IWB Nr. 23 vom 14.12.2005 - NWB EAAAB-72130Fach 3 Deutschland Gr. 3

S. 1109

Anwendung der Rückfallklausel in § 50d Abs. 8 EStG bei ausländischem Arbeitslohn – Praxishinweise zu einem Merkblatt mit Weisungscharakter –

von Dipl.-Finanzwirt Jörg Holthaus, Unna

Geltungsbereich: Bundesrepublik Deutschland.

§ **Rechtsgrundlagen:** BMF-Schr. v. 21. 7. 2005, IV B 1 - S 2411 - 2/05, BStBl I 2005, S. 821; BMF-Schr. v. 31. 10. 1983, BStBl I 1983, S. 470; DBA; EStG; Steueränderungsgesetz 2003 v. 19. 12. 2003, BGBl I 2003, S. 2645.

Literatur: Debatin/Wassermeyer, DBA, München (Losebl.); Grotherr, Einführung einer unilateralen Rückfallklausel bei DBA-steuerbefreiten Arbeitnehmereinkünften durch das StÄndG 2003, IWB 2004, F. 3 Gr. 3 S. 1395 f.; Holthaus, Aktuelle Anwendung der Rückfallklauseln der DBA in der Praxis – Wo und wann kann die Finanzverwaltung trotz geänderter Rechtsauffassung des BFH noch „weiße Einkünfte" verhindern?, IStR 2005, S. 337 ff.; ders., Geschäftsführergehälter im Abkommensrecht – teilweise Durchbrechung des Tätigkeitsstaatsprinzips –, IWB 2004, F. 10 Gr. 2 S. 1751 ff.; ders., Die Änderung der Freistellungspraxis im StÄndG 2003 beim ausländischen Arbeitslohn in § 50d Abs. 8 EStG – Auswirkungen einer globalen Rückfallklausel in allen Anwendungsfällen der DBA, IStR 2004, S. 16 ff.; ders., Besteuerung international tätiger nichtselbständiger Berufsportler und Künstler: Ein totgeschwiegenes Problem der Umsetzung der Regelungen der DBA in der Praxis, IStR 2002, S. 627 ff.; Strohner/Mennen, Zweifelsfragen zur Anwendung des § 50d Abs. 8 EStG bei Arbeitseinkünften im Inland steuerpflichtiger Arbeitnehmer mit Tätigkeit im Ausland, DStR 2005, S. 1713 ff.; Vogel/Lehner, DBA, München.

Nachdem durch das StÄndG 2003 in § 50d Abs. 8 EStG eine einseitige Rückfallklausel für nach DBA steuerfreien Arbeitslohn von unbeschränkt steuerpflichtigen Arbeitnehmern ab dem Veranlagungszeitraum 2004 eingeführt worden war, stellten sich in der Anwendungspraxis schnell diverse Probleme und Fragen heraus. Insbesondere wurde der Ruf nach detaillierten Vorgaben von Beraterschaft und Finanzverwaltung laut, woraufhin das BMF mit dem als „Merkblatt zur Steuerfreistellung ausländischer Einkünfte gemäß § 50d Abs. 8 EStG" titulierten Schreiben vom 21. 7. 2005 reagierte. Dieses BMF-Schreiben, das als Verwaltungsanweisung die Finanzverwaltung bindet, konnte naturgemäß nicht alle Erwartungen erfüllen, stellt aber wesentliche Punkte klar und vereinfacht die Anwendung des § 50d Abs. 8 EStG in der Praxis wesentlich. Der folgende Aufsatz soll einen Überblick über typische Anwendungsfälle des Merkblatts geben und aufzeigen, wo insbesondere aus Sicht der Verwaltung die Grenzen der Vereinfachung liegen.

I. Grundsätzliches

Das BMF-Schreiben vom 21. 7. 2005 stellt zunächst noch einmal klar, dass die Rückfallklausel des § 50d Abs. 8 EStG nur für Arbeitslohn gilt, der nach einem DBA freizustellen wäre. Ausdrücklich nicht anzuwenden ist sie für Arbeitslohn, der nach dem sog. Auslandstätigkeitserlass (BMF-Schr. v. 31. 10. 1983, BStBl I 1983, S. 470) fußend auf § 34c Abs. 5 EStG von der Einkommensteuer einseitig befreit ist. Die bisher in der Literatur hierzu geäußerte Kritik an der Ungleichbehandlung von Arbeitnehmertätigkeiten in DBA-Staaten und in Nicht-DBA-Staaten und der damit einhergehenden

S. 1110

© 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.

offensichtlichen Inkaufnahme unversteuerter Arbeitnehmereinkünfte aus Nicht-DBA-Staaten zeigte bisher offensichtlich keine Reaktion von Seiten des Gesetzgebers.

Für den Anwendungsbereich der DBA-rechtlichen Freistellung von Arbeitslohn sind verschiedene Berufs- und Fallgruppen zu unterscheiden. Zudem spielen spezielle Sonderregelungen eine Rolle, die im Einzelfall die Regelung des § 50d Abs. 8 EStG ausschließen.

1. Anwendungsfälle der DBA-Freistellung von Arbeitslohn

Nach den meisten DBA (außer Belgien, Frankreich, Griechenland, Israel, Luxemburg, Niederlande) sind nichtselbständige **Künstler und Sportler** dort steuerpflichtig, wo sie auftreten. Regelmäßig stellt Deutschland als Ansässigkeitsstaat diese Einkünfte allerdings nicht frei, sondern vermeidet eine doppelte Besteuerung durch Anrechnung der ausländischen Steuer. Nur nach den DBA mit Australien, Großbritannien, Iran, Irland, Island, Japan, Liberia, Marokko, Spanien, Südafrika und Thailand werden Arbeitslöhne, soweit sie auf Auftritte in diesen Staaten entfallen, in Deutschland freigestellt und unterliegen somit der Regelung des § 50d Abs. 8 EStG.

Bei **Geschäftsführern** von ausländischen Gesellschaften wird nach einigen DBA das reine Tätigkeitsstaatsprinzip für die Besteuerung des Arbeitslohns durchbrochen. Nach den Sonderregelungen in den DBA mit Belgien, Dänemark, Japan, Jugoslawien, Kanada, Mexiko, Österreich, der Schweiz und der Türkei wird teilweise die mögliche Doppelbesteuerung durch Anrechnung der ausländischen Steuer verhindert, teilweise sind in den Regelungen eigene Rückfallklauseln enthalten. Beides schließt die Anwendung des § 50d Abs. 8 EStG aus.

Bordpersonal von Schiffen und Luftfahrzeugen wird nach den meisten DBA im Sitzstaat des Schifffahrts- bzw. Luftfahrtunternehmens steuerpflichtig; Deutschland hat für diese Fälle auch teilweise die Anrechnungsmethode und in Einzelfällen eigene Rückfallklauseln im DBA vereinbart, wodurch wiederum der § 50d Abs. 8 EStG nicht zum Einsatz kommt. Eine vergleichbare Regelung gilt nach dem DBA-Türkei auch für Berufskraftfahrer.

Einige DBA (z. B. Bangladesch, Ecuador, Indien, Pakistan) enthalten besondere **Kassenstaatsregelungen** für deutsche Entwicklungshelfer. Da hiernach Deutschland das Besteuerungsrecht für den ausländischen Arbeitslohn ausdrücklich zusteht, greift § 50d Abs. 8 EStG nicht (vgl. Tz. 3.1.1 des BMF-Schr. v. 21. 7. 2005).

Für **alle anderen Arbeitnehmer** gilt regelmäßig die sog. 183-Tage-Regelung. Arbeitslohn, der auf physisch im anderen Staat ausgeübte Tätigkeiten entfällt, ist hiernach in Deutschland grundsätzlich steuerfrei, wenn der Arbeitnehmer eine der drei folgenden Voraussetzungen erfüllt:

a) Aufenthalt von mehr als 183 Tagen in einem Staat innerhalb eines im DBA bestimmten Bezugszeitraums (Kalenderjahr, abweichendes Steuerjahr oder variabler Zeitraum von zwölf Monaten);
b) Tätigkeit unter der Leitung und zu Lasten eines Arbeitgebers, der in dem Tätigkeitsstaat ansässig ist;
c) Tätigkeit für und zu Lasten einer Betriebsstätte im Tätigkeitsstaat.

S. 1111

Diese größte Gruppe dürfte den Hauptanwendungsbereich des § 50d Abs. 8 EStG ausmachen.

2. Sonderverfahrensvorschriften in einigen DBA

a) Rückfallklauseln

Nach Ziff. 16d) des Protokolls zum DBA-Italien vom 18. 10. 1989 gilt für alle von Deutschland nach diesem DBA freizustellenden Einkünfte eine Rückfallklausel, die auch noch im Lichte des BFH-Ur-

© 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.

teils vom 17. 12. 2003 (I R 14/02, BStBl II 2004, S. 260) anzuwenden ist. Art. 15 Abs. 4 des DBA-Österreich enthält eine Rückfallklausel für alle von Deutschland freizustellenden Arbeitslöhne.

Beide DBA-Vorschriften gehen der Anwendung des § 50d Abs. 8 EStG vor.

b) Remittance-Basis-Besteuerung

Da einige Staaten die Besteuerung von ausländischen Einkünften nach ihrem nationalen Recht davon abhängig machen, ob die Einkünfte auch in ihren Hoheitsbereich überwiesen bzw. dort entgegengenommen wurden (sog. Besteuerung der *Remittance*-Basis), enthalten diese DBA eine Klausel, nach der Deutschland solche Einkünfte nicht freizustellen hat (z. B. Art. II Abs. 2 DBA-Großbritannien, Art. II Abs. 2 DBA-Irland, Art. 2 Abs. 2 DBA-Israel, Art. 3 Abs. 3 DBA-Jamaika). Da Deutschland ähnlich wie bei den DBA-Rückfallklauseln insoweit das Besteuerungsrecht hat, ist auch in diesen Fällen § 50d Abs. 8 EStG nicht einschlägig (vgl. Tz. 1 des BMF-Schr. v. 21. 7. 2005).

3. Lohnsteuerabzug

Das aktuelle BMF-Schreiben betont daneben die Unabhängigkeit des Lohnsteuerfreistellungsverfahrens. Die Nachweise darüber, dass der freizustellende Arbeitslohn im anderen DBA-Staat tatsächlich besteuert oder ausdrücklich vom anderen Staat auf diese Besteuerung verzichtet wurde, sind ausschließlich im Veranlagungsverfahren, also mit Abgabe der Einkommensteuererklärung des Arbeitnehmers zu erbringen.

Hierdurch kann es für einige Arbeitnehmer bei der Veranlagung dann zu einer bösen Überraschung kommen, wenn der entsprechende Arbeitslohn vom Arbeitgeber aufgrund einer Freistellungsbescheinigung unversteuert blieb und kein Nachweis über den ausländischen Steuerverzicht bzw. die Entrichtung der ausländischen Steuer erbracht werden kann.

II. Nachweis der Besteuerung

Bei der Frage, wie im Einzelfall die Besteuerung des Arbeitslohns nachzuweisen ist, sind grundsätzlich drei Fallgruppen zu unterscheiden:

1. Steuerbescheid und Zahlungsbeleg

Grundsätzlich ist die Besteuerung im anderen Staat durch Vorlage des ausländischen Steuerbescheids und eines Zahlungsbelegs nachzuweisen. Hierbei kommt zum Tragen, dass entgegen anderen DBA-Klauseln auch die Entrichtung der ausländischen Steuer nach § 50d Abs. 8 EStG nachzuweisen ist.

Abweichungen von den im Ausland versteuerten Einkünften zu den nach deutschem Recht ermittelten unter Progressionsvorbehalt nach § 32b Abs. 1 Nr. 3 EStG freizustellenden Einkünften hat der Steuerpflichtige aufzuklären.

S. 1112

2. Selbstveranlagungsfall

In Staaten wie den USA, wo der Steuerpflichtige selbst die Veranlagung durchführt, kann naturgemäß kein Steuerbescheid vorgelegt werden. Daher ist in solchen Fällen eine Kopie der ausländischen Steuererklärung und des Zahlungsbelegs ausreichend.

© 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. Lohnsteueranmeldung mit Abgeltungswirkung

Ähnlich wie in Deutschland hat in einigen anderen Staaten (wie Italien, Spanien) der Lohnsteuerabzug Abgeltungswirkung, so dass in Deutschland ansässige Arbeitnehmer dort regelmäßig nicht veranlagt werden. In diesen Fällen reicht eine detaillierte Bescheinigung des Arbeitgebers, woraus hervorgehen muss, in welcher Höhe im jeweiligen Veranlagungszeitraum Einnahmen zugeflossen sind, in welchem Zeitraum der Steuerpflichtige in dem betroffenen Staat tätig war und in welcher Höhe im Ausland Steuern abgeführt wurden.

III. Nachweis des Besteuerungsverzichts

Soweit der ausländische Staat ausdrücklich auf sein nach dem DBA bestehendes Besteuerungsrecht verzichtet hat, fällt dieses nach § 50d Abs. 8 EStG nicht an Deutschland zurück. Diesen Sachverhalt muss der Steuerpflichtige allerdings nachweisen. Die konkrete Rechtsgrundlage des Steuerverzichts ist somit im Rahmen der Einkommensteuererklärung des Arbeitnehmers einzureichen. Dies kann ein gesetzlicher genereller Steuerverzicht, ein konkreter Erlass, ein besonderer völkerrechtlicher Vertrag o. Ä. sein. Da es für die einzelnen Arbeitnehmer schwierig sein kann, die genaue Rechtsgrundlage für die Nichtbesteuerung ihres Arbeitslohns im Ausland herauszufinden, werden hier auch zunehmend die Arbeitgeber in die Pflicht genommen.

Im Zweifelsfall wird der Arbeitslohn aber nach § 50d Abs. 8 EStG in Deutschland versteuert.

Daneben kann die Nichtbesteuerung aber auch auf besonderen zwischenstaatlichen Vereinbarungen beruhen, wie z. B. Tätigkeiten für die EU. Hier wird es nach Tz. 3.1.2 des BMF-Schreibens vom 21. 7. 2005 als ausreichend angesehen, wenn der jeweilige Arbeitgeber die konkrete Tätigkeit bescheinigt und ein Auszug der in Betracht kommenden zwischenstaatlichen Vereinbarung beigefügt wird.

Beispiel:

Dem angestellten Kundenbetreuer K wird von seinem in Deutschland ansässigen Arbeitgeber A ab dem 1. 6. 2005 die Betreuung eines Kundenstamms in den Niederlanden übertragen.

Ab 1. 6. 2005 bezieht K neben seinem Hauptwohnsitz in Bielefeld daher einen Zweitwohnsitz in Enschede.

Da er nur an jedem zweiten Wochenende für einen Tag nach Bielefeld fährt, hält er sich in 2005 an 190 Tagen in den Niederlanden auf. Sein Bruttoarbeitslohn beträgt für diese Zeit 25 000 €. Durch das Beziehen der Zweitwohnung und der damit verbundenen doppelten Haushaltsführung und aufgrund der Fahrtkosten entstehen ihm für den Zweitraum unstreitig Werbungskosten i. H. von 16 000 €.

Nach dem DBA-Niederlande haben die Niederlande das Besteuerungsrecht am Arbeitslohn, der auf die Tätigkeit in ihrem Hoheitsbereich entfällt, da sich K an mehr als 183 Tagen dort aufgehalten hat. Deutschland stellt die Einkünfte grundsätzlich steuerfrei. Sie unterliegen nach § 32b Abs. 1 Nr. 3 EStG dem Progressionsvorbehalt. Die nach deutschem Recht ermittelten Werbungskosten können allerdings von den steuerfreien Einnahmen abgezogen werden, so dass als Progressionseinkünfte lediglich 9 000 € zu erfassen sind.

© 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.

Nach § 50d Abs. 8 EStG ist allerdings die Entrichtung der Steuer in den Niederlanden nachzuweisen. Ansonsten werden die Einkünfte in Deutschland besteuert. Die Bagatellregelung findet keine Anwendung, da die steuerfreien Einnahmen über 10 000 € betragen.

(In den Niederlanden werden zudem die Einkünfte abweichend vom deutschen Recht ermittelt. Erfahrungsgemäß sind die anzusetzenden Werbungskosten in den Niederlanden erheblich geringer, so dass nach niederländischem Recht weit über 10 000 € versteuert werden müssen.)

IV. Sonderfälle

1. Vereinigte Arabische Emirate und Kuwait

Da natürliche Personen in den Vereinigten Arabischen Emiraten und in Kuwait keine Einkommensteuer zu zahlen haben, reicht es aus Sicht des BMF (vgl. Tz. 3.2 des BMF-Schr. v. 21. 7. 2005) aus, wenn der Arbeitgeber bescheinigt, in welcher Höhe Arbeitslohn auf Tätigkeiten in diesen Staaten entfällt.

Zu beachten ist natürlich, ob nach dem jeweiligen DBA das Besteuerungsrecht tatsächlich Deutschland nicht zusteht.

2. Tätigkeit an Bord von Schiffen unter liberianischer Flagge

Nach der aktuellen Verwaltungsauffassung steht nach dem DBA-Liberia Deutschland grundsätzlich das Besteuerungsrecht am Arbeitslohn von in Deutschland ansässigen Arbeitnehmern nicht zu, wenn sie unter liberianischer Flagge in internationalen Gewässern oder im Hoheitsgebiet von Liberia tätig sind. Da Liberia von seinem Besteuerungsrecht insoweit allerdings keinen Gebrauch macht, wird es als Nachweis i. S. des § 50d Abs. 8 EStG akzeptiert, wenn die als Anlage zum BMF-Schreiben beigefügte Bescheinigung der Republik Liberia, ergänzt durch eine Arbeitgeberbescheinigung mit Angaben zur Dauer der Tätigkeit, des Schiffsnamens und der Bestätigung der liberianischen Beflaggung, vorgelegt wird.

V. Bagatellgrenze

Die wesentlichste Vereinfachung der Handhabung des § 50d Abs. 8 EStG in der Praxis dürfte in der Einführung einer Bagatellgrenze von 10 000 € zu sehen sein.

Zu beachten ist hier allerdings die genaue Wortwahl in Tz. 4.2 des BMF-Schreibens vom 21. 7. 2005.

Durch die Einleitung „bis auf weiteres" wird dokumentiert, dass es sich bei der Bagatellgrenze um ein möglicherweise nur vorübergehendes Hilfsmittel handelt.

Zudem wird der Betrag von 10 000 € ausdrücklich auf den im jeweiligen Veranlagungszeitraum (= Kalenderjahr) bezogenen nach deutschem Recht ermittelten Arbeitslohn bezogen.

Nach Auffassung der Finanzverwaltung bezieht sich diese 10 000 €-Grenze auf sämtliche nach einem DBA freizustellende Arbeitslöhne eines Jahres.

Strohner/Mennen (DStR 2005, S. 1714 ff.) sind dagegen der Auffassung, dass die Bagatellgrenze bei einem Steuerpflichtigen innerhalb eines Jahres bei Freistellungen aufgrund von Tätigkeiten in

S. 1114

© 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.

mehreren Staaten entsprechend je Staat zu gewähren ist. Zudem solle sie deren Meinung nach auch auf nicht nachvollziehbare Abweichungen von den ermittelten Einkünften anzuwenden sein.

Diese Meinung entbehrt m. E. jeder Rechtsgrundlage. Sie widerspricht nicht nur der Verwaltungsauffassung, sondern auch dem konkreten Wortlaut des BMF-Schreibens „[...] in dem jeweiligen Veranlagungszeitraum **insgesamt** nicht mehr als 10 000 € beträgt."

Beispiel:

Bauarbeiter B arbeitet im VZ 2005 auf verschiedenen Großbaustellen seines deutschen Arbeitgebers in Kroatien, Slowenien und Bosnien-Herzegowina. Jede der Baustellen erfüllt die DBA-rechtlichen Voraussetzungen einer Betriebsstätte (Dauer je länger als zwölf Monate). Nach den Angaben des Arbeitgebers entfallen jeweils 8 000 € seines Arbeitslohns auf jeden der drei Staaten.

Nach § 50d Abs. 8 EStG ist für den nach DBA freizustellenden Arbeitslohn von insgesamt 24 000 € nachzuweisen, dass hierfür in den jeweiligen Staaten die entsprechende Steuer entrichtet wurde. Die Bagatellgrenze von 10 000 € ist nicht pro Staat zu vervielfältigen.

Die Grenze bezieht sich auf den Arbeitslohn, d. h. auf die nach deutschem Recht ermittelten Einnahmen. Sollten aufgrund von Werbungskosten die möglichen Progressionseinkünfte unter 10 000 € betragen, sind die Nachweise gem. § 50d Abs. 8 EStG trotzdem zu erbringen. Da es sich bei der Bagatellgrenze um eine nicht aus dem Gesetz herzuleitende Vereinfachung handelt, kann der Steuerpflichtige hieraus keine weitergehenden Begünstigungen fordern.

VI. Quintessenz

Durch das BMF-Schreiben vom 21. 7. 2005 wurde die Anwendung der Rückfallklausel für nach DBA freizustellenden Arbeitslohn in § 50d Abs. 8 EStG im Wesentlichen den Erfordernissen der Praxis angepasst. Zugegebenermaßen entsteht weiterhin zusätzlicher Aufwand sowohl auf Seiten des Steuerpflichtigen als auch auf Seiten der Verwaltung. Dieser lässt sich m. E. vor dem Hintergrund der Vermeidung von unversteuerten Einkünften rechtfertigen. Von Seiten der Verwaltung sollte allerdings nach einiger Zeit der Anwendung des § 50d Abs. 8 EStG hinterfragt werden, ob sich die Mühe wirklich gelohnt hat.

Nach wie vor stellen m. E. die verschiedensten Regelungen der DBA für die Frage, ob ein anderer Staat überhaupt ein Besteuerungsrecht am Arbeitslohn eines in Deutschland ansässigen Streuerpflichtigen erhält, eine größere Schwierigkeit dar, als die reine Nachweisverpflichtung des § 50d Abs. 8 EStG.

Insbesondere kann die Rückfallklausel bei kurzfristig im Ausland steuerpflichtigen Arbeitnehmern, wie Fußballspielern im Rahmen der Champions-League oder Gastspielen von inländischen Orchestern, indirekt für eine Steuervereinfachung sorgen, da regelmäßig mangels Versteuerung im Auftrittsstaat das deutsche Besteuerungsrecht auf § 50d Abs. 8 EStG begründet werden kann.

Fundstelle(n):
IWB 23/2005 Seite 1109 - 1114
NWB EAAAB-72130

© 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.