Holthaus: Die Änderung der Freistellungspraxis im StÄndG 2003 beim ausländischen Arbeitslohn in § 50d EStG - Auswirkungen einer globalen Rückfallklausel in allen Anwendungsfällen der DBA | IStR 2004, 16

Die Änderung der Freistellungspraxis im StÄndG 2003 beim ausländischen Arbeitslohn in § 50d EStG - Auswirkungen einer globalen Rückfallklausel in allen Anwendungsfällen der DBA

Dipl.-Finanzwirt Jörg Holthaus, Unna

Im Inland ansässige Arbeitnehmer werden regelmäßig mit ihrem Arbeitslohn für im Ausland ausgeübte Tätigkeiten von der deutschen Besteuerung befreit, wenn der Aufenthalt im Bezugszeitraum[1] des DBA mindestens 183 Tage gedauert hat, der Arbeitslohn von einem ausländischen Arbeitgeber gezahlt worden ist oder der Arbeitslohn einer ausländischen Betriebsstätte eines inländischen Arbeitgebers zuzurechnen ist.

Unabhängig von der Aufenthaltsdauer ist eine Freistellung vom Arbeitslohn angestellter Künstler und Sportler möglich, soweit dieser auf Auftritte in bestimmten Staaten[2] entfällt.

Einige DBA sehen für Geschäftsführer Sonderregelungen[3] vor, die das Prinzip der Besteuerung am Ort der Tätigkeit durchbrechen. Außerdem enthalten wenige DBA eine Rückfallklausel[4].

Durch die Einführung der Regelung des § 50d Abs. 8 EStG durch das Steueränderungsgesetz 2003 wird im nationalen Recht eine globale Rückfallklausel für alle Freistellungen von Arbeitslohn nach den DBA manifestiert. Die genauen Auswirkungen dieser Änderung im Vergleich mit andern Regelungen sollen in diesem Aufsatz näher analysiert werden.

1. Bisherige Rechtslage

1.1 Steuerpflicht nach nationalem Recht

Arbeitnehmer mit Wohnsitz[5] oder gewöhnlichem Aufenthalt[6] im Inland unterliegen im Rahmen der unbeschränkten deutschen Einkommensteuerpflicht dem Welteinkommensprinzip[7]. Nach § 19 EStG sind grundsätzlich sämtliche Einkünfte steuerpflichtig, egal in welchem Land sich der Steuerpflichtige zur Arbeitsausübung aufhält oder wo der Arbeitgeber ansässig ist.

1.2 Anwendung der DBA

Nach bisheriger Rechtslage sind die Einkünfte in Deutschland unter Progressionsvorbehalt freizustellen, wenn nach einem konkreten DBA der andere Staat ein Quellensteuerecht an diesen Einkünften hat, Deutschland zur Vermeidung einer doppelten Besteuerung die Freistellung im Methodenartikel vereinbart hat und keine Rückfallklausel[8] greift.

In allen drei Beispielsfällen kommt es hinsichtlich der Freistellung nicht darauf an, dass der Tätigkeitsstaat sein Besteuerungsrecht tatsächlich ausgeübt hat, da keines der betroffenen DBA eine Rückfallklausel enthält.

Beispiel 1:

Ingenieur I hielt sich an 200 Tagen im Jahr 2002 zur Arbeitsausübung für seinen Arbeitgeber (Metall-GmbH Dortmund) in China auf.

Rechtsfolge:

Da er sich an mehr als 183 Tagen im Jahr 2002 zur Arbeitsausübung in China aufgehalten hat, hat China nach Art. 15 DBA-China ein Besteuerungsrecht am anteiligen Arbeitslohn. Deutschland stellt gemäß Art. 24 Abs. 2a) DBA-China die Einkünfte unter Progressionsvorbehalt steuerfrei.

Zur Vermeidung so genannter „weißer Einkünfte" wird von Seiten der deutschen Finanzverwaltung regelmäßig von der

Möglichkeit, Spontanauskünfte in den anderen DBA-Staat zu versenden, Gebrauch gemacht. Als Rechtsgrundlage hierfür dient die Auskunftsklausel der DBA[9]. Da die Auskunft der Durchführung des DBA dient, reicht es aus, wenn das betroffene DBA die so genannte „kleine Auskunftsklausel" enthält.

Beispiel 2:

Maurer M arbeitet an 80 Tagen in 2003 für seinen Arbeitgeber (Bau-GmbH Gronau) auf einer Großbaustelle in Belgien. Die Bauausführung der Bau-GmbH dauert insgesamt 10 Monate.

Rechtsfolge:

Belgien hat am anteiligen Arbeitslohn (80 Tage) ein Besteuerungsrecht gemäß Art. 15 DBA-Belgien, da M auf und zu Lasten einer belgischen Betriebsstätte seines deutschen Arbeitgebers tätig gewesen ist. Bei der Bauausführung handelt es sich um eine Betriebsstätte gemäß Art. 5 Abs. 2 Nr. 7 DBA-Belgien, da sie länger als 9 Monate gedauert hat.

Deutschland stellt den anteiligen Arbeitslohn nach Art. 23 Abs. 1 Nr. 1 DBA-Belgien unter Progressionsvorbehalt steuerfrei.

Beispiel 3:

Fußballspieler F absolviert mit seiner Mannschaft aus Gelsenkirchen an drei Tagen Champions-League Spiele in Großbritannien.

Rechtsfolge:

Gemäß Art. XI Abs. 6 DBA-Großbritannien hat Großbritannien ein Besteuerungsrecht am anteiligen Arbeitslohn (3 Tage) des F.

Deutschland stellt diese Einkünfte unter Progressionsvorbehalt steuerfrei (Art. XVIII Abs. 2a) DBA-Großbritannien).

2. Rechtslage nach der jetzigen Änderung im StÄndG 2003

2.1 Anwendungszeitraum

Entsprechend der jetzigen Änderung des § 52 Abs. 1 EStG ist die Einfügung des § 50d Abs. 8 EStG erstmals für den Veranlagungszeitraum 2004 anzuwenden. Sie ist erstmals auf den laufenden Arbeitslohn anzuwenden, der für einen nach dem 31. 12. 2003 endenden Lohnzahlungszeitraum gezahlt wird, und auf sonstige Bezüge, die nach dem 31. 12. 2003 zufließen.

2.2 Inhalt der Neuerung

Nach § 50d Abs. 8 EStG wird nunmehr die Freistellung von Arbeitslohn bei der Veranlagung ungeachtet der DBA nur gewährt, soweit der Steuerpflichtige nachweist, dass der Staat, dem nach dem DBA das Besteuerungsrecht zusteht, auf dieses Besteuerungsrecht verzichtet hat oder dass die in diesem Staat auf die Einkünfte festgesetzten Steuern entrichtet wurden.

Hierdurch wurde die Versteuerung von ausländischem Arbeitslohn entgegen den Regelungen der DBA zum Regelfall gemacht, solange kein Nachweis eines Besteuerungsverzichts oder der Entrichtung der ausländischen Steuer vom Steuerpflichtigen erbracht wurde.

Formell setzt sich diese Regelung über das Abkommensrecht hinweg. Ähnlich wie § 50d Abs. 1 und 2 EStG und § 48d EStG die Anwendung des Quellensteuerabzugs unabhängig vom DBA vorsehen, wenn keine Freistellungsbescheinigung vorliegt, wird hier die endgültige Freistellung von Arbeitslohn im Rahmen einer Veranlagung an die zusätzliche Bedingung des § 50d Abs. 8 EStG geknüpft.

Zu beachten ist hierbei, dass die neue Regelung keinen Einfluss auf die mögliche Freistellung des Arbeitslohns im laufenden Veranlagungszeitraum hat. Wird dem zuständigen Finanzamt gegenüber im Rahmen des Antrags auf eine Freistellungsbescheinigung glaubhaft gemacht, dass die Voraussetzungen für eine Freistellung nach dem DBA vorliegen, ist auch nach Einführung des § 50d Abs. 8 EStG eine lohnsteuerfreie Auszahlung durch den Arbeitgeber möglich. Wird dann aber im Rahmen der Veranlagung der Nachweis gemäß § 50d Abs. 8 EStG nicht erbracht, ist der entsprechende Arbeitslohn nachträglich zu versteuern.

2.3 Verfahrensrechtliche Folgen

Wurde gemäß § 50d Abs. 8 Satz 1 EStG der ausländische Arbeitslohn im Rahmen der Einkommensteuerveranlagung versteuert und nachträglich erst der Nachweis der Versteuerung und Entrichtung der Steuer im Tätigkeitsstaat erbracht, ist der Steuerbescheid gemäß § 175 Abs. 1 Nr. 2 AO zu ändern.

Die Festsetzungsfrist beginnt insoweit mit Ablauf des Kalenderjahres, in dem die Besteuerung im Quellenstaat erfolgte[10].

Die Einführung der globalen Rückfallklausel für nach DBA freizustellenden Arbeitslohn soll nicht zu einer doppelten Besteuerung führen. Es sollen lediglich durch diese einseitige nationale Regelung unversteuerte Einkünfte verhindert werden.

3. Kritischer Vergleich mit anderen nationalen Regelungen zu ausländischen Einkunftsquellen

Durch die Verschärfung der Besteuerung von ausländischem Arbeitslohn aus DBA-Staaten im § 50d Abs. 8 EStG rückt die nationale Regelung für bestimmte Tätigkeiten in Nicht-DBA-Staaten im so genannten „Auslandstätigkeitserlass" ins Blickfeld des kritischen Betrachters.

Im Schreiben vom 31. 10. 1983[11] verzichtet die Finanzverwaltung einseitig auf die Besteuerung von Arbeitslohn für bestimmte Tätigkeiten in Nicht-DBA-Staaten.

Als Rechtsgrundlage wird § 34c Abs. 5 EStG angeführt, wonach ein Verzicht möglich ist, wenn er aus volkswirtschaftlichen Gründen zweckmäßig ist.

Hauptanwendungsfeld in der Praxis sind Bauleistungen und Aufsuchen und Gewinnen von Bodenschätzen. Insbesondere da der einseitige Verzicht des deutschen Fiskus regelmäßig zu „weißen Einkünften" führt, stellt sich vor der aktuellen Wirtschaftslage die Frage nach dem volkswirtschaftlichen Zweck.

Einem Ingenieur auf Montage in Saudi-Arabien oder Libyen kann sicher die Versteuerung seines Arbeitslohns genauso zugemutet werden, wie seinem Kollegen für gleiche Tätigkeiten in Marokko oder Kuwait.

Des Weiteren stellt sich die Frage, warum die Regelung des § 50d Abs. 8 EStG auf Arbeitnehmerfälle begrenzt wurde.

Die meisten DBA sehen die Freistellung ausländischer Einkünfte auch im Bereich der Vermietung von Grundstücken[12],

Holthaus: Die Änderung der Freistellungspraxis im StÄndG 2003 beim ausländischen Arbeitslohn in § 50d EStG - Auswirkungen einer globalen Rückfallklausel in allen Anwendungsfällen der DBA(IStR 2004, 16)	18

Einkünften aus Land- und Forstwirtschaft[13] und Betriebsstätteneinkünften[14] vor. Fraglich ist, warum der Gesetzgeber nicht auch diese Einkünfte in die Rückfallwirkung des geplanten § 50d Abs. 8 EStG einbezogen hat, da in diesem Bereich genauso unversteuerte Einkünfte entstehen können wie beim Arbeitslohn. Beachtenswert insoweit ist vielleicht, dass die meisten anderen Staaten regelmäßig die Anrechnungsmethode anwenden, wodurch weiße Einkünfte vermieden werden.

4. Fazit

Ab dem Veranlagungszeitraum 2004 müssen alle Arbeitnehmer, die ganz oder zum Teil in einem DBA-Staat tätig werden, damit rechnen, dass sie ihren Arbeitslohn in Deutschland nur dann endgültig steuerfrei erhalten, wenn sie ihn entsprechend im Tätigkeitsstaat versteuert haben.

Der Gesetzgeber sollte angesichts der Änderung den Fortbestand des Auslandstätigkeitserlasses überdenken. Vor dem Hintergrund des Streichens von Steuervergünstigungen müsste dieser Erlass ganz oben auf der Liste stehen.

---

[1] Der Bezugszeitraum ist in den meisten DBA das Kalenderjahr. Bei einigen DBA ist das abweichende Steuerjahr des Tätigkeitsstaates maßgebend (Australien, Großbritannien, Indien, Iran, Mauritius, Namibia, Neuseeland, Pakistan, Sri Lanka, Südafrika). In neueren DBA ist als Bezugszeitraum entsprechend dem aktuellen OECD-Musterabkommen ein variabler Zeitraum von 12 Monaten als Bezugszeitraum zu nehmen (DBA Kanada, Kasachstan, Korea, Liberia, Malta, Mexiko, Norwegen, Russland und Usbekistan).

[2] Eine entsprechende Regelung ist in den DBA Australien, Großbritannien, Iran, Irland, Island, Japan, Liberia, Marokko, Spanien, Südafrika und Thailand enthalten.

[3] Solche Regelungen sehen die DBA mit Belgien, Dänemark, Japan, Jugoslawien, Kanada, Mexiko, Österreich, Schweiz und Türkei vor.

[4] Allgemeine Rückfallklauseln, auf Grund derer Deutschland anstelle der Freistellungsmethode zur Anrechnungsmethode bei nicht nachgewiesener Besteuerung im anderen Staat wechselt, enthalten die DBA mit Dänemark, Italien, Kanada (bis einschließlich 2000), Neuseeland, Norwegen, Schweden und USA. Das neue DBA Österreich (ab VZ 2003) enthält eine Rückfallklausel für nichtselbstständige Tätigkeit.

[5] Vgl. § 8 AO.

[6] Vgl. § 9 AO.

[7] Vgl. § 1 Abs. 1 EStG.

[8] Vgl. Fn. 4

[9] Nur in den DBA Schweiz und UdSSR (anzuwenden auf Armenien, Aserbaidschan, Georgien, Kirgisien, Moldau, Turkmenistan und Tadschikistan) ist keine Rechtsgrundlage für Spontanauskünfte enthalten.

[10] Vgl. § 175 Abs. 1 Satz 2 AO.

[11] BMF, Schrb. v. 31. 10. 1983, IV B 6 - S 2293 - 50/83, BStBl I 1983, 470

[12] Ausnahmen bilden allerdings z. B. die DBA Schweiz und Spanien, nach denen Deutschland auch Vermietungseinkünfte aus diesen Staaten voll besteuert und lediglich die nachgewiesene Steuer des Quellenstaates anrechnet.

[13] Einkünfte aus land- und forstwirtschaftlichen Betreiben unterliegen regelmäßig der gleichen Regelung wie Vermietungseinkünfte bei Grundstücken. Insoweit vgl. Fn. 12.

[14] Bei Betriebsstätteneinkünften ist allerdings zu beachten, dass die meisten DBA die Freistellung an den Nachweis einer aktiven Tätigkeit im Betriebsstättenstaat knüpfen (Aktivitätsklausel).