Holthaus: Besteuerung international tätiger Berufskraftfahrer - aktuelle Praxisprobleme bei der Umsetzung der DBA-rechtlichen Vorgaben | IStR 2006, 16

Besteuerung international tätiger Berufskraftfahrer - aktuelle Praxisprobleme bei der Umsetzung der DBA-rechtlichen Vorgaben

Dipl.-Finanzwirt Jörg Holthaus, Unna

Die Besteuerung von international tätigen Berufskraftfahrern ist in vielerlei hinsichtlich schwierig, da nahezu[1] alle DBA, die Deutschland abgeschlossen hat, für Berufskraftfahrer, wie für die meisten Arbeitnehmer, das Tätigkeitsprinzip unter den Einschränkungen der 183-Tage-Regelung anwendet. Hierdurch ergeben sich Probleme bei der Frage, welcher Staat überhaupt neben dem Wohnsitzstaat des Arbeitnehmers ein Besteuerungsrecht hat und wie der Gesamtlohn auf die steuerberechtigten Staaten aufzuteilen ist. Besonders brisant ist dieses Thema, wenn der Sitz des Unternehmens (Arbeitgebers) in einem vom Wohnsitzstaat des Arbeitnehmers abweichenden Staat liegt.

Immer wieder wurden langwierige Verständigungsverfahren zwischen Deutschland und den Anliegerstaaten (insbesondere Niederlande und Luxemburg) über die zutreffende Besteuerung von grenzüberschreitend tätigen Berufskraftfahrern geführt.

Mit der lang erwarteten Verständigungsvereinbarung[2] mit Luxemburg, die im März 2005 unterzeichnet wurde, werden dem Praktiker wieder mal Steine statt Brot gegeben.

Der folgende Beitrag soll praxisnah darstellen, welche Kriterien im Lichte der diesjährigen Verständigungsvereinbarung aktuell zu beachten sind, um eine zutreffende Besteuerung der international tätigen Berufskraftfahrer unter Vermeidung von doppelten Besteuerungen zu erreichen.

1. nationales Recht

1.1 unbeschränkt steuerpflichtige Berufskraftfahrer

Berufskraftfahrer, die in Deutschland ihren Wohnsitz[3] oder gewöhnlichen Aufenthalt[4] haben, sind unbeschränkt einkommensteuerpflichtig[5], das heißt, dass unabhängig vom Ort des Ausübens ihrer Tätigkeit grundsätzlich ihr gesamtes Gehalt im Rahmen des Welteinkommensprinzips in Deutschland zu versteuern ist.

Nach den Regeln des EStG spielt es keine Rolle, ob der Fahrer bei einem in- oder ausländischen Unternehmen angestellt ist.

Handelt es sich bei dem Arbeitgeber um keinen inländischen i. S. von § 38 EStG, unterliegt der Arbeitslohn allerdings nicht dem deutschen Lohnsteuerabzug. Dies führt in der Praxis dazu, dass, soweit keine Einkommensteuervorauszahlungen des Arbeitnehmers geleistet wurden, der Arbeitslohn durch die Einkommensteuererklärung der Arbeitnehmers erstmals besteuert wird.

Beispiel 1:

Der in Coesfeld wohnhafte C arbeitet in 05 für den niederländischen Spediteur N mit Sitz und Geschäftsleitung in Enschede. C fährt mit dem ihm vom Arbeitgeber zur Verfügung gestellten LKW ausschließlich innerhalb Deutschlands. Den Sitz des Arbeitgebers hat er im ganzen Jahr 05 nicht aufgesucht.

Der gesamte Arbeitslohn des C ist in Deutschland zu versteuern. N ist nicht verpflichtet Lohnsteuern einzubehalten, da er kein inländischer Arbeitgeber i. S. von § 38 EStG ist. C ist verpflichtet, eine Einkommensteuererklärung beim zuständigen deutschen Finanzamt in Coesfeld abzugeben.

1.2 beschränkt steuerpflichtige Berufskraftfahrer

Berufskraftfahrer ohne Wohnsitz oder gewöhnlichen Aufenthalt im Inland unterliegen im Rahmen der beschränkten Steuerpflicht[6] vorbehaltlich der Einschränkungen durch ein DBA der deutschen Einkommensteuer, soweit sie ihre Tätigkeit im Inland ausüben.

Es ist nicht erforderlich, dass sie für einen inländischen Arbeitgeber i. S. von § 38 EStG fahren.

Beispiel 2:

Der in Albanien wohnhafte Kraftfahrer A ist bei dem albanischen Spediteur AS angestellt. Von seinen 240 Arbeitstagen hält er sich an 120 in Deutschland auf. Sein Lohn von umgerechnet 16 000 € unterlag in Albanien einem Lohnsteuerabzug.

Entsprechend dem Anteil seiner inländischen Arbeitszeit erzielt A inländische Einkünfte in Höhe von umgerechnet 8000 €, die im Rahmen einer beschränkten Einkommensteuererklärung zu erfassen sind.

Eine mögliche Doppelbesteuerung ist aus deutscher Sicht durch den Wohnsitzstaat Albanien zu beheben (ggf. durch Anrechnung der deutschen Steuer).

2. Anwendung der DBA

Nach den von Deutschland abgeschlossen DBA darf der Arbeitslohn eines Berufskraftfahrers grundsätzlich in dem Staat besteuert werden, in dem er seine Tätigkeit physisch ausübt. Hält er sich allerdings an weniger als 183 Tagen in einem bestimmten Bezugszeitraum[7] in einem anderen Staat auf, darf dieser den Arbeitslohn nur besteuern, wenn der Arbeitgeber, zu dessen Lasten und unter dessen Weisungen der Arbeitnehmer tätig ist, seinen Sitz in diesem Tätigkeitsstaat hat, oder der Lohn zu Lasten einer Betriebsstätte des Arbeitgebers in dem Tätigkeitsstaat gezahlt wurde.

Entscheidend gerade für die Berufskraftfahrer ist bei der Frage der 183-Tage-Regelung, dass diese für jeden Staat gesondert zu prüfen ist, wenn sich ein Fahrer in mehreren Staaten aufgehalten hat.

Beispiel 3:

Der in Münster wohnhafte Kraftfahrer M ist bei dem deutschen Spediteur DS angestellt. Er fährt für diesen häufig durch Frankreich und innerhalb Spaniens. In 05 hielt er sich insgesamt (zumindest zeitanteilig) an

190 Kalendertagen in Spanien auf (davon 20 arbeitsfreie Tage). An 40 Tagen fuhr er durch Frankreich.

Entsprechend seiner anteiligen vereinbarten Arbeitszeit, die auf Spanien entfällt, ist sein Arbeitslohn in Spanien zu versteuern und in Deutschland freigestellt (Vorbehalt: Nachweis der Besteuerung nach § 50d Abs. 8 EStG [8]), da er sich in Spanien an mehr als 183 Tagen im Kalenderjahr aufgehalten hat. Wochenenden, Feier- und Urlaubstage, die unmittelbar vor, während oder nach der Tätigkeit in Spanien verbracht wurden, zählen zur Berechnung der 183 Tage mit [9].

Frankreich hat nach dem DBA kein Besteuerungsrecht am Arbeitslohn des M, da er sich dort an weniger als 183 Tagen aufgehalten hat (und in Frankereich weder der Arbeitgeber selbst noch eine Betriebsstätte desselben ansässig ist).

Der Arbeitslohn, der auf die Tätigkeit in Deutschland und Frankreich entfällt, ist allein in Deutschland zu versteuern.

Hat sich der Fahrer im Bezugszeitraum in mehreren Staaten an mehr als 183 Tagen aufgehalten, kommt es zu einer Aufteilung des Arbeitslohns, bei der die genauen Arbeitsstunden eine Rolle spielen.

Beispiel 4:

Kraftfahrer K aus Trier fährt jeweils für seinen deutschen Arbeitgeber durch Luxemburg, Belgien nach Nordholland, wo er einmal übernachtet, und am folgenden Tag zurück.

An seinen 220 Arbeitstagen hat er sich dadurch in allen drei Staaten (zumindest kurzzeitig) aufgehalten.

Nach der 183-Tage-Regelung haben Luxemburg, Belgien und die Niederlande ein Besteuerungsrecht am Arbeitslohn, der auf Tätigkeiten in ihrem jeweiligen Hoheitsbereich entfällt. Für die Aufteilung zwischen den Staaten kommt es daher auf die konkreten Arbeitsstunden an, die der Fahrer in Deutschland, Luxemburg, Belgien und Niederlande verbracht hat. Wenn hierüber keine detaillierten Aufzeichnungen bestehen, kann regelmäßig auf Grund der gefahrenen km in den einzelnen Staaten (einschließlich Deutschland) aufgeteilt werden.

Zu beachten ist, dass nach der deutschen Verwaltungsauffassung bei Berufskraftfahrern für die 183-Tage-Regelung solche Tage für den Tätigkeitsstaat nicht mitzählen, an denen der Fahrer von Deutschland aus hin- und am gleichen Tag wieder zurückgefahren ist[10].

Auch wenn ein Fahrer das ganze Jahr über nur in DBA-Staaten gearbeitet hat, kann der gesamte Arbeitslohn allein in Deutschland steuerpflichtig sein, nämlich wenn er sich in keinem einzelnen DBA-Staat länger als 183 Tage aufgehalten hat und sein Arbeitgeber in keinem der Tätigkeitsstaaten ansässig ist und der Lohn nicht zu Lasten einer Betriebsstätte des Arbeitgebers in einem der Tätigkeitsstaaten gezahlt wurde.

Beispiel 5:

Berufskraftfahrer U mit Wohnsitz in Unna fährt für den deutschen Spediteur DS regelmäßig von Deutschland durch Luxemburg, Frankreich und Spanien nach Portugal und wieder zurück. Er befindet sich in keinem der genannten Staaten im Kalenderjahr länger als 183 Tage.

Deutschland hat das alleinige Besteuerungsrecht, da er in keinem einzelnen DBA-Staat länger als 183 Tage im Kalenderjahr anwesend war.

Ist der Arbeitgeber des Spediteurs im ausländischen Tätigkeitsstaat ansässig bzw. wird der Lohn zu Lasten einer dort belegenen Betriebsstätte des Arbeitgebers (z. B. Zweigniederlassung) gezahlt, kommt es für die Zuweisung des Besteuerungsrechts nicht auf die Anzahl der dort verbrachten Arbeitstage an[11].

Beispiel 6:

Der in Gronau wohnhafte Berufskraftfahrer G ist bei einem niederländischen Spediteur (N) angestellt. Da er grundsätzlich den LKW mit an seinen Wohnort nimmt und von dort seine Touren in Richtung Osteuropa beginnt, hält er sich von seinen 220 vereinbarten Arbeitstagen nur an 10 Arbeitstagen in den Niederlanden (am Sitz des Arbeitgebers) auf.

Nach dem DBA-Niederlande haben die Niederlande auf Grund der Tätigkeit in ihrem Hoheitsbereich das Besteuerungsrecht am Arbeitslohn, der auf die Tätigkeiten in den Niederlanden entfällt, da der Arbeitgeber dort seinen Sitz hat.

1/22 des Arbeitslohns ist somit in den Niederlanden zu versteuern und unter den Voraussetzungen des § 50d Abs. 8 EStG in Deutschland unter Progressionsvorbehalt steuerfrei.

3. Vereinfachung in der Verständigungsvereinbarung[12] mit Luxemburg

Die oben beschriebenen Grundsätze und Probleme werden durch die Verständigungsvereinbarung mit Luxemburg nur minimal berührt.

Konkrete Regelungen enthält die Vereinbarung nur für die Fälle, in denen ein Berufskraftfahrer in dem einen Staat (regelmäßig Deutschland) wohnt, und sein Arbeitgeber im anderen Staat (regelmäßig Luxemburg) ansässig ist. Historischer Hintergrund für die Regelung waren offensichtlich die Probleme mit zahlreichen Tochtergesellschaften von deutschen Spediteuren in Luxemburg.

Für die Frage, für welche Tage Luxemburg überhaupt ein Besteuerungsrecht am Arbeitslohn von solchen Fahrern hat, trifft die Vereinbarung keinerlei Abweichungen zu den Grundsätzen aus Tz. 2 (s. o.).

Lediglich bei der Berechnung des Anteils am Arbeitslohn wird eine Vereinfachung dahin gehend festgelegt, dass es an Tagen, an denen sich ein Arbeitnehmer sowohl in Luxemburg als auch in Drittstaaten und oder Deutschland aufgehalten hat, zur Aufteilung nicht auf die konkreten Arbeitsstunden ankommt. Aufteilungsmaßstab des Tageslohns soll lediglich die Anzahl der Staaten dieses Tages sein[13].

Beispiel 7:

Berufskraftfahrer A aus Aachen fährt für den luxemburger Spediteur LS regelmäßig von Deutschland aus durch Luxemburg und Frankreich nach Spanien. In 06 hat er auf Grund von 40 solcher Touren 80 mal Luxemburg durchquert. An diesen 80 Kalendertagen entfallen von seiner 10-stündigen Arbeitszeit jeweils eine Stunde auf Deutschland, 2 Stunden auf Luxemburg (mit Aufenthalt am Sitz des Arbeitgebers) und 7 Stunden auf Franreich.

Sein Arbeitslohn 06 für 230 vereinbarte Arbeitstage beträgt 30 000 €. Da er jeweils in Frankreich übernachtete, erreichte er Spanien erst am folgenden Tag.

Da er sich weder in Frankreich noch in Spanien an mehr als 183 aufgehalten hat, teilen sich lediglich Deutschland und der Tätigkeitsstaat Luxemburg das Besteuerungsrecht am Arbeitslohn des A. Zwar hat er sich auch in Luxemburg an weniger als 183 Tagen aufgehalten, jedoch hat Luxemburg für die konkrete Tätigkeit in seinem Hoheitsgebiet das Besteuerungsrecht am anteiligen Arbeitslohn, da der Arbeitgeber hier ansässig ist.

Grundsätzlich müsste der Arbeitslohn nach der tatsächlichen Arbeitszeit in Luxemburg aufgeteilt werden, es greift jedoch die Verständigungsvereinbarung aus März 2005.

Holthaus: Besteuerung international tätiger Berufskraftfahrer - aktuelle Praxisprobleme bei der Umsetzung der DBA-rechtlichen Vorgaben(IStR 2006, 16)	18

Hiernach wird der Arbeitslohn für Tage, an denen sich A in Luxemburg und Deutschland und Drittstaaten aufgehalten hat, durch die einzelnen Staaten geteilt. Luxemburg steht daher ein Anteil von 1/3 des jeweiligen Tagesarbeitslohns für die 80 Tage zu.

Berechnung:

30 000 € : 230 Tage = 130 € Tageslohn

130 € × 1/3 × 80 Tage = 3467 €

Luxemburg hat somit ein Besteuerungsrecht an 3467 € Arbeitslohn. Der Restbetrag von 26 533 € ist in Deutschland zu versteuern. Die 3467 € sind in Deutschland vorbehaltlich des § 50d Abs. 8 EStG steuerfrei und unterliegen nach § 32b Abs. 1 Nr. 3 EStG dem Progressionsvorbehalt.

4. Sonderregelung im DBA-Türkei

Im Gegensatz zu allen anderen von Deutschland abgeschlossenen DBA sieht das DBA-Türkei ein umfassendes Besteuerungsrecht[14] am Arbeitslohn von international tätigen Berufskraftfahrern im Ansässigkeitsstaat des Arbeitgebers vor.

Der Ansässigkeitsstaat des Arbeitnehmers verhindert eine doppelte Besteuerung durch Anrechnung der im Arbeitgeberstaat gezahlten Steuer[15].

4.1 In Deutschland ansässiger Berufskraftfahrer mit türkischem Arbeitgeber

Übt ein in Deutschland ansässiger Berufskraftfahrer mit einem in der Türkei ansässigen Arbeitgeber seine Tätigkeit in Deutschland, der Türkei und Drittstaaten aus, darf die Türkei den gesamten Arbeitslohn nach dem mit Deutschland abgeschlossenen DBA besteuern.

Hält sich der Fahrer in keinem der Drittstaaten länger als 183 Tage auf, darf Deutschland ebenfalls den gesamten Arbeitslohn besteuern, ist aber verpflichtet, die türkische Steuer anzurechnen.

Hält sich der Arbeitnehmer an mehr als 183 Tagen in einem anderen DBA-Staat auf, ist der auf diesen Staat entfallende Arbeitslohn nach dem einschlägigen DBA in Deutschland vorbehaltlich des § 50d Abs. 8 EStG steuerfrei. Die türkische Steuer ist insoweit nur auf die deutsche Steuer anzurechnen, wie sie auf den in Deutschland steuerpflichtigen Teil entfällt.

4.2 In der Türkei ansässiger Berufskraftfahrer mit deutschem Arbeitgeber

Hat ein in der Türkei ansässiger Fahrer einen deutschen Arbeitgeber, unterliegt nur jener Arbeitslohn der deutschen beschränkten Steuerpflicht, der auf Tätigkeiten innerhalb Deutschlands entfällt. Zwar dürfte Deutschland auf Grund der Regelungen des DBA-Türkei den gesamten Arbeitslohn besteuern, da der Arbeitgeber hier ansässig ist, allerdings kann nach dem EStG nur das erfasst werden, was als inländische Einkünfte nach § 49 Abs. 1 Nr. 4a) EStG auf Deutschland entfällt.

Durch die Sonderregelung im Abkommen ist es für die Frage, ob Deutschland ein Besteuerungsrecht hat, allerdings unerheblich, an wie vielen Tagen sich der Arbeitnehmer in Deutschland aufgehalten hat. Selbst wenn der Fahrer nur an wenigen Tagen durch Deutschland gefahren ist, ist sein anteiliger Arbeitslohn in Deutschland zu versteuern. Insbesondere trifft den Arbeitgeber nach § 38 EStG die Verpflichtung, den Lohnsteuerabzug (anteilig) vorzunehmen.

5. Quintessenz

Die Besteuerung von international tätigen Berufskraftfahrern bleibt auch nach der neuen Verständigungsvereinbarung mit Luxemburg ein komplexes Praxisproblem.

Dadurch, dass die Arbeitsstätte des Fahrers mobil, und der Grundsatz des Tätigkeitsprinzips in den DBA verankert ist, kann das Besteuerungsrecht am Arbeitslohn auf mehr als zwei Staaten verteilt werden müssen. Ist der Arbeitgeber nicht im selben Staat ansässig wie der Arbeitnehmer, werden regelmäßig auch Bruchstücke des Arbeitslohns in einem ausländischen Staat (Sitzstaat des Arbeitgebers) steuerpflichtig.

Die Verständigungsvereinbarung mit Luxemburg manifestiert weitestgehend nur noch einmal die Grundsätze der deutschen Finanzverwaltung, wie sie bereits im BMF-Schreiben vom 20. 4. 2000 zum Ausdruck kommen. Lediglich bei der Aufteilungsberechnung braucht nicht mehr darauf geachtet zu werden, wie viele Stunden ein Fahrer im Sitzstaat seines Arbeitgebers tätig war.

Eine deutliche Vereinfachung der Problematik bietet das DBA-Türkei an, wo dem vom Wohnsitzstaat des Berufskraftfahrers abweichenden Sitzstaat des Arbeitgebers ein umfassendes Besteuerungsrecht einräumt wird, aber anstelle der Freistellungsmethode zur Vermeidung der

Doppelbesteuerung die Anrechnungsmethode gewählt wurde. Hier wird in einer Vielzahl von Fällen das Tagezählen und Aufteilen von Arbeitslöhnen vermieden.

Dem Praktiker stellt sich insoweit die Frage, warum Deutschland nicht grundsätzlich - wie im DBA-Türkei - die in den meisten DBA enthaltene Sonderregelung für Bordpersonal von Schiffen und Luftfahrzeugen im internationalen Verkehr auch auf Berufskraftfahrer ausweitet. Zumindest bei zukünftigen Abkommensrevisionen und Neuverhandlungen könnte dies nach meiner Auffassung eine Überlegung wert sein.

Derzeit stellt die Regelung im DBA-Türkei auf Grund ihrer Einmaligkeit allerdings eher eine Verkomplizierung im Bereich der Besteuerung der Berufskraftfahrer dar.

---

[1] Eine Besonderheit hierzu enthält nur das DBA-Türkei, vgl. Tz. 3.

[2] BMF, Schrb. v. 10. 5. 2005, IV B 6, S 1301 LUX - 5/05, BStBl 2005 I, 696.

[3] Vgl. § 8 AO.

[4] Vgl. § 9 AO.

[5] Vgl. § 1 Abs. 1 EStG.

[6] Vgl. § 1 Abs. 4 + § 49 Abs. 1 Nr. 4a) EStG.

[7] Der Bezugszeitraum der 183-Tage-Regelung weicht in einigen DBA vom deutschen Steuerjahr = Kalenderjahr ab:

Australien:	1. 7.-30. 6.	Großbritannien:	6. 4.-5. 4.	Indien:	1. 4.-31. 3.
Iran:	21. 3.-20. 3.	Mauritius:	1. 7.-30. 6.	Namibia:	1. 3.-28. 2.
Neuseeland:	1. 4.-31. 3.	Pakistan:	1. 7.-30. 6.	Sri Lanka:	1. 4.-31. 3.
Südafrika:	1. 3.-28. 2.				

Australien:1. 7.-30. 6.Großbritannien:6. 4.-5. 4.Indien:1. 4.-31. 3.Iran:21. 3.-20. 3.Mauritius:1. 7.-30. 6.Namibia:1. 3.-28. 2.Neuseeland:1. 4.-31. 3.Pakistan:1. 7.-30. 6.Sri Lanka:1. 4.-31. 3.Südafrika:1. 3.-28. 2.In den DBA mit Kanada, Kasachstan, Korea, Liberia, Malta, Mexiko, Norwegen, Russland und Usbekistan sowie nach den neuen ab VZ 2005 anzuwendenden DBA Polen und Tadschikistan wird - gemäß dem aktuellen Text des OECD-MA - auf einen variablen 12-Monatszeitraum abgestellt. Hierbei sind alle denkbaren 12-Monats-Zeiträume in Betracht zu ziehen, auch wenn sie sich zum Teil überschneiden. Wann immer sich der Arbeitnehmer in einem 12-Monats-Zeitraum an mehr als 183 Tagen in dem anderen Vertragsstaat aufhält, steht dem anderen Vertragsstaat für die Einkünfte, die auf diese Tage entfallen, das Besteuerungsrecht zu.

[8] Zur Anwendung des § 50d Abs. 8 EStG vgl. *Holthaus*, IStR 2004, 16 ff.

[9] Vgl. Tz. 2 im BMF-Schrb. v. 20. 4. 2000, IV D 3, S 1300 - 42/00, BStBl 2000 I, 483.

[10] Vgl. Tz. 2 im BMF-Schrb. v. 20. 4. 2000 (Fn. 9).

[11] Vgl. Tz. 3 u. 4 im BMF-Schrb. v. 20. 4. 2000 (Fn. 9).

[12] Verständigungsvereinbarung zum Abkommen v. 23. 8. 1958 in der Fassung des Ergänzungsprotokolls v. 15. 6. 1973 zwischen dem Großherzogtum Luxemburg und der Bundesrepublik Deutschland zur Vermeidung der Doppelbesteuerung betreffend die Besteuerung der Löhne von Berufskraftfahrern, die in einem der beiden Vertragsstaaten ansässig und für ein in dem anderen Vertragsstaat ansässiges Unternehmen tätig sind. - Anlage 1 zum BMF-Schrb. v. 10. 5. 2005, IV B 6, S 1301 LUX - 5/05, BStBl 2005 I, 696.

[13] Vgl. Tz. 4 der Verständigungsvereinbarung (Fn. 12).

[14] Vgl. Art. 15 Abs. 3 DBA-Türkei v. 16. 4. 1985, BGBl 1989 II, 867.

[15] Vgl. Art. 23 Abs. 1b) ff) und Abs. 2b) ff) DBA-Türkei (Fn. 14).