

Berechnung des  
Zuschusses zum  
Mutterschaftsgeld in  
Deutschland für  
Grenzgänger aus  
Frankreich

Rechtsgutachten



## I. Einleitung

Täglich überqueren etwa 50.000 Grenzgänger die Grenze, um aus der Region Grand Est zu ihrem Arbeitsplatz in Deutschland zu gelangen. Trotz zahlreicher bereits erzielter Verbesserungen bereitet diese außergewöhnliche Arbeitssituation den Grenzgängern durch das Auseinanderfallen von Wohnsitz- und Beschäftigungsstaat oft juristische und administrative Schwierigkeiten. Diese Schwierigkeiten resultieren nicht zuletzt aus den Besonderheiten im Doppelbesteuerungsabkommen (DBA) zwischen Deutschland und Frankreich. Die Task Force Grenzgänger 2.0 (TFG 2.0) hat in diesem Zusammenhang bereits wiederholt auf Doppelbelastungen und Diskriminierungen hingewiesen, denen Grenzgänger im Rahmen der Zahlung von deutschen Entgeltersatzleistungen ausgesetzt sein können.

Konkret mehren sich zudem aktuell Hinweise und Beschwerden von einer möglichen Doppelbelastung, sowie Diskriminierung bis hin zu einer möglichen Doppelbesteuerung von Grenzgängern im Zuge der Berechnung des Arbeitgeberzuschusses zum Mutterschaftsgeld in Deutschland. Dabei wohnen die betroffenen Grenzgänger in Frankreich, sind dort steuerpflichtig und arbeiten in Deutschland. Das vorliegende Rechtsgutachten soll diese Hinweise dahingehend untersuchen, ob die vorgetragenen Beschwerden begründet sein können und welche Handlungsperspektiven aus Sicht der TFG 2.0 daraus erwachsen.

## II. Überblick

### 1. Rechtliche Ausgangslage in Deutschland

Für den Zeitraum der Schutzfristen i. S. d. § 3 Abs. 1 und 2 MuSchG erhalten Schwangere und Mütter in Deutschland unmittelbar vor und nach der Geburt eines Kindes Mutterschaftsgeld gemäß § 19 Abs. 1 MuSchG. Den betroffenen Frauen soll so eine wirtschaftliche Absicherung garantiert und zudem der Anreiz genommen werden, während dieser Schutzfristen einer Erwerbstätigkeit nachzugehen.

Das Mutterschaftsgeld wird durch die gesetzliche Krankenkasse gezahlt. Arbeitgeber zahlen als Zuschuss zum Mutterschaftsgeld den Unterschiedsbetrag zum



Nettoarbeitsentgelt gem. § 20 Abs. 1 MuschG. Dieser Zuschuss wird dem Arbeitgeber im Rahmen der Umlagekasse U2 vollständig von der Krankenkasse erstattet (näheres regelt das Aufwendungsausgleichsgesetz). Der Anspruch auf den Zuschuss zum Mutterschaftsgeld ist akzessorisch zum Anspruch auf Mutterschaftsgeld.

Anspruchsberechtigt für die Zahlung des Arbeitgeberzuschusses nach § 20 Abs. 1 S. 1 MuSchG sind alle Frauen, die nach § 1 Abs. 2 MuSchG in den Geltungsbereich des MuSchG einbezogen sind. Konkret sind dies gemäß § 7 Abs. 1 SGB IV Frauen, die einer nichtselbständigen Arbeit nachgehen und so in einem Arbeitsverhältnis stehen. Bei dem Zuschuss des Arbeitgebers handelt es sich nach ausdrücklicher Bestimmung des § 1 Abs. 1 Satz 1 Nr. 6 SvEV nicht um beitragspflichtiges Arbeitsentgelt. Der Zuschuss ist in Deutschland gemäß § 3 Nr. 2 Buchst. a) EStG zudem von der Einkommensteuer befreit.

Die Berechnung des Zuschusses ist eigenständige Pflicht des Arbeitgebers. Als Zuschuss zum Mutterschaftsgeld wird gem. § 20 Abs. 1 S. 2 MuSchG der Unterschiedsbetrag zwischen 13 Euro und dem um die gesetzlichen Abzüge verminderten durchschnittlichen kalendertäglichen Arbeitsentgelt (Nettoarbeitsentgelt) der letzten drei abgerechneten Kalendermonate vor Beginn der Schutzfrist vor der Entbindung gezahlt. Gesetzliche Abzüge meint dabei (deutsche) Steuern (Lohnsteuer, Solidaritätszuschlag, Kirchensteuer) und die (deutschen) Sozialversicherungsbeiträge (Beiträge zur Kranken-, Pflege- und Rentenversicherung sowie der Beitrag zur Arbeitslosenversicherung). Für in Deutschland versicherte Arbeitnehmerinnen mit Wohnort in einem anderen Mitgliedstaat der EU, des EWR oder in der Schweiz ist das Nettoarbeitsentgelt so zu berechnen, als ob sie in der Bundesrepublik Deutschland wohnten (fiktiv), es sei denn, sie beantragen, dass das Mutterschaftsgeld auf der Grundlage ihres tatsächlichen Nettoarbeitsentgelts berechnet wird (EG-VO 883/04, Anhang XI – Deutschland – Nr. 3); bei einem Wohnort außerhalb der EU, des EWR oder Schweiz ist das Nettoarbeitsentgelt ausschließlich so zu berechnen, als ob sie im Inland wohnen würden, § 67 Abs. 5 SGB IX.

In jedem Fall findet stets ein Abzug der tatsächlichen oder fiktiven Lohnsteuer zum Zwecke der Kalkulierung des deutschen Nettoarbeitslohns als Berechnungsgrundlage für den Zuschuss des Arbeitgebers zum Mutterschaftsgeld statt.



## 2. Auswirkung des Doppelbesteuerungsabkommens zwischen Deutschland und Frankreich auf die Zahlung des Arbeitgeberzuschusses

Als völkerrechtliche Vereinbarungen stehen Doppelbesteuerungsabkommen gemäß Art. 59 Abs. 2 GG auf einer Stufe mit den Bundessteuergesetzen und können kraft ihrer Inhalte als Sonderregelungen für das jeweilige bilaterale Verhältnis der betroffenen Staaten einen Anwendungsvorrang beanspruchen (§ 2 Abs. 1 AO).<sup>1</sup>

Hinsichtlich der Frage einer möglichen Besteuerung des Zuflusses an Grenzgänger mit Wohnsitz in Frankreich und Arbeitsstätte in Deutschland im Rahmen des Arbeitgeberzuschusses zum Mutterschaftsgeld kommen vorliegend die Regelungen des Abkommens zwischen der Bundesrepublik Deutschland und der Französischen Republik zur Vermeidung der Doppelbesteuerungen und über gegenseitige Amts- und Rechtshilfe auf dem Gebiete der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen sowie der Gewerbesteuern und der Grundsteuern (DBA) in Betracht. Am 31. März 2015 wurde von Deutschland und Frankreich zudem ein neues Zusatzabkommen (Zusatzabkommen 20152) unterzeichnet, das das deutsch-französische Doppelbesteuerungsabkommen vom 21. Juli 1959 in zahlreichen wesentlichen Punkten geändert hat.

Nach Art. 13 Abs. 4 DBA werden die Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit bei Grenzgängern ausnahmsweise im Ansässigkeitsstaat (hier: Frankreich) versteuert. Da es sich bei dem Arbeitgeberzuschuss jedoch ausdrücklich nicht um ein Arbeitsentgelt in diesem Sinne handelt, scheidet die Anwendung der Vorschrift aus.

Gemäß Art 13 Abs. 8 DBA können „Ruhegehälter, Renten (einschließlich Bezügen aus der gesetzlichen Sozialversicherung) und ähnliche Vergütungen“ nur in dem Staat besteuert werden, in dem der Begünstigte ansässig ist. In einem Antwortschreiben des Bundesministeriums der Finanzen vom 04.08.2020<sup>2</sup> wurde nach anfänglichen Unklarheiten nunmehr zumindest verdeutlicht, dass mit dieser Regelung im DBA das Besteuerungsrecht für Sozialleistungen in Gänze auf den Ansässigkeitsstaat übergegangen ist. Ob der

---

<sup>1</sup> Blümich/Reimer, 152. EL Mai 2020, EStG § 49 Rn. 30.

<sup>2</sup> Antwortschreiben auf Anfrage des Mitgliedes des Deutschen Bundestages, Herrn Andreas Jung sowie des Mitgliedes der Assemblée nationale, Herrn Christoph Arend vom 09.07.2020.



Arbeitgeberzuschuss zum Mutterschaftsgeld jedoch überhaupt in diesem Sinne als Bezug aus der gesetzlichen Sozialversicherung oder allgemein als Sozialleistung einzuordnen ist, erscheint zumindest fraglich, da der Arbeitgeber und nicht der Staat als Leistungsgeber auftritt. Im Ergebnis kann dies jedoch dahin stehen, da es sich nach Auffassung der TFG 2.0 jedenfalls um eine „ähnliche Vergütung“ i. S. d. Art. 13 Abs. 8 DBA handelt. Auch wenn man dies ebenfalls ablehnen sollte, würde der Auffangtatbestand des Art. 18 DBA zu einem identischen Ergebnis führen.

In den vorliegend betrachteten Fällen des Grenzgängers mit Wohnsitz in Frankreich und Tätigkeitsstätte in Deutschland würde dies bedeuten, dass die Besteuerungshoheit aufgrund der dargestellten Regelungen im DBA hinsichtlich des Arbeitgeberzuschusses zum Mutterschaftsgeld dem französischen Staat zusteht. Dass diese Leistung nach deutschem Recht von der Einkommensteuer befreit ist, hat mithin keinerlei Auswirkung für den Grenzgänger. Das französische Steuerrecht kennt einen solchen Steuerbefreiungstatbestand nicht.

Die Konsequenz ist ein rechtliches Spannungsverhältnis zwischen den steuerrechtlichen Regelung im DBA auf der einen Seite und der sozialrechtlichen Regelung in § 20 MuSchG zur Berechnung des Arbeitgeberzuschusses zum Mutterschaftsgeld auf der anderen Seite: Zum einen wird bei der Berechnung des Zuschusses zum Mutterschaftsgeld in Deutschland ein Abzug der (fiktiven) Lohnsteuer vorgenommen und zum anderen wird der ausgezahlte Zuschussbetrag schlussendlich in Frankreich besteuert. Es kommt mithin zu einer doppelten Belastung der Grenzgänger mit Wohnsitz in Frankreich und Arbeitsstätte in Deutschland. Dabei handelt es sich jedoch nicht um eine Doppelbesteuerung i. e. S., da der Zuschuss in Deutschland zu keinem Zeitpunkt tatsächlich besteuert wird.

Der zuweilen argumentativ vorgebrachte Einwand, es könne schon deshalb keine doppelte Belastung oder Benachteiligung von Grenzgängern bestehen, da sowohl deutsche Arbeitnehmer als auch betroffene Grenzgänger von dem (wenngleich fiktiven) Lohnsteuerabzug bei der Berechnung des Arbeitgeberzuschusses gleichermaßen betroffen seien und somit auch gleich behandelt würden, geht nach Ansicht der TFG 2.0 fehl. Verkannt wird dabei, dass durch das DBA völkerrechtlich explizit eine



unterschiedliche Behandlung beider Gruppen zwischen dem deutschen und französischen Staat vereinbart wurde.

### 3. Auswirkung der Rechtsprechung des EuGH auf die Zahlung des Arbeitgeberzuschusses

Hinsichtlich der Berechnungsmethoden für Entgeltersatzleistungen im deutschen Recht, bei der eine fiktive, nach deutschem Steuerrecht berechnete Steuer vom Bruttoarbeitsentgelt in Abzug gebracht wird, hat der Europäische Gerichtshof (EuGH) mehrfach eine Diskriminierung der Grenzgänger festgestellt.<sup>3</sup> Das Gericht ging davon aus, dass die Zugrundelegung der deutschen fiktiven Steuer zur Berechnung der Entgeltersatzleistung eine (mittelbare) Diskriminierung darstellt, wenn dem anderen Staat aufgrund des DBA die Besteuerungshoheit zusteht.

Diese Rechtsprechung kann grds. auch auf die vorliegenden Fälle der Zahlung von Zuschüssen zum Mutterschaftsgeld durch den Arbeitnehmer übertragen werden. Im vorliegenden Fall wirkt sich die fiktive Berücksichtigung der deutschen Lohnsteuer bei der Berechnung des Arbeitgeberzuschusses insoweit nachteilig auf die Situation der Grenzgänger aus, als der fiktive Abzug dieser Steuer bei der Ermittlung der Bemessungsgrundlage des Zuschusses Personen, die in einem anderen Mitgliedstaat als Deutschland ansässig und steuerpflichtig sind, gegenüber Arbeitnehmern benachteiligt, die in Deutschland ihren Wohnsitz haben und dort steuerpflichtig sind.

In seiner Entscheidung „Eschenbrenner“<sup>4</sup> ist der EuGH nunmehr zu der Rechtsauffassung gelangt, dass Deutschland als Ausdruck seiner Besteuerungshoheit auch Abzüge nach seinen eigenen steuerrechtlichen Vorgaben vornehmen kann, um die Entgeltersatzleistungen zu berechnen, falls Deutschland nach dem DBA das Besteuerungsrecht zusteht. Letzteres ist in den vorliegenden Fällen nach obigen Darstellungen nicht der Fall. Nach dem DBA ist die Besteuerungshoheit hinsichtlich des Zuschusses zum Mutterschaftsgeld dem französischen Staat zuzurechnen. Insoweit ist das Urteil als Präzisierung und Bestätigung der vorhergegangenen Rechtsprechung des EuGH zu werten.

---

<sup>3</sup> Urteil C-400/02 Merida und C-172/11 Erny.

<sup>4</sup> C-496/15.



Mithin kann auf der Grundlage der bisherigen Rechtsprechung des EuGH von einer zumindest mittelbaren Diskriminierung der Grenzgänger mit Wohnsitz in Frankreich und Arbeitsstätte in Deutschland bei der Berechnung des Arbeitgeberzuschusses zum Mutterschaftsgeld ausgegangen werden.

### III. Handlungsempfehlung

Zwar hat Deutschland in Folge der oben genannten Entscheidungen des EuGH die Möglichkeit für Grenzgänger mit Wohnort in einem anderen Mitgliedstaat der EU eröffnet, dass diese dahingehend einen Antrag stellen können, dass im Rahmen der beschriebenen Berechnungsmethode anstelle der fiktiven deutschen Steuer die tatsächliche französische Steuer in Abzug gebracht wird (EG-VO 883/04, Anhang XI – Deutschland – Nr. 3). Diese Möglichkeit ist jedoch nach Auffassung der TFG 2.0 nicht geeignet, die beschriebene Diskriminierung und Doppelbelastung zu beheben. Zum einen erscheint es nicht konsequent, lediglich dann bereit zu sein, eine Diskriminierung zu beheben, wenn der Betroffene einen Antrag hierzu stellt. Art. 45 AUEV ist dahingehend eindeutig, dass die Freizügigkeit der Arbeitnehmer zu gewährleisten ist. Diese umfasst die Abschaffung jeder auf der Staatsangehörigkeit beruhenden unterschiedlichen Behandlung der Arbeitnehmer der Mitgliedstaaten in Bezug auf Beschäftigung, Entlohnung und sonstige Arbeitsbedingungen. Diese (diskriminierungsfreie) Freizügigkeit von einem Antrag abhängig zu machen, erscheint nicht zweckmäßig.

Zum anderen ist es im Sinne der Rechtsklarheit aus Sicht der TFG 2.0 nunmehr angezeigt, eine ausdrückliche Neuregelung im deutschen Sozialrecht vorzunehmen, die die Grenzgänger mit Wohnsitz in einem anderen Staat der EU und Tätigkeitsstätte in Deutschland von der bestehenden Berechnungsmethode des Arbeitgeberzuschusses zum Mutterschaftsgeld ausnimmt. Eine Möglichkeit wäre, die Berechnung des Zuschusses für Grenzgänger im Rahmen einer zu erlassenden RVO gemäß § 31 Nr. 6 MuschG künftig explizit zu regeln.



#### IV. Fazit

1. Die nach derzeitiger Gesetzeslage bestehende Berechnungsmethode des Zuschusses zum Mutterschaftsgeld stellt nach Auffassung der TFG 2.0 für Personen, die in einem anderen Mitgliedstaat als Deutschland ansässig und steuerpflichtig sind, ihre Tätigkeitsstätte jedoch in Deutschland haben, eine Doppelbelastung und (mittelbare) Diskriminierung dar. Es handelt sich jedoch nicht um einen Fall der Doppelbesteuerung.
2. Die derzeitige Möglichkeit, auf Antrag des Betroffenen die tatsächliche französische Steuer im Rahmen der Berechnungsmethode zum Abzug zu bringen, ist nach Auffassung der TFG 2.0 nicht geeignet, die Diskriminierung und Doppelbelastung zu beheben.
3. Die TFG 2.0 empfiehlt, eine ausdrückliche Neuregelung im deutschen Sozialrecht vorzunehmen, die die Grenzgänger mit Wohnsitz in einem anderen Staat der EU und Tätigkeitsstätte in Deutschland von der bestehenden Berechnungsmethode des Arbeitgeberzuschusses ausnimmt. Eine Möglichkeit wäre, die Berechnung des Zuschusses für Grenzgänger im Rahmen einer zu erlassenden RVO gemäß § 31 Nr. 6 MuschG künftig explizit zu regeln.





Task Force Grenzgänger 2.0,  
07.09.2020

Autor:

Esra-Leon Limbacher, LL.M.

Ministerium für Wirtschaft, Arbeit, Energie  
und Verkehr des Saarlandes  
Task Force Grenzgänger 2.0  
Franz-Josef-Röder-Straße 17  
66119 Saarbrücken  
taskforce.grenzgaenger@wirtschaft.saarland.de  
www.tf-grenzgaenger.eu

