

BMF-Schreiben zur steuerlichen Behandlung des Arbeitslohns nach den Doppelbesteuerungsabkommen vom 12. Dezember 2023

Ergänzende EY-Stellungnahme

Stand: 13.03.2025



Inhaltsverzeichnis

1.	Executive Summary	1
2.	Abkommensrechtliche Ansässigkeit	3
2.1	Abfrage teilweise ungeeigneter und/oder sensibler Sachverhalte.....	3
2.2	Unterschiedliche Gewichtungs- und Interpretationsmöglichkeiten	3
2.3	Vorübergehender Aufenthalt als Indiz	4
2.4	Übergewichtung der voraussichtlichen Verhältnisse nach dem Ende des Auslandseinsatzes ..	5
2.5	Inkongruenzen und doppelte Besteuerung.....	5
3.	Zeitraumbezogene Vergütungen wie aktienbasierte Vergütungen, Abfindungen, Boni u.ä....	6
4.	Anwendung auf alle noch offenen Fälle	7

1. Executive Summary

Die im Dezember 2023 veröffentlichte Neufassung des BMF-Schreibens zur Behandlung des Arbeitslohns nach den DBA enthält wesentliche Verschärfungen der Auffassung und Vorgehensweise der Finanzverwaltung bei grenzüberschreitenden Sachverhalten. Die Praxiserfahrung aus dem ersten Jahr der Anwendung des BMF-Schreibens bestätigt die Befürchtungen eines unverhältnismäßig erhöhten Dokumentationsaufwands sowie eines signifikant gestiegenen Risikos für Doppelbesteuерungen in Entsendefällen.

Wie erwartet, besteht ein Problem darin, dass die zahlreichen, damals nicht vorhersehbaren Verschärfungen für alle offenen Fälle gelten. Unabhängig davon macht das BMF-Schreiben den internationalen Einsatz von Arbeitnehmern durch das BMF-Schreiben bürokratischer und kostenintensiver. Diesem zusätzlichen Aufwand steht jedoch kein entsprechender Mehrwert in Gestalt einer gerechteren Besteuerung gegenüber, im Gegen teil.

Ein Wechsel der Ansässigkeit in das Gastland kommt nun aus Sicht der Finanzverwaltung nur noch in sehr seltenen Fällen in Betracht; dies hat der BFH nie so entschieden. Viele Arbeitgeber scheuen aufwendige Klage- oder Verständigungsverfahren. Im Ergebnis kommt es häufiger als bisher zu einer ungerechtfertigt hohen bzw. einer teilweise doppelten Besteuerung.¹

Wir empfehlen daher nach wie vor dringend, das BMF-Schreiben zur Behandlung des Arbeitslohns nach den DBA in Abstimmung mit den betroffenen Stakeholdern kurzfristig zu überarbeiten. Dabei möchten wir betonen, dass die von uns vorgeschlagenen Änderungen zu einem spürbaren Bürokratieabbau führen, zugleich aufgrund gesetzlicher sowie abkommensrechtlicher

Subject-to-tax-Klauseln aber keinesfalls die Gefahr des Entstehens unversteuerter („weißer“) Einkünfte besteht.

Vordringlicher Handlungsbedarf ergibt sich - ergänzend zu unserer Stellungnahme vom 03.05.2024 - aus unserer Sicht insbesondere bei den folgenden Punkten:

- Die Neuregelungen zur abkommensrechtlichen Ansässigkeit sollten überarbeitet und deutlich vereinfacht werden. Ziel muss sein, dass der Arbeitgeber die Ansässigkeit bereits im Lohnsteuerabzugsverfahren korrekt beurteilen kann.
- Bei der Beurteilung der abkommensrechtlichen Ansässigkeit sollte die Finanzverwaltung aus ihrer Sicht akzeptable Vereinfachungen im Rahmen einer Nichtbeanstandungsregelung definieren. Diese sollten auch für die Veranlagung zur Einkommensteuer gelten. Wie schon bisher (und international üblich) sollte jedenfalls ganz wesentlich auf die Dauer der Entsendung und den Wohnort der Kernfamilie abgestellt werden.
- In Fällen, für die bereits in einem Vorjahr die Ansässigkeit beurteilt wurde, sollte grundsätzlich diese Beurteilung auch für Folgejahre beibehalten werden, wenn sich der Sachverhalt nicht geändert hat. In- und Outboundfälle sind symmetrisch zu behandeln.
- Rn. 18 und das Beispiel 6 in Rn. 23 des Schreibens sollten korrigiert werden. Von einem nur vorübergehenden Aufenthalt im Sinne der zitierten BFH-Rechtsprechung mit Indizwirkung für den Verbleib der Ansässigkeit im Heimatstaat sollte nur bei einer Aufenthaltsdauer im Tätigkeitsstaat von 12 Monaten oder weniger ausgegangen werden. Bei Entsendungen von mehr als einem und weniger als fünf

¹ Vgl. Perez Diaz, Der Begriff der Ansässigkeit bei grenzüberschreitenden Mitarbeiterentsendungen: BMF, Schreiben v. 12.12.2023 - IV B 2 - S 1300/21/10024, IWB 4/2025, S. 147.

Jahren empfiehlt es sich, auf den Wohnort der Kernfamilie abzustellen.

- Bei der Bewertung der wirtschaftlichen Interessen sollte auf eine Gesamtbetrachtung über die gesamte (gegenwärtige und künftige) Lebenszeit verzichtet werden.
- Zur Feststellung des wirtschaftlichen Arbeitgebers sollte auf detaillierte Einzelfallprüfungen verzichtet werden, wenn die Integration ins Weisungsgefüge und das betriebliche Interesse indiziell belegt wurden.
- § 50d EStG sollte dahingehend ergänzt werden, dass bei aktienbasierten Vergütungen und anderen zeitraumbezogenen Gehaltsbestandteilen die Ansässigkeit während des betreffenden Zeitraums (statt der im Zeitpunkt des Zuflusses) bei der Anwendung eines DBA maßgeblich ist. Hilfsweise sollte die deutsche Finanzverwaltung unilateral die Doppelbesteuerung beseitigen, vorzugsweise durch Freistellung.
- Durch eine Übergangsregelung sollte die Anwendung auf Altfälle verhindert werden.

2. Abkommensrechtliche Ansässigkeit

Besonders gravierend sind die Ausführungen zur Bestimmung des Mittelpunkts der Lebensinteressen bei Personen mit Wohnsitz in beiden Vertragsstaaten. Die neue Sichtweise der Finanzverwaltung macht eine deutlich umfangreichere Einzelfallprüfung als bisher notwendig - und zwar für jedes Veranlagungsjahr. Solch eine Vorgehensweise mag im Zusammenhang mit Klageverfahren vor dem Bundesfinanzhof angemessen und möglich sein, nicht jedoch beim Lohnsteuerabzug- bzw. bei der Veranlagung tausender entsandter Arbeitnehmer.

Die im Schreiben genannten Vereinfachungen (Rn. 19 und 22) helfen in der Praxis leider wenig. So erfasst die Vermutung, dass die abkommensrechtliche Ansässigkeit bei Entsendungen bis zu einem Jahr nicht wechselt, bei Entsendungen über fünf Jahren hingegen regelmäßig schon, nur sehr wenige Fälle. Die meisten Entsendungen dauern regelmäßig zwei bis drei Jahre. Zudem ziehen andere Staaten eine vergleichbare Grenze beispielsweise bei zwei Jahren.

Als besonders problematisch in Bezug auf die Ermittlung der Ansässigkeit erweisen sich die folgenden Aspekte.

2.1 Abfrage teilweise ungeeigneter und/oder sensibler Sachverhalte

Laut Rn. 15 des Schreibens soll die Beibehaltung der Wohnung als Indiz für gewichtige persönliche Beziehungen im Heimatland gelten. Unseres Erachtens lässt sich aus der Beibehaltung der Wohnung regelmäßig lediglich schließen, dass eine Rückkehrabsicht besteht. Wer seine Wohnung beibehält, erspart sich eine aufwendige Wohnungssuche, eventuelle höhere Mietaufwendungen und einen zeitraubenden Umzug. Zumindest als alleiniges Indiz für gewichtige persönliche Beziehungen im Heimatland dürfte dieses Kriterium daher ungeeignet sein.

Die ebenfalls in Rn. 15 und 16 postulierte Maßgeblichkeit sämtlicher persönlicher und wirtschaftlicher Verhältnisse einer Person entspricht zwar der BFH-Rechtsprechung, doch sie führt unter anderem dazu, dass der Arbeitgeber faktisch nicht in der Lage ist, im Rahmen des Lohnsteuerabzugsverfahrens zuverlässig die Ansässigkeit und damit die steuerliche Behandlung des Arbeitslohns zu bestimmen. Aus Datenschutz- und Gleichbehandlungsgründen können Arbeitgeber nicht abfragen und dokumentieren, in welchen Vereinen oder Parteien ihre Arbeitnehmer aktiv sind, bei welchen Kreditinstituten sie ihre Depots unterhalten, in welchem Staat sie Grundvermögen haben (und welchen Wert dieses hat) oder welchen Arzt sie regulär aufsuchen. Arbeitgeber sind faktisch gezwungen, hier vereinfachende Annahmen zu treffen.

Petitum: Die Finanzverwaltung sollte aus ihrer Sicht akzeptable Vereinfachungen im Rahmen einer Nicht-beanstandungsregelung definieren. Diese sollten dann auch für die Veranlagung zur Einkommensteuer gelten. Eine solche Regelung sollte auf objektiven, auch für den Arbeitgeber leicht nachprüfbaren Kriterien beruhen, die international üblich sind. Als Beispiele wären die Entsendungsdauer, der Familienmitzug und die Anwesenheitstage im Gastland zu nennen. Auch eine Differenzierung zwischen häufigen Fallgruppen (z.B. bei den Aufenthaltstagen unterschieden nach geografischer Nähe, etwa EU/EWR/Schweiz einerseits und Drittstaaten andererseits), könnte hier integriert werden. Insbesondere bei Mitzug des Ehe-/Lebenspartners und/oder der Kinder sollte ein Anssässigkeitswechsel als ausreichend glaubhaft behandelt werden.

2.2 Unterschiedliche Gewichtungs- und Interpretationsmöglichkeiten

Zudem ist die Bedeutung der im Schreiben genannten einzelnen Faktoren je nach Einzelfall höchst unterschiedlich. Wie eng und damit wie relevant die Beziehungen zu Familie oder Freunden sind, variiert erfahrungsgemäß enorm. Die Gewichtung der Kriterien muss

demnach für jeden Einzelfall neu vorgenommen werden.

Darüber hinaus dürfte auch die Einschätzung (durch den Steuerberater oder den Sachbearbeiter bei der Finanzbehörde), wie stark beispielsweise der Wohnort von Freunden oder Eltern den Mittelpunkt der Lebensinteressen beeinflussen, höchst subjektiv sein.

Das bedeutet im Ergebnis, dass selbst bei äußerster Sorgfalt auch im Rahmen der Erklärungserstellung die abkommensrechtliche Ansässigkeit nicht mehr rechtssicher bestimmbar ist.

All dies zeigt, dass hier immense Nachweisanforderungen eingeführt wurden, die für alle Beteiligten einen hohen Verwaltungsaufwand erzeugen, ohne dass dadurch eine bessere Beurteilung der Ansässigkeit als bisher möglich ist. Es erscheint zweifelhaft, dass der in § 88 AO verankerte Verhältnismäßigkeitsgrundsatz bei der Sachverhaltsaufklärung noch gewahrt wird.

Petitum: Durch Einführung einer Nichtbeanstandungsregelung (vgl. 2.1) mit für den Arbeitgeber leicht nachprüfbaren Kriterien sollte unterschiedlichen Gewichtungs- und Interpretationsmöglichkeiten entgegengewirkt werden.

2.3 Vorübergehender Aufenthalt als Indiz

Nach Rn. 18 des Schreibens soll bei einem nur vorübergehenden Aufenthalt (BFH-Urteil vom 23. Oktober 1985, BStBl. II 1986, S. 133) im Tätigkeitsstaat davon ausgegangen werden können, dass sich der Mittelpunkt der Lebensinteressen weiterhin in dem Vertragsstaat der beibehaltenen Wohnstätte befindet.

Diese Passage wird von der Finanzverwaltung teilweise extensiv angewendet, und zwar auch auf Entsendungen, die anders als im Urteilsfall deutlich länger als 12 Monate dauern. In solchen Fällen wird dann argumentiert, dass die Beziehungen im aufnehmenden Staat aufgrund der Befristung und der Wiedereinstellungsgarantie vorübergehend und damit unbeachtlich seien - mit dem (wenig sachgerechten) Ergebnis, dass die abkommensrechtliche Ansässigkeit bei einer Entsendung ins Ausland praktisch immer im Inland verbleibt. Dies entspricht der Argumentation in Beispiel 6 des Schreibens (Rn. 20).

Tatsächlich scheint der BFH in seiner Begründung zu genau diesem Urteil: Das FG hat es abgelehnt, eine Dauer von mehr als sechs Monaten, wie es die Vorschriften der § 14 StAnpG und § 9 der Abgabenordnung (AO 1977) für den gewöhnlichen Aufenthalt verlangen, als ein erhebliches Merkmal für das Vorliegen einer ständigen Wohnstätte anzusehen, da der Aufenthalt des Klägers in Spanien von vornherein auf 12 Monate begrenzt und damit nur ein vorübergehender

gewesen sei. Dem vermag sich der erkennende Senat nicht anzuschließen. ... Demgegenüber lassen die Vorschriften der § 14 StAnpG und § 9 AO 1977 erkennen, dass bei Überschreitung eines Zeitraums von sechs Monaten ein bisher vorübergehender Zustand zu einem gewöhnlichen und damit ständigen wird.² Der erkennende Senat kommt nach alledem -anders als das FG- zu dem Ergebnis, dass die Kläger in Spanien über eine ständige Wohnstätte verfügt haben."

Demnach geht der BFH nur dann von einer vorübergehenden Anwesenheit im anderen Staat aus, wenn sie sechs Monate nicht überschreitet, was in den seltensten Fällen zutrifft. Auch hat er im Urteilsfall trotz der kurzen Entsendedauer von 12 Monaten Überlegungen zur Belegenheit des Grundbesitzes und des Gehaltskontos angestellt und diese zu seiner Entscheidungsfindung herangezogen. Dies wäre nicht erforderlich gewesen, wenn die Kürze der Entsendung und die Rückkehrgarantie für die Bestimmung der abkommensrechtlichen Ansässigkeit ausreichend gewesen wären.

Darüber hinaus möchten wir zum Beispiel 6 Folgendes anmerken: Unternehmen, die ihre Beschäftigten für drei Jahre in das Ausland entsenden, bereiten ihre Mitarbeiter und die Familien regelmäßig auf das Gastland vor. Selbst wenn dies nicht der Fall wäre, ist zudem bei einem Zeitraum von drei Jahren nicht davon auszugehen, dass die Kultur des Tätigkeitsstaates während des gesamten Zeitraums fremd bleibt. Die Lösung zu diesem Beispiel ist daher aus mehreren Gründen so nicht richtig.

Hinzu kommt, dass zahlreiche Arbeitnehmer kurz nach einer Entsendung ihren Arbeitgeber wechseln. Der ruhende Arbeitsvertrag im Heimatland sollte daher nicht überbewertet werden.

Petitum: Rn. 18 und das Beispiel 6 in Rn. 23 des Schreibens sollten korrigiert werden. Wir schlagen insbesondere vor, Rn. 18 wie folgt zu berichtigen: "Ein nur vorübergehender Aufenthalt von 12 Monaten oder weniger (BFH-Urteil vom 23. Oktober 1985, BStBl. II 1986, S. 133) im Tätigkeitsstaat kann ein Indiz sein, dass sich der Mittelpunkt der Lebensinteressen weiterhin in dem Vertragsstaat der beibehaltenen Wohnstätte befindet. Bei einer Konstellation wie im Beispiel 6 geschildert, befindet sich unseres Erachtens aufgrund der Länge der Entsendung und des Mitzugs der Kernfamilie die Ansässigkeit laut DBA im Tätigkeitsstaat. Dies und die Beschäftigung im Tätigkeitsstaat wiegen unseres Erachtens schwerer als Immobilienvermögen, das im Normalfall deutlich weniger persönliches Engagement erfordert als eine nichtselbstständige Beschäftigung.

² Flick/Wassermeyer/Wingert, a.a.O., Rn. 33.

2.4 Übergewichtung der voraussichtlichen Verhältnisse nach dem Ende des Auslandseinsatzes

Das Beispiel 6 erscheint auch im Hinblick auf den zugrunde gelegten Betrachtungszeitraum problematisch. Dort führt die Finanzverwaltung an, dass die während der Entsendung erzielten ausländischen Einkünfte geringer sind als die gesamten inländischen Einkünfte (offensichtlich auch außerhalb des Entsendezeitraums, denn andernfalls wären die ausländischen Einkünfte bei inländischen Mieteinnahmen von 12.000 Euro jährlich und einem Bruttojahresgehalt von 100.000 Euro weit höher).

Die Finanzverwaltung ist also dazu übergegangen, bei den wirtschaftlichen Interessen eine Gesamtbetrachtung über die gesamte (gegenwärtige und künftige) Lebenszeit vorzunehmen. Diese Entwicklung überrascht, da sich eine solche Gesamtbetrachtung unseres Erachtens nicht aus dem Wortlaut des OECD-MA ergibt. Die Entscheidung des BFH vom 31.10.1990, I R 24/89, die in Rn. 16 erwähnt wird, enthält für solch eine Vorgehensweise unseres Erachtens ebenfalls keine Anhaltspunkte.

Der Streitfall betraf einen aus dem Vereinigten Königreich stammenden Vorstandsvorsitzenden einer deutschen Aktiengesellschaft, die zu einer aus dem Vereinigten Königreich geleiteten Unternehmensgruppe gehörte. Und laut BFH musste sich der Kläger auch als leitender Angestellter der Y-Gruppe verstehen. In seiner Heimat verfügte er über ein selbst genutztes Haus, in dem seine Familie lebte. Zudem hatte er in Deutschland lediglich ein Hotelzimmer angemietet. Im Streitjahr war er an 60 Tagen in Großbritannien und an 137 Tagen in Deutschland tätig, die restlichen Arbeitstage in Drittländern.

Dass der Mittelpunkt der Lebensinteressen in Großbritannien liegt, ergibt sich unseres Erachtens bereits daraus, dass die Familie in Großbritannien lebt und der Kläger in Deutschland lediglich ein Hotelzimmer angemietet hat. Der BFH stellte zwar auch auf die Rückkehrabsicht ab, doch die voraussichtlichen Verhältnisse nach der Entsendung spielten für die Entscheidung eine lediglich untergeordnete Rolle.

Dies zeigt bereits der Leitsatz: „Bestehen zu einem Vertragsstaat die deutlich engeren persönlichen Beziehungen und außerdem noch ins Gewicht fallende wirtschaftliche Beziehungen und zu dem anderen Vertragsstaat nur gegenwartsbezogene wirtschaftliche Beziehungen, die sich voraussichtlich in der Zukunft abbauen werden, so liegt der Mittelpunkt der Lebensinteressen in dem erstgenannten Vertragsstaat.“

Tatsächlich unterscheidet sich das Beispiel 6 vom Streitfall ganz wesentlich. Insbesondere lebte die Familie im Streitjahr im Heimatstaat und eben nicht im Tätigkeitsstaat.

Petitum: Bei der Bewertung der wirtschaftlichen Interessen sollte auf eine Gesamtbetrachtung über die gesamte (gegenwärtige und künftige) Lebenszeit verzichtet werden.

2.5 Inkongruenzen und doppelte Besteuerung

Es hat sich gezeigt, dass nun vermehrt nachträglich Bescheide geändert werden. Insbesondere bei Auslandsachverhalten ist es gängige Praxis, dass der reguläre Finanzbeamte die Bescheide unter Vorbehalt der Nachprüfung erlässt. Hintergrund ist, dass offenbar eine bestimmte Quote an Veranlagungen erreicht werden muss und die Sachbearbeiter für internationales Steuerrecht in der Regel überlastet sind. Die abschließende Prüfung dürfte auch aufwendiger geworden sein.

Dies führt regelmäßig dazu, dass erst sehr spät (teilweise kurz vor dem Ende der Festsetzungsfrist) Sachverhalte erstmalig überprüft und Dokumente angefordert werden. Eine Beschaffung von Nachweisen, für mehrere Jahre zurückliegende Sachverhalte ist in der Regel zeitaufwendig und oft schwierig bis unmöglich. Denn die entsendeten Mitarbeiter sind häufig bereits seit Jahren zurück in Deutschland. Teilweise werden auch Steuerbescheide erlassen, in denen „vorsorglich“ eine Nachversteuerung in Gänze vorgenommen wird, mit der Argumentation, man könne weitere Punkte im Rahmen des Einspruchsverfahrens überprüfen.

Solche Missstände könnten unter anderem durch eine klar bestimmte Vorgehensweise (konkrete und eindeutige Kriterien und Gewichtung) verhindert werden. Auch die Finanzverwaltung könnte ihren zeitlichen Aufwand deutlich verringern, wenn die Ansässigkeit im Idealfall bereits beim Lohnsteuerabzug, spätestens jedoch bei der erstmaligen Veranlagung rechtssicher bestimmt werden könnte.

Darüber hinaus kommt es auch in den Fällen, in denen bei laufenden Entsendungen die ersten Jahre endgültig veranlagt wurden, durch die verschärzte Sichtweise der Finanzverwaltung zu einer inkonsistenten Behandlung der Vergütung. Wenn die Einzelfallbetrachtung zuvor ergab, dass sich die Ansässigkeit ins Ausland verlagert hat, sich nun aber z.B. im 3. Jahr der Entsendung herausstellt, dass die deutsche Finanzverwaltung von einer Ansässigkeit in Deutschland ausgeht, dann hat das Besteuerungsrecht für Drittlandsarbeitstage laut OECD-Musterabkommen nicht mehr das ausländische Gastland, sondern Deutschland (neuer Ansässigkeitsstaat). D.h., dass z.B. das anteilige laufende Gehalt für Arbeitstage in Drittstaaten im Vorjahr nur im Ausland besteuert wird, während der im 3. Jahr ausgezahlte anteilige Bonus für das 2. Entsendejahr sowohl im Gastland als auch in Deutschland der Besteuerung unterworfen wird,

weil das Gastland keinen Wechsel der Ansässigkeit feststellt. Eine analoge Problematik ergibt sich bei anderen zeitraumbezogenen Zahlungen wie z.B. Long Term Incentives.

Zudem akzeptieren die ausländischen Behörden keine neue Beurteilung der abkommensrechtlichen Ansässigkeit ohne sachlichen Grund. Das Argument, dass sich die deutsche Betrachtungsweise geändert hat, verfängt jedenfalls nicht. Das Resultat ist eine anteilige doppelte Besteuerung selbst in den Fällen, in denen man die ausländische Behörde von der deutschen Auffassung ursprünglich hätte überzeugen können.

Deshalb sollten Sachverhalte, die bereits beurteilt wurden, nicht ohne sachlichen Grund nur aufgrund des BMF-Schreibens in einem Folgejahr neu bewertet werden.

Darüber hinaus hat sich herausgestellt, dass die Finanzämter In- und Outboundfälle unterschiedlich behandeln, also profiskalisch motiviert das Schreiben unterschiedlich anwenden. Dies widerspricht unseres Erachtens den Prinzipien der Bestimmtheit und Gleichmäßigkeit der Besteuerung.

Petitum: Wie in unserer Stellungnahme vom 03.05.2024 gefordert, sollte dringend eine Vereinfachungs- bzw. Nichtbeanstandungsregelung zur Feststellung der Ansässigkeit gefunden werden. Eine solche Regelung sollte auf objektiven, auch für den Arbeitgeber leicht nachprüfbar Kriterien beruhen, die international üblich sind. Als Beispiele wären hier die Entsendungsdauer, der Familienmitzug und die Anwesenheitstage im Gastland zu nennen. Auch eine Differenzierung zwischen häufigen Fallgruppen (EU/EWR/Schweiz einerseits und Drittstaaten andererseits), etwa im Hinblick auf die Aufenthaltstage, könnte hier integriert werden.

In Fällen, für die bereits in einem Vorjahr die Ansässigkeit beurteilt wurde, sollte grundsätzlich diese Beurteilung auch für Folgejahre beibehalten werden, wenn sich der Sachverhalt nicht geändert hat, um nachträgliche Inkongruenzen mit dem Ausland zu vermeiden.

In- und Outboundfälle sind symmetrisch zu behandeln.

3. Zeitraumbezogene Vergütungen wie aktienbasierte Vergütungen, Abfindungen, Boni u.ä.

Die Praxiserfahrung zeigt, dass das BMF-Schreiben mit der Änderung hinsichtlich der Zuordnung des Besteuerungsrechts bei zeitraumbezogenen Vergütungen zu einem erhöhten Dokumentationsaufwand und einer tatsächlichen Doppelbesteuerung von aktienbasierten Vergütungen geführt hat. Aufgrund der Anwendbarkeit des BMF-Schreibens auf alle offenen Fälle waren Arbeitgeber gezwungen, zusätzliche Ressourcen einzusetzen, um die neuen Anforderungen umzusetzen. Arbeitstage, die bereits im Ausland besteuert wurden, unterliegen nun aufgrund des neuen BMF-Schreibens erneut der Besteuerung in Deutschland, was zu einer Doppelbesteuerung führt und weiterhin führen kann.

Nach unseren Praxiserfahrungen ziehen es Arbeitgeber - zumindest bisher - teilweise vor, Doppelbesteuerungen in Kauf zu nehmen, um Konflikte mit dem Betriebsstätten-Finanzamt zu vermeiden. Dies führt dazu, dass sie sowohl in Deutschland als auch im Ausland zwar ihre lohnsteuerlichen Pflichten erfüllen, der Mitarbeiter jedoch eine (temporäre) Doppelbesteuerung hinnehmen muss. Es hat sich gezeigt, dass auch im Rahmen der Einkommensteuerveranlagung die Doppelbesteuerung letztlich nicht verhindert wird, da das BMF-Schreiben diesen Fall derzeit - entgegen unserem Petitum - leider noch nicht berücksichtigt und es daher keine Maßnahmen zur Beseitigung der doppelten Besteuerung enthält.³

Ferner kollidiert unseres Erachtens die deutsche Sichtweise hinsichtlich der Zuordnung anhand der im Ansässigkeitsverhältnisse im Zuflusszeitpunkt beispielsweise mit der Geschäftsführerregelung, die in einigen Doppelbesteuerungsabkommen enthalten ist. Nach unserem Verständnis wird die Geschäftsführerregelung von den Finanzämtern nach wie vor anhand der jeweiligen Geschäftsführerverhältnisse während des Erdienungszeitraums betrachtet und nicht ausschließlich zum Zeitpunkt des Zuflusses.

Dies hat zur Folge, dass insbesondere bei aktienbasierten Vergütungen, die sehr häufig für Geschäftsführer gewährt werden, beide Prinzipien vermischt werden, was auf Seiten des Finanzamts und der Steuerpflichtigen für Unverständnis sorgt.

Zusammenfassend lässt sich feststellen, dass für zeitraumbezogene Gehaltsbestandteile wie beispielsweise aktienbasierte Vergütungen die divergierenden

³ Vgl. Rösch/Betz/Mösmang/Thoß, Neues BMF-Schreiben zum Arbeitslohn nach DBA: Mit welchen Ländern droht eine Doppelbesteuerung bei zeitraumbezogenen Vergütungen?, DB 17/2024, S. 1033.

steuerlichen Auffassungen hinsichtlich der Bestimmung des Ansässigkeitsstaats und damit der Zuordnung des Besteuerungsrechts in den verschiedenen beteiligten Ländern zu einem erhöhten administrativen Aufwand für Arbeitgeber führen, da die betroffenen Länder für denselben Sachverhalt unterschiedliche Allokationsprinzipien anwenden. Diese inkongruenten Betrachtungsweisen können zudem eine (finale) Doppelbesteuerung zur Folge haben.

Petitum: Soweit die verschärften Regeln des BMF-Schreibens unverändert beibehalten werden, sollte eine erstmalige Anwendung erst ab dem Veranlagungszeitraum 2024 oder 2025 geregelt werden

Petitum: § 50d EStG sollte dahingehend ergänzt werden, dass bei aktienbasierten (und anderen zeitraumbezogenen) Vergütungen die Ansässigkeit während des Erdienungszeitraums bei der Anwendung eines DBA maßgeblich ist. Hilfsweise sollte die deutsche Finanzverwaltung unilateral die Doppelbesteuerung beseitigen, vorzugsweise durch Freistellung.

Sollte Deutschland dagegen weiterhin nicht mehr die jeweiligen Ansässigkeitsverhältnisse während des Erdienungszeitraums für die Zuordnung des Besteuerungsrechts als relevant erachten, sondern allein die Verhältnisse zum Zuflusszeitpunkt, würden wir – um Doppelbesteuerungen zu vermeiden – empfehlen, dass sich Deutschland klarstellend in der OECD für eine überarbeitete Version hinsichtlich der „Taxation of Employee Stock Options“-Studie einsetzt. Diese sollte um relevante Praxisfälle ergänzt werden, um eine harmonisierte Besteuerung von zeitraumbezogenen, wie zum Beispiel aktienbasierten Vergütungen, zu erreichen. Bei einer solchen Überarbeitung sollte unseres Erachtens kohärent geregelt werden, ob die Zuordnung – sowie derzeit in Deutschland – anhand der Ansässigkeitsverhältnisse zum Zeitpunkt des Zuflusses oder – wie in vielen benachbarten EU-Staaten – die Zuordnung anhand der jeweiligen Ansässigkeitsverhältnisse während des Erdienungszeitraums Anwendung finden soll.

4. Anwendung auf alle noch offenen Fälle

Wie bereits in der Stellungnahme vom 03.05.2024 dargelegt, führt in der Praxis insbesondere die Anwendung der o.g. umfangreichen Verschärfungen der Verwaltungsauffassung auf alle offenen Fälle zu erheblichen Belastungen für die Steuerpflichtigen.

Dabei ist die Finanzverwaltung mittlerweile dazu übergegangen, offene Steuerbescheide aus Vorjahren zum Nachteil der betreffenden Arbeitnehmer (und im Regelfall des Arbeitgebers, da er meist die zusätzliche Steuer übernimmt) zu ändern. Betroffen waren teilweise weit zurückliegende Veranlagungszeiträume, in einem uns bekannten Fall sogar die Jahre 2017 ff. Allein schon diese massive Rückwirkung ist vor dem Hintergrund des Prinzips der Rechtssicherheit bedenklich. Doch die Rechtssicherheit hat auch für laufende und künftige Sachverhalte abgenommen.

EY | Building a better working world

Mit unserer Arbeit setzen wir uns für eine besser funktionierende Welt ein. Wir helfen unseren Kunden, Mitarbeitenden und der Gesellschaft, langfristige Werte zu schaffen und das Vertrauen in die Kapitalmärkte zu stärken.

In mehr als 150 Ländern unterstützen wir unsere Kunden, verantwortungsvoll zu wachsen und den digitalen Wandel zu gestalten. Dabei setzen wir auf Diversität im Team sowie Daten und modernste Technologien in unseren Dienstleistungen.

Ob Assurance, Tax & Law, Strategy and Transactions oder Consulting: Unsere Teams stellen bessere Fragen, um neue und bessere Antworten auf die komplexen Herausforderungen unserer Zeit geben zu können.

„EY“ und „wir“ beziehen sich in dieser Publikation auf alle deutschen Mitgliedsunternehmen von Ernst & Young Global Limited (EYG). Jedes EYG-Mitgliedsunternehmen ist rechtlich selbstständig und unabhängig. Ernst & Young Global Limited ist eine Gesellschaft mit beschränkter Haftung nach englischem Recht und erbringt keine Leistungen für Mandanten. Informationen darüber, wie EY personenbezogene Daten sammelt und verwendet, sowie eine Beschreibung der Rechte, die Einzelpersonen gemäß der Datenschutzgesetzgebung haben, sind über ey.com/privacy verfügbar. Weitere Informationen zu unserer Organisation finden Sie unter ey.com.

In Deutschland finden Sie uns an 19 Standorten.

© 2025 EY Tax GmbH Steuerberatungsgesellschaft
All Rights Reserved.

ED None

EY ist bestrebt, die Umwelt so wenig wie möglich zu belasten. Diese Publikation wurde auf FSC®-zertifiziertem Papier gedruckt, das zu 60 % aus Recycling-Fasern besteht.

Diese Publikation ist lediglich als allgemeine, unverbindliche Information gedacht und kann daher nicht als Ersatz für eine detaillierte Recherche oder eine fachkundige Beratung oder Auskunft dienen. Es besteht kein Anspruch auf sachliche Richtigkeit, Vollständigkeit und/oder Aktualität. Jegliche Haftung seitens der Ernst & Young GmbH Wirtschaftsprüfungsgesellschaft und/oder anderer Mitgliedsunternehmen der globalen EY-Organisation wird ausgeschlossen.



EY Tax GmbH
Steuerberatungsgesellschaft
Flughafenstraße 61
70629 Stuttgart
Telefon: (0711) 9881 - 0

Internet: <http://www.de.ey.com>

Verfasser
National Office Tax

Copyright: EY Tax GmbH Steuerberatungsgesellschaft. Alle Rechte vorbehalten. Die Wiedergabe, Vervielfältigung, Verbreitung und/oder Bearbeitung sämtlicher Inhalte und Darstellungen des Beitrages sowie jegliche sonstige Nutzung ist nur mit vorheriger schriftlicher Zustimmung der EY Tax GmbH gestattet. Es wird - auch seitens der jeweiligen Autoren - keine Gewähr und somit auch keine Haftung für die Richtigkeit, Aktualität und Vollständigkeit der Inhalte und Darstellungen übernommen. Diese Publikation ersetzt keine Steuerberatung.