BMF v. 11.12.2014 IV B 4 - S 1301-TÜR/0 :007 BStBl 2015 I S. 92

Anwendung von Artikel 18, 19 und 22 des Abkommens vom 19. September 2011 zwischen der Bundesrepublik Deutschland und der Republik Türkei zur Vermeidung der Doppelbesteuerung und der Steuerverkürzung auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen

Am 1. August 2012 ist das Abkommen vom 19. September 2011 zwischen der Bundesrepublik Deutschland und der Republik Türkei zur Vermeidung der Doppelbesteuerung und der Steuerverkürzung auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen (DBA) in Kraft getreten. Es ist ab dem Veranlagungszeitraum 2011 anzuwenden. Im Hinblick auf die steuerliche Behandlung von Alterseinkünften im deutsch-türkischen Verhältnis nehme ich im Einvernehmen mit den obersten Finanzbehörden der Länder wie folgt Stellung:

1. Unbeschränkt Steuerpflichtige mit Alterseinkünften aus der Türkei

1 Ist Deutschland der Ansässigkeitsstaat i. S. d. Artikels 4 DBA, steht für die Alterseinkünfte (Ruhegehälter, Renten und ähnliche Vergütungen) mit Ausnahme der Ruhegehälter aus dem türkischen öffentlichen Dienst (vgl. Rz. 2) grundsätzlich Deutschland das Besteuerungsrecht zu (Artikel 18 Absatz 1 DBA). Betroffen sind insbesondere Renten aus der türkischen gesetzlichen Rentenversicherung („Institution für Soziale Sicherheit" – SGK)[1]. Der Türkei steht als Quellenstaat ebenfalls ein Besteuerungsrecht zu, allerdings sind Zahlungen dort bis zu einem Betrag von 10.000 Euro von der Steuer befreit (Artikel 18 Absatz 2 DBA). Die in der Türkei erhobene Steuer ist nicht auf die deutsche Steuer anzurechnen. In Höhe der in der Türkei als Quellenstaat nicht zu besteuernden Zahlungen bis zu einem Betrag von 10.000 Euro hat Deutschland als Ansässigkeitsstaat das alleinige Besteuerungsrecht (Artikel 18 Absatz 1 DBA).

Eine Doppelbesteuerung wird durch Freistellung vermieden, soweit der Bruttobetrag der Alterseinkünfte den Betrag von 10.000 Euro übersteigt (Artikel 22 Absatz 2 Buchstaben a und d DBA i. V. m. § 32b Absatz 1 Satz 1 Nummer 3 EStG). Zur Berechnung des Progressionsvorbehalts ist aus dem übersteigenden Betrag die Höhe der Einkünfte zu ermitteln. Zur Berechnung im Einzelnen vgl. Beispiel in Rz. 22.

Ist Deutschland – trotz unbeschränkter Steuerpflicht – nicht der Ansässigkeitsstaat i. S. d. Artikels 4 DBA, besteht für Alterseinkünfte aus der Türkei kein Besteuerungsrecht. In diesem Fall unterliegen die Alterseinkünfte in voller Höhe dem Progressionsvorbehalt.

2 Für Ruhegehälter, die vom türkischen Staat, von einer türkischen Gebietskörperschaft oder einem von diesen errichteten Sondervermögen an einen in Deutschland ansässigen Steuerpflichtigen für

1 In der Türkei wurden alle drei ehemaligen staatlichen Renten- und Krankenversicherungsträger unter dem Dach der „Institution für Soziale Sicherheit" (SGK) zusammengelegt. Arbeiter und Angestellte mit einem Arbeitsvertrag bei einem türkischen Unternehmen, Beamte und Angestellte in öffentlichen Betrieben sowie Selbstständige und Arbeitskräfte in der Landwirtschaft werden bei der SGK versichert. Die Versicherungen bieten Schutz bei Krankheit, Mutterschaft, Arbeitsunfällen, Behinderungen, Berufskrankheiten sowie eine (meist geringfügige) Altersversorgung und Sterbegeld. Eine Ausnahmeregelung gibt es für Arbeitnehmer, die bei einem Unternehmen mit Hauptsitz in Deutschland beschäftigt sind. Sie können weiterhin ihre Mitgliedschaft bei der deutschen Sozialversicherung beibehalten. Ausführliche Informationen zum türkischen Sozialversicherungssystem werden – auch in deutscher Sprache – auf der Webseite der türkischen Sozialversicherungsanstalt Sosyal Güvenlik Kurumu (www.sgk.gov.tr) zur Verfügung gestellt. Zahlungen der SGK an Ruhestandsbeamte und frühere Angestellte des öffentlichen Dienstes werden von Artikel 19 DBA erfasst.

© NWB Verlag. Das Dokument darf ausschließlich im vertraglich vereinbarten Rahmen und in den Grenzen des Urheberrechts genutzt werden. Die Veröffentlichung im Internet ist nicht gestattet.

der Türkei oder einer ihrer Gebietskörperschaften geleistete Dienste gezahlt werden, steht Deutschland das ausschließliche Besteuerungsrecht zu, wenn der Steuerpflichtige deutscher Staatsangehöriger ist (Artikel 19 Absatz 2 Buchstabe b DBA). Artikel 18 DBA ist auf Ruhegehälter aus dem öffentlichen Dienst nicht anwendbar.

2. Beschränkt Steuerpflichtige mit Alterseinkünften aus Deutschland

3 Bei der Berücksichtigung von Alterseinkünften aus Deutschland ist im Rahmen der Festsetzung der Einkommensteuer eines beschränkt Steuerpflichtigen zunächst die Steuerpflicht dieser Einkünfte in Deutschland (§ 49 EStG) und sodann die Aufteilung des Besteuerungsrechts für diese Alterseinkünfte nach dem DBA zu prüfen.

4 Der beschränkten Steuerpflicht unterliegen Renten aus der inländischen (deutschen) gesetzlichen Rentenversicherung, der landwirtschaftlichen Alterskasse, den berufsständischen Versorgungseinrichtungen und aus Basisrentenverträgen. Dies gilt auch für Leibrenten und andere Leistungen aus ausländischen Zahlstellen, wenn die Beiträge, die den Leistungen zugrunde liegen, ganz oder teilweise bei der Ermittlung der Sonderausgaben berücksichtigt wurden (§ 49 Absatz 1 Nummer 7 EStG). Ebenso sind Leistungen aus Altersvorsorgeverträgen ("Riester-Rente"), aus Pensionsfonds, Pensionskassen (z. B. Versorgungsanstalten des Bundes und der Länder) und Direktversicherungen (§ 49 Absatz 1 Nummer 10 EStG) erfasst.

5 Einnahmen aus einem früheren Dienstverhältnis wie z. B. Wartegelder, Ruhegelder, Werks- oder Betriebsrenten, Witwen- und Waisengelder (Ruhegehälter) sowie andere Bezüge und Vorteile aus früheren Dienstleistungen, unabhängig davon, ob sie dem ursprünglich Bezugsberechtigten oder seinem Rechtsnachfolger zufließen, stellen beschränkt steuerpflichtige Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit nach § 49 Absatz 1 Nummer 4 EStG dar.

6 Bei den Alterseinkünften (Ruhegehälter, Renten und ähnliche Vergütungen i. S. d. Rz. 4, 5) steht – mit Ausnahme der Ruhegehälter aus dem deutschen öffentlichen Dienst – der Türkei als Ansässigkeitsstaat das Besteuerungsrecht zu (Artikel 18 Absatz 1 DBA). Deutschland kann diese Alterseinkünfte, wenn sie aus Deutschland stammen, ebenfalls besteuern, soweit ihr Bruttobetrag (vor Abzug von Steuern und Sozialabgaben) 10.000 Euro übersteigt (vgl. Artikel 18 Absatz 2 Satz 1 DBA). Die Steuer ist auf 10 % des Bruttobetrages begrenzt (vgl. Artikel 18 Absatz 2 Satz 2 DBA).

7 Bei der Besteuerung beschränkt Steuerpflichtiger mit Alterseinkünften aus Deutschland ist grundsätzlich zwischen abgeltend besteuerten und anderen Alterseinkünften zu unterscheiden:

a) Ausschließlich nicht abgeltend besteuerte Alterseinkünfte

8 Um zu ermitteln, in welchem Umfang die Alterseinkünfte im Quellenstaat Deutschland besteuert werden dürfen, ist wie folgt vorzugehen:

a) Aus den nicht abgeltend besteuerten Alterseinkünften i. S. d. Artikels 18 DBA (z. B. Renten, Leistungen aus der betrieblichen Altersversorgung, Ruhegehälter – sofern ausnahmsweise die Abgeltungswirkung durchbrochen ist) ist eine Summe zu bilden, die den **Bruttobetrag der Alterseinkünfte** darstellt.

   Nur wenn der Bruttobetrag der Alterseinkünfte den Betrag von 10.000 Euro überschreitet, sind die den Bruttobetrag bildenden Alterseinkünfte in die weitere Berechnung einzubeziehen:

b) In einem zweiten Schritt ist die **Summe der Einkünfte (§ 2 Absatz 2 EStG) ausschließlich aus den** nach Buchstabe a zu berücksichtigenden **Alterseinkünften** zu bilden. Bei Renten wird ein

© NWB Verlag. Das Dokument darf ausschließlich im vertraglich vereinbarten Rahmen und in den Grenzen des Urheberrechts genutzt werden. Die Veröffentlichung im Internet ist nicht gestattet.

Werbungskostenpauschbetrag (Werbungskosten-PB) von 102 Euro (§ 9a Satz 1 Nummer 3 EStG) berücksichtigt. Bei Versorgungsbezügen i. S. d. § 19 Absatz 2 EStG bleibt ein nach einem Prozentsatz ermittelter, auf einen Höchstbetrag begrenzter Betrag (Versorgungsfreibetrag) und ein Zuschlag zum Versorgungsfreibetrag steuerfrei. Daneben wird ein Werbungskosten-PB von 102 Euro (§ 9a Satz 1 Nummer 1 Buchstabe b EStG) berücksichtigt.

c) Ist der um 10.000 Euro verminderte Betrag aus Buchstabe a geringer als der Betrag nach Buchstabe b, gilt dieser bezogen auf diese Alterseinkünfte (Buchstabe a) als Summe der Einkünfte (Günstigerprüfung). Andernfalls ist der nach Buchstabe b ermittelte Betrag als Summe der Einkünfte anzusetzen.

9 Das zu versteuernde Einkommen des Steuerpflichtigen ist unter Berücksichtigung des nach Rz. 8 Buchstabe c anzusetzenden Betrags zu ermitteln.

10 Auf das nach Rz. 9 ermittelte zu versteuernde Einkommen ist die tarifliche Einkommensteuer zu errechnen. Der auf die Alterseinkünfte entfallende Teil der Einkommensteuer darf 10 % des Bruttobetrags der Alterseinkünfte (Rz. 8 Buchstabe a) nicht übersteigen. Die festzusetzende Einkommensteuer ist erforderlichenfalls um den übersteigenden Betrag zu mindern. Zur Berechnung im Einzelnen vgl. Beispiel in Rz. 23.

11 Die Zuständigkeit für die Durchführung des Besteuerungsverfahrens bei beschränkt Steuerpflichtigen richtet sich in diesen Fällen nach § 19 Absatz 2 und Absatz 6 Abgabenordnung (AO) i. V. m. § 1 Einkommensteuer-Zuständigkeitsverordnung (EStZustV). Sind ausschließlich Einkünfte nach § 49 Absatz 1 Nummer 7 oder 10 EStG (Renten) in die Veranlagung einzubeziehen, ist für die Veranlagung gemäß § 19 Absatz 6 AO i. V. m. § 1 EStZustV das Finanzamt Neubrandenburg örtlich zuständig.

b) Ausschließlich abgeltend besteuerte Alterseinkünfte

12 Liegen ausschließlich Einkünfte i. S. v. § 49 Absatz 1 Nummer 4 EStG (Ruhegehälter) vor, tritt gemäß § 50 Absatz 2 Satz 1 EStG für die genannten Einkünfte durch den Steuerabzug vom Arbeitslohn eine Abgeltungswirkung ein. Die Abgeltungswirkung wird lediglich durchbrochen, wenn ein Freibetrag i. S. d. § 39a Absatz 4 EStG (bis VZ 2011: § 39d Absatz 2 EStG) auf der Bescheinigung i. S. d. § 39 Absatz 3 EStG i. V. m. § 39a Absatz 2 Satz 8 EStG (bis VZ 2011: § 39d Absatz 1 Satz 3 EStG) vermerkt ist, § 50 Absatz 2 Satz 2 Nummer 4 Buchstabe a EStG.

13 Werden von einem beschränkt Steuerpflichtigen ausschließlich Ruhegehälter bezogen, ist zunächst keine Begrenzung des Steuerabzugs auf 10 % des Bruttobetrags der Leistungen im Rahmen des Lohnsteuerabzugs vorzunehmen; Artikel 27 Absatz 1 DBA lässt insoweit einen Steuerabzug nach den innerstaatlichen Rechtsvorschriften zu.

14 Auf Antrag[2] des Steuerpflichtigen (bzw. des Arbeitgebers im Namen des Steuerpflichtigen) ist nach § 39 Absatz 3 i. V. m. Absatz 4 Nummer 5 EStG der Jahres-Arbeitslohn bis zur Höhe von 10.000 Euro freizustellen und die Besteuerung auf 10 % zu begrenzen, wenn es sich um Ruhegehalt im o. g. Sinne handelt. Das Betriebsstättenfinanzamt erteilt daraufhin eine Bescheinigung für den Lohnsteuerabzug, auf der vermerkt ist, dass das DBA-Türkei anzuwenden und demnach der Betrag nach Artikel 18 Absatz 2 DBA von 10.000 Euro sowie die Begrenzung auf 10 % zu berücksichtigen sind.[3] Der Betrag wird durch den Arbeitgeber gekürzt um den Versorgungsfreibetrag nach § 19 Absatz 2 Satz 1 i. V. m. Satz 3 EStG, den Zuschlag zum Versorgungsfreibetrag nach § 19

2 Antrag auf Erteilung einer Bescheinigung für den Lohnsteuerabzug für beschränkt einkommensteuerpflichtige Arbeitnehmer wird erstmals für das Kalenderjahr 2016 entsprechend ergänzt.

3 Das Vordruckmuster für die Bescheinigung wird erstmals für das Kalenderjahr 2016 um ein Ankreuzfeld erweitert.

© NWB Verlag. Das Dokument darf ausschließlich im vertraglich vereinbarten Rahmen und in den Grenzen des Urheberrechts genutzt werden. Die Veröffentlichung im Internet ist nicht gestattet.

Absatz 2 Satz 1 i. V. m. Satz 3 EStG und den Werbungskosten-PB nach § 9a Satz 1 Nummer 1 Buchstabe b EStG, da insoweit alterseinkünftespezifische Frei- bzw. Pauschbeträge vorliegen. Die Vorsorgepauschale nach § 39b Absatz 2 Satz 5 Nummer 3 Schlusssatz Halbsatz 2 EStG und der Sonderausgaben-Pauschbetrag (Sonderausgaben-PB) nach § 10c EStG mindern den Betrag nicht. Der in der Lohnsteuerberechnung enthaltene Grundfreibetrag wird bereits vorrangig vor dem gekürzten Betrag nach Artikel 18 Absatz 2 DBA berücksichtigt. In der Lohnsteuerbescheinigung wird der verbrauchte Betrag ausgewiesen[4]. Die Abgeltungswirkung des Lohnsteuerabzugs bleibt in diesen Fällen erhalten.

15 Auf Antrag des Steuerpflichtigen an das Betriebsstättenfinanzamt des Arbeitgebers ist die Steuer in analoger Anwendung des § 50d Absatz 1 Satz 2 EStG zu erstatten, soweit der Betrag nach Artikel 18 Absatz 2 DBA durch den inländischen Arbeitgeber nicht zutreffend berücksichtigt wurde oder soweit die einbehaltene Lohnsteuer die 10 %-Grenze des Artikels 18 Absatz 2 Satz 2 DBA überschritten hat. Hierfür sind die Begrenzung des Steuerabzugs in Höhe von 10 % des Bruttobetrags der Leistungen und daneben die tarifliche Einkommensteuer nach § 32a EStG unter Berücksichtigung des nach Rz. 14 Satz 3 und 4 gekürzten Betrags in Höhe von 10.000 Euro zu ermitteln. Der niedrigere Wert ist anzusetzen, und ein sich hierzu ggf. ergebender Differenzbetrag zur einbehaltenen Lohnsteuer ist zu erstatten. Ein darüber hinausgehender Erstattungsanspruch nach § 37 Absatz 2 AO besteht nicht. Der Antrag auf Erstattung kann nur bis zum Ablauf des vierten Kalenderjahres gestellt werden, das auf den Zeitpunkt der Steuerfestsetzung folgt (Artikel 27 Absatz 2 DBA). Hat der Steuerpflichtige weitere Einkünfte, die im Rahmen des Veranlagungsverfahrens zu besteuern sind (z. B. Renten, Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung), so ist das Erstattungsverfahren für die nicht in die Veranlagung einzubeziehenden Ruhegehälter vom Betriebsstättenfinanzamt getrennt zum Veranlagungsverfahren des jeweils zuständigen Finanzamtes durchzuführen.

16 Wird die Abgeltungswirkung durch Eintragung eines Freibetrages nach § 50 Absatz 2 Satz 2 Nummer 4 Buchstabe a EStG durchbrochen, sind die betreffenden Einkünfte in das Veranlagungsverfahren nach Rz. 8 ff. einzubeziehen. Hat der Steuerpflichtige kein Vermögen im Inland, ist für die Veranlagung das Betriebsstättenfinanzamt des Arbeitgebers gemäß § 50 Absatz 2 Satz 3 EStG zuständig.

c) Gemischte (abgeltend und nicht abgeltend besteuerte) Einkünfte

17 Liegen Einkünfte nach § 49 Absatz 1 Nummer 7 oder 10 EStG (Renten) *und* Einkünfte i. S. v. § 49 Absatz 1 Nummer 4 EStG (Ruhegehälter) vor, tritt für die Einkünfte i. S. v. § 49 Absatz 1 Nummer 4 EStG (Ruhegehälter) durch den Steuerabzug vom Lohn die Abgeltungswirkung ein. Für die Besteuerung der Ruhegehälter gelten Rz. 12 ff. und für die Besteuerung der Renten Rz. 8 ff. entsprechend. Zur Berechnung im Einzelnen vgl. Beispiele in Rz. 24 und 25.

Hat der Steuerpflichtige kein Vermögen im Inland und ist die Abgeltungswirkung durchbrochen (z. B. durch Eintragung eines Freibetrags), ist für die Veranlagung der Renten und Ruhegehälter das Betriebsstättenfinanzamt des Arbeitgebers nach § 50 Absatz 2 Satz 3 EStG zuständig. In allen anderen Fällen – mit Ausnahme der in Rz. 18 genannten Fälle – verbleibt es bei der Zuständigkeit des Finanzamtes Neubrandenburg. Das Finanzamt Neubrandenburg prüft, ob eine Lohnsteuerbescheinigung vorliegt und in welcher Höhe im Rahmen des Lohnsteuerabzugsverfahrens der Betrag nach Artikel 18 Absatz 2 Satz 1 DBA bereits verbraucht ist.

4 Der verbrauchte Betrag soll erstmals in der Lohnsteuerbescheinigung für das Kalenderjahr 2016 ausgewiesen werden. Das Bescheinigungsmuster wird entsprechend angepasst.

© NWB Verlag. Das Dokument darf ausschließlich im vertraglich vereinbarten Rahmen und in den Grenzen des Urheberrechts genutzt werden. Die Veröffentlichung im Internet ist nicht gestattet.

Hat der Steuerpflichtige ein Ruhegehalt bezogen und bleibt es bei der Abgeltungswirkung für den Steuerabzug vom Lohn, so ist auf Antrag[5] des Steuerpflichtigen (bzw. des Arbeitgebers im Namen des Steuerpflichtigen) nach § 39 Absatz 3 i. V. m. Absatz 4 Nummer 5 EStG der Jahres-Arbeitslohn bis zur Höhe von 10.000 Euro freizustellen und die Besteuerung auf 10 % zu begrenzen. Das Betriebsstättenfinanzamt erteilt daraufhin eine Bescheinigung für den Lohnsteuerabzug, auf der vermerkt ist, dass das DBA-Türkei anzuwenden und demnach der Betrag nach Artikel 18 Absatz 2 DBA von 10.000 Euro sowie die Begrenzung auf 10 % zu berücksichtigen sind.[6] Der Betrag nach Artikel 18 Absatz 2 DBA von 10.000 Euro wird für die Lohnsteuerberechnung durch den Arbeitgeber gekürzt um den Versorgungsfreibetrag nach § 19 Absatz 2 Satz 1 i. V. m. Satz 3 EStG, den Zuschlag zum Versorgungsfreibetrag nach § 19 Absatz 2 Satz 1 i. V. m. Satz 3 EStG und den Werbungskosten-PB nach § 9a Satz 1 Nummer 1 Buchstabe b EStG, da insoweit alterseinkünftespezifische Frei- bzw. Pauschbeträge vorliegen. Die Vorsorgepauschale nach § 39b Absatz 2 Satz 5 Nummer 3 Schlusssatz Halbsatz 2 EStG und der Sonderausgaben-PB nach § 10c EStG mindern den Betrag nach Artikel 18 Absatz 2 DBA nicht. Der in der Lohnsteuerberechnung enthaltene Grundfreibetrag wird vorrangig vor dem gekürzten Betrag nach Artikel 18 Absatz 2 DBA berücksichtigt. In der Lohnsteuerbescheinigung wird der verbrauchte Betrag ausgewiesen[7]. Die Abgeltungswirkung des Lohnsteuerabzugs bleibt in diesen Fällen erhalten.

Im Rahmen der Veranlagung ist ein ggf. noch nicht verbrauchter Teil des Betrags nach Artikel 18 Absatz 2 Satz 1 DBA (in Höhe von ursprünglich 10.000 Euro) zu berücksichtigen; in Höhe der beim Lohnsteuerabzug bereits berücksichtigten Frei- und Pauschbeträge (Versorgungsfreibetrag einschließlich Zuschlag zum Versorgungsfreibetrag und Werbungskosten-PB) ist dieser Betrag bereits verbraucht. Hierzu ist auch die Lohnsteuerbescheinigung heranzuziehen.

18 Wurde dem Steuerpflichtigen noch keine gültige Steuernummer zugeteilt, ist im Zweifel das Finanzamt Neubrandenburg als zuständiges Veranlagungsfinanzamt anzunehmen. Liegen Einkünfte nach § 49 Absatz 1 Nummer 7 oder 10 EStG (Renten), Einkünfte i. S. v. § 49 Absatz 1 Nummer 4 EStG (Ruhegehälter) und weitere Einkünfte nach § 49 Absatz 1 EStG vor (z. B. Einkünfte aus Gewerbebetrieb oder Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung), ist für die Veranlagung der Alterseinkünfte gemäß § 19 Absatz 2 Satz 1 AO das Finanzamt zuständig, in dessen Bezirk sich das Vermögen (z. B.: Betriebsstätte oder das vermietete Objekt) befindet. Für die Besteuerung der Ruhegehälter gelten die Rz. 12 ff. und für die Besteuerung der Renten die Rz. 8 ff. entsprechend.

d) Ruhegehälter aus dem öffentlichen Dienst

19 Für Ruhegehälter, die vom deutschen Staat, seinen Ländern, von einer deutschen Gebietskörperschaft oder einem von diesen errichteten Sondervermögen an einen in der Türkei ansässigen Steuerpflichtigen gezahlt werden, steht Deutschland das ausschließliche Besteuerungsrecht zu (Artikel 19 Absatz 2 Buchstabe a DBA). Da Artikel 18 DBA auf Ruhegehälter aus dem öffentlichen Dienst nicht anwendbar ist, gilt für diese Einkünfte weder der Betrag von 10.000 Euro noch der Höchststeuersatz. Die Anweisungen der Rz. 6 ff. finden keine Anwendung.

20 Wenn der in der Türkei ansässige Bezieher der Ruhegehälter türkischer Staatsangehöriger ist, steht abweichend von Rz. 19 der Türkei das ausschließliche Besteuerungsrecht zu (Artikel 19 Absatz 2 Buchstabe b DBA).

---

5 Antrag auf Erteilung einer Bescheinigung für den Lohnsteuerabzug für beschränkt einkommensteuerpflichtige Arbeitnehmer wird erstmals für das Kalenderjahr 2016 entsprechend ergänzt.

6 Das Vordruckmuster für die Bescheinigung wird erstmals für das Kalenderjahr 2016 um ein Ankreuzfeld erweitert.

7 Der verbrauchte Betrag soll erstmals in der Lohnsteuerbescheinigung für das Kalenderjahr 2016 ausgewiesen werden. Das Bescheinigungsmuster wird entsprechend angepasst.

© NWB Verlag. Das Dokument darf ausschließlich im vertraglich vereinbarten Rahmen und in den Grenzen des Urheberrechts genutzt werden. Die Veröffentlichung im Internet ist nicht gestattet.

3. Antrag auf unbeschränkte Steuerpflicht nach § 1 Absatz 3 EStG

21 Eine natürliche Person, die weder über einen Wohnsitz noch über einen gewöhnlichen Aufenthalt im Inland verfügt, wird auf Antrag mit ihren inländischen Einkünften als unbeschränkt steuerpflichtig behandelt, wenn ihre Einkünfte im Kalenderjahr mindestens zu 90 % der deutschen Einkommensteuer unterliegen oder die nicht der deutschen Einkommensteuer unterliegenden Einkünfte den Grundfreibetrag nicht übersteigen. Da die Türkei der Ländergruppe 3 zuzuordnen ist (vgl. zuletzt BMF-Schreiben vom 18. November 2013, BStBl 2013 I S. 1462), ist der Grundfreibetrag nach § 1 Absatz 3 Satz 2 EStG zu kürzen (Berücksichtigung mit ½). Alterseinkünfte einschließlich der Ruhegehälter, die nach Artikel 18 Absatz 2 DBA der Höhe nach nur beschränkt besteuert werden dürfen, gelten für die Berechnung der Einkunftsgrenzen nach § 1 Absatz 3 Satz 2 EStG als nicht der deutschen Einkommensteuer unterliegend (§ 1 Absatz 3 Satz 3 EStG; siehe Beispiel in Rz. 26).

4. Beispiele

a) Beispiel zu Tz. 1

22 **Grundfall unbeschränkte Steuerpflicht**

Der nach Artikel 4 DBA in Deutschland ansässige A scheidet zum 31.12.2011 aus dem Berufsleben aus. Zum 1.1.2012 vollendet er sein 65. Lebensjahr.
A vereinnahmt in 2012:

Rente aus der türkischen gesetzlichen Rentenversicherung (Rentenbeginn 1.1.2012)		15.000 Euro jährlich

Lösung:
In die deutsche Besteuerung darf nur die Bruttorente bis 10.000 Euro einbezogen werden, da die den Betrag von 10.000 Euro übersteigende Bruttorente in der Türkei besteuert werden darf (siehe Rz. 1). Soweit die Bruttorente 10.000 Euro übersteigt, unterliegen die sich daraus ergebenden Einkünfte dem Progressionsvorbehalt.
Der in die deutsche Besteuerung einzubeziehende Teil der Bruttorente beläuft sich auf 10.000 Euro (entspricht 66,67 % der Bruttorente). Der dem Progressionsvorbehalt unterliegende Teil beläuft sich auf 5.000 Euro (entspricht 33,33 % der Bruttorente).
Die aufzuteilende **Summe der Alterseinkünfte** beträgt

Einkünfte nach § 22 Nummer 1 Satz 3 EStG		
Rente aus der gesetzlichen Rentenversicherung		15.000 €
Rentenbeginn	1.1.2012	
Besteuerungsanteil	64 %	
Anzusetzen		9.600 €

© NWB Verlag. Das Dokument darf ausschließlich im vertraglich vereinbarten Rahmen und in den Grenzen des Urheberrechts genutzt werden. Die Veröffentlichung im Internet ist nicht gestattet.

Der der Besteuerung unterliegende Anteil von 9.600 € ist in dem oben dargestellten Maßstab aufzuteilen. Der Werbungskosten-PB ist vorrangig bei dem der deutschen Besteuerung unterliegenden Anteil zu berücksichtigen.
Die Höhe der in die deutsche Besteuerung einzubeziehenden Alterseinkünfte beträgt

9.600 € × 66,67 %	6.400 €
Werbungskosten-PB	./. 102 €
	6.298 €

Die Höhe der dem Progressionsvorbehalt unterliegenden Einkünfte beträgt

9.600 € × 33,33 %	3.200 €

b) Beispiele zu Tz. 2

23 **Grundfall beschränkte Steuerpflicht (ausschließlicher Bezug von Renten):**
A scheidet zum 31.12.2011 aus dem Berufsleben aus und verlegt seinen Wohnsitz zum 31.12.2011 in die Türkei. Seit dem 1.1.2012 (seinem 65. Geburtstag) bezieht er seine Alterseinkünfte.
A vereinnahmt in 2012:

Rente aus der deutschen gesetzlichen Rentenversicherung (Rentenbeginn 1.1.2012) – jährlich		12.000 Euro
Bruttobezüge		12.000 Euro

Lösung:
Der Bruttobetrag der von A erzielten Alterseinkünfte übersteigt den Betrag von 10.000 Euro, so dass Deutschland ein Besteuerungsrecht nach Artikel 18 Absatz 2 DBA zusteht. Die Höhe der Besteuerung ist wie folgt zu ermitteln:

Der **Bruttobetrag der Alterseinkünfte** (vgl. Rz. 8 Buchstabe a) beläuft sich auf	12.000 €
Die **Summe der Alterseinkünfte** (vgl. Rz. 8 Buchstabe b) beträgt	7.578 €

Einkünfte nach § 49 Absatz 1 Nummer 7 i. V. m. § 22 Nummer 1 Satz 3 EStG

Rente aus der gesetzlichen Rentenversicherung		12.000 €
Rentenbeginn	1.1.2012	
Besteuerungsanteil	64 %	

© NWB Verlag. Das Dokument darf ausschließlich im vertraglich vereinbarten Rahmen und in den Grenzen des Urheberrechts genutzt werden. Die Veröffentlichung im Internet ist nicht gestattet.

Anzusetzen		7.680 €	
Werbungskosten-PB		./. 102 €	
Anzusetzen somit		7.578 €	

Günstigerprüfung nach Rz. 8 Buchstabe c

Bruttobetrag der Alterseinkünfte (Rz. 8 Buchstabe a)		12.000 €	
Betrag nach Artikel 18 Absatz 2 DBA		./. 10.000 €	
Verminderter Bruttobetrag		2.000 €	
Summe der Alterseinkünfte		7.578 €	
Anzusetzen ist der niedrigere Wert			2.000 €

Altersentlastungsbetrag (keine Anwendung nach § 24a Satz 2 Nummer 2 EStG)

Gesamtbetrag der Einkünfte	2.000 €
Zu versteuerndes Einkommen	2.000 €
Hinzurechnung des Grundfreibetrags (§ 50 Absatz 1 Satz 2 EStG)	8.004 €[8]
Summe	10.004 €

Die **tarifliche Einkommensteuer** (incl. SolZ) beträgt 316 €

Maximalsteuerbelastung nach DBA

Bruttobetrag	12.000 €		
Prozentsatz nach DBA	10 %		
Maximale Einkommensteuer für Alterseinkünfte		1.200 €	
Tarifliche Einkommensteuer (incl. SolZ)		316 €	
Anzusetzen ist der niedrigere Betrag			316 €

Festzusetzende Einkommensteuer (incl. SolZ)	**316 €**
Gesamtsteuerbelastung auf 12.000 € Bruttobezüge	**316 €**

8 In 2013 = 8.130 Euro.

© NWB Verlag. Das Dokument darf ausschließlich im vertraglich vereinbarten Rahmen und in den Grenzen des Urheberrechts genutzt werden. Die Veröffentlichung im Internet ist nicht gestattet.

24 **Abwandlung 1** beschränkte Steuerpflicht (Bezug von Renten und Ruhegehältern):
Wie im Grundfall. Für die Einkünfte i. S. v. § 49 Absatz 1 Nummer 4 EStG (Ruhegehälter) tritt die Abgeltungswirkung ein. A stellt keinen Antrag auf Berücksichtigung des Betrags nach Artikel 18 Absatz 2 Satz 1 DBA von 10.000 € bzw. der Begrenzung auf 10 % nach Artikel 18 Absatz 2 Satz 2 DBA im Rahmen des Lohnsteuerabzugs.
A vereinnahmt in 2012:

Rente aus der deutschen gesetzlichen Rentenversicherung (Rentenbeginn 1.1.2012) jährlich		12.000 Euro
Rente aus einer Pensionskasse, diese beruht zu 20 % auf nach § 3 Nr. 63 EStG geförderten und zu 80 % auf ungeförderten Beiträgen		6.000 Euro (1.200 Euro gefördert/4.800 Euro ungefördert)
Ruhegehalt aus einer Direktzusage seines ehemaligen privaten Arbeitgebers – jährlich		6.000 Euro
Bruttobezüge		24.000 Euro

Lösung:
Der Bruttobetrag der von A erzielten Alterseinkünfte übersteigt den Betrag von 10.000 Euro, so dass Deutschland ein Besteuerungsrecht nach Artikel 18 Absatz 2 DBA zusteht. Die Höhe der Besteuerung ist wie folgt zu ermitteln:
1. Ruhegehalt
Ruhegehälter unterliegen dem Lohnsteuerabzug, welchen der Arbeitgeber ohne Berücksichtigung des Betrags nach Artikel 18 Absatz 2 Satz 1 DBA vornimmt, da der Steuerpflichtige keinen Antrag auf Berücksichtigung gestellt hat.

Einkünfte nach § 49 Absatz 1 Nummer 4 EStG	
Ruhegehalt	6.000 €
./. Versorgungsfreibetrag (§ 19 Absatz 2 Satz 1 i. V. m. Satz 3 EStG)	./. 1.728 €
./. Zuschlag zum Versorgungsfreibetrag (§ 19 Absatz 2 Satz 1 i. V. m. Satz 3 EStG)	./. 648 €
./. Werbungskosten-PB (§ 9a Satz 1 Nummer 1 Buchstabe b EStG)	./. 102 €
./. Mindestvorsorgepauschale (§ 39b Absatz 2 Satz 5 Nummer 3 Schlusssatz Halbsatz 2 EStG)	./. 720 €
./. Sonderausgaben-PB (§ 10c EStG)	./. 36 €
Nach der Grundtabelle zu versteuern sind damit	**2.766 €**

Die Lohnsteuer beträgt unter Berücksichtigung des Grundfreibetrags 0 €. Für die Einkünfte i. S. v. § 49 Absatz 1 Nummer 4 EStG (Ruhegehälter) tritt die **Abgeltungswirkung** ein. Sie werden nicht in die Veranlagung zur beschränkten Steuerpflicht einbezogen.
Der Betrag nach Artikel 18 Absatz 2 Satz 1 DBA in Höhe von 10.000 € ist in Höhe von 2.478 € (1.728 € + 648 € + 102 €) verbraucht. Damit verbleibt ein Betrag in Höhe von 7.522 €.

© NWB Verlag. Das Dokument darf ausschließlich im vertraglich vereinbarten Rahmen und in den Grenzen des Urheberrechts genutzt werden. Die Veröffentlichung im Internet ist nicht gestattet.

2. Übrige Renten

Der **Bruttobetrag der Alterseinkünfte** nach § 22 EStG beläuft sich auf 18.000 €

Die **Summe der Alterseinkünfte** (vgl. Rz. 8 Buchstabe b) ermittelt sich wie folgt:

Einkünfte nach § 22 EStG			
Einkünfte nach § 49 Absatz 1 Nummer 7 i. V. m. § 22 Nummer 1 Satz 3 Buchstabe a Doppelbuchstabe aa EStG			
Rente aus der gesetzlichen Rentenversicherung		12.000 €	
Rentenbeginn	1.1.2012		
Besteuerungsanteil	64 %		
Anzusetzen somit			7.680 €
Einkünfte nach § 49 Absatz 1 Nummer 10 i. V. m. § 22 Nummer 5 EStG			
Rente aus der Pensionskasse			
Geförderter Teil § 22 Nummer 5 Satz 1 EStG			1.200 €
Ungeförderter Teil § 22 Nummer 5 Satz 2			
Buchstabe a EStG	4.800 €		
Ertragsanteil	18 %		
Anzusetzen			+ 864 €
Summe § 22 EStG			9.744 €
Werbungskosten-PB			./. 102 €
Gesamteinkünfte nach § 22 EStG somit			9.642 €
Summe der Alterseinkünfte (vgl. Rz. 8 Buchstabe b)			9.642 €

Günstigerprüfung nach Rz. 8 Buchstabe c

Bruttobetrag der Alterseinkünfte nach § 22 EStG	18.000 €
Verbleibender Betrag nach Artikel 18 Absatz 2 DBA	./. 7.522 €

© NWB Verlag. Das Dokument darf ausschließlich im vertraglich vereinbarten Rahmen und in den Grenzen des Urheberrechts genutzt werden. Die Veröffentlichung im Internet ist nicht gestattet.

Verminderter Bruttobetrag		10.478 €	
Summe der Alterseinkünfte		9.642 €	
Anzusetzen ist der niedrigere Wert			9.642 €
Altersentlastungsbetrag (§ 24a EStG)			
Einkünfte nach § 22 Nummer 5 Satz 1 EStG		1.200 €	
davon	30,4 %		
		365 €	
maximal		1.444 €	
anzusetzen			./. 365 €
Gesamtbetrag der Einkünfte			9.277 €
Zu versteuerndes Einkommen			9.277 €
Hinzurechnung des Grundfreibetrags (§ 50 Absatz 1 Satz 2 EStG)			8.004 €
Summe			17.281 €
Die **tarifliche Einkommensteuer** (incl. SolZ) beträgt			2.093,12 €
Maximalsteuerbelastung nach DBA			
Bruttobetrag	24.000 €		
Prozentsatz nach DBA	10 %		
Maximale Steuer nach DBA	2.400 €		
Abzgl. Lohnsteuer (incl. SolZ)	./. 0 €		
verbleiben	2.400 €		
Tarifliche Einkommensteuer (incl. SolZ)		2.093,12 €	
Anzusetzen ist der niedrigere Betrag			2.093,12 €

© NWB Verlag. Das Dokument darf ausschließlich im vertraglich vereinbarten Rahmen und in den Grenzen des Urheberrechts genutzt werden. Die Veröffentlichung im Internet ist nicht gestattet.

Festzusetzende Einkommensteuer (incl. SolZ)	**2.093,12 €**
Gesamtsteuerbelastung auf 24.000 € Bruttobezüge	**2.093,12 €**

25 **Abwandlung 2** beschränkte Steuerpflicht (Bezug von Renten und Ruhegehältern):
Wie im Grundfall. Für die Einkünfte i. S. v. § 49 Absatz 1 Nummer 4 EStG (Ruhegehälter) tritt die Abgeltungswirkung ein. Auf Antrag des Steuerpflichtigen hat das Betriebsstättenfinanzamt eine Bescheinigung für den Lohnsteuerabzug erteilt, auf der vermerkt ist, dass das DBA-Türkei anzuwenden ist und der Betrag von 10.000 Euro sowie die Begrenzung auf 10 % zu berücksichtigen sind.
A vereinnahmt in 2012:

Rente aus der deutschen gesetzlichen Rentenversicherung (Rentenbeginn 1.1.2012)		12.000 Euro
Rente aus einer Pensionskasse, diese beruht zu 20 % auf nach § 3 Nr. 63 EStG geförderten und zu 80 % auf ungeförderten Beiträgen		6.000 Euro (1.200 Euro gefördert/4.800 Euro ungefördert)
Ruhegehalt aus einer Direktzusage seines ehemaligen privaten Arbeitgebers		50.000 Euro jährlich
Bruttobezüge		**68.000 Euro**

Lösung:
Der Bruttobetrag der von A erzielten Alterseinkünfte übersteigt den Betrag von 10.000 Euro, so dass Deutschland ein Besteuerungsrecht nach Artikel 18 Absatz 2 DBA zusteht. Die Höhe der Besteuerung ist wie folgt zu ermitteln:
1. Ruhegehalt
Ruhegehälter unterliegen dem Lohnsteuerabzug, den der Arbeitgeber aufgrund des Antrags des Steuerpflichtigen unter Berücksichtigung des Betrags nach Artikel 18 Absatz 2 Satz 1 DBA und der Begrenzung der Steuer auf 10 % nach Artikel 18 Absatz 2 Satz 2 DBA vornimmt:

Einkünfte nach § 49 Absatz 1 Nummer 4 EStG	
Ruhegehalt	50.000 €
./. Versorgungsfreibetrag (§ 19 Absatz 2 Satz 1 i. V. m. Satz 3 EStG)	./. 2.160 €
./. Zuschlag zum Versorgungsfreibetrag (§ 19 Absatz 2 Satz 1 i. V. m. Satz 3 EStG)	./. 648 €
./. Werbungskosten-PB (§ 9a Satz 1 Nummer 1 Buchstabe b EStG	./. 102 €
./. Mindestvorsorgepauschale (§ 39b Absatz 2 Satz 5 Nummer 3 Schlusssatz Halbsatz 2 EStG)	./. 1.900 €
./. Sonderausgaben-PB (§ 10c EStG)	./. 36 €

© NWB Verlag. Das Dokument darf ausschließlich im vertraglich vereinbarten Rahmen und in den Grenzen des Urheberrechts genutzt werden. Die Veröffentlichung im Internet ist nicht gestattet.

= zu versteuern sind grundsätzlich		**45.154 €**
./. Betrag nach Artikel 18 Absatz 2 Satz 1 DBA		./. 7.090 €
= BMG für die Lohnsteuer		**38.064 €**
zu zahlende Lohnsteuer (incl. SolZ – ohne 10 % Begrenzung)		**8.774,43 €**
Maximalbelastung nach DBA		
Bruttobetrag	50.000 €	
Prozentsatz nach DBA	10 %	
Maximale Lohnsteuer	5.000 €	
Anzusetzende Lohnsteuer		**5.000 €**

Der Betrag nach Artikel 18 Absatz 2 Satz 1 DBA ist im ersten Schritt in Höhe von 2.910 € (2.160 € + 648 € + 102 €) verbraucht. Im zweiten Schritt ist der Betrag in Höhe von weiteren 7.090 € verbraucht. Damit ist letztlich der Betrag nach Artikel 18 Absatz 2 Satz 1 DBA in voller Höhe im Rahmen des Lohnsteuerabzugs verbraucht. Es verbleibt kein Restbetrag, der bei den übrigen Renteneinkünften berücksichtigt werden könnte. Für die Einkünfte i. S. v. § 49 Absatz 1 Nummer 4 EStG (Ruhegehälter) tritt die Abgeltungswirkung ein. Sie werden nicht in die Veranlagung zur beschränkten Steuerpflicht einbezogen.

2. Übrige Renten

Der **Bruttobetrag der Alterseinkünfte** nach § 22 EStG beläuft sich auf 18.000 €

Die **Summe der Alterseinkü nfte** (vgl. Rz.8 Buchstabe b) ermittelt sich wie folgt:

Einkünfte nach § 22 EStG		
Einkünfte nach § 49 Absatz 1 Nummer 7 i. V. m. § 22 Nummer 1 Satz 3 Buchstabe a Doppelbuchstabe aa EStG		
Rente aus der gesetzlichen Rentenversicherung		12.000 €
Rentenbeginn	1.1.2012	
Besteuerungsanteil	64 %	
Anzusetzen somit		7.680 €
Einkünfte nach § 49 Absatz 1 Nummer 10 i. V. m. § 22 Nummer 5 EStG		
Rente aus der Pensionskasse		

© NWB Verlag. Das Dokument darf ausschließlich im vertraglich vereinbarten Rahmen und in den Grenzen des Urheberrechts genutzt werden. Die Veröffentlichung im Internet ist nicht gestattet.

Geförderter Teil § 22 Nummer 5 Satz 1 EStG		1.200 €	
Ungeförderter Teil § 22 Nummer 5 Satz 2			
Buchstabe a EStG	4.800 €		
Ertragsanteil	18 %		
Anzusetzen		+ 864 €	
Summe § 22 EStG		9.744 €	
Werbungskosten-PB		./. 102 €	
Gesamteinkünfte nach § 22 EStG somit			9.642 €
Summe der Alterseinkünfte (9.642 €)			9.642 €

Günstigerprüfung nach Rz. 8 Buchstabe c

Bruttobetrag der Alterseinkünfte nach § 22 EStG		18.000 €	
Verbleibender Betrag (Artikel 18 Absatz 2 DBA)		./. 0 €	
Verminderter Bruttobetrag		18.000 €	
Summe der Alterseinkünfte		9.642 €	
Anzusetzen ist der niedrigere Wert			9.642 €

Altersentlastungsbetrag (§ 24a EStG)

Einkünfte nach § 22 Nummer 5 Satz 1 EStG		1.200 €	
davon	30,4 %		
		365 €	
maximal		1.444 €	
anzusetzen			./. 365 €

Gesamtbetrag der Einkünfte	9.277 €
Zu versteuerndes Einkommen	9.277 €
Hinzurechnung des Grundfreibetrags (§ 50 Absatz 1 Satz 2 EStG)	8.004 €
Summe	17.281 €
Die **tarifliche Einkommensteuer** (incl. SolZ) beträgt	2.093,12 €

© NWB Verlag. Das Dokument darf ausschließlich im vertraglich vereinbarten Rahmen und in den Grenzen des Urheberrechts genutzt werden. Die Veröffentlichung im Internet ist nicht gestattet.

Maximalsteuerbelastung nach DBA			
Bruttobetrag	68.000 €		
Prozentsatz nach DBA	10 %		
Maximale Einkommensteuer für Alterseinkünfte	6.800 €		
Abzgl. Lohnsteuer (incl. SolZ)	./. 5.000 €		
verbleiben	1.800 €		
Tarifliche Einkommensteuer (incl. SolZ)		2.093,12 €	
Anzusetzen ist der niedrigere Betrag			1.800 €
Festzusetzende Einkommensteuer (incl. SolZ)			**1.800 €**
Gesamtsteuerbelastung auf 68.000 € Bruttobezüge			**6.800 €**

c) Beispiel zu Tz. 3

26 **Antrag auf unbeschränkte Steuerpflicht nach § 1 Absatz 3 EStG:**
Wie im Grundfall (Rz. 23). A erzielt daneben aus in Deutschland belegenen Mietobjekten Einkünfte in Höhe von 8.000 Euro (Einkünfte nach § 21 EStG). A stellt einen Antrag nach § 1 Absatz 3 EStG.
A vereinnahmt in 2012:

Rente aus der deutschen gesetzlichen Rentenversicherung (Rentenbeginn 1.1.2012)		12.000 Euro jährlich
Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung		8.000 Euro

Lösung:
Der Bruttobetrag der von A erzielten Alterseinkünfte übersteigt den Betrag von 10.000 Euro, sodass Deutschland ein Besteuerungsrecht nach Artikel 18 Absatz 2 DBA zusteht. Die Einkunftsgrenzen des § 1 Absatz 3 EStG sind allerdings überschritten. Die Einkünfte von A unterliegen nicht zu mindestens 90 % der deutschen Einkommensteuer, da die Alterseinkünfte gemäß § 1 Absatz 3 Satz 3 EStG als nicht der deutschen Einkommensteuer unterliegend gelten. Auch übersteigen die nicht der deutschen Einkommensteuer unterliegenden (Alters-)Einkünf-

© NWB Verlag. Das Dokument darf ausschließlich im vertraglich vereinbarten Rahmen und in den Grenzen des Urheberrechts genutzt werden. Die Veröffentlichung im Internet ist nicht gestattet.

te den Grundfreibetrag. Der Grundfreibetrag ist dabei zur Berechnung der Einkunftsgrenzen nach § 1 Absatz 3 Satz 2 EStG zu kürzen. Die Türkei unterfällt der Ländergruppe 3 (Berücksichtigung mit ½).

Der **Bruttobetrag der Alterseinkünfte** (vgl. Rz. 8 Buchstabe a) beläuft sich auf	12.000 €
Die **Summe der Alterseinkünfte** (vgl. Grundfall) beträgt	7.578 €
Der **gekürzte Grundfreibetrag** beträgt	**4.002 €**

5. Schlussregelung

27 Dieses Schreiben ist für alle offenen Fälle ab dem Veranlagungszeitraum 2011 anzuwenden.

Auf diese Anweisung wird Bezug genommen in folgenden Verwaltungsanweisungen:

Oberste Finanzbehörden der Länder 11.3.2020 - O 2000

BMF 11.3.2020 - O 2000

BMF 9.9.2019 - S 2378

BMF 30.7.2015 - S 2378

BMF 18.3.2019 - O 2000

Oberste Finanzbehörden der Länder 18.3.2019

Oberste Finanzbehörden der Länder 21.3.2017 - O 2000

Oberste Finanzbehörden der Länder 19.3.2018 - O 2000

Oberste Finanzbehörden der Länder 23.3.2015 - O2000

BMF 19.3.2018 - O 2000

BMF 27.9.2017 - S 2378

BMF 21.3.2017 - O 2000

Oberste Finanzbehörden der Länder 14.3.2016 - O 2000

BMF 14.3.2016 - O 2000

BMF 23.3.2015 - 0 2000

Fundstelle(n):
BStBl 2015 I S. 92
BStBl I 2015 S. 92 Nr. 2
IStR 2015 S. 107 Nr. 3
StB 2015 S. 22 Nr. 1
NWB VAAAE-81997

© NWB Verlag. Das Dokument darf ausschließlich im vertraglich vereinbarten Rahmen und in den Grenzen des Urheberrechts genutzt werden. Die Veröffentlichung im Internet ist nicht gestattet.