

URL: <http://www.deloitte-tax-news.de/arbeitnehmerentsendung-personal/steuerrecht/neues-bmf-schreiben-zur-steuerlichen-behandlung-des-arbeitslohns-nach-den-doppelbesteuerungsabkommen.html>

31.07.2018

Steuerrecht

BMF-Schreiben zur steuerlichen Behandlung des Arbeitslohns nach den Doppelbesteuerungsabkommen am 03.05.2018 veröffentlicht

Das BMF hat mit Datum vom 03.05.2018 ein neues Schreiben zur steuerlichen Behandlung des Arbeitslohns nach den Doppelbesteuerungsabkommen veröffentlicht. Das Schreiben behandelt die meisten wichtigen Fragen zu diesem Thema.

Es enthält eine Reihe von kleineren Änderungen und Klarstellungen – wiederholt jedoch weitgehend die Aussagen im Vorgängerschreiben vom 12.11.2014 (siehe [Deloitte Tax-News](#)).

Wir möchten dennoch auf folgende Punkte hinweisen:

1. Teilzahl (Tz) 8 - 11 „Ansässigkeit“

Das BMF-Schreiben verdeutlicht, dass es zur Begründung der Ansässigkeit im Sinne des Art. 4 DBA MA nicht hinreichend ist, in einem Staat einen Wohnsitz begründet zu haben. Notwendig für die Ansässigkeit und den Abkommenschutz ist zusätzlich, dass nach nationalem Steuerrecht die unbeschränkte Steuerpflicht im Tätigkeitsstaat entsteht.

Das BMF-Schreiben enthält in Tz 11 ein Beispiel für diese Fallgestaltung im Verhältnis zu China.

2. Tz 23 „Anrechnung“

In bestimmten Fällen wird die Doppelbesteuerung durch Anrechnung (statt Freistellung) vermieden. Es kann dann temporär zur Doppelbesteuerung kommen. Das BMF-Schreiben eröffnet aus Billigkeitsgründen die Möglichkeit, für die voraussichtlich abzuführende ausländische Steuer einen Freibetrag für das Lohnsteuerabzugsverfahren zu bilden. Die Regelung befand sich schon im Vorgängerschreiben - nur etwas versteckt in Kapitel 4 und wird nunmehr etwas mehr in den Mittelpunkt gerückt.

3. Tz 45 ff „Einführungsschreiben“

Das neue BMF-Schreiben schließt jetzt auch das alte Einführungsschreiben zu § 50d Abs. 8 EStG (Rückfallklausel) ein. Änderungen sind damit nicht verbunden. Wie bereits das Einführungsschreiben zu § 50d Abs. 8 EStG, enthält das BMF-Schreiben eine Bagatellgrenze in Höhe von 10.000 Euro hinsichtlich des frei gestellten Arbeitslohns. Es wird jedoch klargestellt, dass die Grenze nicht pro Staat, sondern pro Veranlagungszeitraum gilt.

4. Tz 119 „183-Tage-Regelung“

In Tz 119 wurde ein Passus inklusive Beispiel eingefügt zur nachträglichen Änderung der Zuweisung des Besteuerungsrechts bei Anwendung der 183-Tage-Regelung auf einen beliebigen 12-Monats-Zeitraum. Das Beispiel behandelt den Fall, dass das Besteuerungsrecht aufgrund eines weiteren Aufenthalts des Arbeitnehmers im Nachhinein wechselt. Dies kann zu Änderungen im Sinne des § 50d Abs. 8 EStG führen. Die Regelung hat klarstellenden Charakter und dürfte hilfreich für die Veranlagungspraxis sein.

5. Tz 142 „Drei-Monats-Regel“

Ebenso klarstellenden Charakter dürfte eine neu eingefügte Bemerkung in Tz 142 haben. Es geht dabei um die sogenannte Vereinfachungsregelung bei der Prüfung, welches Unternehmen wirtschaftlicher Arbeitgeber ist. Dabei kommt es auf die Gehaltskostentragung und als zweites Tatbestandsmerkmal auf die Einbindung in das aufnehmende Unternehmen an. Die Vereinfachungsregelung aus dem BMF-Schreiben besagt, dass bei einer Arbeitnehmerentsendung von nicht mehr als drei Monaten eine widerlegbare Vermutung besteht, dass keine Einbindung vorliegt. Der neue Einschub stellt nun klar, dass stets die Tatsachen im Einzelfall maßgeblich sind und daher sehr wohl eine Eingliederung in das aufnehmende Unternehmen vorliegen kann, wenn die Fakten dies nahelegen. Wir denken jedoch, dass dies nicht eine verschärfte Auslegungspraxis zur Folge haben sollte, sondern lediglich der bisher schon geltende Grundsatz, von der die Wiederlegbarkeit der Anscheinsvermutung erläutert werden soll.

6. Tz 183 f. „Tätigkeit im Stammhaus“

Die Finanzverwaltung bekräftigt in dem Schreiben in Tz 183 f. ihre Auffassung, dass dann, „wenn ein Arbeitnehmer, der einer Betriebsstätte zu zuordnen ist, im Stammhaus seines Arbeitgebers tätig wird, dem Tätigkeitsstaat wegen der dortigen Ansässigkeit des Arbeitgebers grundsätzlich das Besteuerungsrecht zusteht“. Dies gelte unabhängig davon, wie lange der Aufenthalt dauere und wer die Kosten trage. Eine Billigkeitsregelung für kurze Aufenthalte gibt es in dem Schreiben nicht.

7. Tz 286: „Hochrechnung Steuerverbindlichkeiten bei Nettolohnvereinbarungen“

Das Schreiben enthält eine klarstellende Erläuterung, dass keine Hochrechnung erfolgt, wenn kein zum Lohnsteuerabzug verpflichteter Arbeitgeber vorhanden ist, sondern die Versteuerung der übernommenen Steuernachzahlung im Rahmen der Veranlagung des Zahlungsjahres vorgenommen wird. Entsprechende Beispiele sind eingefügt.

8. Tz 217 „Signing Bonus“

In Tz 217 wird die Behandlung des Antrittsgelds, des sogenannten „Signing Bonus“, behandelt. Damit sind Einmalzahlungen gemeint, die ein Arbeitgeber einem Bewerber verspricht, um ihn zum Abschluss eines Arbeitsvertrages zu motivieren. Problematisch sind die Fälle, in denen die Zahlung an den Arbeitnehmer erfolgt, bevor die vertraglich vereinbarte Tätigkeit beginnt und der zukünftige Arbeitnehmer darüber hinaus in einem anderen DBA Staat ansässig ist als der Arbeitgeber. Das FG München hat in einem solchen Fall entschieden, dass ein hinreichend konkreter Zusammenhang mit der späteren Tätigkeit nicht besteht und folglich das Besteuerungsrecht beim (Noch?) Ansässigkeitsstaat verbleibt. Dieses Verfahren ist noch beim BFH anhängig. Die Finanzverwaltung ist der Auffassung, dass eine solche Zahlung ohne den Arbeitsvertrag nicht denkbar ist und möchte diese bereits dem Tätigkeitsstaat zuordnen.

9. Tz 220 ff „Aufteilung des Besteuerungsrechts bei Abfindungen“

In Tz 220 ff setzt sich das BMF-Schreiben mit dem Thema Abfindungen auseinander. Seit Veranlagungszeitraum 2017 gelten gemäß § 50d Abs. 12 EStG Abfindungen, die anlässlich der Beendigung eines Dienstverhältnisses gezahlt werden, für Zwecke der Anwendung eines DBA als für eine frühere Tätigkeit geleistet. Der alten BFH-Rechtsprechung, die das Besteuerungsrecht dem Ansässigkeitsstaat zugeordnet hatte, soll auf diese Weise der Boden entzogen werden. Der Vergangenheitsbezug bringt die Frage mit sich, wie zu verfahren ist, wenn es während des Beschäftigungszeitraums mehrere Tätigkeitsstaaten gab. Es ist dann aufzuteilen.

Der OECD Musterkommentar bietet als Vereinfachungsmöglichkeit an, nur die letzten 12 Monate zu betrachten. Diesen Weg geht die Finanzverwaltung jedoch laut BMF-Schreiben offenbar nicht mit, weil bei der Bemessung der Abfindung die Dauer des Dienstverhältnisses eine große Rolle spielt. Es soll vielmehr der gesamte Beschäftigungszeitraum zu Grunde gelegt werden, offenbar selbst dann, wenn Schwierigkeiten hinsichtlich der Fakten bestehen – insbesondere bei langen Beschäftigungszeiträumen. Es soll dann zur Not geschätzt werden. Nur dann, wenn keine Tatsachen hinsichtlich der Aufteilung feststellbar sind, soll es zulässig sein, auf die Verhältnisse in den letzten 12 Monaten abzustellen. Diese Fälle werden nicht häufig sein.

Interessant ist auch, dass die Konsultationsvereinbarung mit den Niederlanden in Tz 228 nicht mehr genannt ist. Dies liegt wahrscheinlich daran, dass im Nachgang das neue DBA mit den Niederlanden ratifiziert wurde – somit ist die KonsVer nicht mehr anzuwenden.

10. Tz 304 „Übernahme der Kosten von Steuerberatungsleistungen“

In Tz 304 wird zur Erläuterung eingefügt, dass die Übernahmen von Kosten für Steuerberatungsleistungen durch Arbeitgeber betreffend keine geldwerten Vorteile darstellen, wenn die Übernahme im überwiegend eigenbetrieblichen Interesse erfolgt. Konkret genannt sind die Erstellung von Lohnabrechnungen, TEQs und Beratungsleistungen im Zusammenhang mit sozialversicherungsrechtlichen Fragen. Die ausdrückliche Erwähnung der TEQs ist neu und aus Sicht der Steuerpflichtigen zu begrüßen.

11. Tz 316 „Sich zu Verfügung halten“

Basierend auf BFH-Rechtsprechung liegt, wenn die Leistung des Arbeitnehmers in einem „Sich-zur-Verfügung-halten“ besteht – etwa im Rahmen eines Bereitschaftsdienstes –, das Besteuerungsrecht grundsätzlich im Tätigkeitsstaat. Als Tätigkeit wird dabei das „zur Verfügung stehen“ betrachtet. Die Konsequenz ist ein Besteuerungsrecht für den Staat des tatsächlichen Aufenthalts. Von dieser Lösung möchte das BMF abgehen für Fälle der unwiderruflichen Arbeitsfreistellung. In diesen Fällen liege keine Tätigkeit vor – folglich bleibe es bei einem Besteuerungsrecht im Ansässigkeitsstaat.

Das BMF-Schreiben enthält Aussagen zu vielen weiteren relevanten Themen. Wesentliche Änderungen im Verhältnis zum Vorgängerschreiben aus 2014 sind nicht darunter.

www.deloitte-tax-news.de

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.