

DEUTSCHE INDUSTRIE- UND  
HANDELSKAMMER  
Breite Str. 29  
10178 Berlin

BUNDESVERBAND DER DEUTSCHEN  
INDUSTRIE E. V.  
Breite Str. 29  
10178 Berlin

ZENTRALVERBAND DES  
DEUTSCHEN HANDWERKS E. V.  
Mohrenstr. 20/21  
10117 Berlin

BUNDESVEREINIGUNG DER DEUTSCHEN  
ARBEITGEBERVERBÄNDE E. V.  
Breite Str. 29  
10178 Berlin

BUNDESVERBAND DEUTSCHER  
BANKEN E. V.  
Burgstr. 28  
10178 Berlin

GESAMTVERBAND DER DEUTSCHEN  
VERSICHERUNGSWIRTSCHAFT E. V.  
Wilhelmstr. 43/43 G  
10117 Berlin

HANDELSVERBAND DEUTSCHLAND (HDE)  
DER EINZELHANDEL E. V.  
Am Weidendamm 1A  
10117 Berlin

BUNDESVERBAND GROSSHANDEL,  
AUSSENHANDEL, DIENSTLEISTUNGEN  
E. V.  
Am Weidendamm 1A  
10117 Berlin

28. Mai 2024

Bundesministerium der Finanzen  
11016 Berlin

**Eingabe zu dem BMF-Schreiben „Steuerliche Behandlung des Arbeitslohns nach den Doppelbesteuerungsabkommen“ vom 12. Dezember 2023  
(GZ: IV B 2 - S 1300/21/10024 :005 DOK: 2023/0921455)**

Sehr geehrter Herr xxx,

das Bundesministerium der Finanzen hat am 12. Dezember 2023 die Neufassung des sehr praxisrelevanten BMF-Schreibens „Steuerliche Behandlung des Arbeitslohns nach den Doppelbesteuerungsabkommen“ veröffentlicht, ohne der betrieblichen Praxis vorab eine Möglichkeit zur Stellungnahme einzuräumen. Wir bedauern dies sehr, da das nun vorliegende BMF-Schreiben eine Reihe von Anwendungsproblemen, Fragen und Rechtsunsicherheiten hervorruft, die zu vermeiden

gewe-

sen wären, wenn vorab eine Konsultation der betroffenen Steuerpflichtigen und ihrer Interessensvertretungen stattgefunden hätte. Wir übermitteln Ihnen im Folgenden die wesentlichen Fragen und Kritikpunkte unserer Mitglieder und bitten Sie, das BMF-Schreiben an den betreffenden Randziffern zu überarbeiten. Gern bieten wir an, zu einem diesbezüglichen Entwurf Stellung zu nehmen.

## 1. Bestimmung der Ansässigkeit (Rz. 7 und 14ff)

### a) Grundsätzliche Anmerkungen

Die neu eingefügten Grundsätze zur Bestimmung der Ansässigkeit von Steuerpflichtigen werden in der betrieblichen Praxis in vielen Fällen zu **noch detaillierteren Einzelfallprüfungen** führen und das **Risiko von Interpretationskonflikten und resultierenden Doppelbesteuerungen** signifikant erhöhen.

Zudem möchten wir darauf hinweisen, dass die neuen Regelungen unserer Ansicht nach auch auf Inbound-Fälle für Entsendungen nach Deutschland anzuwenden sind. Angesichts des zunehmenden Fachkräftemangels in Deutschland benötigt die deutsche Wirtschaft eindeutige, pragmatische und administrativ leicht umsetzbare Regelungen. Die neuen undurchsichtigen Vorschriften stehen dem entgegen und erschweren den Zuzug dringend benötigter Fachkräfte.

### b) Wirkung ausländischer Ansässigkeitsbescheinigungen

Es ist nicht nachvollziehbar, dass die Vorlage ausländischer Ansässigkeitsbescheinigungen keine verbindliche Wirkung mehr entfalten soll (Rz. 7). Damit werden Arbeitnehmer bei Outbound-Entsendungen für Aufenthaltstage in Deutschland und für sogenannte Drittstaatenaufenthalte außerhalb des Tätigkeitsstaates einem großen Risiko der Doppelbesteuerung ausgesetzt, welches in vielen Fällen wirtschaftlich vom Arbeitgeber zu tragen ist.

#### **Petition:**

Eine Ansässigkeitsbescheinigung sollte zumindest weiterhin indiziellen Charakter haben, der nur in begründeten Einzelfällen widerlegt werden kann. Zudem sollte diese im Lohnsteuerabzugsverfahren eine haftungsbefreiende Wirkung für den Arbeitgeber haben.

### c) Kriterien zur Bestimmung der Ansässigkeit

Die betriebliche Praxis benötigt klare und praktikable Kriterien zur Bestimmung der abkommensrechtlichen Ansässigkeit. Die bestehenden Ausführungen in dem BMF-Schreiben reichen dafür nicht aus. Ziel sollte sein, Doppelbesteuerungen aus Anlass der unterschiedlichen Interpretation des Begriffs des Lebensmittelpunkts seitens der beteiligten Staaten und damit eine Vielzahl an Verständigungsverfahren zu vermeiden, die sowohl auf Seiten der Finanzverwaltung als auch auf Arbeitgeberseite unnötig Zeit und Ressourcen benötigen und nicht gewollt sein können. Dies wird im Folgenden anhand mehrerer Beispiele erläutert:

- Insbesondere bei Entsendungen von mehr als einem Jahr und weniger als 5 Jahren (Regelfälle, vgl. dazu Beispiel 6, Rz. 23), bei denen der Wohnsitz – u. a. aufgrund der Lage auf vor allem großstädtischen Wohnungsmärkten – im Heimatland beibehalten wird und die **Familie den Mitarbeiter während der Entsendung in das Gastland begleitet**, werden sich aus den

neuen Regelungen des BMF-Schreibens zur Bestimmung des Lebensmittelpunktes zahlreiche **Interpretationskonflikte** bei der Bestimmung der DBA-Ansässigkeit ergeben.

Nach ausländischer Sichtweise kommt dem **Aufenthalt der Familie während des Auslandseinsatzes** häufig eine entscheidende Bedeutung zu. Erfolgt eine Entsendung in das Gastland für länger als ein Jahr und begleitet die Familie den Mitarbeiter, liegt nach Interpretation des Einsatzlandes häufig eine Verlagerung des Lebensmittelpunktes in das Gastland vor, d. h. anders als nach den Ausführungen des BMF-Schreibens werden persönliche und wirtschaftliche Beziehungen nicht zwingend gleichrangig bewertet. Darüber hinaus werden wirtschaftliche Interessen im Gastland nach ausländischem Recht nicht bereits dadurch verneint, dass aufgrund der Entsendung Einkünfte nur vorübergehend im Ausland erzielt werden und der Mitarbeiter eine Rückkehrzusage für die Zeit nach der Entsendung hat. Im Falle einer Entsendung in die USA würden die USA als Gastland unter den Voraussetzungen des Beispiels 6, Rz. 23 von einer Verlagerung des Lebensmittelpunktes in die USA und damit von einer DBA-Ansässigkeit in den USA ausgehen, während das BMF-Schreiben die Ansässigkeit als in Deutschland gegeben sieht. Die Zuweisung des Besteuerungsrechts nach dem DBA wird daher durch beide Staaten unterschiedlich vorgenommen, was **Doppelbesteuerungsfälle** erwarten lässt.

- Die Einstufung der Entsendung als „**vorübergehend**“ wird u. a. im Beispiel 6, Rz 23 für alle Entsendungen von weniger als 5 Jahren vorgenommen. Dies stellt eine unverhältnismäßig weite Auslegung des zeitlichen Kriteriums „vorübergehend“ dar, die im Widerspruch zu anderen Rechtsbegriffen steht (z. B. § 9 AO, vorübergehend entspricht einer Dauer von max. 6 Monaten). Vielmehr ist im steuerrechtlichen Kontext bei einer Dauer von mehr als 6 Monaten regelmäßig nicht mehr von einer vorübergehenden Tätigkeit auszugehen, sondern es wird eine Dauerhaftigkeit unterstellt (z. B. auch bei der Beurteilung des Vorliegens einer Betriebsstätte im Sinne einer „festen“ Geschäftseinrichtung). Eine **Auslandstätigkeit von mehr als einem Jahr als vorübergehende Erscheinung zu interpretieren**, ist daher **nicht sachgemäß**.
- Darüber hinaus ist die Mutmaßung, dass die Auslandstätigkeit aufgrund einer **Rückkehrzusage** stets als „vorübergehend“ einzustufen ist, i. d. R. nicht einschlägig, denn abweichend vom geschilderten Beispiel beinhaltet eine Rückkehrzusage nicht das Freihalten des bisherigen Arbeitsplatzes, sondern mündet regelmäßig eher in eine Unterstützung bei der Suche nach einer neuen und unter Berücksichtigung der Auslandserfahrung auch adäquaten Arbeitsstelle nach Beendigung der Entsendung. Insoweit unterscheidet sich die Auffassung des BMF von der unternehmerischen Praxis. Tatsächlich erfolgt trotz Rückkehrzusage vielfach keine Rückkehr an den Arbeitsplatz beim oder in das Arbeitsverhältnis zum früheren inländischen Arbeitgeber, sondern ein Wechsel in eine (höherwertige) Funktion bei verbundenen Unternehmen im In- oder Ausland oder ggf. auch extern. Daher sollte eine Rückkehrzusage bzw. ein ruhendes Arbeitsverhältnis mit dem bisherigen Arbeitgeber vor Beginn der Entsendung kein

maßgebliches Kriterium für den Mittelpunkt der wirtschaftlichen Interessen während einer Auslandsentsendung sein.

- Zu derselben Beurteilung kommt man bei „**Kettenentsendungen**“ (vgl. dazu Beispiel 4, Rz. 21), bei denen eine Entsendung mehr als 1 Jahr dauert, in der Regel jeweils 2 bis 3 Jahre. Sofern die Entsendungen direkt anschließend stattfinden und der Mitarbeiter von der Familie begleitet wird, gehen die persönlichen Beziehungen im Heimatland verloren und nach Interpretation des Gastlandes wechselt der Lebensmittelpunkt dorthin.
- Die in das BMF-Schreiben neu eingefügten Grundsätze zur Bestimmung der Ansässigkeit sowie die zugehörigen Beispiele lassen befürchten, dass die Wohnsitzfinanzämter bei Entsendungen von weniger als 5 Jahren die Ansässigkeit im Falle der Beibehaltung des inländischen Wohnsitzes pauschal in Deutschland verorten, wenn keine **detaillierten Nachweise** vorgelegt werden, die das Gegenteil beweisen. Welche Nachweise hierbei von den jeweiligen Wohnsitzfinanzämtern der Mitarbeiter angefordert und als akzeptabel erachtet werden, dürfte erfahrungsgemäß in der Praxis sehr unterschiedlich ausgelegt werden. Es ist davon auszugehen, dass hierdurch ein signifikanter Mehraufwand für Finanzämter und Steuerpflichtige entsteht.
- In vielen Fällen wird es Arbeitgebern gar nicht möglich sein, die Informationen zu erlangen, die für die Beurteilung der abkommensrechtlichen Ansässigkeit aus Sicht des BMF-Schreibens erforderlich sind. **Vielfältige persönliche wie auch wirtschaftliche Daten der Mitarbeitenden im Lohnsteuer-Massenverfahren zu erheben und im Hinblick auf den Lebensmittelpunkt auszuwerten, ist in der Praxis kaum möglich.** Bestimmte Informationen darf ein Arbeitgeber von Mitarbeitenden auch nicht verlangen (z. B. Vermögen, Parteien- oder Vereinsmitgliedschaften). Der bisher höher gewichtete Aufenthaltsort der engsten Familie während der Entsendung war hingegen für den Arbeitgeber gut zu ermitteln, da die Konditionen der Entsendung (z. B. Leistungen für Fortbildung des Ehepartners im Ausland, Kindergartenbeiträge, Schulgeld) regelmäßig auch von der Mitnahme der Familie abhängen.
- Auch aus dem **OECD-Musterkommentar zu Artikel 4 DBA-MA** lässt sich nicht entnehmen, dass zum Zwecke der Bestimmung der engen persönlichen und wirtschaftlichen Beziehungen auf die Verhältnisse „des gesamten Lebens“ (vor und nach der Entsendung) abzustellen wäre. Stattdessen wird Folgendes ausgeführt: *„Thus, regard will be had to his family and social relations, his occupations, his political, cultural or other activities, his place of business, the place from which he administers his property, etc. The circumstances must be examined as a whole, but it is nevertheless obvious that considerations based on the personal acts of the individual must receive special attention.“*
- **Wirtschaftliche Interessen** allein danach beurteilen zu wollen, wie lange sie zeitlich bestanden bzw. bestehen, geht fehl. Arbeitet ein entsandter Mitarbeiter für einige Jahre im Ausland,

hat er dort zumindest auch wirtschaftliche Interessen, die nicht deshalb nebensächlich sein dürfen, weil er vorher jahrelang in Deutschland gearbeitet hat (und dort auch zukünftig wahrscheinlich wieder arbeiten wird). Nur in den Fällen, in denen das Vermögen im Inland beträchtlich ist, sollte man zu dem Ergebnis kommen können, dass die inländischen wirtschaftlichen Interessen die ausländischen wirtschaftlichen Interessen überwiegen und damit gewichtiger sind. Andernfalls bestehen in beiden Ländern wirtschaftliche Interessen, ohne dass die Bestimmung des „Gewichts“ eindeutig wäre.

- Innerhalb der Beurteilung von **persönlichen Interessen** ist eine Gewichtung vorzunehmen, da in der Regel die Verbindung zur Kernfamilie wesentlich enger und bedeutender ist als die zur übrigen Familie und Freunden.
- Darüber hinaus können aus der **Beibehaltung der Wohnung** nicht, wie in Rz. 15 des BMF-Schreibens ausgeführt, „gewichtige persönliche Beziehungen“ geschlossen werden, sondern – wenn überhaupt – lediglich „persönliche Beziehungen“, die aber gegenüber der Beziehung zur Kernfamilie im Tätigkeitsstaat weniger gewichtig sind.
- Ferner halten wir es für verfehlt, die **Unkenntnis von Sprache, Kultur und Gesellschaft des Tätigkeitsstaats** als Kriterium der persönlichen Interessen heranziehen zu wollen, denn dies ist nahezu allen Entsendungen – vor allem zu Beginn – immanent.

#### **Petitur:**

In dem BMF-Schreiben sind ergänzende Ausführungen erforderlich, wie die **persönlichen und wirtschaftlichen Kriterien praktikabel im Einzelnen zu gewichten** sind. Dies gilt vor allem in den Fällen, in denen die persönlichen Interessen des Arbeitnehmers in dem einen und die wirtschaftlichen Interessen des Arbeitnehmers in dem anderen Land liegen.

Relevante Kriterien zur Prüfung des Mittelpunkts der Lebensinteressen sind insbesondere:

- die Vertragsdauer,
- der Aufenthaltsort der Familie bei verheirateten Mitarbeitern bzw. Mitarbeitern mit Lebenspartnern,
- die Einbindung der Familie in die Gesellschaft des ausländischen Tätigkeitsstaates (z. B. Kindergarten-/Schulbesuch der Kinder, Tätigkeit des Ehepartners im ausländischen Staat),
- Häufigkeit und Dauer der Nutzung der beibehaltenen deutschen Wohnung durch den Mitarbeiter und seine Familie,
- Anzahl der deutschen Arbeitstage während der Entsendung im Kalenderjahr/12-Monatszeitraum,
- Größe der Wohnungen in Deutschland und im Ausland,

- Status der Wohnungen in Deutschland und im ausländischen Tätigkeitsstaat in Wohneigentum oder Miete,
- Ansässigkeit im ausländischen Tätigkeitsstaat nach dort gültigem Steuerrecht und der Nachweis der tatsächlichen Versteuerung im Ausland

Eine insgesamt **höhere Gewichtung des Aufenthaltsortes der engsten Familie** während der Entsendung würde den Einklang mit der Interpretation der abkommensrechtlichen Ansässigkeit ausländischer Finanzämter wieder herstellen.

Weitere Kriterien, wie z. B. Zeitschriftenabonnements, Vereins- und Parteimitgliedschaften, weitere Verwandte (z. B. Eltern, Geschwister) und Freundeskreis sollten aus datenschutzrechtlichen Gründen und wegen ihrer nur geringen Relevanz bei der Prüfung des Gesamtbildes **nicht** herangezogen werden.

Erforderlich ist zudem eine **Neudefinition des Begriffs „vorübergehend“**, da von einer Dauerhaftigkeit spätestens bei Entsendungen von mehr als einem Jahr auszugehen ist.

## **2. Arbeitgeberbescheinigung (Rz. 162ff)**

Bei grenzüberschreitenden Arbeitnehmerentsendungen zwischen verbundenen Unternehmen, sind die Kosten nach dem Fremdvergleichsgrundsatz von dem Unternehmen wirtschaftlich zu tragen, in dessen Interesse die Entsendung erfolgt. Die Prüfung der Einhaltung des für diese Entsendeform besonderen Fremdvergleichsgrundsatzes und damit die zutreffende Kostenweiterbelastung (d. h. ohne Gewinnaufschlag) obliegt sinnvollerweise dem Betriebsstättenfinanzamt des Arbeitgebers bzw. dessen Betriebsprüfung. Dagegen ist dies kein Thema für die Arbeitnehmerveranlagung in den Wohnsitzfinanzämtern der entsandten Mitarbeitenden.

Daher können wir den Ausführungen der Rz. 162 des BMF-Schreibens nicht zustimmen, wonach die Auskunft- und Beweismittelbeschaffungspflichten i.S.d. § 90 Abs. 2 AO die Dokumentation der Höhe der weiterbelasteten Kosten und die Aufteilung nach der Interessenlage des entsendenden und des aufnehmenden Unternehmens umfassen würde.

§ 90 Abs. 2 AO richtet sich an die Beteiligten des Besteuerungsverfahrens. In Bezug auf die Einkommensbesteuerung des Arbeitnehmers sind Beteiligte in diesem Sinne nach § 78 Nr. 1 AO der Steuerpflichtige (Arbeitnehmer) und das Finanzamt. Im Arbeitnehmerveranlagungsverfahren spielt **die Höhe der weiterbelasteten Kosten** jedoch keine Rolle. Hier kommt es stattdessen auf die Frage an, für wen der Arbeitnehmer im Ausland tätig geworden ist und welchen Arbeitslohn er hierfür erhalten hat. Die hierfür erforderlichen Nachweise hat der Arbeitnehmer – ggf. mit Hilfe seines Arbeitgebers – beizubringen. Ob der an ihn gezahlte Arbeitslohn zwischen den Gesellschaften

weiterbelastet wurde und ob dies in zutreffender Art und Weise und Höhe geschehen ist, ist gem. ständiger BFH-Rechtsprechung irrelevant für das Besteuerungsrecht in Bezug auf den Arbeitslohn und damit auf die Einkommensteuerveranlagung.

Daher ist es **unverhältnismäßig**, dass die Finanzverwaltung auch eine Bescheinigung des Arbeitgebers gegenüber dem Arbeitnehmer verlangt, wonach der Arbeitgeber offenlegt, in welcher Höhe die Lohn-, Lohnneben- und Lohnverwaltungskosten nach dem Fremdvergleichsgrundsatz an das aufnehmende Unternehmen weiterbelastet wurden und in welcher Höhe diese vom entsendenden Unternehmen getragen wurden (Rz. 167). Dies führt außerdem zu einer nicht näher begründeten Umkehr der bisherigen Vorgehensweise, denn Rz. 143 des bisherigen BMF-Schreibens hat die widerlegbare Vermutung enthalten, dass der Arbeitnehmer ausschließlich im Interesse des aufnehmenden Unternehmens tätig wird. Es ist zu beachten, dass sich aus dieser Bescheinigung keine zwingenden Schlüsse ziehen lassen, da die weiterbelasteten Kosten weder dem steuerfreien DBA-Lohn noch dem im Ausland versteuerten Arbeitslohn entsprechen müssen. Die Beweiskraft einer derartigen Bescheinigung wird bereits durch Rz. 142 entkräftet, denn selbst im Falle der unvollständigen Weiterbelastung der Kosten wäre das aufnehmende Unternehmen als wirtschaftlicher Arbeitgeber anzusehen, wenn die Kosten nach dem Fremdvergleichsgrundsatz vom aufnehmenden Unternehmen zu tragen wären. Ein Interesse des entsendenden Unternehmens ist insoweit im Ergebnis nicht gegeben und kann aus einer nicht erfolgten Weiterbelastung auch nicht geschlossen werden.

Unabhängig davon, dass die Erstellung dieser Bescheinigung zu signifikantem administrativem Mehraufwand in verschiedenen Unternehmensbereichen führen würde, bestehen auf Seiten der Arbeitgeber erhebliche Bedenken, alle Kosten – z. B. die sonstigen Lohn- und Personalverwaltungskosten (Gemeinkosten) – gegenüber seinen Arbeitnehmern offenzulegen.

Zweckmäßig und ausreichend ist es, dass der Arbeitgeber gegenüber der Finanzverwaltung glaubhaft macht oder bestätigt, dass sämtliche Gehaltskosten an das aufnehmende Unternehmen weiterbelastet wurden, um evtl. nur partielle wirtschaftliche Arbeitgeber auszuschließen. Eine Prüfung dahingehend, ob die Weiterbelastung dieser Kosten aus Verrechnungspreissicht zutreffend erfolgt ist, verbleibt dagegen bei dem für den Arbeitgeber zuständigen Betriebsstättenfinanzamt bzw. der Betriebsprüfung. Die Vermischung bzw. Verlagerung der Finanzamts-Zuständigkeiten erschließt sich nicht, zumal das Besteuerungsrecht für den in Rede stehenden Arbeitslohn nach den Bestimmungen der DBA auch dann dem Tätigkeitsstaat zusteht, wenn es der Arbeitgeber versäumt hat, die Kosten weiterzubelasten („hätte getragen werden müssen“).

**Petitur:**

Wir schlagen deshalb vor, von einer Verpflichtung zur Erstellung der vorgesehenen Bescheinigung gegenüber dem Arbeitnehmer **völlig abzusehen**. Bei Bedarf sollte allenfalls eine Bestätigung erfolgen, in wessen Interesse der Mitarbeiter tätig ist.

**3. Definition der tatsächlichen Arbeitstage (Rz. 230f)**

Werden die Tätigkeitstage von Seiten des Arbeitnehmers nicht zuverlässig gemeldet, erfordert die im BMF-Schreiben vorgesehene Handhabung einen hohen Aufwand des Arbeitgebers zur korrekten Berechnung, wohingegen ein anderer Bewertungsmaßstab (beispielsweise hilfsweise nach vereinbarten Arbeitstagen) gerade im sehr kurzfristigen Lohnsteuerabzugsverfahren eine erhebliche Vereinfachung wäre.

**Petitur:**

Aus Gründen der Prozessvereinfachung ist es wünschenswert, auch einen anderen Maßstab zuzulassen, z. B. Verhältnis der vereinbarten Arbeitstage oder pauschal ein Verhältnis von 20/30 im Monat bzw. 240/360 im Jahr.

Dies gilt in vergleichbarer Weise für die **Aufteilung von Abfindungszahlungen** (Rz. 257). Für die standardisierte Abbildung im Lohnsteuerabzugsverfahren wäre wünschenswert, wenn auch andere, sachgerechte Aufteilungsmerkmale herangezogen werden könnten, die für den Arbeitgeber ohne Weiteres zu beschaffen sind. Beispielsweise könnten die Verhältnisse der letzten 12 Monate entsprechend Tz. 2.7 des OECD-MK zu Art. 15 OECD-MA, das vorrangige Besteuerungsrecht während der bisherigen Tätigkeit oder die faktische Steuerpflicht im Ausland während der bisherigen Tätigkeit als Anhaltspunkte für einen sachgerechten Aufteilungsmaßstab zugelassen werden.

**4. Erneute Ansässigkeitsprüfung für Nachzahlungen und Wechsel des Besteuerungsrechts bei Änderung der Ansässigkeit (Rz. 288)**

Nach bisheriger Auffassung der Finanzverwaltung (z. B. Rz. 199ff. des BMF-Schreibens vom 3. Mai 2018) wurden Nachzahlungen nach Ende eines Expatvertrages so behandelt wie der Arbeitslohn **während des betreffenden Bezugszeitraums**. War der Mitarbeiter während des Bezugszeitraums im Ausland ansässig, konnte der Fall eintreten, dass ein deutscher Arbeitstag oder ein Arbeitstag in Drittstaaten nicht der deutschen Besteuerung unterliegt, da der damalige Ansässigkeitsstaat das Besteuerungsrecht hatte. Diese Sichtweise ist auch zutreffend, da die Zuordnung des Besteuerungsrechts nach DBA sich immer nach den Verhältnissen während des Bezugszeitraums richtet und bei Nachzahlungen diese Verhältnisse während des Bezugszeitraumes in Deutschland und im ausländischen Vertragsstaat unverändert Gültigkeit haben.



Nach den neuen Bestimmungen der Rz. 288 des BMF-Schreibens vom 12. Dezember 2023 soll jetzt unter Berücksichtigung der Wohnsitz- bzw. Ansässigkeitsverhältnisse zum Zeitpunkt der Auszahlung für den gesamten Bezugszeitraum eine erneute Prüfung erfolgen. Dies hat insbesondere auch Auswirkungen auf nicht bestandskräftige Fälle, die von der unseres Erachtens unzulässigen rückwirkenden Anwendung betroffen sind (vgl. hierzu Anmerkungen zu Rz. 427).

Dies ist administrativ unverhältnismäßig aufwändig für den Arbeitgeber, insbesondere dann, wenn der Bezugszeitraum längere Zeiträume von mehreren Jahren (wie z. B. bei Jubiläumszahlungen und Abfindungen) umfasst. Oft liegen in diesen Fällen die Ursprungsdaten aus datenschutzrechtlichen Gründen nicht mehr vor. Im Übrigen reichen die bisherigen gesetzlichen Regelungen der §§ 50d Abs. 8 und 9 EStG aus, um „weiße Einkünfte“ zu vermeiden.

Außerdem wird diese geänderte Auffassung zu einer wesentlichen Erhöhung des Umfangs der Doppelbesteuerung führen. Bei der (anteiligen) Besteuerung im ausländischen Tätigkeitsstaat werden in aller Regel weiterhin die Verhältnisse während des Bezugszeitraumes berücksichtigt.

#### **Petition:**

Wir halten es für unerlässlich, die Neuregelung **zu streichen**. Einerseits wegen des hohen administrativen Aufwands für den Arbeitgeber und andererseits, weil durch die neue Allokation zwangsläufig eine meist endgültige Doppelbesteuerung ausgelöst wird. Nahezu alle ausländischen Vertragsstaaten nehmen eine Zuteilung auf Grundlage der Wohnsitzverhältnisse während des Erdienungszeitraumes vor und ändern den Aufteilungsmaßstab auch dann nicht, wenn zwischen dem Erdienungszeitraum und der Auszahlung eine Änderung der Ansässigkeit eintritt.

#### **5. Steuerschutz / Tax Protection (Rz. 317ff)**

Die neu eingefügten Ausführungen zur Tax Protection (Steuerschutz) stellen diese mit einer Netto-lohnvereinbarung gleich. Dies widerspricht grundlegend der unternehmerischen Praxis: Tatsächlich wird Mitarbeitern bei Anwendung einer Tax Protection Policy weiterhin ein Bruttoarbeitslohn zugesagt und verbrieft. Von dem Bruttoarbeitslohn behält der Arbeitgeber im Falle der Befreiung vom Lohnsteuerabzug nach einem DBA regelmäßig eine Vorauszahlung auf die Auslandssteuer ein. Es entsteht in diesem Zusammenhang abweichend von einem Steuerausgleichsmechanismus (TEQ) kein arbeitsrechtlicher Anspruch auf einen vereinbarten Nettoarbeitslohn. Gegenstand der Tax Protection ist die Gewährung eines Steuerschutzes, d. h. eine Kompensationszusage im Falle des Auftretens eines steuerlichen Nachteils im Vergleich zu einer ausschließlichen Steuerpflicht des Arbeitslohns in Deutschland. Dieser Schutzmechanismus greift insbesondere bei (seltenen) Fällen eines höheren Steuersatzes im Ausland im Vergleich zur Steuerbelastung in Deutschland. Ist die vom Arbeitgeber einbehaltene Vorauszahlung auf die Auslandssteuer niedriger als die tatsächlich angefallene Auslandssteuer, entsteht zusätzlicher Arbeitslohn in Höhe der

Steuerübernahme durch den Arbeitgeber. Ist die vom Arbeitgeber einbehaltene Vorauszahlung auf die Auslandssteuer jedoch im Ergebnis zu hoch, erfolgt eine Auszahlung der Differenz, die keinen zusätzlichen Arbeitslohn auslöst, da die Auszahlung aus dem bereits bescheinigten (nach DBA steuerfreien) Bruttoarbeitslohn erfolgt. Bei der Auszahlung handelt es sich nicht um zusätzlichen Arbeitslohn, sondern vielmehr um die Konsequenz aus der Bruttolohnvereinbarung, wonach dem Arbeitnehmer der Bruttoarbeitslohn, vermindert um gesetzliche Abzüge zusteht. Würde der Arbeitgeber die Differenz nicht auszahlen, läge insoweit ein Verstoß gegen arbeitsrechtliche Prinzipien vor, da der Arbeitgeber die verbrieftete Bruttozusage tatsächlich nicht eingehalten hätte.

Die Schlussfolgerung des BMF ist somit sachlich falsch, dass im Falle einer Tax Protection eine Nettolohnvereinbarung vorliegt. Die ausgeführten Konsequenzen greifen nicht für eine Tax Protection Policy.

**Petitur:**

Wir bitten klarzustellen, dass eine Tax Protection **keine** Nettolohnvereinbarung darstellt.

**6. Sonderregelungen für Geschäftsführer (Rz. 357ff)**

Gemäß Abschnitt 6.1, Rz. 357 ist bei DBA, welche Sonderregelungen für Geschäftsführer enthalten, zu unterscheiden, ob die entsprechenden Regelungen auf die Eigenschaft als Geschäftsführer abstellen oder aber auf die konkrete Geschäftsführertätigkeit. In letztgenannten Fall endet gem. Abschnitt 6.1, Rz. 357 die Anwendung der Geschäftsführerklausel des DBA bereits dann, wenn die Tätigkeit als leitender Angestellter nachweislich tatsächlich nicht mehr ausgeübt wird.

Die Anwendung dieser Regelung auf Abfindungen bleibt (mangels Beispiels) unklar. Es ist nicht nachvollziehbar, ob bei Bezahlung der Abfindung nach Beendigung der Geschäftsführertätigkeit (z. B. wenn nach der Tätigkeit als Geschäftsführer eine andere Tätigkeit im selben Unternehmen ausgeübt wird) bei der Aufteilung des Besteuerungsrechts für den Zeitraum, in dem die Geschäftsführertätigkeit ausgeübt wurde, die Sonderregelung gilt oder ob auch für diesen Zeitraum der allgemeine Artikel über unselbstständige Arbeit gilt. Auch bleibt unklar, wie für andere nachlaufende Zahlungen an ehemalige Geschäftsführer (z. B. Bonuszahlungen) zu verfahren ist.

**Petitur:**

Wir schlagen eine Klarstellung vor, dass nicht nur der laufende Arbeitslohn für die aktive Tätigkeit als leitender Angestellter der gesonderten Versteuerung nach dem einschlägigen DBA unterliegt (insbesondere Art. 15 Abs. 4 DBA Schweiz), sondern auch nachlaufende – für die (tatsächliche) aktive Tätigkeit als leitender Angestellter – geleistete Zahlungen (z. B. Bonus, Long Term Incentive Payments, Stock Options). Zur Wahrung der einheitlichen Anwendung der BFH-Rechtsprechung (hier: BFH vom 30.09.2020, BStBl II 2021 S. 275) sollen auch

Abfindungszahlungen der Versteuerung nach der einschlägigen Regelung für leitende Angestellte (insbesondere Art. 15 Abs. 4 DBA Schweiz) hierunter fallen.

## **7. Rückwirkende Anwendung auf alle noch offenen Fälle (Rz. 427)**

Das neue BMF-Schreiben v. 12. Dezember 2023 soll auf alle noch nicht bestandskräftigen Fälle anwendbar sein. Die rückwirkende Anwendbarkeit ist hinsichtlich der Ansässigkeitskriterien (Rz. 14ff.) und der erneuten Ansässigkeitsprüfung bei Nachzahlungen (Rz. 288) eine unzulässige belastende Rückwirkung. Im Übrigen wäre eine Rückwirkung, welche das Jahr 2023 betrifft, für das Lohnsteuerabzugsverfahren nicht mehr umsetzbar, da die Lohnkonten abgeschlossen sind und die elektronischen Lohnsteuerbescheinigungen bereits an die Finanzverwaltung übermittelt wurden.

### **Petitur:**

Wir regen an, die Anwendbarkeit auf Zahlungen und Zeiträume frühestens ab 1. Januar 2024 bzw. **ab Veröffentlichung der finalen Fassung des erneut überarbeiteten BMF-Schreibens** festzulegen.

## **8. Weitere Aspekte:**

### ▪ **Arbeitgeber im Rahmen einer Poolvereinbarung (Rz. 186f)**

Die Definition der Poolvereinbarung ist in dem BMF-Schreiben sehr kurz formuliert.

#### **Petitur:**

Aus Gründen der Rechtssicherheit regen wir eine Präzisierung anhand weiterer Praxisbeispiele an.

### ▪ **Abgrenzung – keine Arbeitnehmerentsendung (Rz. 150)**

Die Definition des wirtschaftlichen Arbeitgebers ist nicht eindeutig auf alle Vertragsarten (z. B. Dienstvertrag) übertragbar.

#### **Petitur:**

Es ist eine klare Aussage wünschenswert, in welchen Fällen die 183 Tage-Regel Anwendung finden kann und in welchen Fällen nicht, damit dies entsprechend standardisiert in einer Prüflistik für das Lohnsteuerabzugsverfahren umgesetzt werden kann und vorhersehbar in einer Lohnsteueraußenprüfung akzeptiert wird.

Für Rückfragen stehen wir Ihnen gern zur Verfügung.

Mit freundlichen Grüßen

DEUTSCHE INDUSTRIE- UND  
HANDELSKAMMER  
Dr. Rainer Kambeck

BUNDESVERBAND  
DER DEUTSCHEN INDUSTRIE E. V.  
Dr. Monika Wünnemann

ZENTRALVERBAND DES DEUTSCHEN  
HANDWERKS E. V.  
Carsten Rothbart

BUNDESVEREINIGUNG DER DEUTSCHEN  
ARBEITGEBERVERBÄNDE E. V.  
Renate Hornung-Draus

BUNDESVERBAND DEUTSCHER  
BANKEN E. V.  
Yokab Thomsen      Heiko Schreiber

GESAMTVERBAND DER DEUTSCHEN  
VERSICHERUNGSWIRTSCHAFT E. V.  
Dr. Volker Landwehr      Markus Kunz

HANDELSVERBAND DEUTSCHLAND  
(HDE) E.V.  
Ralph Brügelmann

BUNDESVERBAND GROSSHANDEL,  
AUSSENHANDEL, DIENSTLEISTUNGEN E. V.  
Michael Alber