Spannungsfeld der Rückfallklauseln in DBA und § 50d Abs. 8 EStG

Fortbestehende Probleme in Anbetracht der verfassungsrechtlichen Zulässigkeit von Treaty Overrides

Jörg Holthaus*

Rückfallklauseln zur Verhinderung von unversteuerten Einkünften gibt es in DBA und im nationalen Recht. Vor dem Hintergrund der Entscheidung des Bundesverfassungsgerichts vom 15. 12. 2015 soll im Folgenden die Wirkungsweise der Rückfallklauseln in den deutschen DBA im Spanungsverhältnis zu § 50d Abs. 8 EStG bei Einkünften aus nichtselbständiger Tätigkeit beleuchtet werden.

Arbeitshilfe: In der NWB Datenbank (Login über www.nwb.de) können Sie unter der NWB DokID [OAAAF-70055] ein kurzes Prüfungsschema aufrufen, das in der Reihenfolge der Prüfung zur Steuerpflicht von Arbeitslohn bei Tätigkeiten in DBA-Staaten in Deutschland führt bzw. zur Nicht-Besteuerung.

Inhaltsübersicht

I. Beschluss des Bundesverfassungsgerichts vom 15. 12. 2015
II. Regelungsinhalt des § 50d Abs. 8 EStG
III. Spannungsverhältnis des § 50d Abs. 8 EStG zu § 50d Abs. 9 EStG
IV. Allgemeine Rückfallklauseln in den DBA
IV. Spezielle Rückfallklauseln einzelner DBA
V. DBA mit Anrechnungsmethode

I. Beschluss des Bundesverfassungsgerichts vom 15. 12. 2015

BVerfG: Treaty Overrides können verfassungsgemäß sein

Erst Mitte Februar 2016 wurde der heiß erwartete Beschluss des Bundesverfassungsgerichts[1] zur Frage der Zulässigkeit von sogenannten Treaty Overrides veröffentlicht. Nun wurde klargestellt, dass sich der deutsche Gesetzgeber mit speziellen Normen, z. B. im EStG oder im AStG, über Regelungen in den DBA aus verfassungsrechtlicher Sicht hinwegsetzen darf. Der BFH hatte hieran Zweifel geäußert.[2]

Die Feststellung des Bundesverfassungsgerichts hat über die vorgelegte Regelung des § 50d Abs. 8 EStG hinaus weitreichende Bedeutung, da sich den Ausführungen des Senats entnehmen lässt, dass ein Überschreiben der DBA durch nationales Recht verfassungsgemäß möglich ist. Aus der Schusslinie dürften insoweit gleichzeitig u. a. auch die Regelungen in § 50d Abs. 1–6 EStG, § 50d Abs. 9 EStG[3] und § 50d Abs. 10 EStG,[4] in § 50i EStG und in § 20 Abs. 2 AStG genommen worden sein.

* Dipl. Finanzwirt Jörg Holthaus ist als Sachgebietsleiter im Finanzamt Soest (NRW) und als Gastdozent der Bundesfinanzakademie Berlin mit dem Schwerpunkt internationales Steuerrecht tätig. Sein Beitrag ist nicht in dienstlicher Funktion verfasst und gibt seine persönliche Meinung wieder.

1 BVerfG, Beschluss vom 15. 12. 2015 - 2 BvL 1/12 [YAAAF-66859].

2 BFH, Vorlagebeschluss vom 10. 1. 2012 - I R 66/09 [RAAAE-09077].

3 Vgl. BFH, Vorlagebeschluss vom 20. 8. 2014 - I R 86/13 [SAAAE-75265]; Az. beim BVerfG 2 BvL 21/14.

4 Vgl. BFH, Vorlagebeschluss vom 11. 12. 2013 - I R 4/13 [JAAAE-55050]; Az. beim BVerfG 2 BvL 15/14.

II. Regelungsinhalt des § 50d Abs. 8 EStG

1. Grundsätze

Steuerfreiheit der Einkünfte nur unter zwei alternativen Voraussetzungen

Die Freistellung von im Ausland erzieltem Arbeitslohn aufgrund eines DBA erfolgt bei der Veranlagung des Arbeitnehmers zur Einkommensteuer seit dem Veranlagungszeitraum 2004 nur, wenn der Arbeitnehmer nachweist, dass

- die auf diese Einkünfte im Ausland festgesetzte Steuer entrichtet wurde oder
- der ausländische Staat auf sein Besteuerungsrecht verzichtet hat.

Dieser durch das StÄndG 2003[5] erfolgte Treaty Override soll verhindern, dass Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit vom ausländischen Tätigkeitsstaat nicht besteuert werden, weil der Steuerpflichtige die Einkünfte im Tätigkeitsstaat pflichtwidrig nicht erklärt hat.

Beispiel 1 ■ *Arbeitnehmer A ist für seinen inländischen Arbeitgeber an 200 Tagen im Veranlagungszeitraum in Belgien tätig gewesen.*

Lösung ■ *Das Besteuerungsrecht für diese Einkünfte steht nach dem DBA Belgien dem Tätigkeitsstaat zu (Art. 15 Abs. 1 DBA Belgien). Der auf die Tätigkeit in Belgien entfallende Arbeitslohn kann bei der Veranlagung des A nur dann steuerfrei gestellt werden, wenn A nachweist, dass diese Einkünfte in Belgien tatsächlich besteuert wurden oder dass Belgien auf sein Besteuerungsrecht verzichtet hat.*

Im Lohnsteuerabzugsverfahren kann weiterhin die Freistellung beantragt werden

Die Nachweispflicht gilt nur für das Veranlagungsverfahren. Im Lohnsteuerabzugsverfahren erteilt das Betriebsstättenfinanzamt auf Antrag unabhängig von § 50d Abs. 8 EStG weiterhin eine Freistellungsbescheinigung.

Wird der erforderliche Nachweis erst geführt, nachdem die ausländischen Einkünfte der inländischen Besteuerung unterworfen wurden, kann eine Änderung des Steuerbescheids nach § 175 Abs. 1 Satz 2 AO erfolgen (§ 50d Abs. 8 Satz 2 EStG).[6]

2. Bagatellgrenze

Nachweis ist bis 10.000 € p.a. nicht notwendig

Aus Vereinfachungsgründen wird auf einen Nachweis verzichtet, wenn der nach deutschem Steuerrecht ermittelte Arbeitslohn in dem jeweiligen Veranlagungszeitraum nicht mehr als 10.000 € beträgt.[7] Dieser Betrag wird ausdrücklich auf den jeweiligen Veranlagungszeitraum (= Kalenderjahr) bezogen. Nach Auffassung der Finanzverwaltung bezieht sich diese 10.000 €-Grenze auf sämtliche nach einem DBA freizustellenden Arbeitslöhne eines Jahres.

M.M.: Aufteilung bzw. Vervielfältigung der Freibeträge je Staat

In der Literatur[8] wird vereinzelt die Auffassung vertreten, dass die Bagatellgrenze bei einem Steuerpflichtigen innerhalb eines Jahres bei Freistellungen aufgrund von Tätigkeiten in mehreren Staaten entsprechend je Staat zu gewähren ist. Zudem soll sie 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."

---

[5] StÄndG vom 15. 12. 2003, BGBl 2003 I S. 2645.

[6] Vgl. BMF, Schreiben vom 27. 1. 2004 - IV C 5 - S 2000 - 2/04 [XAAAB-16027]; BMF, Schreiben vom 21. 7. 2005 - IV B 1 - S 2411 - 2/05 [YAAAB-57828].

[7] Vgl. BMF, Schreiben vom 21. 7. 2005 - S 2241 - 2/05 [YAAAB-57828], Tz. 4.2.

[8] Vgl. Strohner/Mennen, DStR 2005 S. 1713 f.

Beispiel 2 *Bauarbeiter B arbeitet im VZ 2015 auf verschiedenen Großbaustellen seines deutschen Arbeitgebers in Kroatien, Slowenien und Bosnien-Herzegowina. Jede der Baustellen erfüllt die DBA-rechtlichen Voraussetzungen einer Betriebsstätte (Dauer von jeweils mehr als zwölf Monaten). Nach den Angaben des Arbeitgebers entfallen jeweils 8.000 € seines Arbeitslohns auf jeden der drei Staaten.*

Lösung *Nach § 50d Abs. 8 EStG ist für den nach DBA freizustellende Arbeitslohn von insgesamt 24.000 € nachzuweisen, dass hierfür in den drei osteuropäischen Staaten die entsprechende Steuer entrichtet wurde. Die Bagatellgrenze von 10.000 € ist nicht pro Staat zu vervielfältigen.*

Freigrenze bezieht sich auf alle Einnahmen des VZ

Die Grenze bezieht sich auf den Arbeitslohn, das heißt 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.

III. Spannungsverhältnis des § 50d Abs. 8 EStG zu § 50d Abs. 9 EStG

Mit Urteil vom 11. 1. 2012[9] stellte der BFH fest, dass nach der Altfassung § 50d Abs. 9 EStG regelmäßig nicht bei Arbeitnehmereinkünften zur Anwendung kommen konnte, da § 50d Abs. 8 EStG diese Vorschrift regelmäßig als Spezialnorm verdrängte. Da dies dem Willen des Gesetzgebers nicht entsprach, wurde § 50d Abs. 9 EStG dahingehend geändert, dass er auch dann anwendbar sein soll, wenn im Rahmen der Freistellung von ausländischem Arbeitslohn die Voraussetzungen des § 50d Abs. 8 EStG erfüllt werden.[10] Diese Neuerung soll in allen noch nicht bestandskräftigen Fällen gelten (§ 52 Abs. 59a Satz 9 EStG).

Absatz 9 hat Vorrang vor Absatz 8

Teile der Literatur sind allerdings weiterhin der Meinung, dass auch diese Neuregelung faktisch leer läuft und die Spezialität von § 50d Abs. 8 gegenüber Absatz 9 nicht verdrängt.[11] Da die Anwendung des Absatzes 8 in § 50d Abs. 9 Satz 3 EStG ausdrücklich nur insoweit unberührt bleibt, wie Absatz 8 die Freistellung von Einkünften weitergehend einschränkt, ist m. E. unmissverständlich ausgedrückt, dass Absatz 9 vorrangig anzuwenden ist, um unversteuerte Arbeitslöhne zu verhindern.

Beispiel 3 *Arbeitnehmer B wird im Jahr 2015 für fünf Monate an eine Tochterfirma seines deutschen Arbeitgebers in Island entsandt. Der Lohn wird dem Tochterunternehmen weiterbelastet. B wird unter der Weisung des Tochterunternehmens tätig und ist in dessen Betrieb eingegliedert. Da Island die Tochtergesellschaft nicht als Arbeitgeber i. S. von Art. 15 Abs. 2 Buchst. b DBA Island eingestuft hat, erfolgt in Island keine Besteuerung.*

Lösung *Aus deutscher Sicht ist das Tochterunternehmen in Island als wirtschaftlicher Arbeitgeber einzustufen. Island hätte insoweit nach Art. 15 Abs. 1 DBA Island ein Besteuerungsrecht. Nach Art. 23 Abs. 1 Buchst. a DBA Island wäre der anteilige Lohn in Deutschland steuerfrei. Da Island nachweislich bewusst den Lohn nicht besteuert hat, wäre eine Besteuerungsnachweis i. S. von § 50d Abs. 8 EStG erbracht.*

---

[9] BFH, Urteil vom 11. 1. 2012 - I R 27/11 [XAAAE-05754].

[10] Vgl. Art. 3 Nr. 36 Buchst. b AmtshilfeRLUmsG, BGBl 2013 I S. 1809.

[11] Vgl. z. B. Hagena/Klein, ISR 2013 S. 267, 273; Kahlenberg, IWB 6/2016 S. 225, 228 [WAAAF-69229].

Nach § 50d Abs. 9 Nr. 1 EStG wird die Freistellung in Deutschland versagt, da Island die Bestimmungen des DBA so anwendet, dass die Einkünfte dort von der Besteuerung ausgenommen werden.

Hinweis: Die Frage, ob die Switch-over-Klausel des § 50d Abs. 9 Nr. 1 EStG zum Tragen kommt, stellt sich häufig erst, nachdem das Finanzamt nach einem Besteuerungsnachweis i. S. von § 50d Abs. 8 EStG gefragt hat. Wird als Antwort auf diese Frage nachgewiesen, dass der Quellenstaat bewusst keine Besteuerung des Lohns für die dort geleistete Arbeit vorgenommen hat, da er davon ausgeht, nach dem DBA kein Quellensteuerrecht zu haben (z. B. weil er den wirtschaftlichen Arbeitgeberbegriff nicht kennt oder eine andere Abkommensvorschrift für einschlägig hält), wird erst hierdurch deutlich, dass ein Anwendungsfall des § 50d Abs. 9 EStG vorliegt.

Die Prüfungsreihenfolge ist in der Praxis von Bedeutung

IV. Allgemeine Rückfallklauseln in den DBA

Nach der Rückkehr der Rückfallklauseln durch das BFH-Urteil vom 17. 10. 2007[12] wurden in der Vergangenheit für die DBA mit

- Dänemark (Art. 24 Abs. 3 DBA Dänemark),
- Italien (DBA Italien, Schlussprotokoll Nr. 16 Buchst. d),
- Neuseeland (Art. 23 Abs. 3 DBA Neuseeland),
- Norwegen (Art. 23 Abs. 3 DBA Norwegen; alte Fassung bis einschließlich VZ 2014),
- Schweden (Art. 23 Abs. 1 Satz 2 DBA Schweden) und
- USA (Art. 23 Abs. 2 Satz 2 DBA USA 1989)

von der Finanzverwaltung Einkünfte aus diesen Staaten nur noch freigestellt, wenn die Besteuerung im Quellenstaat nachgewiesen wurde.[13]

In der jüngeren Vergangenheit hat das BMF die Freistellungsmethode neu formuliert in den DBA mit

Bei den jüngeren Abkommen erfolgt die Freistellung nur unter Ausschluss der Anrechnungsmethode

- Bulgarien (Art. 22 Abs. 1 Buchst. a DBA Bulgarien 2010, anzuwenden ab dem VZ 2011),
- Großbritannien (Art. 23 Abs. 1 Buchst. a DBA Großbritannien 2010, anzuwenden ab dem VZ 2011),
- Irland (Art. 23 Abs. 2 Buchst. a DBA Irland 2011, anzuwenden ab dem VZ 2013),
- Luxemburg (Art. 22 Abs. 1 Buchst. a DBA Luxemburg 2012, anzuwenden ab dem VZ 2014),
- den Niederlanden (Art. 22 Abs. 1 Buchst. a DBA Niederlande 2015, anzuwenden ab dem VZ 2016),
- Norwegen (Art. 23 Abs. 2 Buchst. a DBA Norwegen i. d. F. des Änderungsprotokolls vom 24. 6. 2013, anzuwenden ab dem VZ 2015),
- Spanien (Art. 22 Abs. 2 Buchst. a DBA Spanien 2011, anzuwenden ab dem VZ 2013) und
- Ungarn (Art. 22 Abs. 1 Buchst. a DBA Ungarn 2011, anzuwenden ab dem VZ 2012).

Freigestellt werden hiernach Einkünfte, „die nach diesem Abkommen tatsächlich im jeweiligen Quellenstaat besteuert werden und nicht unter Buchstabe b [= Anrechnungsmethode] fallen".[14]

---

[12] BFH, Urteil vom 17. 10. 2007 - I R 96/06 [YAAAC-72651]; vgl. Holthaus, FR 2008 S. 561.
[13] Zu diesen „Subject-to-tax"-Klauseln vgl. Holthaus, IStR 2005 S. 337.
[14] Vgl. Holthaus, IStR 2012 S. 537.

DBA Finnland 2016 unter NWB DokID [→ PAAAF-68229]

In dem bereits unterschriebenen, aber noch nicht ratifizierten DBA mit Finnland wird diese Formulierung ebenfalls benutzt (Art. 21 Abs. 1 Buchst. a DBA Finnland 2016 – noch nicht in Kraft).

DBA Japan 2015 unter NWB DokID [→ DAAAF-19033]

Einen eigenständigen Weg geht die Rückfallklausel im noch nicht ratifizierten neuen DBA mit Japan. Hier fällt das Besteuerungsrecht an Deutschland zurück, wenn „Japan Einkünfte oder Teile davon nach dem Abkommen besteuern kann, tatsächlich aber nicht besteuert" (Art. 22 Abs. 2 Buchst. e Ziff. ii DBA Japan 2015 – noch nicht in Kraft).

Hinweis: Durch die Formulierungen in den obigen DBA wird nicht mehr die Möglichkeit der Doppelbesteuerung verhindert, sondern nur die tatsächliche.

Merkmal der „tatsächlichen" Besteuerung verstärkt die bisherigen Rückfallklauseln zusätzlich

Für eine Freistellung von Einkünften aus Bulgarien, Dänemark, Großbritannien, Irland, Italien, Luxemburg, Neuseeland, den Niederlanden, Norwegen, Schweden, Spanien, Ungarn und den USA reicht es nicht aus, dass die Einkünfte im anderen Staat besteuert werden dürfen und sie nicht unter die Anrechnungsmethode subsumiert werden können. Sie müssen **tatsächlich** – im Einklang mit den Quellensteuerrechten des Abkommens – im anderen Staat besteuert worden sein. Das Präfix „tatsächlich" ist hier gesondert zu interpretieren, da es eine „Zugabe" zu den bisherigen Rückfallklauseln darstellt. Da die Rückfallklausel des § 50d Abs. 8 EStG nur zur Anwendung kommt, wenn Einkünfte nach einem DBA freizustellen sind, wird sie bei Anwendung der Rückfallklausel in den DBA faktisch gegenstandslos. Dies ist besonders für die Fälle interessant, die nach § 50d Abs. 8 EStG nicht erfasst werden.[15]

Beispiel 4 ■ *M mit Wohnsitz in München arbeitet für seinen deutschen Arbeitgeber an 200 Tagen im Jahr 2015 in Ungarn als Montagearbeiter. Von seinem Arbeitgeber kann er eine Bescheinigung der ungarischen Finanzbehörde vorlegen, dass auf eine Besteuerung seines Arbeitslohns in Ungarn ausdrücklich verzichtet wird.*

Lösung ■ *Aufgrund der Formulierung in Art. 22 Abs. 1 Buchstabe a DBA Ungarn 2011 greift die Freistellungsmethode nicht. Eine Anwendung des § 50d Abs. 8 EStG erfolgt nicht, da kein nach einem DBA freizustellender Arbeitslohn vorliegt. (Durch die Bescheinigung der ungarischen Behörde wäre ein Rückfall des Besteuerungsrechts nach § 50d Abs. 8 EStG ausgeschlossen.)*

1. Tatsächliche Besteuerung

Bei tatsächlicher Besteuerung ist Bescheinigung des Arbeitgebers ausreichend

Fraglich ist, was unter einer tatsächlichen Besteuerung im Quellenstaat zu verstehen ist. Unproblematisch sind hier Fälle, in denen eine ausländische Steuer vom Einkommen im Einklang mit dem DBA gezahlt wurde und durch einen Steuerbescheid nachgewiesen werden kann. Erfolgte keine Veranlagung der Einkünfte im Quellenstaat und wurde allerdings eine Steuer im Abzugswege erhoben (z. B. Lohnsteuer), muss zumindest in den Fällen, in denen die Lohnsteuer Abgeltungswirkung hat, eine Bescheinigung des Arbeitgebers über die Abführung der Lohnsteuer ausreichen. Insoweit können wohl einige Aspekte der Nachweisverpflichtungsregelungen aus dem BMF-Schreiben[16] zum § 50d Abs. 8 EStG analog herangezogen werden. Zudem hat das BMF 2013 ausführlich zu den Rückfallklauseln in den DBA Stellung genommen.[17]

---

[15] Steuerverzicht des anderen Staates oder steuerfreier Arbeitslohn von bis zu 10.000 €, vgl. BMF, Schreiben vom 21. 7. 2005 - S 2241 - 2/05 [→ YAAAB-57828], Tz. 4.2.

[16] BMF, Schreiben vom 21. 7. 2005 - S 2241 - 2/05 [→ YAAAB-57828].

[17] BMF, Schreiben vom 20. 6. 2013 - IV B 2 - S 1300/09/10006 [→ GAAAE-43805].

Sind die betroffenen Einkünfte im Quellenstaat nicht steuerpflichtig, greift die Rückfallklausel, da sie tatsächlich nicht besteuert werden.

Schwierig ist die Abgrenzung bei Einkünften, die im Quellenstaat zwar grundsätzlich steuerpflichtig sind, aber aufgrund von Freibeträgen oder Verlustausgleichen im betroffenen Jahr nicht zu einer Steuerfestsetzung führen. M. E. handelt es sich bei im Quellenstaat steuerfreien Einkünften (durch **Freibeträge** – wie einen Grundfreibetrag oder einkunftsartenbezogene Freibeträge) nicht um tatsächlich besteuerte Einkünfte, so dass diese in Deutschland steuerpflichtig wären.[18] Insoweit kommt dem Wort „tatsächlich" m. E. eine verschärfende Bedeutung i. S. von einer effektiven Besteuerung zu. Hätte der Gesetzgeber einen Rückfall bei Einkünften, die aufgrund von Freibeträgen im Quellenstaat effektiv nicht besteuert wurden, nicht normieren wollen, hätte er auf das Wort „tatsächlich" verzichten können.

Bei Nicht-Besteuerung wirkt das Erfordernis der „tatsächlichen" Besteuerung verschärfend – dann erfolgt die Besteuerung in Deutschland

Wurde lediglich aufgrund von **Verlustausgleichen** keine Steuer auf die ausländischen Einkünfte im Quellenstaat festgesetzt, liegen m. E. tatsächlich besteuerte Einkünfte vor.[19]

Nach der Rechtsprechung des BFH liegt ebenfalls eine tatsächliche Besteuerung vor, wenn Einkünfte nur teilweise zu einer Besteuerung im Quellenstaat führen.[20]

Das BMF geht allerdings einen Schritt weiter und hält die Rückfallklauseln auch dann für anwendbar, wenn nur Teile von ausländischen Einkünften im Quellenstaat nicht besteuert werden.[21] Zudem seien dazugehörige Werbungskosten bzw. Betriebsausgaben nicht bei den über die Rückfallklausel ins Inland geholten Einkunftsteilen abzuziehen, wenn sie bei den im Ausland steuerpflichtigen Einkunftsteilen steuermindernd berücksichtigt werden können.

BMF legt das Merkmal der tatsächlichen Besteuerung so aus, dass Deutschland oft zu einem Besteuerungsrecht kommt

Beispiel 5 ***Arbeitnehmer F (ansässig in Deutschland) wird 2015 für sechs Monate an eine Tochterfirma seines deutschen Arbeitgebers nach Bulgarien entsandt. Der Lohn wird dem Tochterunternehmen weiterbelastet. F wird unter der Weisung des Tochterunternehmens tätig und ist in dessen Betrieb eingegliedert. In den sechs Monaten erhält F neben seinem Arbeitslohn einen Dienstwagen gestellt, den er auch vollumfänglich für Privatfahrten nutzen darf. Bulgarien hat nachweislich lediglich den Bruttoarbeitslohn besteuert. Eine Besteuerung des geldwerten Vorteils aus der Dienstwagenüberlassung erfolgte nach bulgarischem Recht nicht.***

Lösung ***Das Tochterunternehmen in Bulgarien ist als wirtschaftlicher Arbeitgeber einzustufen. Bulgarien hätte insoweit nach Art. 14 Abs. 1 DBA Bulgarien ein Besteuerungsrecht am Lohn und an der Pkw-Gestellung. Nach Art. 22 Abs. 1 Buchst. a DBA Bulgarien wird nur der in Bulgarien versteuerte Bruttolohn freigestellt. Der geldwerte Vorteil der Pkw-Gestellung ist in Deutschland zu versteuern.***

Diese partielle Betrachtung des BMF beruht m. E. durchaus zutreffend auf dem Tatbestand der „tatsächlichen" Besteuerung. Inkonsequent erscheint mir nur die vom BMF gleichzeitig propagierte Nichtanwendung der Rückfallklauseln, wenn aufgrund von Freibeträgen im betroffenen Jahr keine Steuerfestsetzung im Quellenstaat erfolgte. Zudem ist m. E. die Grenze zwischen hohen Freibeträgen, z. B. für bestimmte Berufsgruppen, und einem ausdrücklichen Steuerverzicht fließend.

Nichtanwendung der Rückfallklauseln erscheint inkonsequent

---

[18] Andere Auffassung: BMF, Schreiben vom 20. 6. 2013 - IV B 2 - S 1300/09/10006 [GAAAE-43805], Tz. 2.3.

[19] Ebenso Grotherr in: Gosch/Kroppen/Grotherr, DBA, Loseblattkommentar [Stand März 2009] Art. 24 DBA Dänemark, Rn. 43; BMF, Schreiben vom 20. 6. 2013 - IV B 2 - S 1300/09/10006 [GAAAE-43805], Tz. 2.3.

[20] Vgl. BFH, Urteil vom 27. 8. 1997 - I R 127/95 [MAAAA-95941].

[21] Vgl. Beispiel 1 und 2 im BMF-Schreiben vom 20. 6. 2013 - IV B 2 - S 1300/09/10006 [GAAAE-43805], Tz. 2.3 b).

Beispiel 6 *R (ansässig in Deutschland) arbeitet ganzjährig auf einer Betriebsstätte seines deutschen Arbeitgebers in den Dublin-Docks. Irland gewährt Arbeitnehmern auf Betriebsstätten in den Dublin-Docks einen jährlichen Freibetrag von 100.000 €. Da R lediglich einen Bruttoarbeitslohn von 70.000 € im Jahr hat, zahlt er in Irland keine Steuern.*

Lösung *Nach Art. 14 Abs. 1 DBA Irland 2011 hat Irland ein Quellensteuerrecht am Arbeitslohn des R. Nach Art. 23 Abs. 2 Buchst. a DBA Irland 2011 käme grundsätzlich die Freistellung in Deutschland in Betracht. Da die Einkünfte aufgrund des Freibetrags tatsächlich nicht in Irland besteuert wurden, fällt m. E. das Besteuerungsrecht an Deutschland zurück.*

2. Nachweispflicht

Erhöhte Mitwirkungspflicht des Steuerpflichtigen

Liegt ein Anwendungsfall der Rückfallklausel eines der obigen DBA vor, trifft den Steuerpflichtigen hinsichtlich des Nachweises der Besteuerung im Quellenstaat die erhöhte Mitwirkungspflicht nach § 90 Abs. 2 AO. Dies führt dazu, dass es schon allein wegen des fehlenden Nachweises der Besteuerung zum Rückfall des Besteuerungsrechts an den Wohnsitzstaat Deutschland kommt.

Hinweis: Der Nachweis ist somit materiell-rechtliche Voraussetzung für die Freistellung nach den obigen DBA.

Sollte der Nachweis erst verspätet – also nach der Steuerfestsetzung in Deutschland – erbracht werden, ist der Ursprungsbescheid nach § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 AO zu ändern.[22]

3. Fehlende Systematik im Verhältnis zum Auslandstätigkeitserlass

Der ATE sollte aufgehoben werden

Durch das vermehrte Pochen des Fiskus auf Besteuerungsnachweise zur Verhinderung von unversteuerten Einkünften – insbesondere im Bereich ausländischen Arbeitslohns – ist derzeit so gar nicht mehr nachvollziehbar, warum der Auslandstätigkeitserlass[23], der bestimmte Arbeitnehmertätigkeiten in Nicht-DBA-Staaten freistellt – selbst, wenn sie dort keiner Besteuerung unterliegen – immer noch angewendet wird. Aus steuersystematischer Sicht täte das BMF gut daran, diesen Erlass aufzuheben.

IV. Spezielle Rückfallklauseln einzelner DBA

Neben den für alle Einkunftsquellen geltenden Rückfallklauseln gibt es in einigen DBA auch partielle Rückfallklauseln für Arbeitslöhne, die ebenfalls vorrangig zu § 50d Abs. 8 EStG zu beachten sind.

Einzelne DBA enthalten Rückfallklauseln für besondere Fälle und Bord- oder Leitungspersonal

Hier ist vor allem Art. 15 Abs. 4 DBA Österreich zu nennen, der für solche Arbeitslöhne eine Freistellung in Deutschland nur zulässt, wenn „die Vergütungen in Übereinstimmung mit diesem Abkommen im anderen Vertragsstaat besteuert worden sind." Das DBA Frankreich (Art. 13 Abs. 2 Satz 2 DBA Frankreich), das alte DBA Niederlande (Art. 10 Abs. 3 Satz 2 DBA Niederlande vom 15. 6. 1959, anzuwenden bis VZ 2015) und das DBA Schweiz (Art. 15 Abs. 3 Satz 2 DBA Schweiz) enthalten jeweils eine Rückfallklausel für Bordpersonal von Schiffen und Luftfahrzeugen. Zudem enthält das DBA Schweiz eine Rückfallklausel für Arbeitslöhne von Geschäftsführern, Prokuristen etc. (Art. 15 Abs. 4 Satz 2 DBA Schweiz).

---

[22] Vgl. BFH, Urteil vom 11. 6. 1996 - I R 8/96 [NAAAA-95731].
[23] BMF, Schreiben vom 31. 10. 1983 - IV B 6 - S 2293 - 50/83 [RAAAA-76942].

V. DBA mit Anrechnungsmethode

Zwei DBA sehen die Anrechnungsmethode für Arbeitnehmer vor

Die DBA mit Liechtenstein (Art. 23 Abs. 1 Buchst. b Doppelbuchst. ee DBA Liechtenstein) und Norwegen (Art. 23 Abs. 2 Buchst. b Doppelbuchst. cc DBA Norwegen i. d. F. des Änderungsprotokolls vom 24. 6. 2013, anzuwenden ab VZ 2015) sehen für Arbeitnehmer die Anrechnungsmethode vor, so dass insoweit keinerlei Rückfallklauseln zum Tragen kommen, da alle Löhne aus diesen beiden Staaten auch in Deutschland steuerpflichtig sind.

Drei DBA basieren vollständig auf der Anrechnungsmethode

Schließlich hat Deutschland auch noch drei DBA abgeschlossen, die insgesamt nur die Anrechnungsmethode für im anderen Staat steuerpflichtige Einkünfte vorsehen. Dies sind das DBA Mauritius 2011, das DBA VAE 2010 und das DBA Zypern 2011. Löhne aus diesen Staaten sind daher auch immer in Deutschland steuerpflichtig.

Beispiel 7 *V (ansässig in Deutschland) arbeitet an 100 Tagen auf einer Betriebsstätte seines deutschen Arbeitgebers in Dubai. Der Lohn wurde in Dubai nicht versteuert.*

Lösung *Nach Art. 14 Abs. 1 DBA VAE 2010 liegt ein Quellensteuerrecht an dem Lohn für Tätigkeiten in Dubai ebendort. Nach Art. 22 Abs. 1 DBA VAE 2010 ist der Lohn auch in Deutschland steuerpflichtig. Mangels Nachweises einer Steuer aus Dubai erfolgt keine Anrechnung.*

FAZIT

Die Freistellung von Arbeitslöhnen für Tätigkeiten in DBA-Staaten ist an verschiedene Bedingungen geknüpft. Vorrangig ist zu prüfen, ob Löhne überhaupt unter die Freistellungsmethode zu subsumieren sind. Die deutschen DBA mit Liechtenstein, Mauritius, Norwegen, den Vereinigten Arabischen Emiraten und Zypern sehen per se keine Freistellung von Arbeitslöhnen vor. Als zweiter Schritt ist zu prüfen, ob der Arbeitnehmerartikel des DBA eine Rückfallklausel allgemein (DBA Österreich) oder für bestimmte Arbeitseinkünfte (z. B. Bordpersonal in den DBA mit Frankreich, den Niederlanden bis 2015 und der Schweiz sowie Geschäftsführer, Prokuristen etc. im DBA Schweiz) enthält. Schritt drei ist die Prüfung allgemeiner Rückfallklauseln im Methodenartikel der DBA (etwa mit Bulgarien, Dänemark, Großbritannien, Irland, Italien, Neuseeland, den Niederlanden ab 2016, Norwegen, Schweden, Ungarn und den USA). Bei allen Rückfallklauseln in DBA muss eine tatsächliche Besteuerung im Quellenstaat nachgewiesen werden. Bei sämtlichen übrigen DBA (ohne Rückfallklausel) ist vorrangig zu § 50d Abs. 8 EStG die Switch-over-Klausel des § 50d Abs. 9 EStG zu prüfen. Schlussendlich werden die beiden Alternativen (Steuerverzicht oder Entrichtung der Quellensteuer) in § 50d Abs. 8 EStG unter Beachtung der Bagatellgrenze geprüft.

AUTOR



Jörg Holthaus,
Dipl. Finanzwirt, ist als Sachgebietsleiter im Finanzamt Soest (NRW) und als Gastdozent der Bundesfinanzakademie Berlin mit dem Schwerpunkt internationales Steuerrecht tätig. 2015 ist im NWB Verlag die 2. überarbeitete und ergänzte Auflage seines Praktikerhandbuchs „Ausländische Künstler und Sportler im Steuerrecht" erschienen. Er ist Mitautor des EStG-Kommentars Kanzler/Kraft/Bäuml (NWB Verlag), des Basiskommentars Steuerrecht Lippross/Seibel (Otto Schmidt Verlag) sowie des Steuerseminars „Internationales Steuerrecht" (Erich Fleischer Verlag). Er verfasst regelmäßig Beiträge in Fachzeitschriften zum internationalen Steuerrecht und zur Künstlersozialabgabe.