

Global Mobility Services Newsletter

Sonderausgabe – Aktualisiertes BMF-Schreiben zur steuerlichen Behandlung des Arbeitslohns nach den Doppelbesteuerungsabkommen

Januar 2024

Aktualisiertes BMF-Schreiben zur steuerlichen Behandlung des Arbeitslohns nach den Doppelbesteuerungsabkommen

Das Bundesministerium der Finanzen (BMF) hat am 22. Dezember 2023 das aktualisierte BMF-Schreiben vom 12. Dezember 2023 (GZ IV B 2 – S 1300/21/10024:005) zur steuerlichen Behandlung des Arbeitslohns nach den Doppelbesteuerungsabkommen (DBA) veröffentlicht. Dieses ersetzt das (alte) BMF-Schreiben vom 3. Mai 2018 und ist grundsätzlich auf alle noch offenen Fälle anzuwenden. Das neue Schreiben des BMF ist mit 156 Seiten und insgesamt 427 Randnummern (Rn) deutlich umfangreicher als das alte Schreiben. Wichtige steuerliche Neuerungen und Ergänzungen, die sich aus Rechtsprechung und Verwaltungspraxis ergeben und teilweise auch schon in anderen BMF-Schreiben geregelt waren, sind nunmehr aufgenommen beziehungsweise zusammengefasst worden. Daraus ergibt sich für Arbeitgeber und Arbeitnehmende – zum Teil sogar kurzfristig – Handlungsbedarf.

Im Folgenden stellen wir einige der wichtigen Änderungen aus dem aktualisierten BMF-Schreiben vor:

1) Bestimmung der abkommensrechtlichen Ansässigkeit

Haben Entsandte sowohl im Heimat- als auch im Gastland eine ständige Wohnstätte, gelten sie nach innerstaatlichem Recht zunächst in beiden Staaten als ansässig steuerpflichtig. Um eine Zuweisung des Besteuerungsrechts für die einzelnen Einkünfte vornehmen zu können, ist die Ansässigkeit nach DBA zu bestimmen. Für diese Ansässigkeitsprüfung sind persönliche und wirtschaftliche Kriterien (Mittelpunkt der Lebensinteressen) heranzuziehen. In Rn 14ff. erläutert das BMF ausführlich, welche persönlichen und wirtschaftlichen Kriterien für die Ansässigkeitsprüfung heranzuziehen sind und welche Gewichtung diesen Kriterien unter Berücksichtigung der Gesamtumstände beizumessen ist. Die sechs Beispiele, anhand derer das BMF die Vorgehensweise der abkommensrechtlichen Ansässigkeitsprüfung verdeutlicht, legen nahe, dass eine Verlagerung der DBA-Ansässigkeit in das Gastland aus Sicht der Finanzverwaltung stärker hinterfragt wird.

Für Entsendungen aus Deutschland heraus (Outbound-Fall) erhöht dies den Abstimmungsbedarf mit dem Gastland. Wichtig ist, dass die Sichtweise beider Länder übereinstimmt, um eine Doppelbesteuerung zu vermeiden. Arbeitgeber und Arbeitnehmende sollten daher eine Sachlage schaffen, die die Beurteilung der DBA-Ansässigkeit zweifelsfrei ermöglicht und dies auch nachweislich darlegen können. Die dafür erforderlichen Maßnahmen können von Fall zu Fall unterschiedlich sein und reichen von der Aufgabe des inländischen Wohnsitzes (unter Berücksichtigung möglicher daraus entstehender weiterer Rechtsfolgen), bis hin zum Beitritt in Vereine und Mitgliedschaften im Gastland.

2) Abzug von Vorsorgeaufwendungen

Vorsorgeaufwendungen, die mit steuerfreiem Arbeitslohn in unmittelbarem wirtschaftlichem Zusammenhang stehen, sind grundsätzlich nicht als Sonderausgaben abziehbar. Unter Erfüllung bestimmter Voraussetzungen ist jedoch bei einigen Vorsorgeaufwendungen aus EU/EWR-Staaten oder der Schweiz doch ein Abzug möglich (vgl. Rn 95). Diese Klarstellung im BMF-Schreiben erleichtert den Abzug von Sozialversicherungsbeiträgen, die in der EU- /EWR oder der Schweiz geleistet wurden, auch wenn sie auf in Deutschland nach DBA steuerfreien Arbeitslohn entfallen.

Sollten Vorsorgeaufwendungen hingegen nicht abzugsfähig sein, weil sie im Zusammenhang mit steuerfreiem Arbeitslohn stehen, ist in Rn 96 klarstellend erläutert, wie die Aufteilung der Vorsorgeaufwendungen in einen steuerlich abziehbaren und nicht abziehbaren Teil vorzunehmen ist.

3) Besteuerung des Arbeitslohns

a) Regelungen zur Bestimmung des wirtschaftlichen Arbeitgebers

Für die Frage, welchem der Staaten, das heißt Heimat- oder Gastland des Entsendten, nach dem einschlägigen DBA das Besteuerungsrecht für den Arbeitslohn zusteht, sind verschiedene Kriterien heranzuziehen. Eines dieser Kriterien ist das des sogenannten wirtschaftlichen Arbeitgebers. Zur Feststellung des wirtschaftlichen Arbeitgebers in Entsendefällen hat die Finanzverwaltung nunmehr einen Großteil der Regelungen aus dem BMF-Schreiben vom 9. November 2001 „Verwaltungsgrundsätze-Arbeitnehmerentsendung“ in das aktualisierte BMF-Schreiben übernommen.

Der wirtschaftliche Arbeitgeber ist danach – wie bisher – anhand von zwei maßgeblichen Kriterien zu ermitteln: Bei Arbeitnehmerentsendungen wird das aufnehmende Unternehmen zum wirtschaftlichen Arbeitgeber, wenn

- der Mitarbeitende in das aufnehmende Unternehmen eingebunden (Integration) ist und
- das aufnehmende Unternehmen den Arbeitslohn wirtschaftlich trägt oder hätte tragen müssen (Kostentragung).

Die Feststellung, in wessen Interesse die Entsendung erfolgt, ist auch für die Kostentragung von zentraler Bedeutung. Nach dem Fremdvergleichs-

grundsatz muss die Kostentragung bei dem Unternehmen liegen, in dessen Interesse die Entsendung erfolgt. Das neue BMF-Schreiben enthält in den Rn 159 ff. ausführliche Hinweise zur Beurteilung der betrieblichen Interessenslage einer Entsendung und in Rn 165 ff. detaillierte Erläuterungen zur Verrechnung beziehungsweise Übernahme möglicher entsendebedingter Kosten nach dem Fremdvergleichsgrundsatz.

Nach Ansicht des BMF kann in der Regel davon ausgegangen werden, dass die Tätigkeit ausschließlich im Interesse des aufnehmenden Unternehmens stattfindet, wenn eine Weiterbelastung aller mit der Entsendung in Verbindung stehenden Lohn-, Lohnneben- und Lohnverwaltungskosten an das aufnehmende Unternehmen stattfindet und bescheinigt wird. Verbleiben diese Kosten ganz oder teilweise beim entsendenden Unternehmen, wird die Entsendung insoweit (auch) im Interesse des entsendenden Unternehmens ausgeführt.

Darüber hinaus erlegt die Verwaltung nunmehr Arbeitgebern eine erhöhte Dokumentationspflicht auf. So hat der Arbeitgeber den Mitarbeitenden zu bescheinigen, in welcher Höhe Kosten weiterbelastet und in welcher Höhe diese vom entsendenden Unternehmen getragen werden.

Außerdem wird klargestellt, dass der wirtschaftliche Arbeitgeberbegriff auch für die Zwecke des Lohnsteuerabzugs zu beachten ist, das heißt sich daraus entsprechende Lohnsteuerabzugsverpflichtungen im Inland ergeben können (vgl. Rn 168).

Das aktualisierte BMF-Schreiben enthält jetzt auch ergänzende Hinweise (Rn 178 ff.) zur Bestimmung des wirtschaftlichen Arbeitgebers für leitende Angestellte (insbesondere Geschäftsführer und Vorstände) und den sich daraus ergebenden Lohnsteuerabzugsverpflichtungen im Inland. Die Verpflichtungen sollen selbst dann gelten, wenn keine (separate) Vergütung für diese Tätigkeit gewährt wird.

b) Maßgeblicher Zuflusszeitpunkt für die Aufteilung von Arbeitslohn

Vergütungen aus unselbstständiger Arbeit sind ausschließlich im Heimatland (Ansässigkeitsstaat) des Arbeitnehmers zu besteuern, es sei denn die Tätigkeit wird im anderen Staat ausgeübt. Wird die Tätigkeit im anderen Staat ausgeübt, verbleibt das Besteuerungsrecht dann im Tätigkeitsstaat (Gastland), wenn bereits eine der in Art. 15 Abs. 2 OECD-MA aufgeführten Voraussetzungen (Überschreiten von 183 Tagen im relevanten Zeitraum, wirtschaftlicher Arbeitgeber oder Arbeitgeber-Betriebsstätte) erfüllt

ist. Dieser Grundsatz hat sich durch das aktualisierte BMF-Schreiben nicht geändert.

Jedoch wird durch das BMF-Schreiben klargestellt (Rn 223), dass für die Bestimmung und Zuweisung des Besteuerungsrechts bei Zahlungen, deren Erdienungszeitraum in der Vergangenheit oder aber in der Zukunft liegt, stets die Ansässigkeit im Zuflusszeitpunkt maßgeblich ist. Solche Vergütungen können beispielsweise Stock Options, Abfindungen oder auch Bonuszahlungen sein. Um eine korrekte lohnsteuerliche Beurteilung entsprechender Zahlungen vornehmen zu können, benötigen Arbeitnehmer insofern insbesondere:

- den exakten Erdienungszeitraum (zum Beispiel für welchen Zeitraum der Bonus oder eine Jubiläumszahlung für bereits geleistete Arbeit gezahlt wird, Zeitraum zwischen Gewährung und erstmaliger Ausübbarkeit von Stock Options etc.),
- den Nachweis der Arbeitstage im Erdienungszeitraum (Reisekalender) für den maßgeblichen Erdienungszeitraum sowie
- Informationen zur DBA-Ansässigkeit der betroffenen Mitarbeitenden.

Diese Klarstellung bedeutet für Arbeitgeber und Arbeitnehmende einerseits einen erhöhten Administrations- und Dokumentationsaufwand und kann andererseits – wenn der andere Staat auf die Ansässigkeit im Erdienungszeitraum abstellt – schlechtestenfalls zu einer Doppelbesteuerung führen.

An dieser Stelle möchten wir gern auf unseren [GMS-Newsletter aus November 2023](#) verweisen, in dem wir das dieser Neuerung zugrundeliegende BFH-Urteil (vom 21. Dezember 2022, Az. I R 11/20) auch anhand eines Beispiels ausführlich erläutert haben. In der Praxis muss sich die Regelung dahingehend bewähren, dass im Erdienungszeitraum häufig keine vollumfängliche Dokumentation der Arbeitstage in verschiedenen Staaten vorliegt, aus der steuerliche Rückschlüsse getroffen werden können.

c) Besonderheiten für die Besteuerung von Antrittsgeldern (Signing Bonus)

Das aktualisierte BMF-Schreiben (Rn 250) behandelt die steuerliche Beurteilung von Antrittsgeldern ausführlicher als dies im bisherigen Schreiben der Fall war. Ein Signing Bonus wird bei Abschluss des Arbeitsvertrages einmalig fällig und wird den Vergütungen aus unselbstständiger Arbeit zugeordnet. Ist die Auszahlung des Signing Bonus an eine konkrete zukünftige Tätigkeit in einem bestimmten Zeitraum

geknüpft, wäre das Antrittsgeld nach den voraussichtlichen Arbeitstagen im Erdienungszeitraum aufzuteilen. Nach Ablauf des Erdienungszeitraums ist eine Korrektur der Aufteilung auf Basis der tatsächlichen Arbeitstage aufzunehmen.

Auch hier ergeben sich für Arbeitgeber und Arbeitnehmende zusätzliche Dokumentationspflichten und administrativer Aufwand, um eine korrekte Lohnversteuerung des Antrittsgelds sicher zu stellen. Darüber hinaus stellen sich verfahrensrechtliche Fragen, wie beispielsweise die vorläufige Festsetzung der Steuer im Zuflusszeitpunkt, um eine gegebenenfalls später notwendige Korrektur der Besteuerung vornehmen zu können. Sofern Antrittsgelder an eine bestimmte Verweildauer im Unternehmen geknüpft sind, sollte im Idealfall sichergestellt werden, dass innerhalb dieses Zeitraums die Steuerpflicht der Arbeitnehmenden nicht in einen anderen Staat wechselt oder mit Wechsel der Steuerpflicht (zum Beispiel aus Anlass einer Entsendung) vereinbart wird, dass die an das Antrittsgeld geknüpfte Verweildauer mit Beginn der Entsendung endet.

4) Betriebliche Altersversorgung

Rn 378 und 379 des aktualisierten Schreibens enthalten erstmals Ausführungen zur betrieblichen Altersversorgung. Neben der Definition „betriebliche Altersvorsorge“, der Verdeutlichung, welche Voraussetzungen für die Klassifizierung als betriebliche Altersvorsorge vorliegen müssen, wird erläutert, welche Zahlungen in der Ansparphase als Arbeitslohn klassifiziert werden, wie sich das Besteuerungsrecht bestimmt und wie beispielsweise eine Direktzusage steuerlich zu beurteilen ist. Die Zuteilung des Besteuerungsrechts in der Leistungsphase wird ebenfalls umfangreich erläutert. Sofern kein Versorgungsfall eintritt, wird auf alternative Regelungen zur Besteuerung verwiesen.

Die Ergänzung des Schreibens um Ausführungen zur steuerlichen Behandlung zur betrieblichen Altersvorsorge ist begrüßenswert, auch wenn – insbesondere für Arbeitgeber- und Arbeitnehmerbeiträge in der Ansparphase – die besondere Herausforderung der Abstimmung der steuerlichen Beurteilung mit dem Gastland bestehen bleibt.

5) (Nationale) Rückfallklauseln

Um zu vermeiden, dass Vergütungen in keinem der entsprechenden Vertragsstaaten einer Besteuerung unterliegen, enthalten einige DBA sogenannte Rückfallklauseln. Mit diesen Regelungen soll verhindert

werden, dass Einkünfte oder Einkunftsteile unversteuert bleiben. Das neue BMF-Schreiben enthält nunmehr in Rn 419 eine konkrete Auflistung aller DBA mit denen zum 1. Januar 2023 eine Rückfallklausel besteht.

Darüber hinaus wurde ein Beispielsfall für die Anwendung der Rückfallklauseln anhand des DBAs mit den Niederlanden und bei Gewährung der sogenannten 30-Prozent-Regelung zur Veranschaulichung ergänzt.

Rückfallklauseln nach DBA, aber auch nach dem deutschen Einkommensteuergesetz (§ 50d Abs. 8 und Abs. 9 EStG) können besondere Relevanz auch für weitere Länderkonstellationen haben. Dies ist dann der Fall, wenn das jeweilige Gastland ausländischen Arbeitnehmenden, Arbeitnehmenden mit Expertenwissen etc. eine bevorzugte Besteuerung (sogenannte special tax regimes) einräumt.

Die Inanspruchnahme einer bevorzugten Besteuerung im Ausland sollte aufgrund des stärkeren Fokus des BMF auf die Rückfallklauseln laut DBA daher immer auch unter Berücksichtigung etwaiger Wechselwirkungen im Heimatland betrachtet werden, um zu vermeiden, dass eine angestrebte Begünstigung im Ausland eine erhöhte Besteuerung im Inland zur Folge hat.

Fazit und Handlungsempfehlung

Das aktualisierte BMF-Schreiben ist ein wichtiger Schritt, um Klarheit und Einheitlichkeit bei der Beurteilung von Steuerpflicht oder Steuerfreiheit, Zuweisung von Besteuerungsrechten usw. zu schaffen. Allerdings enthält es auch einige komplexe Regelungen, wie die Bestimmung der DBA-Ansässigkeit, die Allokation von besonderen Vergütungen aufgrund des maßgeblichen Zuflusszeitpunktes sowie die Dokumentationspflichten der weiterbelasteten Kosten (wirtschaftlicher Arbeitgeber). Da das BMF-Schreiben auf noch alle offenen Fälle anzuwenden ist, sollten Arbeitgeber und Arbeitnehmer prüfen, ob es (kurzfristigen) Handlungsbedarf gibt.

Wir stehen Ihnen gerne zur Seite und möchten Sie auf unseren bevorstehenden **Sonder-WebCast hinweisen, der am 7. Februar 2024 von 13:00 bis 14:30 Uhr** stattfindet und sich mit den Themen des BMF-Schreibens befasst, aus denen sich besonderer Handlungsbedarf ergibt.


Unter diesem Registrierungslink können Sie sich gerne für unseren WebCast anmelden:

[Anmeldung \(gotowebinar.com\)](https://gotowebinar.com)

Einige oder alle der hier beschriebenen Leistungen sind möglicherweise für KPMG-Prüfungsmandanten und deren verbundenen Unternehmen unzulässig.


Sie haben Fragen oder Anregungen? Schreiben Sie uns gern.

Düsseldorf




Stefanie Vogler
svogler@kpmg.com

Köln




Ute Otto
uteotto@kpmg.com

Mannheim




Hauke Poethkow
hpoethkow@kpmg.com

Stuttgart




Iris Degenhardt
idegenhardt@kpmg.com

Head of Global Mobility Services Germany




Ingo Todesco
ltodesco@kpmg.com

Berlin / Hamburg




Susanne Härzke
shaerzke@kpmg.com

Frankfurt



Heidi Mennen
hmennen@kpmg.com


München



Tobias Preisung
tpreisung@kpmg.com


Sonderthemen

Consulting, Outsourcing & Sozialversicherung




Thomas Efkemann
tefkemann@kpmg.com

Global Payroll Management




Jochen Reinig
jreinig@kpmg.com

Business Traveler Consulting & Remote Work




Sina Estermaier
sestermaier@kpmg.com

US Tax




Britta Rücker
brittaruecker@kpmg.com

Lohnsteuer Services



Heidi Mennen
hmennen@kpmg.com

Lohnsteuer Services



Marco Strootmann
mstrootmann@kpmg.com

Kontakt

KPMG AG
Wirtschaftsprüfungsgesellschaft

Ingo Todesco

Partner
Head of Global Mobility Services
T +49 211 475-6242
itodesco@kpmg.com

Impressum

KPMG AG
Wirtschaftsprüfungsgesellschaft
Klingelhöferstraße 18
10785 Berlin

Redaktion

Ingo Todesco (V.i.S.d.P.)
de-GMS-contact@kpmg.com

Global Mobility Services

Newsletter abonnieren

Wenn Sie unseren Newsletter automatisch erhalten möchten, können Sie sich als Abonnent eintragen lassen:

[Newsletter abonnieren](#)

KPMG Direct Services
Unser Online-Angebot für Sie
kpmg.de/directservices



Klardenker – der Blog zu
aktuellen Wirtschaftsthemen,
die Unternehmen bewegen



Global Payroll Manager



www.kpmg.de

www.kpmg.de/socialmedia



Die enthaltenen Informationen sind allgemeiner Natur und nicht auf die spezielle Situation einer Einzelperson oder einer juristischen Person ausgerichtet. Obwohl wir uns bemühen, zuverlässige und aktuelle Informationen zu liefern, können wir nicht garantieren, dass diese Informationen so zutreffend sind wie zum Zeitpunkt ihres Eingangs oder dass sie auch in Zukunft so zutreffend sein werden. Niemand sollte aufgrund dieser Informationen handeln ohne geeigneten fachlichen Rat und ohne gründliche Analyse der betreffenden Situation.

© 2024 KPMG AG Wirtschaftsprüfungsgesellschaft, eine Aktiengesellschaft nach deutschem Recht und ein Mitglied der globalen KPMG-Organisation unabhängiger Mitgliedsfirmen, die KPMG International Limited, einer Private English Company Limited by Guarantee, angeschlossen sind. Alle Rechte vorbehalten. Der Name KPMG und das Logo sind Marken, die die unabhängigen Mitgliedsfirmen der globalen KPMG-Organisation unter Lizenz verwenden.