

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

EY-Stellungnahme

Stand: 03.05.2024



## Inhaltsverzeichnis

---

|       |   |   |
|-------|---|---|
| 1.    | Executive Summary .....   | 2 |
| 2.    | Neuerungen durch das BMF-Schreiben .....                          | 2 |
| 2.1   | Ansässigkeit .....  | 3 |
| 2.1.1 | Abfrage sensibler und teilweise subjektiver Sachverhalte .....    | 3 |
| 2.1.2 | Gestiegener Aufwand für die Beschaffung von Belegen .....         | 3 |
| 2.1.3 | Einseitiger Blick zugunsten der Ansässigkeit in Deutschland ..... | 4 |
| 2.1.4 | Inkongruenzen und doppelte Besteuerung .....                      | 4 |
| 2.2   | Wirtschaftlicher Arbeitgeber .....                                | 5 |
| 2.3   | Gehaltskostentragung .....  | 5 |
| 2.4   | Zeitraumbezogene Vergütungen .....                                | 5 |
| 2.4.1 | Aktienbasierte Vergütungen .....                                  | 5 |
| 2.4.2 | Abfindungen .....   | 6 |
| 2.4.3 | Boni .....  | 7 |
| 3.    | Unionsrechtliche Zweifel .....                                    | 7 |
| 4.    | Anwendung auf alle noch offenen Fälle .....                       | 7 |

## 1. Executive Summary

---

Das im Dezember 2023 ohne vorherige Verbändeanhörung veröffentlichte BMF-Schreiben zur Behandlung des Arbeitslohns nach den DBA führt zu einem veränderten Blick der Finanzverwaltung auf grenzüberschreitende Sachverhalte. In der veröffentlichten Fassung erhöht es den Dokumentationsaufwand und das Risiko für Doppelbesteuerungen in Entsendefällen signifikant. Da es seit der überraschenden und in seinen zahlreichen Änderungen nicht vorhersehbaren Veröffentlichung im vergangenen Dezember ohne vorherige Anhörung der Verbände für alle offenen Fälle anzuwenden ist, sorgt es für eine Erosion der Rechtssicherheit für betroffene Arbeitnehmer und ihre Personalabteilungen.

In der Gesamtschau wird der internationale Einsatz von Arbeitnehmern durch das BMF-Schreiben bürokratischer und kostenintensiver, ohne dass dem ein entsprechender Mehrwert in Gestalt einer gerechteren Besteuerung als bisher gegenübersteht. Im Gegenteil, das Risiko einer teilweise doppelten Besteuerung wächst. Da das BMF-Schreiben rechtliche Bindungswirkung nur für die Finanzverwaltung entfaltet, wird es zu einem Anstieg von Einspruchs-, Klage- und Verständigungsverfahren führen, die Deutschlands Attraktivität für Mitarbeiterentsendungen vermindern und zu unnötigem Bürokratieaufbau führen bzw. bereits geführt haben.

Wir regen daher dringend an, das BMF-Schreiben zur Behandlung des Arbeitslohns nach den DBA in Abstimmung mit den betroffenen Stakeholdern kurzfristig zu überarbeiten. Vordringlicher Handlungsbedarf ergibt sich aus unserer Sicht insbesondere bei folgenden Punkten:

- ▶ Die Regelungen zur Ansässigkeit sollten mit einer Vereinfachungsregelung oder Nichtbeanstandungsregelung für gewisse Fallgruppen versehen werden.
- ▶ Zur Feststellung des wirtschaftlichen Arbeitgebers sollte auf detaillierte Einzelfallprüfungen verzichtet werden, wenn die Integration ins Weisungsgefüge und das betriebliches Interesse indiziell belegt wurden.
- ▶ Die Pflicht zur Aushändigung einer Bescheinigung über eine Gehaltskostentragung sollte ersatzlos gestrichen werden
- ▶ Es sollte eine zusätzliche Regelung in § 50d EStG aufgenommen werden, wonach bei aktienbasierten Vergütungen sowie bei zeitraumbezogenen Vergütungen die Ansässigkeit während des betreffenden Zeitraums bei der Anwendung eines DBA maßgeblich ist. Hilfsweise sollte das BMF-Schreiben um eine Passage erweitert werden, wie Deutschland eine anteilige doppelte Besteuerung ggf. beseitigt, vorzugsweise durch Freistellung.
- ▶ Sofern bzw. soweit die Regeln des BMF-Schreibens unverändert beibehalten werden, sollte Hilfsweise eine erstmalige Anwendung ab dem Veranlagungszeitraum 2024 geregelt werden.

## 2. Neuerungen durch das BMF-Schreiben

---

Das BMF-Schreiben vom 12.12.2023 (Az. IV B 2 - S 1300/21/10024 :005, BStBl. I 2023, S. 2179) ersetzt die bisher gültigen Verwaltungsanweisungen zu dieser Thematik (BMF-Schreiben vom 03.05.2018, BStBl. I 2018, S. 643, und vom 22.04.2020, BStBl. I 2020, S. 483). Es enthält zahlreiche Ergänzungen und Erläuterungen zum Umgang der Finanzverwaltung mit

grenzüberschreitender Arbeitnehmertätigkeit. Es ist auf alle zum Zeitpunkt der Veröffentlichung offenen Fälle anzuwenden.

## 2.1 Ansässigkeit

Dem abkommensrechtlich zentralen Begriff der Ansässigkeit widmet sich das BMF-Schreiben ausführlich (Rz. 7 bis 24). Die in Übereinstimmung mit Art. 4 Abs. 2 OECD-MA im BMF-Schreiben umgesetzte Prüfungsreihenfolge der Tatbestandsmerkmale hat bei unbeschränkter Steuerpflicht in beiden Vertragsstaaten (zunächst ständige Wohnstätte, danach Mittelpunkt der Lebensinteressen) eine einzelfallbezogene Prüfung des Gesamtbildes der Verhältnisse zur Folge.

Durch Rz. 14 wird unter Berufung auf die BFH-Rechtsprechung ausgeführt, dass persönliche und wirtschaftliche Beziehungen nach objektiven Anhaltspunkten gegeneinander abzuwägen sind. Persönliche und wirtschaftliche Beziehungen seien dabei gleichrangig zu gewichten, wobei eine Nichterfüllung der erhöhten Mitwirkungspflichten nach § 90 Abs. 2 AO stets nachteilige Konsequenzen für den Steuerpflichtigen zur Folge hätte. Die festgehaltenen Nachweisanforderungen und vor allem die sich aus deren Nichterfüllung ergebenden Rechtsfolgen verschärfen jedoch das Maß im Vergleich zur bisherigen Praxis.

Außerdem ist die im BMF-Schreiben enthaltene Vermutung, dass die Ansässigkeit bei Entsendungen bis zu einem Jahr nicht wechselt, bei Entsendungen über fünf Jahren hingegen regelmäßig schon, wenig hilfreich. Schließlich liegen die meisten Entsendedauern regelmäßig zwischen diesen beiden Eckwerten, sodass hierdurch nur selten eine Vereinfachung zu erwarten wäre. Darüber hinaus ziehen andere Staaten eine vergleichbare zeitliche Grenze nicht bei einem, sondern beispielsweise bei zwei Jahren, wodurch sich Besteuerungskonflikte ergeben können.

### 2.1.1 Abfrage sensibler und teilweise subjektiver Sachverhalte

Die in Rz. 15 angeordnete Maßgeblichkeit sämtlicher persönlicher Verhältnisse aus der privaten Lebensführung einer Person führen zu immensen Nachweisanforderungen, die allenfalls ein höchst subjektives und nicht abschließend verifizierbares Ergebnis zu generieren imstande sind.

In uns vorliegenden Schreiben fragen Finanzämter beispielsweise, in welchem Land der Steuerpflichtige

- ▶ nicht notfallmäßige Arztbesuche wahrgenommen habe
- ▶ in Vereinen oder Parteien aktiv sei
- ▶ Zeitschriftenabonnements und Vereinsmitgliedschaften unterhalte
- ▶ ein Depot bei einem Kreditinstitut führe und sein

Vermögen verwalte

- ▶ Grundvermögen habe
- ▶ Verwandte (außerhalb der Kernfamilie wie Eltern oder Geschwister) und Freunde hat
- ▶ die jeweilige Landessprache besser beherrsche.

Bereits an diesen exemplarischen Anfragen wird deutlich, welche hochgradig subjektiven und mehrdeutigen Indizien zur Bestimmung der persönlichen und wirtschaftlichen Lebensinteressen vom Finanzamt herangezogen werden.

### 2.1.2 Gestiegener Aufwand für die Beschaffung von Belegen

Je nach betroffenem Land sind manche Belege nicht oder nur mit unverhältnismäßigem Aufwand beschaffbar. So stellen etwa die USA keine Bestätigung aus, dass der Ehegatte keine Einkünfte hatte. Die vom BMF artikulierten Nachweisanforderungen sind somit nicht darauf abgestimmt, welche Bescheinigungsbereitschaft innerhalb der (Finanz-)Verwaltungen anderer Länder besteht. Derartiges kann den Steuerpflichtigen nicht zur Last gelegt werden, da sie keinen Einfluss auf das Behördenhandeln in anderen Staaten nehmen können und dürfen.

Medienkonsum und Vermögensverwaltung lassen sich inzwischen weitgehend digital und somit losgelöst von jedweder physischer Präsenz bewerkstelligen. Die Frage nach der Vermögensverwaltung ist auch insoweit ein untaugliches Kriterium, als aufgrund des internationalisierten Kapitalmarktes Konten und Depots auch bei ausländischen Kreditinstituten geführt werden können. Ferner bleibt dabei unberücksichtigt, dass sich aufgrund verschiedener Finanzanlageprodukte Folgefragen und wiederum abweichende Indizien ergeben könnten, etwa bei einem weltweit geographisch ausgerichteten ETF oder bei virtuellen Währungen. Bei Finanzanlagen und Grundbesitz in mehreren Ländern wird außerdem die mitunter hohe Bewertungskomplexität und die damit einhergehenden Kosten einer belastbaren Wertmittlung missachtet.

Andere Fragen des persönlichen Lebens fordern eine Preisgabe datenschutzrechtlich sensibler Details (Partei- oder Vereinszugehörigkeit, Arztbesuche), was insbesondere durch die starke Beteiligung des Arbeitgebers (etwa im Rahmen des Lohnsteuereinbehalts) kritisch zu betrachten ist. Es ist kein hinnehmbares Ergebnis, dass in die Besteuerung von Auslandseinsätzen involvierte Arbeitgeber für die korrekte Handhabung Informationen über Arbeitnehmer und ihr Privatleben benötigen, deren Abfrage arbeits- bzw. datenschutzrechtlich streng verboten ist.

Einzige denkbare Lösungsmöglichkeit für Arbeitgeber ist die Einholung einer Lohnsteueranrufungsauskunft, die allerdings nur insoweit Rechtssicherheit bietet, als der später verwirklichte Sachverhalt mit dem der

Auskunft zugrundeliegenden voraussichtlichen Verhältnissen übereinstimmt. Dies ist faktisch unmöglich, da – wie oben erläutert – der Arbeitgeber über die Mehrzahl der maßgeblichen Informationen nicht verfügt. Darüber hinaus entfaltet die Lohnsteueranrufungsauskunft keine Bindungswirkung für die Veranlagung.

Die Einschätzung durch den Arbeitgeber im Rahmen des Lohnsteuereinbehalts kann somit nur vorläufig sein, da er über die Mehrzahl der verlangten Informationen nicht verfügt. Eine hiervon abweichende Beurteilung in der Steuererklärung wird deutlich häufiger als bisher auftreten. Wegen des weiten Spielraums bei der Gewichtung der einzelnen Kriterien wird es auch in immer mehr Fällen dazu kommen, dass die Finanzverwaltung die Ansässigkeit anders beurteilt als etwa der mit der Steuererklärung beauftragte Berater. Dies führt dazu, dass im Laufe des Besteuerungsverfahrens die Beurteilung der Ansässigkeit mehrmals wechseln kann, obwohl sie aufwändiger ist als bisher.

In der Gesamtschau der Nachweisanforderungen zur Bestimmung der Ansässigkeit ist aktuell nicht zu erkennen, dass der in § 88 AO verankerte Verhältnismäßigkeitsgrundsatz bei der Sachverhaltsaufklärung noch gewahrt wird.

### 2.1.3 Einseitiger Blick zugunsten der Ansässigkeit in Deutschland

Das BMF-Schreiben vermittelt den Eindruck, dass es aufgrund der hohen Anforderungen einen Verbleib der Ansässigkeit im Heimatland präferiert. Diese einseitige Sicht begünstigt Besteuerungskonflikte mit dem jeweils anderen Vertragsstaat, insbesondere bei Entsendungen aus Deutschland ins Ausland. Ob dies auch für umgekehrte (Inbound)-Fälle gelten und ein Wechsel der Ansässigkeit nach Deutschland nur unter umfangreichen Voraussetzungen anerkannt werden soll, wird indes nicht thematisiert. Die Neuregelung müsste zur Folge haben, dass entgegen der bisherigen Praxis die Ansässigkeit häufiger im ausländischen Heimatland verbleibt und Deutschland auf Besteuerungssubstrat verzichtet. Aufgrund der Rückfallklauseln in § 50d Abs. 8 und 9 EStG trifft dies nur zu, soweit der andere Staat die betreffenden Einkunftsteile besteuert, was jedoch häufig nicht der Fall sein wird.

Es entsteht vielmehr der Eindruck, dass der Eintritt einer Doppelbesteuerung durch extrem hohe Nachweisanforderungen an die Ansässigkeit billigend in Kauf genommen wird, obwohl Fälle der Keimbesteuerung bereits vor der Veröffentlichung des BMF-Schreibens durch die zuvor genannten Rückfallklauseln und darüber hinaus teilweise durch ähnliche Regelungen in den DBA faktisch ausgeschlossen waren.

### 2.1.4 Inkongruenzen und doppelte Besteuerung

Wir haben unser internationales Netzwerk dazu befragt, wie dort die abkommensrechtliche Ansässigkeit ermittelt wird. Die Auswertung der bisherigen Rückmeldungen hat ergeben, dass häufig – analog zur Vorgehensweise in Deutschland – grundsätzlich eine differenzierte Betrachtung vorgenommen wird und sowohl die persönlichen als auch die wirtschaftlichen Beziehungen eine wesentliche Rolle spielen. Noch häufiger wird allerdings auch der Wohn-/Aufenthaltort der Familie (im Wesentlichen Ehegatte und minderjährige Kinder) als alleiniges oder ausschlaggebendes Kriterium genannt. Die Länge des Auslandseinsatzes und die Dauer der Anwesenheitstage im jeweiligen Land wurden ebenfalls als relevant angegeben.

Doch selbst wenn das Ausland – ähnlich wie Deutschland – eine detaillierte Einzelfallprüfung vornimmt, kommt es in mit dem Beispiel 6 des Schreibens vergleichbaren Fällen laut den uns vorliegenden Rückmeldungen häufig zu einem anderen Ergebnis als die deutsche Finanzverwaltung, nämlich zu der Behandlung des Steuerpflichtigen als im aufnehmenden ausländischen Staat ansässig.

Während diese Inkongruenzen wie oben erläutert regelmäßig nicht zu einer Keimbesteuerung führen werden, besteht hingegen insbesondere bei Entsendungen aus Deutschland ins Ausland ein nicht unerhebliches Risiko, dass die Vergütung für die Tätigkeit teilweise doppelt besteuert wird, wenn beide Staaten die Ansässigkeit in ihrem Land verorten. Denn in diesem Fall werden regelmäßig sowohl Deutschland als auch der andere Staat die anteilige Vergütung für die Arbeitstage in Drittstaaten und in Deutschland der Besteuerung unterwerfen.

*Petition: Zur Vermeidung dokumentationsaufwändiger, nicht zielführender und das Privatleben des Steuerpflichtigen in unverhältnismäßiger Weise ausleuchtender Anfragen sollte eine Vereinfachung- bzw. Nichtbeanstandungsregelung zur Feststellung der Ansässigkeit gefunden werden. Diese könnte zum Beispiel durch eine Nichtbeanstandungsregelung in gewissen Fallkonstellationen erreicht werden. Eine solche Regelung sollte auf objektiven, auch für den Arbeitgeber leicht nachprüfbaren 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.*

## 2.2 Wirtschaftlicher Arbeitgeber

In den Rz. 150ff. widmet sich das BMF-Schreiben der Definition des Arbeitgebers im abkommensrechtlichen Sinne („wirtschaftlicher Arbeitgeber“). Im Vergleich zur vorigen Fassung des BMF-Schreibens haben sich auch diesbezüglich die Nachweisanforderungen erhöht. Neben der Integration des Arbeitnehmers in das aufnehmende Unternehmen soll auch eine zusätzliche Beurteilung des betrieblichen Interesses erfolgen. Die hierzu in Rz. 160 aufgeführten Aspekte zur Prüfung der Interessenlage sind sehr umfangreich und die Informationen hierzu mitunter schwer zu beschaffen. Insbesondere eine Analyse der Arbeitnehmerverfügbarkeit auf dem lokalen Arbeitsmarkt des aufnehmenden Unternehmens oder die Frage, ob im Rahmen betrieblicher Ausbildung vor Ort eine vergleichbare Fachkraft herangezogen werden kann, verursachen einen erhöhten Dokumentationsaufwand.

Manche Anforderungen sind außerdem nicht messbar, etwa die Fragen, welches Unternehmen am meisten von der Entsendung profitiert. Wirtschaftlicher Profit kann arbeitgeberseitig selten eindeutig auf das Wirken eines einzelnen Arbeitnehmers heruntergebrochen werden. Auch der nachzuweisende Zusammenhang zwischen entsendungsbezogenen Aufwendungen und deren Beitrag zum wirtschaftlichen Erfolg des Unternehmens ist vage und verkennet die Komplexität betriebswirtschaftlicher Erfolgs- oder Misserfolgskriterien. Diese Kriterien erhöhen vor allem den bürokratischen Aufwand.

Besonders kritisch ist die Verschärfung der Dokumentationsverpflichtungen auch in Fällen so genannter „Matrixkonstellationen“ zu sehen. Hierbei handelt es sich nicht um eine Entsendung im klassischen Sinne, sondern um das Vorhandensein einer dauerhaft grenzüberschreitenden Berichtslinie. Im Gegensatz zu Entsendungen im herkömmlichen Sinne gibt es in diesen Fällen meist kein fixes Start- und Enddatum, es werden in der Regel keine Zusatzvereinbarungen geschlossen und eine physische Präsenz im Land des in Rede stehenden wirtschaftlichen Arbeitgebers ist meist nur partiell gegeben. Das BMF-Schreiben erfasst in Rz. 149 seinem Wortlaut zufolge auch diese Fälle, obwohl eine Nachweisführung hier schlicht unmöglich ist.

*Petition: Wenn die Integration des Arbeitnehmers in das Gefüge des aufnehmenden Unternehmens und das betriebliche Interesse indiziell belegt wurden, sollte auf darüberhinausgehende Prüfungen verzichtet werden. Die OECD vertritt hierzu zwar eine andere Auffassung, doch handelt es sich hier lediglich um eine Empfehlung, die wir aus den oben genannten Gründen für nicht zweckmäßig halten. Für Matrixkonstellationen sollte eine Ausnahme bezüglich der Nachweisführung aufgenommen werden.*

## 2.3 Gehaltskostentragung

Die in Rz. 165 ff. behandelte Thematik der Gehaltskostentragung während einer Arbeitnehmerentsendung verursachen umfangreiche Dokumentationspflichten für Arbeitgeber und Arbeitnehmer gleichermaßen. Die Weiterbelastung tatsächlicher Lohn-, Lohnneben- und Lohnverwaltungskosten ist für Einkommensteuerveranlagung eines Arbeitnehmers insofern wesensfremd, da er keinerlei Einfluss darauf hat, wie die involvierten Gehaltsabrechnungsabteilungen mit dem konkreten Sachverhalt umgehen. Die neu im BMF-Schreiben verankerte Pflicht zur Aushändigung einer Bescheinigung (Rz. 167) ist geeignet, das Übermaßverbot bei der Sachverhaltsaufklärung zu überschreiten, da Fragen in dieser Detailtiefe im Rahmen von Verrechnungspreisfragen zu klären sind, nicht jedoch gesondert in jedem einzelnen Entsendefall. Auch hier werden durch die Preisgabe unternehmensinterner Daten (z.B. Lohnverwaltungskosten) sensible Datenbereiche berührt, ohne dass sich aus dem Zahlenwerk ein Erkenntnisgewinn für den Steuerpflichtigen oder das veranlagende Finanzamt ergibt.

Unabhängig davon ist unklar, weshalb die weiterbelasteten Kosten sowohl auf Unternehmensebene als auch auf Mitarbeiterebene geprüft werden sollen. Der zusätzliche Nutzen dieses Mehraufwands erschließt sich nicht. Er lässt auch das Rechtsschutzbedürfnis der involvierten Unternehmen und Steuerpflichtigen insofern außer Acht, als unklar ist, was bei einer Divergenz zwischen dem Verrechnungspreisprüfer des Arbeitgebers und der Veranlagungsstelle des Arbeitnehmers geschieht. Mangelnde Harmonisierungsbestrebungen der Finanzverwaltung können nicht dem Steuerpflichtigen entgegengehalten werden. Im Ergebnis wird ein- und derselbe Sachverhalt mehrfach durch die Finanzverwaltung geprüft; der Prozess wird damit ineffizienter und bürokratischer, ohne einen signifikanten Erkenntnisgewinn zu versprechen.

Für Matrixkonstellationen, wie unter 2.2. beschrieben, gelten diese Ausführungen ebenfalls, da in diesen Fällen die Nachweisführung unmöglich ist.

*Petition: Auf eine Pflicht zur Aushändigung einer detaillierten Bescheinigung über die Gehaltskostentragung, wie sie in Rz. 167 des BMF-Schreibens vorgesehen ist, sollte verzichtet werden. Die Weiterbelastung von Gehaltskosten innerhalb eines Konzerns ist bereits im Rahmen der Bestimmung bzw. Prüfung von Verrechnungspreisen beim Arbeitgeber hinreichend feststellbar.*

## 2.4 Zeitraumbezogene Vergütungen

### 2.4.1 Aktienbasierte Vergütungen

Der Bundesfinanzhof hat sich in seinem Urteil vom 21.12.2022 (I R 11/20) mit der steuerlichen



Behandlung von Stock Options bei Ansässigkeitswechsel befasst. Er hat insbesondere entschieden, dass für die Anwendung von Art. 15 Abs. 1 Satz 1 DBA-USA allein die Ansässigkeit zum Zeitpunkt des Zuflusses der Einkünfte maßgeblich ist. Die Finanzverwaltung hat diesen Grundsatz in ihr Schreiben übernommen.

Hier beschäftigt sich das Schreiben mit dem Fall, dass ein ehemals im Ausland ansässiger Arbeitnehmer wieder in Deutschland ansässig wird und danach aktienbasierte Vergütungen zufließen. Der umgekehrte Fall, in dem ein ehemals in Deutschland ansässiger Arbeitnehmer während des Erdienungszeitraums – jedoch im Besteuerungszeitpunkt bzw. beim Zufluss der zeitraumbezogenen Vergütung nicht mehr – in Deutschland die DBA-Ansässigkeit besitzt, wurde vom neuen BMF-Schreiben nicht aufgegriffen. Nach unserem Verständnis kann jedoch der umgekehrte Fall nur eine entsprechende Anwendung hervorrufen, sodass die deutschen Finanzbehörden hier entsprechend verfahren und auf Steuersubstrat verzichten müssten, es sei denn, der Wohnsitz in Deutschland wurde auch nach dem Einsatz im Inland beibehalten (§ 50d Abs. 9 EStG).

Aus Sicht vieler anderer Staaten ist das Besteuerungsrecht für das während des betreffenden Zeitraums bezogene Grundgehalt und den später zufließenden (ggf. zeitraumbezogenen) Arbeitslohn jedoch analog aufzuteilen. Sie ziehen daher die jeweiligen Ansässigkeitsverhältnisse während des gesamten Erdienungszeitraums zur Bestimmung des Besteuerungsrechts heran. Dies bestätigt eine aktuelle Studie, die EY in seinem globalen Netzwerk durchgeführt hat. Diese bisher auch in Deutschland übliche Vorgehensweise hat den Vorzug, dass die Zuordnung des Besteuerungsrechts für aktienbasierte Vergütungen wie Stock Options oft analog zu der laufenden Vergütung während des Erdienungszeitraums zugeordnet wird. Eine aufwändige neue Beurteilung, welchem Staat das Besteuerungsrecht für solche Vergütungsbestandteile zusteht, ist nicht notwendig.

Da zahlreiche Länder der deutschen Beurteilung der Ansässigkeitsverhältnisse nicht folgen (würden), kommt es häufig zu einer (teilweise) doppelten Besteuerung.

Zur Beseitigung einer eventuellen Doppelbesteuerung hat sich der BFH in seiner Urteilsbegründung nicht geäußert, da im Urteilsfall die USA die Einkünfte nicht besteuert hatten. Die fehlende Besteuerung im Ausland war allerdings schon bisher nicht der Regelfall und ist durch die inzwischen geänderte nationale Rechtslage aufgrund der Einführung von § 50d Abs. 9 EStG hinfällig geworden.

Der BFH hat seine Entscheidung insbesondere auch auf Tz. 37 ff. des Reports der OECD vom 23.08.2004 zu „Cross-border Income Tax Issues Arising from Employee Stock-Option Plans“ gestützt, die sich mit der doppelten

Besteuerung aufgrund grundlegend unterschiedlicher Besteuerungszeitpunkte von Stock Options beschäftigt.

In den Textziffern 38 ff. erläutert die OECD anhand eines Beispiels, dass es regelmäßig zu einer doppelten Besteuerung der anteiligen Vergütung von Aktienoptionen für Arbeitstage in Drittstaaten kommt, wenn ein Ansässigkeitswechsel stattfindet und der Ansässigkeitsstaat im Erdienungszeitraum (Staat A) die Einkünfte bei Gewährung der Stock Options und der spätere Ansässigkeitsstaat (Staat D) – sie bei deren Ausübung besteuert. Als Lösung schlägt die OECD vor, dass sich die beiden Staaten (etwa im Rahmen eines Verständigungsverfahrens) darauf einigen, dass der Ansässigkeitsstaat im Zeitpunkt der Ausübung der Option die Doppelbesteuerung durch Anrechnung der im Staat A gezahlten Steuern bzw. durch Freistellung der betreffenden Einkünfte beseitigt (Tz. 45 und 46).

Unseres Erachtens sind Fälle, in denen zwar beide Vertragsstaaten die Einkünfte im gleichen Zeitpunkt besteuern, für die Bestimmung der Ansässigkeit jedoch unterschiedliche Zeitpunkte/Zeiträume zugrunde legen und die Einkünfte jeweils als Ansässigkeitsstaat besteuern, analog zu werten und in der Praxis wesentlich häufiger anzutreffen als obiges OECD-Beispiel. Allerdings sollte nicht der umständliche und langwierige Weg einer bilateralen Einigung notwendig sein.

*Petition: Es sollte eine zusätzliche Regelung in § 50d EStG aufgenommen werden, wonach bei aktienbasierten Vergütungen die Ansässigkeit während des betreffenden Zeitraums bei der Anwendung eines DBA maßgeblich ist.*

*Hilfsweise sollte die deutsche Finanzverwaltung in den betreffenden Fällen - da die von der OECD bevorzugte Lösung bereits bekannt ist - unilateral die Doppelbesteuerung beseitigen. Diese Vorgehensweise wäre der Steuergerechtigkeit dienlich und würde den Verwaltungsaufwand für alle Betroffenen erheblich reduzieren. Das BMF-Schreiben sollte daher um eine Passage erweitert werden, wie Deutschland eine anteilige doppelte Besteuerung ggf. beseitigt, vorzugsweise durch Freistellung.*

## 2.4.2 Abfindungen

Ähnliche Probleme ergeben sich mit Blick auf die Besteuerung von Abfindungen, die in Rz. 254ff. des BMF-Schreibens geregelt sind. Zwar bezieht sich das BMF-Schreiben auf § 50d Abs. 12 EStG, wonach Abfindungen Entgelt für eine frühere Tätigkeit darstellen. Maßgeblich für dessen Anwendung und die Anwendung des Art. 15 Abs. 1 OECD-MA ist laut Rz. 255 jedoch der Zuflusszeitpunkt i. S. d. § 11 EStG i. V. m. § 38a Abs. 1 S. 3 EStG. Zudem ist gemäß Rz. 223 für das Kriterium der Ansässigkeit im Sinne von Art. 4 OECD-MA stets auf den Zeitpunkt des Zuflusses abzustellen.

Es ergibt sich demnach dieselbe Problematik wie bei aktienbasierten Vergütungen. In Fällen eines vorangegangenen Ansässigkeitswechsels steigt das Risiko einer Doppelbesteuerung, weil andere Länder diese Betrachtungsweise nicht teilen. Ferner erhöht sich wiederum der Dokumentations- und Arbeitsaufwand, da die für die laufende Vergütung bereits durchgeführte Zuordnung des Besteuerungsrechts für die Abfindung nicht herangezogen werden kann, sondern eine abweichende Aufteilung vorzunehmen ist.

#### 2.4.3 Boni

Gemäß Rz. 248 sollen Erfolgsvergütungen an Arbeitnehmer unabhängig vom Zuflusszeitpunkt betrachtet werden, da sie für eine zuvor ausgeübte Tätigkeit gewährt werden. Sofern sie nicht für die konkrete Tätigkeit in einem Vertragsstaat gezahlt werden, soll eine Aufteilung nach den Grundsätzen für nicht direkt zuordenbaren Arbeitslohn erfolgen. Der Erdienungszeitraum ist dabei jeweils der Zeitraum, für den der Bonus gezahlt wird. Dabei soll jedoch die Ansässigkeit im Zuflusszeitpunkt ausschlaggebend sein (Rz. 223).

Auch hier resultieren vergleichbare Ineffizienzen und Besteuerungskonflikte wie bei aktienbasierten Vergütungen. Eine aktuelle Abfrage von EY im ausländischen Netzwerk hat ergeben, dass die Mehrzahl der Länder das Besteuerungsrecht für Boni anhand der Ansässigkeit im Erdienungszeitraum zuordnet. Bei einem Wechsel der Ansässigkeit etwa aufgrund Rückkehr nach Deutschland nach dem Auslandseinsatz wird daher regelmäßig der anteilige Bonus für das Vorjahr, der auf Arbeitstage in Deutschland und Drittstaaten entfällt, doppelt besteuert, wenn Deutschland auf seiner Sichtweise beharrt. Ferner erhöht sich – wie oben erläutert – der Dokumentationsaufwand

*Petition: Auch mit Blick auf zeitraumbezogene Zahlungen wie Boni und Abfindungen sollte eine zusätzliche Regelung in § 50d EStG aufgenommen werden, wonach bei zeitraumbezogenen Vergütungen die Ansässigkeit während des betreffenden Zeitraums bei der Anwendung eines DBA maßgeblich ist. Das BMF-Schreiben sollte daher um eine Passage erweitert werden, wie Deutschland eine anteilige doppelte Besteuerung ggf. beseitigt, vorzugsweise durch Freistellung.*

### 3. Unionsrechtliche Zweifel

Die erhöhten Nachweisanforderungen zu Ansässigkeit, wirtschaftlichem Arbeitgeber und Gehaltskostentragung könnten ferner gegen die unionsrechtliche Grundfreiheit der Arbeitnehmerfreizügigkeit im Sinne des Artikels 45 AEUV verstoßen.

Bei grenzüberschreitenden Sachverhalten, die das überarbeitete BMF-Schreiben ab 2024 erfasst, ist jedenfalls der persönliche, sachliche und zeitliche

Schutzbereich der Arbeitnehmerfreizügigkeit eröffnet. Insbesondere der Schutz von Zugang (Art. 45 Abs. 3 a AEUV) und Ausübung (Art. 45 Abs. 3 b AEUV) einer Beschäftigung sind durch hohe bürokratische Hürden einer grenzüberschreitenden Arbeitnehmertätigkeit zweifelsfrei berührt. In diesem Zusammenhang schreibt ferner Art. 7 Abs. 2 der EU-VO 492/2011 vor, dass Arbeitnehmer anderer Mitgliedstaaten die gleichen sozialen und steuerlichen Vergünstigungen genießen wie inländische Arbeitnehmer.

Die als Rechtfertigung für diesen Eingriff in die Arbeitnehmerfreizügigkeit denkbaren Argumente – etwa gleichmäßiger Belastungserfolg, sichere Vermeidung von Keimmalbesteuerung oder allgemein öffentliches fiskalisches Interesse – vermögen im Rahmen einer Verhältnismäßigkeitsprüfung unserer Auffassung nach nicht zu überzeugen. Einerseits stellen die unter Punkt 2 bereits genannten Rückfallklauseln die Vermeidung „weißer Einkünfte“ sicher, andererseits ist für einen gleichmäßigen Belastungserfolg bei der Arbeitnehmerbesteuerung das bestehende Regelwerk auch insofern hinreichend, als keine weiteren Beweggründe für komplexere Sonderregelungen in grenzüberschreitenden Fällen angezeigt wäre.

*Petition: Das BMF-Schreiben sollte auch aus unionsrechtlichen Gesichtspunkten überarbeitet werden, da ein höherer Administrationsaufwand sowie ein gestiegenes Risiko für Doppelbesteuerungen die Arbeitnehmerfreizügigkeit über Gebühr einschränken könnte.*

### 4. Anwendung auf alle noch offenen Fälle

Schließlich ist die in Rz. 426 festgeschriebene Anwendungsregelung auf alle im Zeitpunkt der Veröffentlichung offenen Fälle unverhältnismäßig. Die unter Punkt 2 dargestellten neuen Nachweiserfordernisse gelten damit rückwirkend für Steuerjahre, für welche die Veranlagung noch nicht rechtskräftig abgeschlossen ist. Das betrifft Fälle, in denen noch kein Einkommensteuerbescheid ergangen ist, ein Vorläufigkeitsvermerk oder ein Vorbehalt der Nachprüfung besteht oder ein Einspruchs-, Klage- oder Verständigungsverfahren anhängig ist. Betroffene Steuerpflichtige und deren Arbeitgeber werden von den erweiterten Nachweispflichten und der neuen Sichtweise zur Ansässigkeit regelrecht überrascht. Es besteht in zahlreichen keine Möglichkeit, diesen überhaupt oder mit vertretbarem Aufwand (Einzelaufstellung der Kosten je Mitarbeiter und Aushändigung an diese) rückwirkend gerecht zu werden und entsprechender Belege habhaft zu werden.

Das Rechtsschutzbedürfnis betroffener Steuerpflichtiger bleibt gänzlich außer Acht, wenn ihnen unvermittelt nachträglich definierte Nachweisanforderungen entgegengehalten werden können. Schließlich haben

Steuerpflichtige und Arbeitgeber in der Regel nur das dokumentiert, was nach damaligem Rechtsstand bzw. Rechtsverständnis erforderlich war. Eine nicht anlassbezogene Speicherung von Daten ist Arbeitgebern zudem nicht ohne weiteres gestattet. Uns vorliegende Anfragen fordern beispielsweise Nachweise aus dem Veranlagungszeitraum 2016, deren Nichterbringbarkeit zu einer Nachzahlung im mittleren fünfstelligen Bereich führt.

*Petition: Sofern bzw. soweit die Regeln des BMF-Schreibens ungeachtet der dargestellten Schwachpunkte unverändert beibehalten werden, sollte hilfsweise eine erstmalige Anwendung ab dem Veranlagungszeitraum 2024 geregelt werden.*



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](https://ey.com/privacy) verfügbar. Weitere Informationen zu unserer Organisation finden Sie unter [ey.com](https://ey.com).

In Deutschland finden Sie uns an 19 Standorten.

© 2024 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.