

## **BMF: Steuerliche Behandlung des Arbeitslohns nach den Doppelbesteuerungsabkommen**

Das BMF hat ein überarbeitetes Schreiben vom 03.05.2018 zur Besteuerung des Arbeitslohns nach den Doppelbesteuerungsabkommen veröffentlicht, das das Schreiben vom 12.11.2014 ersetzt. Die Neufassung des Schreibens berücksichtigt die aktuellen Entwicklungen in der OECD, der Rechtsprechung und die zwischenzeitlich eingetretenen Rechtsänderungen. Zudem wurde das Merkblatt zur Steuerfreistellung ausländischer Einkünfte gemäß § 50d Abs. 8 EStG vom 21.07.2005 aufgehoben und die neu strukturierten, detaillierter gefassten und ergänzten Regelungen in das neue BMF-Schreiben aufgenommen.

### **Hintergrund**

Die Finanzverwaltung hat sich in einem überarbeiteten und umfangreichen Anwendungsschreiben zur steuerlichen Behandlung von Arbeitslohn nach den DBA, das bei Mitarbeiterentsendungen und in Grenzgänger-Fällen relevant ist, geäußert. In dem neuen BMF-Schreiben vom 03.05.2018 dargestellt wird die abkommensrechtliche Behandlung von Vergütungen aus unselbstständiger Arbeit anhand des OECD-Musterabkommens.

### **Verwaltungsanweisung**

Im Folgenden werden einige wesentliche Neuerungen des BMF-Schreibens gegenüber dem Vorgängerschreiben vom 12.11.2014 dargestellt. Der Schwerpunkt liegt hierbei auf Ergänzungen der Verwaltungsauffassung aufgrund von Entwicklungen auf OECD-Ebene, neuer Rechtslage und aktueller Rechtsprechung.

#### Zweifelsfragen bei der Beurteilung der Ansässigkeit (Tz. 1.2.1)

Auch für Abkommen, in denen der deklaratorische Zusatz des Art. 4 Abs. 1 S. 2 OECD-MA nicht enthalten ist, gilt, dass eine Ansässigkeit in einem Staat nicht begründet wird, wenn die Person in diesem Staat nur mit Einkünften aus Quellen in diesem Staat oder mit in diesem Staat gelegenen Vermögen steuerpflichtig ist. Deshalb sind die Besonderheiten, die sich durch die speziellen Regelungen in einzelnen DBA (z.B. Art. 4 Abs. 1 Buchst. b DBA-VAE) bzw. durch Rückgriff auf das jeweilige nationale Recht (z.B. China, Südafrika) ergeben können, zu beachten.

#### Vermeidung der Doppelbesteuerung (Tz. 1.2.3)

Es bestehen keine Bedenken wegen der regelmäßig auftretenden Doppelbesteuerung von Lohneinkünften aus Billigkeitsgründen für die voraussichtlich abzuführende ausländische Abzugsteuer einen Freibetrag für das Lohnsteuerabzugsverfahren zu bilden. Der Freibetrag darf jedoch die Einnahmen, die unter die Anrechnungsmethode fallen, nicht übersteigen.

#### Anwendung der nationalen Rückfallklausel des § 50d Abs. 8 EStG (Tz. 2.3)

Das BMF äußert sich auch detailliert zur Anwendung der nationalen Rückfallklausel des § 50d Abs. 8 EStG und der damit verbundenen wichtigen Frage der Nachweisführung, indem es die Regelungen des BMF-Schreiben vom 21.07.2005 (Merkblatt zur Steuerfreistellung ausländischer Einkünfte gemäß § 50d Abs. 8 EStG) in die Neufassung überführt und ergänzt.

- **Anwendungsbereich:**  
Die in einzelnen DBA enthaltenen Rückfallklauseln gehen nach der Normenhierarchie grundsätzlich den nationalen Rückfallklauseln vor (vgl. BMF-Schreiben vom 20.06.2013, siehe [Deloitte Tax-News](#)). Die Anwendung des § 50d Abs. 8 EStG erfordert nicht, dass Deutschland als Ansässigkeitsstaat anzusehen ist, sondern knüpft allein an die unbeschränkte Steuerpflicht im Inland an. Ebenso wird § 50d Abs. 8 EStG nicht durch ein zeitlich nachfolgendes DBA überschrieben (vgl. BFH-Urteil vom 25.05.2016, siehe [Deloitte Tax-News](#)).
- **Nachweispflicht:**  
Der Steuerpflichtige hat aufgrund seiner erhöhten Mitwirkungspflicht gem. § 90 Abs. 2 AO bei Auslandssachverhalten nachzuweisen, dass seine Einkünfte im Ausland der Besteuerung unterworfen wurden bzw. werden oder dass der Staat, dem nach dem Abkommen das Besteuerungsrecht zusteht, auf dieses Besteuerungsrecht verzichtet

hat. Die Nachweispflicht gem. § 50d Abs. 8 EStG besteht erst im Veranlagungsverfahren. Sie gilt nicht für das Lohnsteuerabzugsverfahren (vgl. BMF-Schreiben vom 14.03.2017, siehe [Deloitte Tax-News](#)).

- Verzicht auf das Besteuerungsrecht:  
Von einem Nachweis über den Verzicht des ausländischen Staates auf das Besteuerungsrecht ist in Staaten abzusehen, in denen generell auf die Erhebung von Ertragsteuern verzichtet wird (z.B. VAE und Kuwait), sofern die Ausübung der Tätigkeit in einem dieser Staaten nachgewiesen wurde (Arbeitgeberbescheinigung oder Lohnabrechnung).

#### Anwendung der nationalen Rückfallklausel des § 50d Abs. 9 EStG (Tz. 2.4)

- Anwendungsbereich:  
§ 50d Abs. 9 EStG verhindert auch dann eine vom DBA angeordnete Steuerfreistellung, wenn der andere Vertragsstaat das ihm abkommensrechtlich zugewiesene Besteuerungsrecht an den Einkünften im Rahmen der beschränkten Steuerpflicht nur für einen Teil der Einkünfte wahrnimmt (§ 50d Abs. 9 EStG i. d. F. des Gesetzes zur Umsetzung der Änderungen der EU-Amtshilferichtlinie und von weiteren Maßnahmen gegen Gewinnkürzungen und -verlagerungen (AmtsHRLändUG) vom 20.12.2016)).
- Nachweispflichten:  
Die Ausführungen zu den Nachweispflichten im Zusammenhang mit § 50d Abs. 8 EStG gelten entsprechend. Weist der Steuerpflichtige nach, dass die Einkünfte, die er im ausländischen Staat erzielt hat, der ausländische Staat wegen der dortigen beschränkten Steuerpflicht nicht erfassen kann, der ausländische Staat die entsprechenden Einkünfte aber bei unbeschränkt Steuerpflichtigen ebenfalls nicht besteuert, ist § 50 Abs. 9 Satz 1 Nr. 2 EStG nicht anwendbar. Im Rahmen des Lohnsteuerabzugsverfahrens kann aus Vereinfachungsgründen auf die Prüfung der Anwendung des § 50d Abs. 9 EStG verzichtet werden (vgl. BMF-Schreiben vom 14.03.2017, siehe [Deloitte Tax-News](#)).

#### Abzugsbeschränkungen (Tz. 2.5)

Vorsorgeaufwendungen, die mit steuerfreien Einnahmen in unmittelbarem wirtschaftlichen Zusammenhang stehen, mindern nicht die Höhe der im Rahmen des Progressionsvorbehalts zu berücksichtigenden Einkünfte (vgl. BFH-Urteil vom 18.04.2012).

#### Nachträgliche Änderung der Zuweisung des Besteuerungsrechts (Tz. 4.2.7)

Eine einmal vorgenommene Zuordnung des Besteuerungsrechts bei der Anwendung der 183-Tage-Regelung auf einen 12-Monats-Zeitraum kann durch weitere, nach der Veranlagung des Vorjahres durchgeführte Auslandseinsätze abweichend zu beurteilen sein.

Des Weiteren wurden u.a. die folgenden Regelungen aktualisiert:

- Zuweisung des Besteuerungsrechts für Renten und Ruhegehälter in der Auszahlungsphase – sog. Förderstaatsklauseln in neuen DBA (Tz. 1.2.2.3)
- Zuordnung des Besteuerungsrechts einer gewerblichen Arbeitnehmerüberlassung – Kriterien für Arbeitgeberstellung des Entleihers (Tz. 4.3.4.1)
- Zahlung des Arbeitslohns zu Lasten einer Betriebsstätte des Arbeitgebers im Tätigkeitsstaat – Berücksichtigung der Verwaltungsgrundsätze zur Betriebsstättengewinnaufteilung gemäß BMF-Schreiben vom 22.12.2016, siehe [Deloitte Tax-News](#) (Tz. 4.4)
- Durchführung der Aufteilung des Arbeitslohns, der nicht direkt der inländischen oder ausländischen Tätigkeit zugeordnet werden kann (Tz. 5.4.2)
- Aufteilung eines Antrittsgelds (Signing Bonus) (Tz. 5.5.2)
- Aufteilung von Abfindungen und Vergütungen anlässlich der Beendigung eines Dienstverhältnisses an Mitarbeiter mit Auslandswohnsitz gem. § 50d Abs. 12 EStG (Tz. 5.5.5.1)
- Entgeltumwandlung zugunsten eines Arbeitszeitkontos – Erdienungsprinzip für Auszahlungen aus einem Arbeitszeitkonto (Tz. 5.5.8)
- Behandlung von Nettolohnvereinbarungen und zur in diesem Zusammenhang vom Arbeitgeber einbehaltener Hypo-Tax (Tz. 5.5.9)
- Übernahme von Steuerberatungskosten durch den Arbeitgeber (Tz. 5.5.10)

#### Erstmalige Anwendung

Auf Antrag des Steuerpflichtigen können die Regelungen in allen offenen Fällen angewendet werden, sofern gesetzliche Regelungen (z.B. § 50d Abs. 12 EStG, s. Tz. 5.5.5 des BMF-Schreibens) dem nicht entgegenstehen.

## Betroffene Norm

Art. 15 OECD-MA

## Fundstelle

BMF, Schreiben vom 03.05.2018, [IV B 2 - S 1300/08/10027](#)

## Weitere Fundstellen

BFH, Urteil vom 25.05.2016, I R 64/13, BStBl II 2017, S. 1185, siehe [Deloitte Tax-News](#)

BFH, Urteil vom 18.04.2012, X R 62/09, BStBl II 2012, S. 721

BMF, Schreiben vom 14.03.2017, IV C 5 - 2369/10/10002, BStBl I 2017, S. 473, siehe [Deloitte Tax-News](#)

BMF, Schreiben vom 22.12.2016, BStBl 2017 I, S. 182, siehe [Deloitte Tax-News](#)

BMF, Schreiben vom 12.11.2014, IV B 2 - S 1300/08/10027, BStBl I 2014, S. 1467, siehe [Deloitte Tax-News](#)

BMF, Schreiben vom 20.06.2013, IV B 2 - S 1300/09/10006, BStBl I 2013, S. 980, siehe [Deloitte Tax-News](#)

BMF, Schreiben vom 21.07.2005, IV B 1 - S 2411-2/05, BStBl I 2005, S. 821

---

[www.deloitte-tax-news.de](http://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.