

BMF: Steuerliche Behandlung des Arbeitslohns nach den Doppelbesteuerungsabkommen

Am 12.11.2014 hat das BMF das finale Schreiben zur steuerlichen Behandlung von Arbeitslohn nach den Doppelbesteuerungsabkommen veröffentlicht. Das finale Schreiben entspricht in weiten Teilen dem Entwurf vom 08.11.2013. Es ersetzt das Schreiben vom 14.09.2006 und berücksichtigt die aktuellen Entwicklungen in der OECD und der Rechtsprechung sowie die zwischenzeitlich eingetretenen Rechtsänderungen.

Hintergrund

In dem neuen BMF-Schreiben vom 12.11.2014 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.

Verwaltungsanweisung

redaktioneller Art, im Wesentlichen dem Entwurf vom 08.11.2013 (eine Darstellung der Ergänzungen, Hinweise, Klarstellungen und Änderungen in dem BMF-Entwurf gegenüber dem ursprünglichen Schreiben vom 14.09.2006 finden Sie hier). Daher werden im Folgenden lediglich einige ausgewählte Änderungen in dem finalen Schreiben gegenüber dem Entwurf vorgestellt.

Ausgewählte Änderungen gegenüber dem BMF-Entwurf:

Tz. 4.2.6 Besonderheiten beim Wechsel des Bezugszeitraums im DBA und Wechsel der Ansässigkeit

Wie bereits im Entwurf führt das BMF aus, dass bei Umstellung eines DBA vom Steuerjahr auf einen 12-Monats-Zeitraum - soweit im DBA nichts anderes vereinbart ist - ab Anwendbarkeit des neuen DBA auch dann ein 12-Monats-Zeitraum zu betrachten ist, wenn dessen Beginn in den Anwendungszeitraum des alten DBA hineinreicht. Die Besonderheiten beim Wechsel des Bezugszeitraums im DBA und Wechsel der Ansässigkeit werden nun separat in Tz. 4.2.6 (Entwurf 4.2.1) mit ausführlichen Beispielen dargestellt.

Tz. 5.4. Aufteilung des verbleibenden Arbeitslohns

Im Gegensatz zum BMF-Entwurf stellt das finale Schreiben als Grundlage für die Berechnung des steuerfreien Arbeitslohns auf die Zahl der tatsächlichen Arbeitstage innerhalb eines Kalenderjahres statt auf die vertraglich vereinbarten Arbeitstage ab. Damit wurde u.a. dem Wunsch der Bundessteuerberaterkammer nachgekommen, welche sich für einen Gleichklang zwischen den tatsächlichen Verhältnissen und den Besteuerungsverhältnissen sowie die Vermeidung von Abstimmungsschwierigkeiten mit dem betreffenden anderen Land ausgesprochen hatte.

In Tz. 5.4.1 folgt dann als Konsequenz eine Definition der tatsächlichen Arbeitstage, während im Entwurf hier noch Ausführungen zur Berechnung der vertraglich vereinbarten Arbeitstage zu finden waren.

Tz. 5.5.5 Optionsrechte auf den Erwerb von Aktien („Stock Options“)

Das Kapitel zu den Optionsrechten auf den Erwerb von Aktien (Stock Options) wurde

umfassend überarbeitet und wird nun ausführlicher behandelt. Bezüglich des Zeitpunkts der Besteuerung und der Aufteilung des Besteuerungsrechtes existieren aus internationaler Sicht unterschiedliche Rechtsauffassungen. Eingetretene Doppelbesteuerungen können in der Regel nur im Rahmen eines zwischenstaatlichen Verständigungsverfahrens beseitigt werden. Das BMF-Schreiben äußert sich zu Zuflusszeitpunkt und Höhe des geldwerten Vorteils nach nationalem Recht sowie zur Aufteilung des Besteuerungsrechtes des geldwerten Vorteils nach Abkommensrecht.

Erstmalige Anwendung

Die Regelungen sind ab dem 01.01.2015 anzuwenden. Sie können jedoch auf Antrag des Steuerpflichtigen in allen offenen Fällen angewendet werden.

Betroffene Norm

Art. 15 OECD-MA

Fundstelle

[BMF, Schreiben vom 12.11.2014, IV B 2 - S 1300/08/10027](#)

Weitere Fundstellen

BMF, Entwurf-Schreiben vom 08.11.2013, siehe [Deloitte Tax-News](#)

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.