das Bundeszentralamt für Steuern hat aufgrund eines Urteils des Europäischen Gerichtshofes vom 20.05.2008 in der Rechtssache Bosmann nunmehr klargestellt, dass ein Anspruch auf deutsches Kindergeld auch dann bestehen kann, wenn ein Arbeitnehmer seine Beschäftigung in einem anderen Mitgliedstaat des Europäischen Wirtschaftsraumes (EWR) oder der Schweiz ausübt und aufgrund dieser Beschäftigung nicht dem deutschen Sozialversicherungsrecht unterliegt. Voraussetzung ist jedoch, dass der betroffene Arbeitnehmer weiterhin im Inland wohnt und das Recht des ausländischen Beschäftigungsstaats weder Kindergeld noch eine vergleichbare Leistung vorsieht (z.B. wegen Überschreitung einer Alters- oder Einkommensgrenze).

#### **Ansprechpartner**

Berlin: Wolfgang Apel, Partner, Berlin, Tel +49 30 25468-241

Düsseldorf: Guido Bossmann, Partner, Tel +49 211 8772-2540

Frankfurt: Jörg Vetter, Director, Tel +49 211 8772-2297

Hamburg: Dr. Oliver Schmidt, Director, Tel +49 40 32080-4633

München/Stuttgart: Peter Mosbach, Partner, Tel +49 211 8772-2309

#### **Redaktion**

Peter Mosbach, Katrin Köhler

Das nächste ges-forum erscheint im Juli 2009.

Sie möchten das ges-forum zukünftig per E-Mail als PDF-Datei erhalten?

Ihre Adresse hat sich geändert? Bitte wenden Sie sich an: [ges-forum@deloitte.de](mailto:ges-forum@deloitte.de)

Deloitte bezieht sich auf Deloitte Touche Tohmatsu, einen Verein schweizerischen Rechts, und/oder sein Netzwerk von Mitgliedsunternehmen. Jedes dieser Mitgliedsunternehmen ist rechtlich selbstständig und unabhängig. Eine detaillierte Beschreibung der rechtlichen Struktur von Deloitte Touche Tohmatsu und seiner Mitgliedsunternehmen finden Sie auf [www.deloitte.com/de/UeberUns](http://www.deloitte.com/de/UeberUns).

Diese Mandanteninformation enthält ausschließlich allgemeine Informationen, die nicht geeignet sind, den besonderen Umständen eines Einzelfalles gerecht zu werden. Sie hat nicht den Sinn, Grundlage für wirtschaftliche oder sonstige Entscheidungen jedweder Art zu sein. Sie stellt keine Beratung, Auskunft oder ein rechtsverbindliches Angebot dar und ist auch nicht geeignet, eine persönliche Beratung zu ersetzen. Sollte jemand Entscheidungen jedweder Art auf Inhalte dieser Broschüre oder Teile davon stützen, handelt dieser ausschließlich auf eigenes Risiko. Deloitte & Touche GmbH Wirtschaftsprüfungsgesellschaft übernimmt keinerlei Garantie oder Gewährleistung noch haftet sie in irgendeiner anderen Weise für den Inhalt dieser Mandanteninformation. Aus diesem Grunde empfehlen wir stets, eine persönliche Beratung einzuholen.

© 2009 Deloitte & Touche GmbH Wirtschaftsprüfungsgesellschaft



**Mixed Sources**  
Product group from well-managed  
forests and other controlled sources  
[www.fsc.org](http://www.fsc.org) Cert no. GFA-COC-001545  
© 1996 Forest Stewardship Council

## Aktuelles aus dem Ausland

**Australien** – Weitere Verschärfung der Voraussetzungen für „Subclass 457 Visas“

**China** – Verfahrensrechtliche Änderungen der Einwanderungsbestimmungen

**Großbritannien** – Veröffentlichung des „Call for Evidence“ durch das Migration Advisory Committee

**Großbritannien** – Sonderinformation zum Haushaltsplan

**Großbritannien** – Ablauf der Gültigkeit der sog. European Health Insurance Card

**Großbritannien** – Überarbeitete Richtlinie zur Bestimmung der Ansässigkeit

**Irland** – Ergänzungshaushalt 2009

Diese Newsletter finden Sie unter [www.deloitte.com/de](http://www.deloitte.com/de)