

Bundessteuerberaterkammer, KdöR, Postfach 02 88 55, 10131 Berlin

Bundesministerium der Finanzen
11016 Berlin



Bundessteuerberaterkammer
KÖRPERSCHAFT DES ÖFFENTLICHEN RECHTS

Abt. Steuerrecht

Unser Zeichen: Mg/Gr
Tel.: +49 30 240087-66
Fax: +49 30 240087-99
E-Mail: steuerrecht@bstbk.de

E-Mail

6. Januar 2014

Entwurf einer Neufassung des BMF-Schreibens zur Besteuerung des Arbeitslohns nach den Doppelbesteuerungsabkommen (DBA)

GZ: IV B 2 – S 1300/08/10027

DOK: 2013/1032057

Sehr geehrte Damen und Herren,

vielen Dank für die Zusendung des o. g. Entwurfs. Gern nehmen wir dazu Stellung.

Die Bundessteuerberaterkammer vertritt als gesetzliche Spitzenorganisation die Gesamtheit der bundesweit rund 91.000 Steuerberater, Steuerbevollmächtigten und Steuerberatungsgesellschaften. Neben der Vertretung des Berufsstandes auf nationaler und internationaler Ebene wirkt die Bundessteuerberaterkammer an der Beratung der Steuergesetze sowie an der Gestaltung des Berufsrechts mit.

Bitte gestatten Sie uns vorab die folgenden Bemerkungen.

Es ist vorgesehen, die Regelungen in allen noch nicht bestandskräftigen Fällen anzuwenden. Diese Anwendung halten wir für problematisch, weil sich die Praxis bisher auf die Regelungen des alten BMF-Schreibens vom 14. September 2006 verlassen hat und entsprechende zurückliegende Sachverhalte nach diesem – alten – BMF-Schreiben behandelt hat. Unseres Erachtens wäre es daher vorzugswürdig, das vorliegende neue BMF-Schreiben erst auf Sachverhalte anzuwenden, die nach seiner Veröffentlichung verwirklicht worden sind.

Wir halten es für sinnvoll, auf die Vorlage des BFH an das BVerfG zur Frage der Verfassungsmäßigkeit eines Treaty Override hinzuweisen (BVerfG 2 BvL-1/12), ggf. auch in einer Fußnote. Dieses könnte die praktische Rechtsanwendung erleichtern.

Gegebenenfalls bietet es sich an, auf das Verhältnis der Vorschriften der § 1 Abs. 4 und 5 AStG (insbesondere betreffend der seit dem 1. Januar 2013 geltenden Selbstständigkeitsfiktion von Betriebsstätten), Art. 15 OECD-MA und ggf. § 38 EStG näher einzugehen.



Wegen der großen praktischen Bedeutung der zu regelnden Sachverhalte und Fragestellungen bietet es sich u. E. an, auch Fallgestaltungen zu erläutern, in denen kein Doppelbesteuerungsabkommen zwischen Deutschland und dem betreffenden Staat abgeschlossen worden ist.

Gern steht die Bundessteuerberaterkammer mit ihrer Expertise für vertiefende Diskussionen zur Verfügung.

Mit freundlichen Grüßen
i. V.

Jörg Schwenker
Geschäftsführer

Anlage



Bundessteuerberaterkammer
KÖRPERSCHAFT DES ÖFFENTLICHEN RECHTS

Anlage

Stellungnahme
der Bundessteuerberaterkammer
zum
Entwurf einer Neufassung des BMF-Schreibens
zur Besteuerung des Arbeitslohns nach den
Doppelbesteuerungsabkommen (DBA)

Abt. Steuerrecht

Telefon: 030 24 00 87-61
Telefax: 030 24 00 87-99
E-Mail: steuerrecht@bstbk.de

6. Januar 2014

Zu Tz. 1.2.1 Bestimmung der Ansässigkeit – Art. 4 OECD-MA

Die weitergehenden Erläuterungen zur Bestimmung der Ansässigkeit sind grundsätzlich zu begrüßen. Nichtsdestotrotz entspricht die Vermutung, wonach bei einer Entsendung von weniger als einem Jahr unter Begleitung der Familie die Ansässigkeit im bisherigen Heimatstaat liegt, nicht der Auffassung der meisten anderen Staaten. Zur Vermeidung einer Doppelbesteuerung aufgrund dieser unterschiedlichen Auslegung wäre eine Anpassung, wonach sich die Ansässigkeit bei Begleitung der Familie unabhängig von der Entsendungsdauer ändert, wünschenswert.

Zu Tz. 2.4 Anwendung des § 50d Abs. 9 EStG

Dem in dieser Tz. genannten Beispielsfall nachfolgend wäre es wünschenswert, wenn weitere Länder genannt werden, welche den wirtschaftlichen Arbeitgeberbegriff nicht anwenden.

Zu Tz. 4.2.1 Ermittlung der Aufenthalts-/Ausübungstage

Die Änderung der Verwaltungsauffassung bei Ermittlung der Zählstage (183 Tage-Regelung) im Rahmen eines Ansässigkeitswechsels und die Anpassung an die OECD-Auffassung ist zu begrüßen.

Im Ergebnis ist allerdings eine Übergangsregelung wünschenswert, denn nach dem Wortlaut des BMF-Schreibens ist die geänderte Auffassung in allen offenen Fällen anzuwenden. Sofern sich aus der Änderung der Verwaltungsauffassung eine rückwirkende Besteuerung im Inland (beispielsweise im Rahmen einer Lohnsteuerausßenprüfung oder Einkommensteuer-Veranlagung) ergeben sollte, wäre dies nur schwer mit dem Rückwirkungsverbot und dem Gedanken des § 176 Abs. 2 AO in Einklang zu bringen.

Zu Tz. 4.3.1 Zahlung durch einen oder für einen im Tätigkeitsstaat ansässigen Arbeitgeber – Allgemeines

Das unter dieser Tz. aufgeführte Beispiel beschreibt einen in Deutschland ansässigen und bei einer in Großbritannien ansässigen Gesellschaft tätigen Arbeitnehmer, der regelmäßig in verschiedenen Ländern tätig ist. Es wäre wünschenswert, wenn in diesem Fall auch Ausführungen zur Zuteilung des Besteuerungsrechts bei Dienstreisen nach Großbritannien gemacht werden.

Zu Tz. 4.3.3.1 Wirtschaftlicher Arbeitgeber

Unter dieser Tz. wird ausgeführt, dass das aufnehmende Unternehmen nicht als wirtschaftlicher Arbeitgeber anzusehen ist, wenn der Arbeitnehmer nicht in dessen Hierarchie eingebunden ist. Dies gilt selbst dann, wenn die aufnehmende Gesellschaft die Kosten schlussendlich trägt. Da dem Aspekt der Einbindung in die Hierarchie somit ein besonderes Gewicht zukommt, wären Beispiele hierzu hilfreich. Es könnte außerdem überlegt werden, Entwicklungen auf Ebene der OECD stärker zu berücksichtigen.

Zusätzlich ist in diesem Zusammenhang zu bedenken, dass Länder, die den wirtschaftlichen Arbeitgeberbegriff kennen, regelmäßig der Kostenbelastung die entscheidende Bedeutung beimessen, was in vorstehenden Fällen zu entsprechenden Qualifikationskonflikten und damit möglichen Doppelbesteuerungen führen wird.

Zudem wären Hinweise hilfreich, ob und unter welchen Voraussetzungen die Finanzverwaltung bei Vorliegen einer Dienstleistungs- oder Werkvertragsvereinbarung zwischen verbundenen Unternehmen sowie bei Umlagen diese in eine Entsendekonstruktion oder Arbeitnehmerüberlassung mit der Folge eines wirtschaftlichen Arbeitgebers im Gastland umqualifiziert.

Die Bejahung des wirtschaftlichen Arbeitgebers in Fällen, bei denen das aufnehmende Unternehmen nach Fremdvergleichsgrundsätzen die Lohnkosten „hätte tragen müssen“, führt in der Praxis zu schwer beherrschbaren Abgrenzungsfragen aufgrund des unbestimmten Rechtsbegriffs. Denn insbesondere für den Arbeitnehmer sind die in der Risikosphäre des Arbeitgebers maßgeblichen Voraussetzungen für das Vorliegen der Weiterbelastung der Lohnkosten nach Fremdvergleichsgrundsätzen oft nicht ersichtlich. Dass die tatsächlich nicht vorgenommene Weiterbelastung für die Annahme eines wirtschaftlichen Arbeitgebers ausreichend sein soll, ist überdies bisher nicht von der Rechtsprechung des BFH bestätigt worden und sollte daher nur in evidenten Missbrauchsfällen gelten.

Zu Tz. 4.3.3.3 Entsendendes und aufnehmendes Unternehmen sind Arbeitgeber

Bei dem unter dieser Tz. genannten Beispiel ist empfehlenswert, den Fall auf einer Kalenderjahresbasis darzustellen und auch den Zeitraum vor dem 15. August in die Betrachtung einzubeziehen. Andernfalls ist nicht eindeutig, ob die genannte Gesamtvergütung nur den Entsendungszeitraum 15. August bis 31. Dezember betrifft oder ob es sich um den Jahresarbeitslohn handelt.

Zu Tz. 4.3.3.4 Geschäftsführer, Vorstände und Prokuristen

Im zweiten Absatz dieser Tz. wird ausgeführt, dass in Fällen, in denen für die Tätigkeit als leitende Person beim inländischen verbundenen Unternehmen keine gesonderte Vergütung vereinbart wird oder die Tätigkeit für das deutsche Unternehmen ausdrücklich unentgeltlich erfolgen soll, der auf die leitende Tätigkeit entfallende Lohnanteil bereits in dem insgesamt im Ausland geschuldeten Arbeitslohn enthalten ist und daher das Besteuerungsrecht für den Arbeitslohn, der dem deutschen verbundenen Unternehmen zuzurechnen ist, Deutschland zusteht. Soweit die natürliche Person im Ausland ansässig ist, soll dies nur insoweit gelten, als die Tätigkeit in Deutschland ausgeübt wird.

In der Praxis werden gerade in mehrstufigen Konzernen häufig Personen aus dem Sitzstaat des Konzerns für eine Vielzahl von Tochterunternehmen als (Mit-)Geschäftsführer in das Handelsregister eingetragen. Vorstehende Auslegung würde bedeuten, dass diese Personen mit jedem Arbeitstag in Deutschland dem deutschen Besteuerungsrecht unterliegen würden. Analog zur Anmerkung oben im zweiten Absatz zu 4.3.3.1 wird dies regelmäßig zu Qualifikationskonflikten führen. Ein Abstellen auf die Vereinbarung einer gesonderten Vergütung, eine entgeltliche Tätigkeit oder eine Kostenweiterbelastung wäre daher vorzuziehen.

Zu Tz. 4.4 Zahlung des Arbeitslohns zu Lasten einer Betriebsstätte des Arbeitgebers im Tätigkeitsstaat

Bezüglich des Verweises auf die Grundsätze zum wirtschaftlichen Arbeitgeberbegriff wäre eine Ergänzung wünschenswert, ob die widerlegbare Anscheinsvermutung, wonach ein wirtschaftlicher Arbeitgeber bei einer Tätigkeit von bis zu 3 Monaten nicht anzunehmen ist (siehe Tz. 4.3.3.2), auf Betriebsstättenfälle analog anzuwenden ist.

Die Klarstellung in Fällen der Erstattung der Vergütung durch das Stammhaus bzw. Erhebung einer Kostenumlage ist begrüßenswert und vermeidet die in der Praxis bisher auftauchenden Abgrenzungsfragen.

Zu Tz. 5.2 Grundsätze bei der Ermittlung des steuerpflichtigen/steuerfreien Arbeitslohns

Hier wäre eine Klarstellung wünschenswert, dass eine Änderung der vom Arbeitgeber vorgenommenen Aufteilung des Arbeitslohns in steuerpflichtigen und nach dem DBA steuerfrei zu behandelnden Arbeitslohn in der Einkommensteuerveranlagung auch zugunsten des Steuerpflichtigen geändert werden kann. In der Praxis wird von der Finanzverwaltung teilweise die Auffassung vertreten, dass eine Änderung der Aufteilung der Besteuerungsrechte zugunsten des Steuerpflichtigen nicht erfolgen kann.

Zu Tz. 5.4 Aufteilung des verbleibenden Arbeitslohns

Wir regen an, den Entwurf des BMF-Schreibens dahingehend zu ändern, dass die Grundlage für die Berechnung des steuerfreien Arbeitslohns die Zahl der tatsächlich geleisteten Arbeitstage ist und somit nicht auf die vereinbarten Arbeitstage abgestellt wird. Somit könnte ein größtmöglicher Gleichklang zwischen den tatsächlichen Verhältnissen und den Besteuerungsverhältnissen erreicht und Abstimmungsschwierigkeiten mit dem betreffenden anderen Land vermieden werden.

Zu Tz. 5.4.2 Durchführung der Aufteilung

Der Vermerk im Beispiel „Kalenderjahr = 360 Tage“ erscheint irreführend.

Zu Tz. 5.5.1 Tantiemen und andere Erfolgsvergütungen

Hier wären Ausführungen zur Aufteilung bzw. zeitraumbezogenen Betrachtung von vorauslaufenden Zahlungen wie „Sign-on Boni“ wünschenswert.

Ebenso wären Hinweise zum Umgang mit Zahlungen zum Bestehen eines Arbeitsverhältnisses zu einem bestimmten Stichtag oder über einen bestimmten Zeitraum wie „Retention Boni“ hilfreich.

Zu Tz. 5.5.5.1 Handelbare und nicht handelbare Aktienoptionen

Abweichend von den allgemeinen Aufteilungsgrundsätzen ist bei Beendigung des Arbeitsverhältnisses der Zeitraum zwischen Gewährung und Ausscheiden des Arbeitnehmers für die Aufteilung des Besteuerungsrechts maßgeblich. Es stellt sich die Frage, ob diese Grundsätze auch bei einem Arbeitgeberwechsel innerhalb des Konzerns anwendbar sind oder ob in diesem Fall der allgemeine Aufteilungsmaßstab heranzuziehen ist. Falls eine derartige Unterscheidung getroffen wird, wäre eine Bezugnahme auf § 15 AktG hilfreich.

Zu Tz. 5.5.7 Entgeltumwandlung zugunsten einer betrieblichen Altersversorgung

Im Beispielsfall wird der Jahresbonus in einem ersten Schritt um die Entgeltumwandlung i. H. v. 60.000,00 € gemindert mit der Begründung, dass er nicht nach innerstaatlichem Recht zugeflossen ist. Dies widerspricht den allgemeinen Ausführungen dieser Tz. sowie den Angaben des Beispielsfalles, wonach der Jahresbonus nicht direkt der Inlands- oder der Auslandstätigkeit zuzuordnen ist.

Bei im Endeffekt gleichem Ergebnis wäre in der Herleitung daher vielmehr eine Aufteilung zuerst i. H. v. $40/200 \times 300.000,00 \text{ €} = 60.000,00 \text{ €}$ auf Deutschland vorzunehmen und dann in einem zweiten Schritt davon $40/200 \times 60.000,00 \text{ €} = 12.000,00 \text{ €}$ als Gehaltsumwandlung abzuziehen. Im Ergebnis ergäbe sich unverändert zum Beispielsfall ein auf Deutschland entfallender steuerpflichtiger Arbeitslohn von 48.000,00 €. Der Beurteilung nach ausländischem Steuerrecht würden $160/200 \times 300.000,00 \text{ €} = 240.000,00 \text{ €}$ unterliegen. Im Progressionsvorbehalt ergäben sich unverändert $240.000,00 \text{ €} - (160/200 \times 60.000,00 \text{ €}) = 192.000,00 \text{ €}$.

Zu Tz. 5.5.9 Hypo-Tax

Die Aussage, wonach vom Arbeitgeber übernommene Steuern, die mit anderen Einkunftsquellen in Zusammenhang stehen, abkommensrechtlich nach den allgemeinen Grundsätzen in einen auf die Tätigkeit im Ansässigkeitsstaat und in einen auf die Tätigkeit im Tätigkeitsstaat entfallenden Anteil aufzuteilen sind, scheint nicht zwingend. Vielmehr kann eine direkte Zuordnung zum jeweiligen Staat unter Bezugnahme auf 5.3 ebenfalls begründet werden. Dies gilt insbesondere dann, wenn beispielsweise ein Dienstwagen, der, soweit er bereits vor der Entsendung gewährt worden ist, regelmäßig ein allgemeiner Gehaltsbestandteil ist, gemäß Tz. 5.11 direkt der Tätigkeit im Wohnsitzstaat oder im Tätigkeitsstaat zuzuordnen sei.

Zu Tz. 5.5.10 Beiträge bzw. Zuschüsse im Rahmen der sozialen Absicherung

Eine generalisierende Aussage zur Steuerpflicht von Arbeitgeberbeiträgen bzw. Arbeitgeberzuschüssen führt möglicherweise zu Missverständnissen.

Hier erscheint es empfehlenswert, klarzustellen, dass es sich nicht um gesetzliche Arbeitgeberbeiträge handelt, die aufgrund einer inländischen oder ausländischen gesetzlichen Verpflichtung übernommen werden und damit nicht bereits nach § 3 Nr. 63 EStG oder nach anderen Vorschriften steuerfrei sind, sondern um die üblicherweise im Bruttoarbeitslohn enthaltenen Arbeitnehmerbeiträge.

Zusätzlich wäre ein Hinweis wünschenswert, dass rein entsendungsbezogene Absicherungen (wie z. B. zusätzlicher Auslandskrankenversicherungsschutz) einer direkten Zuordnung gemäß Tz. 5.3 unterliegen.

Zu Tz. 5.5.11 Übernahme von bestimmten Aufwendungen durch den Arbeitgeber

Eine grundsätzliche Qualifizierung der unter dieser Tz. genannten Aufwendungen als Arbeitslohn ist an dieser Stelle nicht zielführend. Auch wenn vorab auf die Steuerfreiheit nach § 3 Nr. 16 EStG hingewiesen wird, ist in der Praxis zu erwarten, dass die Finanzverwaltung die vom Arbeitgeber übernommenen Aufwendungen unter Hinweis auf das BMF-Schreiben dem Progressionsvorbehalt unterwirft oder mangels Freistellung im Inland eine Steuerpflicht bejaht. Es erscheint zweifelhaft, ob die dort genannten Aufwendungen schon nach deutschen Besteuerungsgrundsätzen als Arbeitslohn qualifiziert werden können. Dies gilt insbesondere für Aufwendungen, die regelmäßig im eigenbetrieblichen Interesse des Arbeitgebers liegen. Eine Zuordnung des Besteuerungsrechts nach dem DBA ist jedoch dann entbehrlich, wenn schon nach inländischem Steuerrecht eine Steuerbarkeit oder Steuerpflicht nicht besteht.

Entsendungsbezogene Sprachkurse werden nur ganz ausnahmsweise als Arbeitslohn zu qualifizieren sein. Ebenso nicht als Arbeitslohn zu qualifizieren sind beispielsweise Orientierungsreisen, denn diese erfüllen in der beschriebenen Konstellation regelmäßig die Voraussetzungen einer Auswärtstätigkeit und sind daher schon nach § 3 Nr. 16 EStG steuerfrei. Schließlich ist an dieser Stelle bei Anwendung von Reisekostengrundsätzen die neueste Rechtsprechung des BFH zu beachten, bei der Privataufwendungen unter bestimmten Voraussetzungen vom Arbeitgeber steuerfrei erstattet werden können bzw. Werbungskosten des Arbeitnehmers darstellen (siehe hierzu im Einzelnen Schmitt/Meyen, DB 2013, S. 1578).

Zu Tz. 6.1 Organe von Kapitalgesellschaften

Unter dieser Tz. ist eine weitere Erläuterung zur steuerlichen Beurteilung des Sachverhalts wünschenswert, wenn der Mitarbeiter lediglich im Auftrag der Muttergesellschaft zum Geschäftsführer (ggf. auch bei mehreren Konzerngesellschaften) bestellt wurde, jedoch regelmäßig nicht vor Ort tätig ist bzw. keine operativen Funktionen für die entsprechende Gesellschaft wahrnimmt (vgl. Anmerkung oben zu Tz. 4.3.3.4).

Zu Tz. 6.2 Sich-zur-Verfügung-Halten

Soweit die Arbeitsleistung in einem Sich-zur-Verfügung-Halten aufgrund der Arbeitsfreistellung im Zusammenhang mit der Beendigung des Dienstverhältnisses besteht, wäre eine Unterscheidung zwischen einer widerruflichen oder einer unwiderruflichen Freistellung wünschenswert.

Zudem wäre in diesem Zusammenhang ebenfalls eine Klärung dahingehend wünschenswert, ob die deutsche Finanzverwaltung die Verständigungsvereinbarung vom 7. September 2011 mit dem Fürstentum Luxemburg so interpretiert, dass Zahlungen im Zusammenhang mit einer Arbeitsfreistellung analog der Abfindungszahlung zu besteuern sind.

Zu Tz. 6.4 Konkurrenz- oder Wettbewerbsverbot

Der Hinweis, dass im Verhältnis zur Schweiz die Besonderheiten der Verständigungsvereinbarung zu Abfindungen auf Zahlungen im Zusammenhang mit einem bei Auflösung eines Dienstverhältnisses vereinbarten Wettbewerbsverbot sinngemäß anzuwenden sind, ist nicht durch den Wortlaut des § 24 der Konsultationsvereinbarung vom 20. Dezember 2010 gedeckt. Im Übrigen dürfte die Bindungswirkung der Konsultationsvereinbarung für die Gerichte fraglich sein (vgl. das aktuelle Urteil des FG Hessen vom 8. Oktober 2013, Az. 10 K 2176/11, Revision eingelegt), so dass wir anregen, eine Anwendung auf Verwaltungsebene zu überprüfen.

Des Weiteren scheidet eine Anwendung daran, dass für Zahlungen für ein Konkurrenz- oder Wettbewerbsverbot keine Analogien zu einem Versorgungscharakter, zu Nachzahlungen für Lohn, Gehalt oder Tantiemen und auch nicht für das vorzeitige Ausscheiden aus dem Dienstverhältnis denkbar sind.

Insoweit muss sich die Beurteilung im Verhältnis zur Schweiz nach den allgemeinen Grundsätzen der Tz. 6.4 richten.

Zu Tz. 9 Rückfallklauseln

Bei Anwendung von Rückfallklauseln in Arbeitslohnfällen sollte klarstellend aufgenommen werden, wann die Finanzverwaltung von einer Besteuerung im Tätigkeitsstaat ausgeht, sofern dies für eine Freistellung von der inländischen Besteuerung erforderlich ist. Im Ergebnis hat sich die Rechtslage im Rahmen einiger neuerer DBA für den Arbeitnehmer verschärft, denn es reicht weder ein Besteuerungsverzicht aus (§ 50d Abs 8 EStG), noch wird bisher wie bei § 50d Abs. 8 EStG eine Bagatellgrenze von 10.000,00 € berücksichtigt.

Das BMF hat mit Schreiben vom 20. Juni 2013 zu der Anwendung von Rückfallklauseln Stellung genommen, ohne allerdings detailliert auf Arbeitseinkünfte und die Frage einzugehen, wann Arbeitseinkünfte als in dem anderen Vertragsstaat als besteuert gelten. Ein Verweis auf dieses BMF-Schreiben ist insoweit nicht ausreichend, um die in der Praxis auftauchenden Fälle rechtssicher zu handhaben.

Fraglich ist des Weiteren aufgrund des BMF-Schreibens vom 20. Juni 2013 insbesondere auch, ob (partielle) Steuerbefreiungen im Entsendestaat (beispielsweise bei besonderen Steuervergünstigungen des Entsendestaates für internationale Arbeitnehmer) nach Auffassung der Finanzverwaltung dazu führen können, dass bei unbeschränkter inländischer Steuerpflicht Deutschland das Besteuerungsrecht für die steuerbefreiten Arbeitseinkünfte im Tätigkeitsstaat hat und es zu einer Partialisierung der Arbeitnehmereinkünfte kommt.

In der Literatur ist aus der Aufhebung einzelner Randziffern des BMF-Schreibens vom 14. Juni 2006, Az. IV B - S 1300 - 367/06 und der Aufhebung der einschlägigen Bestimmungen im Betriebstättenenerlass gefolgert worden, dass sich möglicherweise auch die anzuwendende Betrachtungsweise in der Finanzverwaltung geändert hat und diese nunmehr eine „atomisierende“ Betrachtungsweise zugrunde legt (siehe hierzu Lüdicke, IStR 2013, S. 721). Eine Stellungnahme wäre im BMF-Schreiben wünschenswert.

Insbesondere sollte klargestellt werden, dass auch bei Anwendung von steuerlich günstigen Rahmenbedingungen für Expatriates im Tätigkeitsstaat eine Besteuerung im Tätigkeitsstaat – unabhängig von deren Ausgestaltung – vorliegt und diese nicht zu einem Rückfall des Besteuerungsrechts an Deutschland führt. Ein solches Verständnis dürfte wohl auch regelmäßig dem Verständnis des anderen Vertragsstaates entsprechen. Darüber hinaus entspricht es auch den mutmaßlichen deutschen Interessen, dass der ausländische Staat die nationalen deutschen Steuerbefreiungsvorschriften und sonstigen Steuerbegünstigungen anerkennt.

Ebenso wäre eine Klarstellung wünschenswert, unter welchen Voraussetzungen der Arbeitgeber nach Auffassung der Finanzverwaltung von einem Lohnsteuerabzug Abstand nehmen kann, wenn die sonstigen Voraussetzungen für die Freistellung nach dem DBA von der inländischen Besteuerung vorliegen, ob also Dokumentationspflichten des Arbeitgebers bestehen und wenn ja, welche Dokumentationspflichten im Hinblick auf die Besteuerung im Tätigkeitsstaat erfüllt sein müssen.

Für eine praxisgerechte Ausgestaltung wäre überdies empfehlenswert, eine Bagatellgrenze entsprechend dem BMF-Schreiben vom 21. Juli 2005 zu berücksichtigen (10.000,00 €), um auch hier dem Grundsatz der Verhältnismäßigkeit Rechnung zu tragen.

Zu Tz. 9 Verständigungsvereinbarungen

Im Rahmen dieser Tz. wären Hinweise zum Umgang mit häufig auftretenden Fällen hilfreich, z. B. der abweichenden Interpretation durch die VR China bezüglich des Besteuerungsrechts für im Ansässigkeitsstaat Deutschland ausgeübte einzelne Arbeitstage.