

# Stellungnahme



Stellungnahme des Deutschen Gewerkschaftsbundes zur

Anhörung des Ausschusses für Europa und Fragen des interregionalen Parlamentarierrates im Landtag des Saarlandes betr. Kurzarbeitergeld und Doppelbesteuerung für Grenzgänger\*innen am Donnerstag, dem 06. Mai 2021

23.04.2021

## Ausgangslage und Problemstellung

Lohnersatzleistungen wie das Kurzarbeitergeld, werden in Deutschland steuerfrei auf Basis eines pauschaliert ermittelten Nettoentgelts gewährt. Diese pauschalierte Berechnung geht auch von der Annahme aus, dass die Leistungsempfänger in Deutschland steuerpflichtig sind. Im Gegensatz dazu ist bspw. das in Frankreich hiermit vergleichbare chômage partiel eine auf Bruttolohnbasis ermittelte Leistung. Steuersystematisch folgerichtig ist dieses daher in Frankreich steuerpflichtig. Aber auch das aus Deutschland bezogene Kurzarbeitergeld, das Grenzpendlerinnen und -pendler beziehen, die in Frankreich wohnen und in Deutschland einer sozialversicherungspflichtigen Beschäftigung nachgehen, wird nach dieser Logik in Frankreich der Besteuerung unterworfen. **Weder das deutsche noch das französische Recht und auch nicht das Doppelbesteuerungsabkommen zwischen beiden Staaten oder weitere Konsultationsvereinbarungen nehmen dabei hinreichend Rücksicht auf die besondere Situation dieser Personengruppe. Im Ergebnis führt dies für sie zu einer Doppelbelastung, die fälschlicherweise auch als Doppelbesteuerung bezeichnet wird.**

Im Folgenden wird daher der aus Sicht des DGB und seiner Mitgliedsgewerkschaften maßgebliche Rechtsrahmen skizziert, um im Anschluss hieraus eine Lösung abzuleiten, die diese, aber auch (in Zukunft) weitere mögliche Doppelbelastungen verhindern kann.

Deutscher Gewerkschaftsbund  
Bundesvorstand  
Abteilung Wirtschafts-, Finanz-  
und Steuerpolitik

**Raoul Didier**  
Referatsleiter für Steuerpolitik

Henriette-Herz-Platz 2  
10178 Berlin



## Grundlegende Voraussetzungen

Innerhalb der Europäischen Union (EU) und der Europäischen Freihandelsassoziation (EFTA) gilt der Grundsatz des freien Personenverkehrs. Für die Bürgerinnen und Bürger der Mitgliedstaaten bedeutet dies, dass sie das Recht haben, sich in einen anderen Mitgliedstaat des genannten Gebiets zu begeben, dort zu wohnen, zu arbeiten oder Arbeit zu suchen.<sup>1</sup> **Dabei gilt der Grundsatz der Nichtdiskriminierung, d.h. dass Personen, die ihr Recht auf Mobilität wahrnehmen, im Hinblick auf den Zugang zur Beschäftigung, die Arbeits- und Beschäftigungsbedingungen, die sozialen und steuerlichen Vergünstigungen gegenüber den inländischen Arbeitnehmern nicht benachteiligt werden dürfen.** Zur Verwirklichung der Freizügigkeit wurden deshalb verschiedene europäische Verordnungen<sup>2</sup> und Richtlinien erlassen, die die Gleichbehandlung bei der Anwendung der verschiedenen einzelstaatlichen Systeme gewährleisten sollen. **Für die mobilen Arbeitnehmerinnen und Arbeitnehmer bedeutet dies konkret, dass ihre Rechte und Pflichten dank des europäischen Gemeinschaftsrechts grundsätzlich garantiert werden, die Ausgestaltung dieser Rechte und Pflichten jedoch weiterhin durch die jeweiligen nationalen Rechtssysteme ihres Arbeits- und/oder Wohnstaates bestimmt werden.**

## Welches Sozialversicherungsrecht maßgeblich ist

Die europäischen Verordnungen zur Koordinierung der Systeme der sozialen Sicherheit (EG-VO 883/2004 & EG-VO 987/2009) legen indes fest, welches Sozialversicherungssystem bzw. -recht in einem bestimmten Fall anzuwenden ist. Diese Vorschriften sollen verhindern, dass eine in Europa mobile Person (wie z.B. Grenzgänger\*in) keinem Rechtssystem der Sozialversicherung unterliegt oder dass zwei Rechtssysteme gleichzeitig gelten (so genannter Exklusivitätsgrundsatz gem. Art. 11 Abs. 1 EG-VO 883/2004). **Im Grundsatz gilt dabei, dass das Sozialversicherungsrecht des Tätigkeitsstaates anzuwenden ist, so auch bei dem hier im Zentrum der Betrachtungen stehenden Kurzarbeitergeld**

---

<sup>1</sup> Rechtsgrundlage der Arbeitnehmerfreizügigkeit ist Art. 45 des Vertrags über die Arbeitsweise der EU (AEUV). Der AEUV ist seit dem 01.12.2009 in Kraft. Die Vorschrift über die Arbeitnehmerfreizügigkeit war bis zum 30.11.2009 nach der durch den Maastricht- Vertrag eingeführten Nummerierung Art. 39 des Vertrags zur Gründung der Europäischen Gemeinschaft (EG-Vertrag), nach der zuvor bis zum 30.10.1993 geltenden Nummerierung Art. 48 des EG-Vertrags.

<sup>2</sup> Z.B.: Verordnung (EU) 492/2011 vom 5. April 2011 über die Freizügigkeit der Arbeitnehmer innerhalb der (Europäischen) Union; Verordnung (EG) 883/2004 vom 29. April 2004 zur Koordinierung der Systeme der sozialen Sicherheit und die Durchführungsverordnung (EG) 987/2009; Richtlinie 2004/38/EG vom 29. April 2004 über das Recht der Unionsbürger und ihrer Familienangehörigen, sich im Hoheitsgebiet der Mitgliedstaaten frei zu bewegen und aufzuhalten.



### **für in Frankreich wohnhafte und in Deutschland erwerbstätige SV-pflichtige Personen.**

**Eine Ausnahme von diesem Grundsatz stellt bislang hingegen das System der Versicherung gegen Arbeitslosigkeit dar.** Nach der derzeitigen Regelung für Grenzgängerinnen und Grenzgänger in der Koordinierungsverordnung für die sozialen Sicherungssysteme erhalten diese bei Arbeitslosigkeit ihr Arbeitslosengeld nicht im Staat der Beschäftigung sondern im Wohnstaat (Art. 65 Abs. 5 a VO EU 883/2004). Entsprechend müssen in Frankreich wohnhafte und in Deutschland bisher erwerbstätige und sozialversicherungspflichtige Grenzgängerinnen und Grenzgänger im Falle von Arbeitslosigkeit ihre Unterstützung in Frankreich beantragen und bekommen diese nach französischem Recht und aus französischen Kassen ausgezahlt. Die Koordinierungsverordnung soll jedoch einer Revision unterzogen werden. **Konsens zwischen den Mitgliedsstaaten ist, dass dann zukünftig nach einer Beschäftigungszeit von 12 Monaten das Arbeitslosengeld vom Beschäftigungsstaat nach dessen Regeln, so als ob die Grenzgängerinnen und Grenzgänger dort wohnen würden, gezahlt wird. Damit würde sich das Problem der Doppelbelastung auch auf Leistungen bei Arbeitslosigkeit für bis dahin in Deutschland arbeitende Grenzgängerinnen und Grenzgänger ausdehnen.** Vor diesem Hintergrund ist es naheliegend nach Lösungen zu suchen, die neben der akuten Problematik beim Kurzarbeitergeld zugleich auch perspektivisch Vorsorge für den Fall treffen, dass in Frankreich wohnenden Grenzgängerinnen und Grenzgängern künftig im Falle von Arbeitslosigkeit das Arbeitslosengeld I nach deutschem Recht aus der hiesigen Arbeitslosenversicherung zusteht.

### **Steuerrechtliche Rahmenbedingungen**

Im Gegensatz zur Sozialversicherung gibt es hinsichtlich der Besteuerung von Grenzgängerinnen und Grenzgängern keine europaweit einheitlich geltende Regelung, sondern nur zwischen den jeweiligen Staaten abgeschlossene Doppelbesteuerungsabkommen (DBA). Jedoch enthält die Vorschrift in Artikel 4 Absatz 3 EUV/ AEUV eine allgemeine Vorschrift, nach der die Mitgliedstaaten die Erreichung der Aufgaben der Europäischen Union erleichtern und alle Maßnahmen unterlassen sollen, die die Erreichung der Ziele der EU gefährden könnten. **Unabhängig davon, ob sekundäres Unionsrecht wie Richtlinien oder Verordnungen existieren, müssen die Steuersysteme und Doppelbesteuerungsabkommen der Mitgliedstaaten grundsätzlich die im EUV verankerten Grundfreiheiten, d.h. die Freizügigkeit der Arbeitnehmer\*innen, den freien Dienstleistungs- und Kapitalverkehr sowie die Niederlassungsfreiheit (Art. 45, 49, 56 und 63 AEUV) und den Nichtdiskriminierungsgrundsatz wahren.**



Das Besteuerungsrecht der in Frankreich wohnenden Grenzgängerinnen und Grenzgänger, die in Deutschland arbeiten, fällt nach dem Abkommen zwischen der Bundesrepublik Deutschland und der Französischen Republik zur Vermeidung der Doppelbesteuerungen (DBA FRA) Frankreich zu. Ebenso ist darin geregelt, dass „Ruhegehälter, Renten (einschließlich Bezügen aus der gesetzlichen Sozialversicherung) und ähnliche Vergütungen (...) nur in dem Staat besteuert werden, in dem der Begünstigte ansässig ist.“ Wenngleich dem Vernehmen nach bis zum Beginn der Covid 19-Pandemie zwischen den Staaten strittig gewesen sein soll, ob die in Klammern gesetzte Formulierung „einschließlich Bezügen aus der gesetzlichen Sozialversicherung“ generell auf alle SV-Leistungen oder nur auf solche mit Rentencharakter zu beziehen ist, so ist auch diese Frage durch die Konsultationsvereinbarung vom 13. Mai 2020 und nachfolgende zwischenstaatliche Verständigungen geklärt. **Demnach steht insbesondere – und auch über die Dauer der Pandemie hinaus – dem Ansässigkeitsstaat das Besteuerungsrecht für das Kurzarbeitergeld und das Arbeitslosengeld I zu, im Fall der hier betroffenen Personengruppe also der Französischen Republik, die hiervon auch Gebrauch macht.**

### **Berechnung und Besteuerung von Lohnersatzleistungen nach deutschem Recht**

In Deutschland ist Arbeitsentgelt aus nichtselbständiger Tätigkeit zu versteuern, während dies für Sozialleistungen nicht gilt. Diese hat der Gesetzgeber als Nettoleistungen ausgestaltet.

Soweit diese Sozialleistungen auf Beiträgen beruhen, die vom Bruttoentgelt zu entrichten sind, ist die Höhe des zu zahlenden Leistungsentgelts vom zuvor erzielten Nettoentgelt abhängig. Das Nettoentgelt wird für diese Leistungen (Arbeitslosengeld I, Krankengeld, Kurzarbeitergeld) daher pauschaliert und gerade nicht individuell ermittelt. Dazu werden pauschalierte Beträge als reine Rechengrößen von pauschalen Bruttobetragen, die in 10er Schritten tabellarisch gelistet sind, abgezogen. Für die Ermittlung des Kurzarbeitergeldes gelten für diese pauschalierte Leistungsermittlung die gleichen Grundsätze wie für das Arbeitslosengeld I. Es handelt sich bei den abzuziehenden Rechengrößen um pauschalierte Werte für die Sozialversicherungsbeiträge (20 %), die Lohnsteuer nach den Werten des Programmablaufplans (§ 51 EStG) und den Solidaritätszuschlag (§ 153 SGB III). Freibeträge und Pauschalen, die nicht jeder lohnsteuerpflichtigen Person zustehen, bleiben dabei außer Ansatz. **Es wird also keine Haarscharf an der individuellen Besteuerung orientiert.**



**tierte Bemessung vorgenommen und es fließt somit auch kein Geld von der Arbeitslosenversicherung hin zum Fiskus.<sup>3</sup> Die Abzüge der Pauschalen sind daher reine Rechengrößen zur Ermittlung eines pauschalierten Nettobetrages, aus dem das Leistungsentgelt ermittelt wird.**

Unter diesen Voraussetzungen ist das Kurzarbeitergeld auch für Beschäftigte aus Frankreich nach den pauschalierten Regelungen des SGB III als Nettoleistung, unter Berücksichtigung des zuvor erzielten Bruttoverdienstes zu erbringen. Dieses Verfahren entspricht auch hinsichtlich der Grenzgängerinnen und Grenzgänger dem geltenden EU-Recht. **Nach der EU-Verordnung über die Koordinierung der Systeme der sozialen Sicherheit erhalten Grenzgängerinnen und Grenzgänger Leistungen bei Kurzarbeit nach den Rechtsvorschriften des zuständigen Mitgliedstaats, *als ob* sie in diesem Mitgliedstaat wohnen würden (Art. 65 Abs. 1 Satz 2 der VO EU 883/2004).**

### **Zur Beschreitung des Rechtsweges in Deutschland**

Die Klärung der Rechtsfrage, ob das von der Bundesagentur für Arbeit (BA) praktizierte deutsche Verfahren EU-Recht entspricht, ist problematisch. **Anzunehmen wäre, dass die französischen Grenzgängerinnen und Grenzgänger in Deutschland den Rechtsweg beschreiten können und diese Rechtsfrage klären lassen können.**

**Tatsächlich ist ihnen dies, wie auch in Deutschland ansässigen Berechtigten für das Kurzarbeitergeld, individuell tatsächlich faktisch nicht möglich.** Dem stehen die Rechtsprechung des Bundesarbeitsgerichts (BAG) und des Bundessozialgerichts (BSG) entgegen. Das BAG hat entschieden, dass ein Arbeitgeber nicht verpflichtet ist, im Interesse seiner Beschäftigten den Rechtsweg gegen den ihm zugewandten Festsetzungsbescheid zum Kurzarbeitergeld der BA zu beschreiten, wenn der Arbeitgeber die einer ständigen Verwaltungspraxis entsprechende Rechtsauffassung der Arbeitsverwaltung teilt (BAG 19.03.1992 – 8 AZR 301/91). Das BAG führt dann weiter aus: Will der Arbeitnehmer eine von der gefestigten Verwaltungspraxis abweichende günstigere Auslegung des Arbeitsförderungsgesetzes erreichen, hat er selbst den sozialgerichtlichen und gegebenenfalls verfassungsgerichtlichen Rechtsweg zu beschreiten.

Der sozialgerichtliche Weg ist den Betroffenen jedoch ebenso versperrt. In ständiger Rechtsprechung geht das BSG davon aus, dass es kein individuelles Recht der Anfechtung von Bescheiden der BA über die Gewährung des Kurzarbeitergeldes gibt. Nur der Arbeitgeber

---

<sup>3</sup> Auch wenn die Sozialleistung unmittelbar steuerfrei ist, so ist am Rande zu bemerken, dass sie dennoch bei in Deutschland steuerpflichtigen Personen durch den Progressionsvorbehalt zu einer höheren Besteuerung des ggf. bezogenen regulären steuerpflichtigen Einkommens führt. Diese zusätzliche und auch international unübliche Belastung von Haushalten, die ohnehin Einkommenseinbußen hinnehmen müssen, lehnen der DGB und seine Mitgliedsgewerkschaften ab.



und ggf. die betriebliche Interessenvertretung können Widerspruch oder Klage gegen den Bescheid erheben (BSG 20.05.2005 – B 11a/11 AL 15/04R). Obwohl das BSG in seiner Entscheidung davon ausgeht, dass die Beschäftigten in ihrer Eigenschaft als im SGB III Versicherte Inhaber des Anspruchs auf Kurzarbeitergeld sind, sind diese jedoch nicht legitimiert diesen Anspruch gegenüber der BA geltend zu machen. Nach der Entscheidung des BSG selbst dann nicht, wenn individuelle Teilansprüche aus besonderen Bestandteilen des Entgeltanspruchs z.B. fehlerhaft berechnet sind. Das BSG verweist darauf, „dass Meinungsverschiedenheiten zwischen Arbeitgeber und Arbeitnehmer grundsätzlich im Rahmen des Arbeitsverhältnisses und notfalls in einem Arbeitsgerichtsverfahren auszutragen sind, nicht aber in das Verfahren zum Kurzarbeitergeld verlagert werden können. Im Verhältnis zwischen Arbeitnehmer und Arbeitgeber ist insoweit zu beachten, dass letzterer bei der Antragstellung und im Rechtsmittelverfahren treuhänderisch für den Arbeitnehmer tätig und diesem bei Verletzung seiner Fürsorgepflicht schadensersatzpflichtig wird.“ Das wird vom BSG 2005 so gesehen, obwohl die oben zitierte Entscheidung des BAG, die dies jedoch gerade ausgeschlossen hat, dem BSG bekannt gewesen ist. Das BSG hat in seiner Entscheidung keine verfassungsrechtlichen Probleme in der Einschränkung der Klagebefugnis festgestellt. Damit ergibt sich aus der Rechtsprechung für die Betroffenen ein nicht lösbarer Zirkelschluss.

In der Literatur zu den Regelungen, die das Kurzarbeitergeld im SGB III betreffen, wird dies seither kritisch betrachtet und in der fehlenden Möglichkeit der Rechtsdurchsetzung ein Verstoß gegen Artikel 19 Absatz 4 des Grundgesetzes (Garantie des Rechtswegs) gesehen. Eine inhaltliche Entscheidung des BVerfG liegt dazu bisher nicht vor. Lediglich ein aus formalen Gründen erfolgter Nichtannahmebeschluss.

**Damit kann die Klärung dieser Rechtsfrage in Deutschland derzeit nur unter den schwierigen Voraussetzungen einer einzulegenden Verfassungsbeschwerde nach Ausschöpfung eines von den zuständigen Gerichtsbarkeiten nicht gegebenen Rechtsweges erfolgen.**

### **Für eine Neuregelung des Gebrauchs der Besteuerungsrechte**

Den vorangegangenen Darlegungen folgend, ist es nach Überzeugung des DGB und seiner Mitgliedsgewerkschaften dringend geboten, eine zügige, umfassende und für alle Beteiligten praktikable Lösung zu finden.

Dass zügige und handhabbare Lösungen möglich sind, zeigen die Konsultationsvereinbarungen, die die Bundesrepublik Deutschland mit der Schweizerischen Eidgenossenschaft und dem Königreich der Niederlande bereits Mitte des vergangenen Jahres für die Dauer der gegenwärtigen Pandemiesituation getroffen hat. Bei beiden Staaten besteht gegenüber



Deutschland eine vergleichbare Konstellation wie gegenüber der Französischen Republik. So verzichtet die Schweiz unter Verweis darauf, dass die „deutschen Sozialversicherungsleistungen auf der Grundlage eines Prozentsatzes des Nettoarbeitslohns berechnet werden“ auf ihr Besteuerungsrecht und behandelt das deutsche Kurzarbeitergeld für in der Schweiz Steuerpflichtige so als ob dieses bereits in Deutschland besteuert worden sei.<sup>4</sup> Ebenfalls „in der Erwägung, dass die vorgenannten deutschen Sozialversicherungsleistungen netto gezahlt werden (...) treffen die Niederlande eine einseitige Maßnahme“, um das aus Deutschland bezogene Kurzarbeitergeld von der Steuer zu befreien.<sup>5</sup>

**Vor diesem Hintergrund positiver Erfahrungen fordern der DGB und seine Mitgliedsgewerkschaften die saarländische Landesregierung und die Bundesregierung auf, ihre Anstrengungen zu verstärken, in Paris darauf hinzuwirken, dass Frankreich zunächst wenigstens für die Dauer der Pandemie - und rückwirkend für das Jahr 2020 - von seinem Recht zur Besteuerung des Kurzarbeitergeldes keinen Gebrauch macht. Hingegen befürworten wir ausdrücklich nicht eine Revision des Artikels 13 Absatz 8 DBA FRA i.d.F. vom 1.1. 2016, da gerade mit dieser Regelung das Problem der tatsächlichen Doppelbesteuerung von Renten ehemaliger Grenzpendlerinnen und -pendlern beseitigt werden konnte, was zuvor die deutsch-französischen Beziehungen in der Grenzregion nicht unerheblich belastet hatte.**

Umfassend in dem Sinne, dass die beschriebene Doppelbelastung dauerhaft beseitigt wäre, sind aber auch die vorgeschlagene Lösung und auch die mit der Schweiz und den Niederlanden getroffenen Vereinbarungen nicht. Wenn auch nicht mehr in der massenhaften Betroffenheit, so muss doch spätestens mit dem Ende der Pandemie damit gerechnet werden, dass diese Staaten dann wieder von ihrem Besteuerungsrecht Gebrauch machen werden und für Betroffene das Problem der Doppelbelastung wieder aufzuleben droht. Wie oben ausgeführt tritt hinzu, dass durch die Novellierung der VO EU 883/2004 dann künftig auch eine Doppelbelastung des Arbeitslosengeldes I bei den Grenzpendlerinnen und -pendlern droht, die in diesen Staaten wohnen.

Aus diesem Grund ist es erforderlich eine über bilaterale Vereinbarungen hinausgehende Lösung im Rahmen des EU-Rechts herbeizuführen, die zugleich den Grundsatz nicht in Frage stellt, dass Leistungen der sozialen Sicherungssysteme für Grenzgänger so gewährt werden müssen, als ob diese im Beschäftigungsstaat wohnen würden. **Der DGB und**

---

<sup>4</sup> vgl.: BMF-Schreiben v. 12.06.2020 - IV B 2 - S 1301-CHE/07/10015-01

<sup>5</sup> vgl.: BMF-Schreiben v. 08.04.2020 - IV B 3 - S 1301-NDL/20/10004 :001



**seine Mitgliedsgewerkschaften fordern deshalb, dass sich Bund und Länder gemeinsam dafür einsetzen, dass parallel zur Novelle der VO EU 883/2004 in der Europäischen Union auch der Grundsatz etabliert werden muss, dass auf Nettobasis ermittelte Lohnersatzleistungen des einen Staates im anderen Mitgliedstaat von der Steuer befreit sein müssen.**

Déclaration de la Confédération allemande des syndicats à

l'occasion de l'audition de la Commission pour l'Europe et les questions du Conseil parlementaire interrégional au Parlement de la Sarre concernant l'allocation de chômage partiel et la double imposition des travailleurs transfrontaliers, le jeudi 6 mai 2021

23.04.2021

## Situation initiale et données du problème

Les indemnités pour perte de salaire, comme le Kurzarbeitergeld, sont exonérées d'impôt en Allemagne et calculées sur la base d'une rémunération nette forfaitaire. Ce calcul du montant forfaitaire repose également sur l'hypothèse que les bénéficiaires sont soumis à l'impôt en Allemagne. En revanche, le chômage partiel en France est une prestation calculée sur la base du salaire brut. Par conséquent, du point de vue du régime fiscal, elle est imposable en France. Toutefois, l'allocation de Kurzarbeitergeld perçue en Allemagne par les frontaliers résidants en France et travaillant en Allemagne dans un emploi soumis à des cotisations de sécurité sociale, est également soumise à l'imposition en France selon cette logique. **Ni le droit allemand, ni le droit français, ni la convention de double imposition entre les deux pays, ni les autres accords de consultation ne tiennent suffisamment compte de la situation particulière de ce groupe de personnes. Il en résulte pour eux une double charge, que l'on appelle aussi, à tort, une double imposition.**

C'est pourquoi le cadre juridique pertinent du point de vue de la DGB et de ses syndicats membres est décrit ci-après, afin d'en déduire une solution permettant d'éviter cette double charge, mais aussi, à l'avenir, d'autres doubles charges éventuelles.

Deutscher Gewerkschaftsbund  
Bundesvorstand  
Abteilung Wirtschafts-, Finanz-  
und Steuerpolitik

**Raoul Didier**  
Referatsleiter für Steuerpolitik

Henriette-Herz-Platz 2  
10178 Berlin



## Exigences fondamentales

Au sein de l'Union européenne (UE) et de l'Association européenne de libre-échange (AELE), le principe de la libre circulation des personnes s'applique. Pour les citoyens des États membres, cela signifie qu'ils ont le droit de circuler, de résider, de travailler ou de chercher un emploi dans un autre État membre dudit territoire.<sup>1</sup> **Le principe de non-discrimination s'applique, c'est-à-dire les personnes exerçant leur droit à la mobilité ne doivent pas être discriminées par rapport aux travailleurs nationaux en ce qui concerne l'accès à l'emploi, les conditions de travail et d'emploi, les avantages sociaux et fiscaux.**

Afin de réaliser la libre circulation, divers règlements<sup>2</sup> et directives européens ont donc été adoptés pour garantir l'égalité de traitement dans l'application des différents systèmes nationaux. **Pour les travailleurs mobiles, cela signifie concrètement que leurs droits et obligations sont garantis en principe grâce au droit communautaire européen, mais que la forme que prennent ces droits et obligations continue d'être déterminée par les systèmes juridiques nationaux respectifs de leur pays de travail et/ou de résidence.**

## Quelle loi sur la sécurité sociale est applicable

Cependant, les règlements européens sur la coordination des systèmes de sécurité sociale (règlement CE 883/2004 & règlement CE 987/2009) déterminent quel système ou loi de sécurité sociale est applicable dans un cas donné. Ces règlements ont pour but d'éviter qu'une personne mobile en Europe (par exemple un frontalier) ne soit soumise à aucun système légal de sécurité sociale ou que deux systèmes légaux soient applicables en même temps (principe dit d'exclusivité selon l'art. 11 par. 1 du règlement CE 883/2004). **En principe, c'est le droit de la sécurité sociale du pays dans lequel le travail est effectué qui s'applique, comme c'est le cas pour le Kurzarbeitergeld pour les**

---

<sup>1</sup> La base juridique de la libre circulation des travailleurs est l'article 45 du traité sur le fonctionnement de l'UE (TFUE). Le TFUE est en vigueur depuis le 01/12/2009. Jusqu'au 30/11/2009, la disposition sur la libre circulation des travailleurs était, selon la numérotation introduite par le traité de Maastricht, l'art. 39 du traité instituant la Communauté européenne (traité CE), et selon la numérotation précédemment applicable jusqu'au 30.10.1993, l'art. 48 du traité CE.

<sup>2</sup> E.G. : Règlement (UE) 492/2011 du 5 avril 2011 relatif à la libre circulation des travailleurs au sein de l'Union (européenne) ; Règlement (CE) 883/2004 du 29 avril 2004 portant sur la coordination des systèmes de sécurité sociale et le règlement d'application (CE) 987/2009 ; Directive 2004/38/CE du 29 avril 2004 relative au droit des citoyens de l'Union et des membres de leur famille de circuler et de séjourner librement sur le territoire des États membres.



**personnes assujetties aux cotisations de sécurité sociale qui résident en France et travaillent en Allemagne, qui fait l'objet de la présente étude.**

**Jusqu'à présent, le système d'assurance chômage a fait exception à ce principe.** Selon la réglementation actuelle pour les frontaliers dans le règlement de coordination des systèmes de sécurité sociale, en cas de chômage, ils ne perçoivent pas leurs allocations de chômage dans l'État d'emploi mais dans l'État de résidence (article 65, paragraphe 5, du règlement (CE) n° 883/2004). Par conséquent, en cas de chômage, les frontaliers résidants en France qui ont été employés en Allemagne et qui sont soumis à des cotisations de sécurité sociale doivent demander leurs prestations en France et les recevoir en vertu du droit français et des fonds français. Toutefois, le règlement de coordination doit être révisé. **Le consensus entre les États membres est qu'à l'avenir, après une période d'emploi de 12 mois, les allocations de chômage seront versées par l'État d'emploi selon ses règles, comme si les frontaliers y résidaient. Cela étendrait le problème de la double charge aux allocations de chômage des frontaliers travaillant en Allemagne jusqu'à cette date.** Dans ce contexte, il est évident qu'il faut chercher des solutions qui, outre le problème aigu de l'allocation de chômage partiel, prévoient également l'éventualité que les frontaliers vivant en France aient à l'avenir droit à l'allocation de chômage (ALG I) en vertu du droit allemand du régime local d'assurance chômage en cas de chômage.

### **Cadre fiscal**

Contrairement à la sécurité sociale, il n'existe pas de réglementation uniforme à l'échelle européenne concernant l'imposition des frontaliers, mais uniquement des conventions de double imposition (CDI) conclues entre les États respectifs. Toutefois, les dispositions de l'article 4, paragraphe 3 TUE/TFEU contiennent une règle générale selon laquelle les États membres facilitent l'accomplissement des missions de l'Union européenne et s'abstiennent de toute mesure susceptible de mettre en péril la réalisation des objectifs de l'UE. **Indépendamment de l'existence d'un droit dérivé de l'Union tel que des directives ou des règlements, les systèmes fiscaux et les conventions de double imposition des États membres doivent en principe respecter les libertés fondamentales consacrées par le TUE, à savoir la libre circulation des travailleurs, la libre circulation des services et des capitaux, la liberté d'établissement (articles 45, 49, 56 et 63 du TFUE) et le principe de non-discrimination.**

Selon la Convention entre la République française et la République fédérale d'Allemagne en vue d'éviter les doubles impositions et d'établir des règles d'assistance administrative et juridique réciproques en matière d'impôt sur le revenu et sur la fortune ainsi qu'en matière de contribution des patentes et de contributions foncières (DBA D/F), le droit d'imposition

des frontaliers vivant en France et travaillant en Allemagne revient à la France. Elle stipule également que « les pensions, les rentes (y compris les paiements de la Sécurité sociale) et les rémunérations similaires (...) ne sont imposées que dans l'État où le bénéficiaire est résident. » Bien que, jusqu'au début de la pandémie de Covid-19, les États se soient disputés pour savoir si la phrase mise entre parenthèses « y compris les paiements de l'assurance sociale » devait s'appliquer de manière générale à toutes les prestations de l'assurance sociale ou seulement à celles ayant un caractère de pension, cette question a également été clarifiée par l'accord de consultation du 13 mai 2020 et les accords intergouvernementaux ultérieurs. **En conséquence, l'État de résidence dispose d'un droit d'imposition en particulier - et également au-delà de la durée de la pandémie - pour le Kurzarbeitergeld et les allocations de chômage (Arbeitslosengeld I). Dans le cas du groupe de personnes en cause, la République française fait usage de ce droit.**

### **Calcul et imposition des indemnités de remplacement du salaire en droit allemand**

En Allemagne, l'impôt est dû sur la rémunération du travail dépendant, alors que les prestations sociales sont exonérées d'impôt. Le législateur les a conçues comme des avantages nets.

Dans la mesure où ces prestations sociales sont basées sur des cotisations payables sur le salaire brut, le montant de la prestation versée dépend du salaire net précédent. La rémunération nette de ces prestations (allocations de chômage ALG I, allocation de maladie, Kurzarbeitergeld) est donc calculée de manière forfaitaire et non individuelle. À cette fin, les montants forfaitaires sont déduits, en tant que valeurs purement arithmétiques, des montants forfaitaires bruts, qui sont énumérés sous forme de tableau par paliers de 10. Pour la détermination de l'allocation de chômage partiel (Kurzarbeitergeld), les mêmes principes que ceux pour l'allocation de chômage ALG I s'appliquent. Les valeurs de calcul à déduire sont des valeurs forfaitaires pour les cotisations d'assurance sociale (20 %), l'impôt sur les salaires selon les valeurs du programme (§ 51 EStG) et la majoration de l'impôt dite de solidarité (§ 153 SGB III). Les allocations et forfaits auxquels n'ont pas droit tous les assujettis à l'impôt sur les salaires ne sont pas pris en compte. **Ainsi, il n'y a pas de cotisation étroitement liée à la fiscalité individuelle et donc pas de transferts d'argent de l'assurance chômage vers le fisc.**<sup>3</sup> **Les déductions des montants**

---

<sup>3</sup> Même si la prestation sociale est directement exonérée d'impôt, il convient de noter au passage qu'elle entraîne néanmoins une imposition plus élevée des revenus imposables réguliers perçus par les personnes assujetties à l'impôt en Allemagne en raison de la progressivité d'impôt sur le revenu.



**forfaitaires sont donc des opérandes pour déterminer un montant net forfaitaire, à partir duquel le paiement de la prestation est déterminé.**

Dans ces conditions, l'allocation de chômage partiel doit être versée également aux salariés de France, conformément aux dispositions forfaitaires du SGB III, en tant que prestation nette, compte tenu des revenus bruts réalisés précédemment. Cette procédure est également conforme à la législation européenne en vigueur en ce qui concerne les travailleurs frontaliers. **Selon le règlement de l'UE sur la coordination des régimes de sécurité sociale, les travailleurs frontaliers reçoivent des prestations pour chômage partiel conformément à la législation de l'État membre compétent, comme s'ils résidaient dans cet État membre (article 65, paragraphe 1, deuxième phrase, du règlement UE 883/2004).**

**Sur l'usage de la procédure judiciaire en Allemagne**

La clarification de la question juridique à savoir si la procédure allemande pratiquée par la Bundesagentur für Arbeit (BA - Agence fédérale pour l'emploi) est conforme au droit communautaire est problématique. **Il serait raisonnable de penser que les frontaliers français pourraient intenter une action en justice en Allemagne afin de clarifier cette question juridique.**

**De fait, comme c'est le cas pour les bénéficiaires de l'allocation de courte durée qui résident en Allemagne, ce chemin est bloqué pour les frontaliers individuelles.** La jurisprudence du Tribunal fédéral du travail (BAG) et du Tribunal fédéral des affaires sociales (BSG) est sans équivoque. Le BAG a jugé qu'un employeur n'est pas obligé, dans l'intérêt de ses employés, d'intenter une action en justice contre l'avis de cotisation de Kurzarbeitergeld reçu de la BA si l'employeur partage l'avis juridique de l'administration du travail qui est conforme à la pratique administrative établie (BAG 19.03.1992 - 8 AZR 301/91). Le BAG poursuit en déclarant : Si le salarié souhaite obtenir une interprétation plus favorable de la loi sur la promotion de l'emploi qui s'écarte de la pratique administrative établie, il doit lui-même recourir aux tribunaux sociaux et, si nécessaire, à la Cour constitutionnelle.

Cependant, la voie du tribunal social est également fermée aux personnes concernées.

Dans une jurisprudence constante, la BSG part du principe qu'il n'existe pas de droit individuel de contestation des décisions de la BA concernant l'octroi de l'allocation de Kurzarbeitergeld. Seuls l'employeur et, le cas échéant, l'organe de représentation des travailleurs (Betriebsrat – comité d'entreprise) peuvent soulever une objection ou déposer une plainte

---

Le DGB et ses affiliés rejettent cette charge supplémentaire et aussi inhabituelle au niveau international pour les ménages qui doivent déjà accepter des pertes de revenus.



contre la décision (BSG 20.05.2005 - B 11a/11 AL 15/04R). Bien que la BSG suppose dans sa décision que les employés ont droit à une allocation de Kurzarbeitergeld en leur qualité d'assurés au titre du SGB III (troisième livre sur la sécurité sociale), ils ne sont pas autorisés à faire valoir cette exigence à l'encontre de la BA. Selon la décision de la BSG, ce n'est pas le cas même si des demandes partielles individuelles provenant de composantes spéciales du droit à la rémunération sont calculées de manière incorrecte, par exemple. Le BSG rappelle que « les divergences d'opinion entre l'employeur et l'employé doivent en principe être réglées dans le cadre de la relation de travail et, si nécessaire, dans le cadre d'une procédure devant le tribunal du travail, mais ne peuvent pas être déplacées vers la procédure d'allocation de Kurzarbeitergeld. Dans la relation entre l'employé et l'employeur, il faut noter à cet égard que ce dernier agit en qualité de fiduciaire pour l'employé dans la demande et dans la procédure de recours et devient responsable du paiement de dommages et intérêts à l'employé en cas de violation de son devoir de diligence. » C'est ainsi que le BSG 2005 voit les choses, bien que le BSG ait eu connaissance de la décision susmentionnée du BAG, qui a toutefois précisément exclu cette possibilité. Dans sa décision, le BSG n'a pas su identifier de problèmes constitutionnels dans la restriction de capacité à ester en justice. Ainsi, la jurisprudence aboutit à un argument circulaire indissoluble pour les personnes concernées.

Dans la littérature sur les réglementations relatives à l'allocation de Kurzarbeitergeld dans le SGB III, cette situation a depuis été considérée de manière critique et une violation de l'article 19(4) de la Loi fondamentale (garantie de recours juridique) a été vue dans l'absence de recours juridique. Une décision de fond de la Cour Constitutionnelle (BVerfG) n'a pas encore été rendue. Seulement une décision de non-acceptation pour des raisons formelles.

**Ainsi, une clarification de cette question juridique en Allemagne ne peut actuellement avoir lieu que dans les conditions difficiles d'une plainte constitutionnelle à déposer après l'épuisement d'un processus juridique non donné par les tribunaux compétents.**

### **Pour une nouvelle réglementation de l'utilisation des droits d'imposition**

Par conséquent, le DGB et ses affiliés sont convaincus qu'il est urgent de trouver une solution rapide, globale et praticable pour toutes les parties concernées.

Les accords de consultation que la République fédérale d'Allemagne a conclus avec la Confédération suisse et le Royaume des Pays-Bas au milieu de l'année dernière pour la durée de la situation actuelle de pandémie, montrent que des solutions rapides et gérables sont



possibles. Dans le cas de ces deux pays, la situation est comparable à celle de la République française vis-à-vis de l'Allemagne. Ainsi, en se référant au fait que « les prestations sociales allemandes sont calculées sur la base d'un pourcentage du salaire net », la Suisse renonce à son droit d'imposition et traite l'allocation allemande de chômage partiel pour les contribuables en Suisse comme si elle avait déjà été imposée en Allemagne.<sup>4</sup> De même, « alors que les prestations sociales allemandes susmentionnées sont versées sur une base nette (...) les Pays-Bas prennent une mesure unilatérale » pour exonérer d'impôt l'allocation de chômage partiel perçue de l'Allemagne.<sup>5</sup>

**Dans ce contexte d'expériences positives, le DGB et ses affiliés appellent le gouvernement du Land de Sarre et le gouvernement fédéral à intensifier leurs efforts d'insister à Paris pour que la France ne fasse pas usage de son droit de taxer les allocations de chômage partiel, dans un premier temps au moins pour la durée de la pandémie - et rétroactivement pour l'année 2020. En revanche, nous ne sommes expressément pas favorables à une révision de l'article 13, paragraphe 8, de la convention relative à la double imposition (CDI France/Allemagne) telle que modifiée au 1er janvier 2016, car c'est précisément cette disposition qui a su éliminer le problème de la double imposition effective des pensions des anciens frontaliers, qui pesait auparavant de manière non négligeable sur les relations franco-allemandes dans la région frontalière.**

Toutefois, ni la solution proposée, ni les accords conclus avec la Suisse et les Pays-Bas ne sont complets dans le sens où la double charge décrite serait définitivement éliminée. Même s'ils ne sont plus touchés à grande échelle, il faut s'attendre à ce que ces pays fassent à nouveau usage de leurs droits d'imposition au plus tard après la fin de la pandémie et que le problème de la double imposition menace de refaire surface pour ceux qui sont touchés. Comme mentionné ci-dessus, la modification du règlement (CE) n° 883/2004 menace également d'entraîner une double charge sur les allocations de chômage (ALG I) pour les frontaliers vivant dans ces États.

C'est pourquoi il est nécessaire de trouver une solution en droit communautaire qui aille au-delà des accords bilatéraux et qui, en même temps, ne remette pas en cause le principe selon lequel les prestations des régimes de sécurité sociale doivent être accordées aux travailleurs frontaliers comme s'ils résidaient dans l'État d'emploi. **Le DGB et ses affiliés exigent donc que le gouvernement fédéral et les régions collaborent pour que, parallèlement à la modification du règlement (CE) n° 883/2004, soit également**

<sup>4</sup> cf.: BMF-Schreiben v. 12.06.2020 - IV B 2 - S 1301-CHE/07/10015-01

<sup>5</sup> cf.: BMF-Schreiben v. 08.04.2020 - IV B 3 - S 1301-NDL/20/10004 :001



**établi dans l'Union européenne le principe selon lequel les indemnités de remplacement du salaire calculées sur une base nette dans un État doivent être exonérées d'impôt dans l'autre État membre.**