

BMF-Entwurf zur steuerlichen Behandlung des Arbeitslohns nach den Doppelbesteuerungsabkommen (DBA)

Der Entwurf des neuen BMF-Schreibens zur steuerlichen Behandlung des Arbeitslohns nach den Doppelbesteuerungsabkommen wurde am 08.11.2013 veröffentlicht. Bis zum 20.12.2013 kann zu dem Entwurf Stellung genommen werden. Mit der Überarbeitung des bisherigen Schreibens vom 14.09.2006 wurden die aktuellen Entwicklungen in der OECD und der Rechtsprechung sowie die zwischenzeitlich eingetretenen Rechtsänderungen berücksichtigt.

Hintergrund

In dem Entwurf des BMF-Schreibens vom 08.11.2013 wird die abkommensrechtliche Behandlung der Vergütungen aus unselbstständiger Arbeit anhand des OECD-Musterabkommens dargestellt. Diese können nach Art 15 Abs. 1 OECD-MA nur im Ansässigkeitsstaat des Arbeitnehmers besteuert werden, es sei denn, die Tätigkeit wird im anderen Staat ausgeübt. Wird die unselbstständige Arbeit im anderen Staat (Tätigkeitsstaat) ausgeübt, steht grundsätzlich diesem Staat das Besteuerungsrecht für die bezogenen Vergütungen zu (Arbeitsortprinzip). Abweichend von Art. 15 Abs. 1 OECD-MA steht jedoch dem Ansässigkeitsstaat des Arbeitnehmers das ausschließliche Besteuerungsrecht für eine nicht in diesem Staat ausgeübte unselbstständige Arbeit zu, wenn

- der Arbeitnehmer sich insgesamt nicht länger als 183 Tage innerhalb eines im jeweiligen Abkommen näher beschriebenen Zeitraums im Tätigkeitsstaat aufgehalten oder die Tätigkeit dort ausgeübt hat und
- der Arbeitgeber, der die Vergütungen zahlt, nicht im Tätigkeitsstaat ansässig ist und
- der Arbeitslohn nicht von einer Betriebsstätte oder einer festen Einrichtung, die der Arbeitgeber im Tätigkeitsstaat hat, getragen wurde.

Änderungen gegenüber dem BMF-Schreiben vom 14.09.2006

Im Folgenden werden einige Ergänzungen, Hinweise, Klarstellungen und Änderungen gegenüber dem aktuellen BMF-Schreiben vom 14.09.2006 vorgestellt:

Tz. 1.2.1 Bestimmung der Ansässigkeit – Art. 4 OECD-MA

Bei sog. doppelter Ansässigkeit ist nach der im Art. 4 Abs. 2 OECD-MA festgelegten Prüfungsreihenfolge

festzustellen, in welchem Vertragsstaat die Person als ansässig gilt. Der neue BMF-Entwurf enthält weitergehende Ausführungen zu dieser Prüfungsreihenfolge. Folgende Kriterien sind zu prüfen: ständige Wohnstätte, Mittelpunkt der Lebensinteressen, gewöhnlicher Aufenthalt, Staatsangehörigkeit. Kann die Ansässigkeit nach diesen Kriterien nicht bestimmt werden, sollen die Staaten die Frage in gegenseitigem Einvernehmen regeln.

Auf Besonderheiten, die sich durch spezielle Regelungen in einzelnen DBA (z. B. DBA-VAE) bzw. durch den Rückgriff auf das jeweilige nationale Recht (z.B.: China, Südafrika) ergeben können, wird hingewiesen.

Tz. 1.2.2.1 Art. 15 OECD-MA

Hinweis, dass die bloße Verwertung keine Tätigkeit i. S. der DBA darstellt (§ 49 Abs. 1 Nr. 4 Buchst. a 2. Alt. EStG).

Tz. 1.2.2.2 Grenzgängerregelung

Das OECD-MA sieht für Grenzgänger keine spezielle Regelung vor. Für diese Arbeitnehmer gelten

nach einigen DBA Besonderheiten. Nach Wegfall der Grenzgängerregelung im Verhältnis zu Belgien ist ab 2004 die Regelung zur pauschalen Anrechnung von belgischer Gemeindesteuer zu beachten. Besonderheiten bei Grenzpendlern nach Luxemburg sind in der Verständigungsvereinbarung vom 26.05.2011 geregelt.

Tz. 1.2.3 Vermeidung der Doppelbesteuerung – Art. 23 OECD-MA

Die Steuerfreistellung in Deutschland setzt i.d.R. die ausländische Besteuerung voraus;

diesbezüglich wird auf die Ausführungen zu § 50d Abs. 8 (in Tz 2.3) bzw. nun zusätzlich Abs. 9 EStG (neu in Tz. 2.4) und zu den Rückfallklauseln in den DBA (Tz. 9) verwiesen. Nach einzelnen neu aufgeführten DBA-Bestimmungen werden die Einkünfte nicht von der Besteuerung ausgenommen; vielmehr wird die Doppelbesteuerung durch Steueranrechnung nach Maßgabe des § 34c EStG vermieden.

Tz. 1.2.4 Abgrenzung zu anderen Abkommen und Bestimmungen

Es wurde eingefügt, dass neben den DBA weitere zwischenstaatliche Abkommen bzw. Vereinbarungen zu beachten sind, nach denen u.a. Arbeitnehmer von deutschen Steuern befreit sind (z.B. bei Tätigkeiten für die EU, UNO, NATO).

Tz. 2.1 Steuerpflicht nach dem EStG

Besteht während eines Kalenderjahres sowohl unbeschränkte als auch beschränkte Einkommensteuerpflicht, so sind die während der beschränkten Einkommensteuerpflicht erzielten inländischen Einkünfte in eine Veranlagung zur unbeschränkten Einkommensteuerpflicht einzubeziehen. Dies gilt bereits seit dem Veranlagungszeitraum 1996, wurde aber erst jetzt in den BMF-Entwurf aufgenommen.

Tz. 2.2 Progressionsvorbehalt

Ist nach nationalem Recht zeitweise oder ganzjährig eine unbeschränkte Steuerpflicht gegeben, sind aber die Einkünfte nach einem DBA in Deutschland freizustellen, unterliegen die in Deutschland freigestellten Einkünfte dem Progressionsvorbehalt nach § 32b Abs. 1 S. 1 Nr. 3 EStG.

Zu beachten ist, dass der ab dem VZ 2008 nach § 32b Abs. 1 S. 2 EStG angeordnete Ausschluss des Progressionsvorbehalts nicht für Einkünfte aus unselbständiger Arbeit und für den Progressionsvorbehalt nach § 32b Abs. 1 S. 1 Nr. 2 EStG gilt.

Bei der Ermittlung der Einkünfte des § 32b Abs. 1 S. 1 Nr. 2 bis 5 EStG

- ist der Arbeitnehmer-Pauschbetrag abzuziehen, soweit er nicht schon bei der Ermittlung der Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit abgezogen wurde (§ 32b Abs. 2 S. 1 Nr. 2 S. 2 Buchstabe a EStG);
- sind Werbungskosten nur insoweit zu berücksichtigen, als sie zusammen mit den bei der Ermittlung der Einkünfte aus unselbständiger Arbeit abziehbaren Werbungskosten den Arbeitnehmer-Pauschbetrag übersteigen (§ 32b Abs. 2 S. 1 Nr. 2 S. 2 Buchst. b EStG, s. H 32b „Ausländische Einkünfte“ - EStH 2012).

§ 32b Abs. 2 S. 1 Nr. 2 S. 2 EStG wurde im Rahmen des JStG 2007 eingeführt. Es sollte sichergestellt werden, dass eine doppelte Berücksichtigung des Arbeitnehmer-Pauschbetrages sowohl bei den inländischen als auch bei den ausländischen Einkünften ausscheidet. Auch die Berücksichtigung der tatsächlichen Werbungskosten wurde klar gestellt.

Tz. 2.4 Anwendung § 50d Abs. 9 EStG

§ 50d Abs. 9 EStG wurde im Rahmen des JStG 2007 neu eingefügt und eine entsprechende Erläuterung nun in den BMF-Entwurf aufgenommen: Soweit ein DBA nicht bereits eine entsprechende Regelung enthält, sind Einkünfte nicht freizustellen, wenn die Nichtbesteuerung oder niedrige Besteuerung im anderen Staat die Folge eines Qualifikationskonfliktes ist (§ 50d Abs. 9 S. 1 Nr. 1 EStG) oder wenn die Nichtbesteuerung darauf zurückzuführen ist, dass sich der andere Vertragsstaat an der Ausübung seines DBA-Besteuerungsrechts durch sein innerstaatliches Recht, das diese Einkünfte ganz oder teilweise im Rahmen der beschränkten Steuerpflicht nicht erfasst, gehindert sieht (§ 50d Abs. 9 S. 1 Nr. 2 EStG).

Tz. 2.5 Abzugsbeschränkungen

Anwendung von BFH-Rechtsprechung zu gemäß § 3c Abs. 1 EStG nicht als Werbungskosten abzugsfähigen Ausgaben, die mit steuerfreien Einnahmen in unmittelbarem wirtschaftlichen Zusammenhang stehen. Sind Einkünfte aufgrund eines DBA freizustellen, sind regelmäßig nicht nur die Einnahmen, sondern auch die damit zusammenhängenden Werbungskosten von der Bemessungsgrundlage der deutschen Steuer auszunehmen (BFH-Urteil vom 11.02.2009, BStBl 2010 II S. 536). Darunter fallen sowohl laufende Werbungskosten, die durch steuerfreie Auslands-einkünfte veranlasst sind, als auch vorweggenommene Werbungskosten, die sich auf steuer-freie Auslandseinkünfte richten (BFH-Urteil vom 20.09.2006, BStBl 2007 II S. 756). Gleiches gilt für nachträgliche Werbungskosten.

Tz. 4.2.1 Ermittlung der Aufenthalts-/Ausübungstage

Hier wurde aufgenommen, dass bei der Umstellung eines DBA vom Steuerjahr auf einen Zwölfmonatszeitraum - soweit im DBA nichts anderes vereinbart ist - ab Anwendbarkeit des neuen DBA auch dann ein Zwölfmonatszeitraum zu betrachten ist, wenn dessen Beginn in

den Anwendungszeitraum des alten DBA hineinreicht. Außerdem ist seit der Aktualisierung des OECD-MK im Jahr 2008 (s. OECD-MK Punkt 5.1 zu Art. 15 OECD-MA) bei der Ermittlung der Aufenthalts-/Ausübungstage ein Wechsel der Ansässigkeit innerhalb der vorgenannten Bezugszeiträume zu beachten. Tage, an denen der Steuerpflichtige im Tätigkeitsstaat ansässig ist, sind bei der Berechnung der 183 Tage nicht zu berücksichtigen. Dies wird in dem aktuellen BMF-Schreiben noch anders beurteilt.

Tz. 4.2.2 183-Tage-Frist – Aufenthalt im Tätigkeitsstaat

Einzelheiten zur Ermittlung der Aufenthaltstage nach dem DBA-Frankreich bezogen auf die dort verwiesene Verständigungsvereinbarung werden dargestellt.

Tz. 4.2.4 Anwendung der 183-Tage-Frist auf einen 12 Monats-Zeitraum

Tabellarische Auflistung der Staaten, mit denen ein 12-Monats-Zeitraum vereinbart wurde.

Tz. 4.2.5 Anwendung der 183-Tage-Frist auf der Steuerjahr/Kalenderjahr

Es wird darauf hingewiesen, dass in Bezug auf Großbritannien gemäß Art. 14 Abs. 2 Buchstabe a des DBA-Großbritannien vom 30.03.2010 (gültig ab 01.01.2011) nicht mehr auf das Steuerjahr abgestellt wird, sondern auf einen Zeitraum von 12 Monaten.

Tz. 4.3.3.1 Wirtschaftlicher Arbeitgeber

Anwendung der Grundsätze des BFH-Urteils vom 23.02.2005 (BStBl II S. 547): Bei Entsendung eines Arbeitnehmers von einer Muttergesellschaft zu ihrer Tochtergesellschaft wird das aufnehmende Unternehmen nicht zum wirtschaftlichen Arbeitgeber, wenn der Arbeitnehmer nicht in dessen Hierarchie eingebunden ist. In diesem Fall wird der Arbeitnehmer ausschließlich als Vertreter der Muttergesellschaft tätig, während im Verhältnis zur Tochtergesellschaft die für ein Arbeitsverhältnis kennzeichnende Abhängigkeit fehlt. Hier bleibt selbst dann, wenn die Tochtergesellschaft der Muttergesellschaft den Arbeitslohn ersetzt, letztere Arbeitgeberin im abkommensrechtlichen Sinne.

In den Fällen der internationalen Arbeitnehmerentsendung ist das in Deutschland ansässige aufnehmende Unternehmen, das den Arbeitslohn für die ihm geleistete Arbeit wirtschaftlich trägt, zum Steuerabzug verpflichtet (§ 38 Abs. 1 S. 2 EStG).

Tz. 4.3.3.4 Geschäftsführer, Vorstände, Prokuristen

Dieser Unterabschnitt wurde neu eingefügt. Hier geht es um die Problematik, dass das deutsche aufnehmende Unternehmen dann als wirtschaftlicher Arbeitgeber anzusehen ist, wenn lediglich das im Ausland ansässige verbundene Unternehmen den formellen Anstellungsvertrag mit der natürlichen Person schließt und diese im Rahmen eines Managementvertrags an das inländische verbundene Unternehmen überlässt und die natürliche Person in das deutsche Handelsregister einträgt und wenn die Person in das deutsche aufnehmende Unternehmen eingegliedert ist. Sondervorschriften in einzelnen DBA zu Geschäftsführern, Vorständen oder anderen leitenden Angestellten wie z. B. Art. 16 DBA-Österreich und Art. 15 Abs. 4 DBA-Schweiz sind jedoch stets vorrangig anzuwenden.

Tz. 4.3.4.1 Beurteilung einer gewerblichen Arbeitnehmerüberlassung – Art. 15 Abs. 1 und 2 OECD-MA

Es wird zusätzlich festgehalten, dass bei einer doppel- oder mehrstöckigen gewerblichen Arbeitnehmerüberlassung der letzte Entleiher in der Kette als wirtschaftlicher Arbeitgeber nach DBA anzusehen ist. Außerdem wurden zahlreiche Beispiele zur Beurteilung spezifischer Sachverhalte aufgenommen.

Tz. 4.3.4.2 Besondere Regelungen in einzelnen DBA

Es wird auf einzelne DBA verwiesen, die zur Vermeidung von Missbrauch in Fällen von grenzüberschreitenden Leiharbeitsverhältnissen besondere Regelungen enthalten, nach denen die Anwendung der 183-Tage-Klausel in diesen Fällen ausgeschlossen wird. In diesen Fällen bleibt es beim Besteuerungsrecht des Tätigkeitsstaates, unabhängig davon, wie lange der Arbeitnehmer im anderen Staat tätig ist.

Tz. 4.4 Zahlung des Arbeitslohns zu Lasten einer Betriebsstätte des Arbeitgebers im Tätigkeitsstaat – Art. 15 Abs. 2 OECD-MA

Der neue BMF-Entwurf macht weitergehende Ausführungen dazu, wann der Arbeitslohn zu Lasten einer Betriebsstätte gezahlt wird, die Zahlungen also wirtschaftlich der Betriebsstätte zuzuordnen sind: Es kommt nicht darauf an, dass die Vergütungen zunächst von der Betriebsstätte ausgezahlt und später vom Stammhaus erstattet werden. Ebenso ist es nicht entscheidend, wenn eine zunächst vom Stammhaus ausgezahlte Vergütung später in der Form einer Kostenumlage auf die ausländische Betriebsstätte abgewälzt wird.

Tz. 5.4.1 Berechnung der vertraglich vereinbarten Arbeitstage

In diesem neu eingefügten Unterabschnitt wird die Berechnung der vertraglich vereinbarten

Arbeitstage anhand von Beispielen erläutert.

Tz. 5.5 Beispiele für die Aufteilung bestimmter Lohnbestandteile

Es werden Beispiele für die Aufteilung bestimmter Lohnbestandteile, z.B. Tantiemen, Urlaubsentgelte, Nachzahlung für eine frühere aktive Tätigkeit, Abfindungen, Stock Options u.s.w. gegeben. Zahlreiche Lohnbestandteile werden in dem neuen BMF-Entwurf erstmals behandelt.

Tz. 6.1 Organe von Kapitalgesellschaften

Hier wird nun zwischen den geschäftsführenden und den überwachenden Organen unterschieden. Die Vergütungen von geschäftsführenden Organen (z. B. Vorstände und Geschäftsführer) von Kapitalgesellschaften fallen regelmäßig in den Anwendungsbereich des Art. 15 OECD-MA, wohingegen überwachende Organe von Kapitalgesellschaften (z. B. Aufsichts- und Verwaltungsräte) Einkünfte aus selbständiger Tätigkeit i.S.d. § 18 EStG erzielen, die unter den Anwendungsbereich von Art. 16 OECD-MA fallen.

Tz. 8 Personal auf Schiffen und Flugzeugen

Die DBA enthalten für die steuerliche Behandlung der Einkünfte des Bordpersonals von Seeschiffen und Luftfahrzeugen im internationalen Verkehr sowie des Bordpersonals von Binnenschiffen häufig gesonderte Bestimmungen. Der neue BMF-Entwurf enthält detailliertere Erläuterungen hierzu und behandelt Sonderregelungen in einzelnen DBA.

Tz. 9 Rückfallklauseln

Die in dem aktuellen BMF-Schreiben enthaltenen Ausführungen zu Subject-to-tax-Klauseln, Remittance-base-Klauseln und Switch-over-Klauseln wurden in den neuen BMF-Entwurf nicht mehr aufgenommen, da es hierzu mittlerweile ein eigenes BMF-Schreiben vom 20.06.2013 gibt (siehe Kurzdarstellung

<http://deloitte.net/Content/News/Pages/BMFAnwendungvonSubject-to-tax-,Remittance-base-undSwitch-over-KlauselnachdenDBA.aspx> Intranet, siehe Deloitte Tax-News <http://www.deloitte-tax-news.de/steuern/internationales-steuerrecht/bmf-anwendung-von-subject-to-tax--remittance-base--und-switch-over-klauseln-nach-den-dba.html>).

Erstmalige Anwendung

Die Regelungen des neuen BMF-Entwurfs sollen in allen noch nicht bestandskräftigen Fällen anzuwenden sein.

Betroffene Norm

Art. 15 OECD-MA

Fundstelle

BMF, [Schreiben vom 08.11.2013 \(Entwurf\)](#)

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 Mandanteninformation oder Teile davon stützen, handelt dieser ausschließlich auf eigenes Risiko. Deloitte GmbH 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.

This client information exclusively contains general information not suitable for addressing the particular circumstances of any individual case. Its purpose is not to be used as a basis for commercial decisions or decisions of any other kind. This client information does neither constitute any advice nor any legally binding information or offer and shall not be deemed suitable for substituting personal advice under any circumstances. Should you base decisions of any kind on the contents of this client information or extracts therefrom, you act solely at your own risk. Deloitte GmbH will not assume any guarantee nor warranty and will not be liable in any other form for the content of this client information. Therefore, we always recommend to obtain personal advice.