



Steuerliche Behandlung des  
Arbeitslohns nach den DBA

Eine Neuauflage mit aktuellem BMF-  
Schreiben vom 12. Dezember 2023

06. FEBRUAR 2024

# Webcast

## Hinweise

---

**1**  Unsere Webcasts werden nicht aufgezeichnet

---

**2**  Alle Teilnehmer sind stumm geschaltet

---

**3**  Fragen können gerne über Q&A gestellt werden

---

**4**  Dauer: ca. 45 min

---

# Referentinnen



**Konstanze Dusch**



**Christina Möhn**

# Steuerliche Behandlung des Arbeitslohns nach den DBA

## Unterschiede im Vergleich zum Vorgängerschreiben

- BMF v. 12.11.2014 - BStBl I S. 1467
- BMF v. 03.05.2018 - BStBl I S. 643 sowie Anpassung durch BMF v. 22.04.2020 - BStBl I S. 483 werden ersetzt
  - Mehr Randziffern: 427 statt 372
  - Anpassung an zwischenzeitliche Rechtsprechung des BFH, neue DBA Auslegung und aktuelle Konsultationsvereinbarungen
  - Weitere Meinungsbildung der Finanzverwaltung



Anwendung in allen offenen Fällen (soweit gesetzliche Regelungen dies erlauben), auch in Lohnsteueraußenprüfungen



Vertrauensschutz sollte aber gegeben sein, sollten Auslegungen im bisherigen BMF-Schreiben abweichen

## Bestimmung der Ansässigkeit nach Art. 4 OECD MA (Rn. 7 ff.)

### Unterschiede im Vergleich zum Vorgängerschreiben

- Neue Auslegung der “Tie-Breaker-Rules” nach DBA
- Insbesondere >1 bis 5 Jahre:
  - Persönliche Bindungen weiter gefasst und mehr Bedeutung der wirtschaftlichen Beziehungen: **Verwurzelung** und **Rückkehrzusage** von Bedeutung (Rn. 22 ff.)



Konflikt mit dem Ausland vorprogrammiert! Erhöhte Gefahr der Doppelbesteuerung



Outbound: seltener Ansässigkeitswechsel -> erhöhter Abstimmungsbedarf bzw. Wohnsitzaufgabe relevanter  
Inbound: Möglichkeit zur Freistellung und Ersparnis von Hochrechnungssteuer im Nettolohnfall



Arbeitgeber können Ansässigkeit schwerer selbst beurteilen (ggf. Ansässigkeitsbescheinigung Hilfsmittel für Haftungserleichterung aber hat keine finale Aussagekraft)

## Begriffsbestimmungen: Gehälter, Löhne und ähnliche Vergütungen (Rn. 28)

### Unterschiede im Vergleich zum Vorgängerschreiben

- Neue Begriffsbestimmungen aufgenommen
- In Deutschland Verweis auf Lohnsteuerdurchführungsverordnung (§§ 1,2 LStDV)
- Verweis zur Abgrenzung zwischen selbstständiger und unselbstständiger Arbeit auf die Lohnsteuerhinweise (H 19 – 19.2 LStH)



Qualifikationskonflikt Art der Einkünfte? → Prüfung § 50 d Abs. 9 Satz 1 EStG

# Festsetzungsverjährung ist kein Besteuerungsverzicht i. S. d. § 50 d Abs. 8 EStG (Rn. 69)

## Unterschiede im Vergleich zum Vorgängerschreiben

- Hinweis zur Anwendung des BFH Urteils
  - **Rückfallklausel:** Festsetzungsverjährung im ausländischen Staat kein Verzicht auf Besteuerung i. S. d. § 50 d Abs. 8 EStG (Stichwort: Nachweis der Besteuerung)



BFH Urteil vom 10.10.2018

## Abzugsverbot von Vorsorgeaufwendungen (Rn. 95 ff).

### Unterschiede im Vergleich zum Vorgängerschreiben

- Neue Ausführungen zur Abzugsfähigkeit von Vorsorgeaufwendungen
- **Abzugsverbot** bei unmittelbarem wirtschaftlichem Zusammenhang mit steuerfreien Einnahmen (§ 10 Abs. 2 EStG) wurde aufgenommen



§ 10 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 EStG – bereits gelebte Praxis

## Definition Arbeitnehmerentsendung (Rn. 149 + 150)

### Unterschiede im Vergleich zum Vorgängerschreiben

- Aufnahme Definition „Arbeitnehmerentsendung“
  - Arbeitsvertrag mit Heimatunternehmen besteht fort
  - Zusätzlicher Arbeitsvertrag mit Gastunternehmen oder Zusatzvereinbarung zum bestehenden Arbeitsvertrag für Auslandseinsatz oder Arbeitgeber im wirtschaftlichen Sinne
  - Keine Entsendung ist der Einsatz in Erfüllung von Werk- oder Lieferverträgen

## Wirtschaftlicher Arbeitgeber (Rn. 151 ff.)

### Unterschiede im Vergleich zum Vorgängerschreiben

- Detaillierte Darstellung betriebliche Interessenslage nach Fremdvergleichsgrundsatz in Anlehnung an das BMF Schreiben vom 09.11.2001 (Einkunftsabgrenzung zwischen international verbundenen Unternehmen in Fällen der Arbeitnehmerentsendung)
- Gestiegene Dokumentationspflichten i.S. der Mitwirkungspflicht nach § 90 AO zu Interessenslage und Kostenweiterbelastung
- Berücksichtigung BFH Urteil vom 4.11.2021 (VI R 22/19) für leitende Angestellte (Rn. 178)

 Rückfragen der Arbeitnehmer aus Veranlagungsverfahren zur Kostenweiterbelastung erwartbar – Arbeitgeber sind auskunftspflichtig – insbesondere auch wichtig für Outbound Fälle (Rn. 167)

 Höhere Sichtbarkeit auf Verrechnungspreisthemen und folglich auch auf Lohnsteuereinbehalt

 Unternehmen werden wirtschaftlicher Arbeitgeber für leitende Personen (z. B. Geschäftsführer) auch bei fehlender gesonderter Vergütung (Rn. 178)

# Besteuerung von nachlaufenden Vergütungsbestandteilen bei Ansässigkeitswechsels (Rn. 223)

## Unterschiede im Vergleich zum Vorgängerschreiben

- Berücksichtigung BFH Urteil vom 21.12.2022 (I R 11/20)
  - Zuweisung Besteuerungsrecht: Ansässigkeitsstatus im Zuflusszeitpunkt entscheidend für die Vergütungsallokation nach DBA



Gilt insbesondere auch für alle nachlaufenden Gehaltsbestandteile – auch jährliche Bonuszahlungen  
Umsetzung in der Lohnabrechnung ggf. herausfordernd, Lohnsteuererstattungsantrag möglich



Gefahr der Doppelbesteuerung bei Inbound Fällen mit Ansässigkeitswechsel nach Deutschland 



Gefahr der Doppelbesteuerung bei Outbound Fällen nach Beendigung der Entsendung

## Durchführung der Aufteilung nach Arbeitstagen (Rn. 246 und 247)

### Unterschiede im Vergleich zum Vorgängerschreiben

- Aufnahme Hinweis auf
  - Verständigungsvereinbarung mit Luxemburg vom 7.9.2011 hinsichtlich Berufskraftfahrer, Lokomotivführer und Begleitpersonal sowie vom 26.05.2011 hinsichtlich Grenzpendler
  - Verständigungsvereinbarung mit der Schweiz vom 9./16.6.2011 hinsichtlich Arbeitnehmer im internationalen Transportgewerbe

 Beachte aber: Verständigungsvereinbarung zwischen der Bundesrepublik Deutschland  und dem Großherzogtum Luxemburg  vom 11. Januar 2024 (BMF vom 15.01.2024)

## Antrittsgeld „Signing Bonus“ (Rn. 249)

### Unterschiede im Vergleich zum Vorgängerschreiben

- Konkretere Hinweise zum Erdienungszeitraum: Vertragslaufzeit bzw. Unverfallbarkeit, bei Fehlen Ansässigkeitsstaat
- Vorläufige Festsetzung nach § 165 AO in Veranlagungen mit Gebot der rückwirkenden Korrektur



Passt durchaus zur gängigen Praxis. Die angeordnete Überprüfung allerdings bedeutet Mehraufwand.



Fraglich: Nachträgliche Anpassung im Veranlagungsverfahren oder ggf. 41c EStG Anzeige durch Arbeitgeber

## Grundsätze zur Besteuerung von Abfindungen (Rn. 254 + 257)

### Unterschiede im Vergleich zum Vorgängerschreiben

- Keine konkreten Hinweise mehr zum zeitlichen Auseinanderfallen von „Ende des Arbeitsverhältnisses“ und „Zufluss“, Grundsatz des sachlichen Zusammenhangs aber weiter enthalten
- Konkreter bei verschiedenen Arbeitsverhältnissen innerhalb eines Konzerns: Zusammenrechnung in Abhängigkeit von der Ermittlungsgrundlage
- Aufnahme eines Beispiels zur anteiligen Aufteilung (Rz. 258)



Mehr Planungssicherheit bezüglich der Aufteilung im Konzern

## Dividendenäquivalente (Rn. 290)

### Unterschiede im Vergleich zum Vorgängerschreiben

- Neu aufgenommen
- Erdienungszeitraum = Gewährung des Bezugsrechts und Auszahlung
- Vereinfachung möglich (Kalenderjahr des Zuflusses)

# Entgeltumwandlung zugunsten eines Arbeitszeitkontos (Rn. 307)

## Unterschiede im Vergleich zum Vorgängerschreiben

- Aufnahme des BMF Schreibens vom 8.8.2019 zu Arbeitnehmern, die zugleich Organe der Gesellschaft sind



Keine Anerkennung bei beherrschendem Gesellschafter-Geschäftsführer

# Steuerausgleichsmechanismus (Rn. 317 ff.)

## Unterschiede im Vergleich zum Vorgängerschreiben

- Ausführlichere Erläuterung der Begriffe „Tax Equalization“ und „Tax Protection“ sowie „Hypo Tax“
- Aufnahme eines Beispiels zur „Tax Protection“



Das Beispiel zur „Tax Protection“ ist durch die Verquickung mit einer „Hypo Tax“ verwirrend bzw. praxisfern

## Entsendezulagen (Rn. 339)

### Unterschiede im Vergleich zum Vorgängerschreiben

- Aufnahme und Erläuterung
- Einzelfallabhängig, jedoch widerlegbare Vermutung Zuordnung aufzuteilender Arbeitslohn, wenn mehrmonatige Homeoffice Tätigkeit erfolgte



Herausforderung für die Umsetzung in automatisierter Lohnallokation



Potential für künftige Diskussionen

## Steuerberatungskosten bei Nettolohnvereinbarung (Rn. 345 + 346)

### Unterschiede im Vergleich zum Vorgängerschreiben

- Hinweis auf das BFH Urteil vom 9.5.2019
- Kein Arbeitslohn insoweit keine privaten Einkünfte betroffen sind
- Vereinfachungsregel bei pauschalen Gebühren: Verzicht auf Aufteilung

## Außerhalb des vom Arbeitgeber eingerichteten Arbeitsplatzes ausgeübte Tätigkeiten (Rn. 350 ff.)

### Unterschiede im Vergleich zum Vorgängerschreiben

- Rechnung tragen von vermehrter Home Office Tätigkeit
- Klarstellung -> keine Sonderregelungen

## Organe von Gesellschaften (Rn. 357)

### Unterschiede im Vergleich zum Vorgängerschreiben

- Aufnahme Hinweis zu Abfindungen
- Klarstellung, dass Sonderregelungen („Geschäftsführerklauseln“) hier ebenso Anwendung finden
- Beispiel in Rz. 360

### Unterschiede im Vergleich zum Vorgängerschreiben

- Zeiten der unwiderruflichen Arbeitsfreistellung sind nicht in die Aufteilung des Arbeitslohns einzubeziehen



**Achtung:** Vergütung wie nachträgliche Incentives, Abfindungsbeträge etc. sind damit nicht über die gesamte Beschäftigungsdauer aufzuteilen, wenn am Ende ein sogenannter „garden leave“ im Sinne einer unwiderruflichen Freistellung vorliegt.

Tendenziell verkleinert sich damit der Anteil des Ansässigkeitsstaates.

## Vorruhestandsgelder (Rn. 363 + 366)

### Unterschiede im Vergleich zum Vorgängerschreiben

- Aufnahme einer Definition
- Gleiche Auslegung
- Hinweis Berufsunfähigkeit (Versorgungscharakter ohne zeitlichem Zusammenhang mit Renteneintrittsalter)

## Unterschiede im Vergleich zum Vorgängerschreiben

- Neu aufgenommen
- Allgemeine Grundsätze für die Beurteilung von Beiträgen (Hinweis auf BMF vom 12.8.2021)
  - Klarstellung kein Arbeitslohn bei Direktzusage
- Sowie Leistungen daraus (Art. 18 oder 21 OECD-Musterabkommen)



Die Hinweise sind sehr „high level“ und dürften bei der Beurteilung von ausländischen Altersvorsorgeplänen allenfalls bei den ersten Prüfungsschritten helfen

## Besonderheiten bei Berufskraftfahrern (Rn. 384 + 389)

### Unterschiede im Vergleich zum Vorgängerschreiben

- Hinweis „zeitanteilige Aufteilung auf Basis tatsächliche Arbeitszeit“, sollte sich der Berufskraftfahrer an einem Tag nicht ausschließlich im einem Staat aufgehalten haben (und jedem der Staaten steht ein Besteuerungsrecht zu)
- Aufteilung ggf. im Schätzungswege



Es gelten die normalen Regeln. Allerdings gibt es auch Sonderregeln, vgl. DBA Spanien , Luxemburg 

## Personal auf Schiffen und Flugzeugen (Rn. 394 ff.)

### Unterschiede im Vergleich zum Vorgängerschreiben

- Aufnahme von Begriffsdefinitionen wie „Internationaler Verkehr“ oder „Binnenverkehr“
- Klarstellung Anwendungsbereich
- Berücksichtigung der Anpassung des Art. 15 Abs. 3 OECD-Musterabkommen:
  - Keine Unterscheidung zwischen „Binnenverkehr“ und „Internationaler Verkehr“ mehr
  - Zuweisung des Besteuerungsrechts an den Ansässigkeitsstaat versus Ort der Geschäftsleitung
- Hinweis Arbeitnehmerverleihunternehmen (Stellung von Seepersonal), sind keine wirtschaftlichen Arbeitgeber im Sinne von Art. 15 Abs. 3



Das jeweilige DBA ist zu prüfen, ob der Ansässigkeitsstaat oder der Staat der Geschäftsleitung das Recht erhält.

## Beispiele für Regelungen, die vom OECD-MA 2014 abweichen (Rn. 403ff.)

### Unterschiede im Vergleich zum Vorgängerschreiben

- DBA Trinidad und Tobago  -> Steuerfreistellung gemäß StAbwG derzeit ausgeschlossen (Rz. 407)
- Neuer Hinweis: DBA Saudi Arabien  (Luftfahrt) zur Besteuerung von Boden- und Bordpersonal (Rz. 416)

## Rückfallklauseln nach DBA (Rn. 418ff.)

### Unterschiede im Vergleich zum Vorgängerschreiben

- Aufnahme einer Liste der DBA mit Rückfallklauseln (Rz. 419)
- Aufnahme Beispiel Niederlande  und 30%-Regelung (Rz . 421)



Durch die Aufnahme des prominenten Beispiels mit den Niederlanden soll klargestellt werden, dass die Rückfallklauseln im Sinne von § 50d Abs. 9 S. 4 EStG auch auf Teile von Einkünften angewendet werden sollen, soweit diese steuerfrei bleiben



Für die Lohnabrechnung sind die DBA „subject-to-tax“ Klauseln relevant

## Streitbeilegungs- und Vorabverständigungsverfahren (Rn. 423ff.)

### Unterschiede im Vergleich zum Vorgängerschreiben

- Hinweis neu aufgenommen
- Insbesondere auf die Möglichkeit des Vorabverständigungsverfahrens i.S. des § 89a AO gegen Gebühr wird hingewiesen (auch für den Lohnsteuerabzug)



In Anbetracht der Gebühr bzw. voraussichtlichen Dauer des Verfahrens ggf. weniger interessant für die Lohnbesteuerung.

# Fragen & Antworten



# Ansprechpartner

**Konstanze Dusch**

**Partner**

Global Employer Services

Deloitte GmbH Wirtschaftsprüfungsgesellschaft

Tel: +49 69 75695 6202

E-Mail: [kdusch@deloitte.de](mailto:kdusch@deloitte.de)



**Christina Möhn**

**Manager**

Global Employer Services

Deloitte GmbH Wirtschaftsprüfungsgesellschaft

Tel: +49 89 29036 7696

E-Mail: [cmoehn@deloitte.de](mailto:cmoehn@deloitte.de)





Deloitte bezieht sich auf Deloitte Touche Tohmatsu Limited (DTTL), ihr weltweites Netzwerk von Mitgliedsunternehmen und ihre verbundenen Unternehmen (zusammen die „Deloitte-Organisation“). DTTL (auch „Deloitte Global“ genannt) und jedes ihrer Mitgliedsunternehmen sowie ihre verbundenen Unternehmen sind rechtlich selbstständige und unabhängige Unternehmen, die sich gegenüber Dritten nicht gegenseitig verpflichten oder binden können. DTTL, jedes DTTL-Mitgliedsunternehmen und verbundene Unternehmen haften nur für ihre eigenen Handlungen und Unterlassungen und nicht für die der anderen. DTTL erbringt selbst keine Leistungen gegenüber Kunden. Weitere Informationen finden Sie unter [www.deloitte.com/de/UeberUns](http://www.deloitte.com/de/UeberUns).

Deloitte bietet branchenführende Leistungen in den Bereichen Audit und Assurance, Steuerberatung, Consulting, Financial Advisory und Risk Advisory für nahezu 90% der Fortune Global 500®-Unternehmen und Tausende von privaten Unternehmen an. Rechtsberatung wird in Deutschland von Deloitte Legal erbracht. Unsere Mitarbeitenden liefern messbare und langfristig wirkende Ergebnisse, die dazu beitragen, das öffentliche Vertrauen in die Kapitalmärkte zu stärken, die unsere Kunden bei Wandel und Wachstum unterstützen und den Weg zu einer stärkeren Wirtschaft, einer gerechteren Gesellschaft und einer nachhaltigen Welt weisen. Deloitte baut auf eine über 175-jährige Geschichte auf und ist in mehr als 150 Ländern tätig. Erfahren Sie mehr darüber, wie die rund 457.000 Mitarbeitenden von Deloitte das Leitbild „making an impact that matters“ täglich leben: [www.deloitte.com/de](http://www.deloitte.com/de).

Diese Veröffentlichung enthält ausschließlich allgemeine Informationen und weder die Deloitte GmbH Wirtschaftsprüfungsgesellschaft noch Deloitte Touche Tohmatsu Limited („DTTL“), ihr weltweites Netzwerk von Mitgliedsunternehmen noch deren verbundene Unternehmen (zusammen die „Deloitte Organisation“) erbringen mit dieser Veröffentlichung eine professionelle Dienstleistung. Diese Veröffentlichung ist nicht geeignet, um geschäftliche oder finanzielle Entscheidungen zu treffen oder Handlungen vorzunehmen. Hierzu sollten Sie sich von einem qualifizierten Berater in Bezug auf den Einzelfall beraten lassen.

Es werden keine (ausdrücklichen oder stillschweigenden) Aussagen, Garantien oder Zusicherungen hinsichtlich der Richtigkeit oder Vollständigkeit der Informationen in dieser Veröffentlichung gemacht, und weder DTTL noch ihre Mitgliedsunternehmen, verbundene Unternehmen, Mitarbeiter oder Bevollmächtigte haften oder sind verantwortlich für Verluste oder Schäden jeglicher Art, die direkt oder indirekt im Zusammenhang mit Personen entstehen, die sich auf diese Veröffentlichung verlassen. DTTL und jede ihrer Mitgliedsunternehmen sowie ihre verbundenen Unternehmen sind rechtlich selbstständige und unabhängige Unternehmen.