ARBEITNEHMEREINKÜNFTE

# Arbeitslohn für Auslandstätigkeiten: Typische Praxisfälle zur Anwendung von DBA und § 50d EStG

von Dipl.-Finw. Jörg Holthaus, Unna

| Bei der Frage, ob Arbeitnehmereinkünfte für Tätigkeiten im Ausland steuerpflichtig oder steuerfrei sind, sind neben den diffizilen DBA-Regelungen auch noch spezielle Regelungen in § 50d EStG zu beachten. Anhand von typischen Praxisfällen werden im Folgenden häufig zu findende Konstellationen untersucht. Dabei wird unterstellt, dass der Arbeitnehmer weiterhin einen Wohnsitz in Deutschland unterhält, der auch den Mittelpunkt seiner persönlichen und wirtschaftlichen Lebensinteressen darstellt. |

## 1. Quellensteuerrechte nach DBA bei Arbeitnehmereinkünften

**Tätigkeitsprinzip als Grundsatz der DBA**

Alle von Deutschland abgeschlossenen DBA geben einem anderen Staat bei „normalen" Arbeitnehmern nur dann ein Besteuerungsrecht am Arbeitslohn für in Deutschland ansässige Arbeitnehmer, wenn die Tätigkeit körperlich/physisch im anderen Staat ausgeübt wird. Dieses Tätigkeitsprinzip findet sich entsprechend im Art. 15 Abs. 1 OECD-MA und in der deutschen Verhandlungsgrundlage für DBA. Das Tätigkeitsprinzip wird bei Arbeitnehmereinkünften in allen DBA lediglich durch das Kassenstaatsprinzip bei Bezügen aus öffentlichen Kassen und dem Schuldnerprinzip bei Bordpersonal von Schiffen und Luftfahrzeugen durchbrochen. Eine Besonderheit enthält das DBA-Spanien, wo auch Berufskraftfahrer in die Regelung für Bordpersonal einbezogen werden. Daneben gilt das Schuldnerprinzip bei Geschäftsführern, Prokuristen u. ä. Personen nach den DBA mit Belgien, Dänemark, Kasachstan, Österreich, Polen, Schweden und der Schweiz.

### 1.1 Reine Wohnsitzstaatsbesteuerung bei kürzeren Auslandseinsätzen

**Künstler und Sportler als typischer Sonderfall**

Für Arbeitnehmer, die nicht unter die o. g. Sonderregelungen für öffentliche Kassen, Bordpersonal oder Geschäftsführer fallen, gilt nach dem klassischen Arbeitnehmerartikel (Art. 15 Abs. 2 OECD-MA) die „183-Tage-Regel". Danach hat der Ansässigkeitsstaat bei Arbeitsaufenthalten von unter 183 Tagen innerhalb eines bestimmten Bezugszeitraums (meist variabler 12-Monats-Zeitraum, teilweise Kalenderjahr oder abweichende Steuerjahre) das alleinige Besteuerungsrecht, wenn der Arbeitgeber nicht im ausländischen Tätigkeitsstaat ansässig ist und der Arbeitnehmer nicht für eine DBA-rechtliche Betriebsstätte seines Arbeitgebers im anderen Staat arbeitet. Eine Ausnahme stellen lediglich angestellte darbietende Künstler und Sportler dar, die nach fast allen DBA unabhängig von der Aufenthaltsdauer im Auftrittsstaat besteuert werden dürfen (Art. 17 OECD-MA).

**Keine automatische Freistellung bei ausländischem Arbeitgeber**

**Beachten Sie** | Bei „normalen" Arbeitnehmern führt die Ansässigkeit des Arbeitgebers in einem anderen Staat allerdings nicht „automatisch" dazu, dass der gesamte Arbeitslohn, der von diesem ausländischen Arbeitgeber gezahlt wird, in diesem Staat besteuert werden darf. Ein Quellensteuerrecht wird nach Art. 15 OECD-MA nur insoweit eingeräumt, wie die Tätigkeit körperlich/physisch in diesem Staat ausgeübt wird. Ist ein Arbeitnehmer in

Deutschland ansässig und arbeitet für einen ausländischen Arbeitgeber sowohl im Sitzstaat des Arbeitgebers als auch in anderen Staaten, hat Deutschland als Ansässigkeitsstaat des Arbeitnehmers das alleinige Besteuerungsrecht für den Arbeitslohn, der auf sämtliche Tätigkeiten außerhalb des Sitzstaats des Arbeitgebers entfällt.

**Arbeitseinsätze in Drittstaaten für ausländischen Arbeitgeber ...**

■ **Fall 1**

M ist in Soest ansässig und arbeitet für eine britische Bank als Manager mit einem Jahresgehalt von 400.000 EUR bei vereinbarten 200 Arbeitstagen im Jahr. Der gesamte Arbeitslohn wurde nachweislich von seinem britischen Arbeitgeber einem 20 %igen Lohnsteuerabzug unterworfen. Laut Arbeitsvertrag muss M für seinen britischen Arbeitgeber auch außerhalb der Londoner Zentrale – insbesondere auch außerhalb von Großbritannien – arbeiten. Bei Prüfung der Reisekalender ergibt sich, dass M in 2015 von den 200 Arbeitstagen 2 Tage zu einer Tagung in Monaco war, an 10 Tagen einen Großkunden in den Niederlanden betreut und an 18 Tagen an Fortbildungsmaßnahmen in den USA teilgenommen hat.

**... können schnell zur „Steuerfalle" werden**

**Lösung:** GB hat nach Art. 14 Abs. 1 DBA-GB lediglich am Arbeitslohn, der auf die 170 Arbeitstage in GB entfällt, ein Quellensteuerrecht. Der Lohn der auf die 30 Tage in Monaco, USA und den Niederlanden entfällt, ist allein in Deutschland steuerpflichtig. Damit sind 60.000 EUR (30/200) steuerpflichtig und lediglich 340.000 EUR nach Art. 23 Abs. 1 Buchst. a) DBA-GB steuerfrei und nach Art. 23 Abs. 1 Buchst. d) DBA-GB grundsätzlich unter Progressionsvorbehalt nach § 32b Abs. 1 S. 1 Nr. 3 EStG zu erfassen. Da die Besteuerung in GB nachgewiesen wurde (20 %), liegt eine tatsächliche Besteuerung i. S. v. Art. 23 Abs. 1 Buchst. a) S. 1 DBA-GB vor. Gleichzeitig stellt dieser Nachweis einen Besteuerungsnachweis i. S. v. § 50d Abs. 8 EStG dar. Die Steuer beträgt bei abzugsfähigen Sonderausgaben (geschätzt) 5.000 EUR nach dem Grundtarif 22.564 EUR.

### 1.2 Rückfallklauseln in bestimmten Arbeitnehmerartikeln

**Österreich als „Paradefall" für partielle Rückfallklausel**

In einigen DBA sind partielle Rückfallklauseln für Arbeitslöhne enthalten. Hier ist vor allem Art. 15 Abs. 4 DBA-Österreich zu nennen, der nur für solche Arbeitslöhne eine Freistellung in Deutschland zulässt, wenn „die Vergütungen in Übereinstimmung mit diesem Abkommen im anderen Vertragsstaat besteuert worden sind".

■ **Fall 2**

Kranführer K mit Wohnsitz in München arbeitete für seinen ebenfalls in München ansässigen Arbeitgeber an 40 Tagen in 2015 auf einer Großbaustelle in Wien. Insgesamt dauerte die Bauausführung des Arbeitgebers in Wien 14 Monate. Auf die 40 Tage in Österreich entfallen unstreitig 8.000 EUR Arbeitslohn. K beantragt, diese Einkünfte in Deutschland als steuerfrei zu behandeln. Auf Anfrage teilt der Arbeitgeber mit, dass in Österreich keine Besteuerung der Einkünfte erfolgt ist.

**Lösung:** Nach Art. 15 Abs. 1 DBA-Österreich hat Österreich ein Quellensteuerrecht an dem auf die Tätigkeit in Österreich entfallenden Lohn von 8.000 EUR. Da der Arbeitgeber durch die Bauausführung von über 12 Monaten eine Betriebsstätte i. S. v. Art. 5 Abs. 3 DBA-Österreich in Österreich unterhält und der Lohn des K von dieser Betriebsstätte wirtschaftlich zu tragen ist, greift Art. 15 Abs. 2 DBA-Österreich nicht. Nach Art. 15 Abs. 4 DBA-Österreich gilt die Tätigkeit des K allerdings gar nicht als in Österreich ausgeübt, da sie dort nicht besteuert worden ist. Der Lohn von 8.000 EUR ist daher (neben den übrigen deutschen Einkünften) in Deutschland steuerpflichtig.

Lohn neben übrigen Einkünften im Inland steuerpflichtig

Weitere Rückfallklauseln gelten für Bordpersonal von Schiffen und Luftfahrzeugen in Art. 13 Abs. 2 S. 2 DBA-Frankreich, in dem bis einschließlich VZ 2015 anzuwendenden Art. 10 Abs. 3 S. 2 DBA-Niederlande 1959 und in Art. 15 Abs. 3 S. 2 DBA-Schweiz. Zudem enthält das DBA-Schweiz eine Rückfallklausel für Arbeitslöhne von Geschäftsführern, Prokuristen etc. in Art. 15 Abs. 4 S. 2.

## 2. Anrechnungsmethode für bestimmte Arbeitnehmereinkünfte in einigen DBA

Die DBA-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 24.6.13, anzuwenden ab VZ 2015) sehen für Arbeitnehmer die Anrechnungsmethode vor, sodass alle Löhne aus diesen beiden Ländern auch in Deutschland steuerpflichtig sind.

Steuerpflicht nach DBA-Norwegen und Liechtenstein

### ■ Fall 3

B mit Wohnsitz in Hamburg hat für seinen deutschen Arbeitgeber an 190 Tagen in 2015 Großkunden in Norwegen betreut. Auf Anfrage teilt der Arbeitgeber mit, dass Norwegen ausdrücklich auf die Besteuerung der Einkünfte des B verzichtet hat.

**Lösung:** Nach Art. 15 Abs. 1 DBA-Norwegen liegt ein Quellensteuerrecht am Lohn für die 190 Tage bei Norwegen. Nach Art. 23 Abs. 2 Buchst. b) Doppelbuchst. cc) DBA-Norwegen i. d. F. von Art. VIII des Änderungsprotokolls vom 24.6.13 fallen Arbeitnehmereinkünfte, die in Norwegen besteuert werden dürfen (ab 2015) unter die Anrechnungsmethode, sodass der Lohn insgesamt in Deutschland zu besteuern ist.

Da angestellte Künstler und Sportler regelmäßig unter das Auftrittsprinzip des Sonderartikels Art. 17 OECD-MA fallen, lösen solche Auslandsauftritte bei Ansässigkeit der Künstler und Sportler in Deutschland hier die Anrechnungsmethode aus. Lediglich in den DBA Australien, Iran, Island, Japan, Liberia, Marokko, Südafrika und Thailand ist die Freistellungsmethode bei angestellten Künstlern und Sportlern verankert, obwohl das reine Ausübungsprinzip unabhängig von der Aufenthaltsdauer im Quellenstaat greift. In den DBA Belgien, Griechenland und Israel gilt für angestellte Künstler und Sportler der „normale" Arbeitnehmerartikel (vgl. Art. 15 OECD-MA).

Bei Künstlern und Sportlern gilt meist das Auftrittsprinzip

### Fall 4

Der in Saarbrücken ansässige F ist als angestellter Fußballspieler beim FC Paris St. Germain tätig. Sein gesamter Lohn wurde in Frankreich mit 20 % besteuert.

**Lösung:** Nach Art. 13b Abs. 1 DBA-Frankreich (i. d. F. des Art. VIII des Änderungsprotokolls vom 31.3.15, **anzuwenden ab dem VZ 2016**) hat Frankreich das Besteuerungsrecht am Arbeitslohn, soweit die Tätigkeit in Frankreich ausgeführt wird. Der Lohn, der auf Spiele außerhalb Frankreichs entfällt, ist im Wohnsitzstaat Deutschland zu besteuern. Insoweit hat F einen Erstattungsanspruch an die französischen Finanzbehörden.

Nach Art. 20 Abs. 1 Buchst. c) DBA-Frankreich (i. d. F. des Art. XII des Änderungsprotokolls vom 31.3.15) gilt für angestellte Künstler und Sportler die Anrechnungsmethode. Daher wird (ab 2016) der gesamte Lohn aus Frankreich in Deutschland versteuert. Lediglich die französische Lohnsteuer, die auf Arbeitseinsätze in Frankreich entfällt, wird im Rahmen der Möglichkeiten des § 34c Abs. 1 EStG angerechnet.

**Erstattungsanspruch an französische Steuerbehörde**

**Steuerpflicht von Leiharbeitnehmern**

Nach den DBA Albanien, Algerien, Aserbaidschan, Belarus, Bulgarien, Dänemark, Frankreich, Italien, Kasachstan, Korea, Kroatien, Luxemburg, Mexiko, Norwegen, Österreich, Polen, Rumänien, Schweden, Slowenien, Tadschikistan, Taiwan, Türkei, Ungarn, Uruguay und Zypern dürfen Leiharbeitnehmer immer im Tätigkeitsstaat besteuert werden. Diese Regelung zieht in Deutschland als Ansässigkeitsstaat regelmäßig die Anrechnungsmethode nach sich. Nur in den DBA Italien, Österreich und Polen wird der Arbeitslohn von Leiharbeitnehmern grundsätzlich unter die Freistellungsmethode subsumiert.

### Fall 5

A mit Wohnsitz in Aachen arbeitet bei einer Zeitarbeitsfirma aus Köln. In 2015 wurde er für fünf Monate an einen Auftraggeber in Aserbaidschan verliehen. Aserbaidschan hat nachweislich in diesem Einzelfall ausdrücklich auf eine Besteuerung verzichtet.

**Lösung:** Nach Art. 15 Abs. 3 i. V. m. Abs. 1 DBA-Aserbaidschan hat Aserbaidschan ein Besteuerungsrecht an dem Lohn für die 5 Monate. Nach Art. 23 Abs. 1 Buchst. b) Doppelbuchst. ee) DBA-Aserbaidschan greift die Anrechnungsmethode. Der Lohn ist daher in Deutschland steuerpflichtig. Eine Anrechnung einer aserbaidschanischen Steuer erfolgt mangels Erhebung nicht.

**Anrechnungsmethode bei Bordpersonal in einigen DBAs**

Bei Bordpersonal von Schiffen und Luftfahrzeugen – in der Regel im Internationalen Verkehr – hat Deutschland in den DBA Albanien, Kanada, Österreich (auch Binnenschifffahrt), Singapur, Spanien (auch Binnenschifffahrt und Kraftfahrer) und Syrien die Anrechnungsmethode gewählt. Bordpersonal für Arbeitgeber, die in diesen Ländern ansässig sind, ist daher in Deutschland stets steuerpflichtig.

**Beachten Sie** | Im DBA-Griechenland hat Deutschland nur für Bordpersonal von Schiffen die Anrechnungsmethode gewählt. Der Lohn von Bordpersonal von Flugzeugen wird unter die Freistellungsmethode subsumiert.

■ Fall 6

P mit Wohnsitz in Passau arbeitet als Kapitän auf einem Donauschiff für einen österreichischen Arbeitgeber. Von seiner Jahresarbeitszeit entfallen 40 % auf Deutschland, 40 % auf Österreich, 10 % auf die Slowakei und 10 % auf Ungarn. Der gesamte Arbeitslohn wurde in Österreich einer Steuer von 15 % unterworfen.

**Lösung:** Österreich hat nach Art. 15 Abs. 5 DBA-Österreich ein Quellensteuerrecht am gesamten Arbeitslohn, da sich die Geschäftsleitung des Schifffahrtunternehmens in Österreich befindet. Nach Art. 23 Abs. 1 Buchst. b) Doppelbuchst. e) DBA-Österreich wendet Deutschland als Wohnsitzstaat des Arbeitnehmers die Anrechnungsmethode an, sodass der gesamte Lohn auch in Deutschland versteuert wird. Die nachgewiesene österreichische Quellensteuer von 15 % wird im Rahmen der Möglichkeiten des § 34c Abs. 1 EStG angerechnet.

**Quellensteuerrecht Österreichs am gesamten Arbeitslohn**

Für Geschäftsführer sehen einzelne DBA eine Besteuerung nach dem Schuldnerprinzip vor. In den DBA-Dänemark und Schweden verbindet Deutschland als Wohnsitzstaat der Arbeitnehmer diese Sonderregelung mit der Anrechnungsmethode.

**Verbindung von Schuldnerprinzip und Anrechnungsmethode**

■ Fall 7

D mit Wohnsitz in Kiel arbeitet als Geschäftsführer einer schwedischen Kapitalgesellschaft. 50 % seiner Arbeitszeit verbringt er in Deutschland, 50 % in Schweden. Der gesamte Lohn wurde in Schweden lediglich einer Steuer von 5 % unterworfen.

**Lösung:** Nach Art. 16 DBA-Schweden hat Schweden ein Quellensteuerrecht am gesamten Arbeitslohn. Nach Art. 23 Abs. 1 Buchst. b) Doppelbuchst. cc) DBA-Schweden sind die Einkünfte in Deutschland voll zu versteuern. Es wird lediglich die schwedische Steuer von 5 % im Rahmen der Möglichkeiten des § 34c Abs. 1 EStG angerechnet.

## 3. DBA ohne Freistellungsmethode

Schließlich hat Deutschland auch noch drei DBA abgeschlossen, die insgesamt nur die Anrechnungsmethode für im anderen Staat steuerpflichtige Einkünfte vorsehen. Dies sind die DBA Mauritius, Vereinigte Arabische Emirate und Zypern. Löhne aus diesen Ländern sind daher auch immer in Deutschland steuerpflichtig.

**Drei weitere „Sonderfälle"**

■ Fall 8

V mit Wohnsitz in Viersen arbeitet an 200 Tagen in Dubai auf verschiedenen Großbaustellen seines in Mönchengladbach ansässigen Arbeitgebers. Die Vereinigten Arabischen Emirate erheben nachweislich keine Einkommensteuer vom Arbeitslohn von Montagearbeitern.

**Lösung:** Nach Art. 14 Abs. 1 DBA-Vereinigte Arabische Emirate liegt ein Quellensteuerrecht im Tätigkeitsstaat. Gemäß Art. 22 Abs. 1 des DBA vermeidet Deutschland als Wohnsitzstaat eine mögliche Doppelbesteuerung durch die Anrechnungsmethode. Daher ist der gesamte Lohn in Deutschland steuerpflichtig. Mangels Besteuerung in Dubai erfolgt keine Anrechnung ausländischer Steuern.

Mangels Besteuerung in Dubai erfolgt keine Anrechnung

## 4. Globale Rückfallklauseln im DBA

Einige DBA enthalten eine Rückfallklausel für den Fall, dass die Einkünfte im anderen Staat nicht tatsächlich besteuert wurden. In diesen DBA ist der Nachweis der Besteuerung im Quellenstaat faktisch materiell-rechtliche Voraussetzung für die Freistellung in Deutschland. Diese globalen Rückfallklauseln gelten u. a. auch für Arbeitslöhne, die im anderen Staat besteuert werden dürfen. Im Einzelnen handelt es sich um folgende DBA:

Nachweis der Besteuerung nach einigen DBAs gefordert

- Bulgarien (Art. 22 Abs. 1 Buchst. a) DBA-BG, anzuwenden ab dem VZ 2011)
- Dänemark (Art. 24 Abs. 3 DBA-Dänemark 1995)
- Großbritannien (Art. 23 Abs. 1 Buchst. a) DBA-GB, anzuwenden ab VZ 2011)
- Irland (Art. 23 Abs. 2 Buchst. a) des DBA-Irland, anzuwenden ab VZ 2013)
- Italien (Schlussprotokoll Nr. 16 Buchst. d) des DBA-Italien 1989)
- Luxemburg (Art. 22 Abs. 1 Buchst. a) des DBA-Luxemburg, anzuwenden ab VZ 2014)
- Neuseeland (Art. 23 Abs. 3 DBA-Neuseeland 1978)
- Niederlande (Art. 22 Abs. 1 Buchst. a) DBA-NL, anzuwenden ab VZ 2016)
- Norwegen (Art. 23 Abs. 2 Buchst. a) DBA-N i. d. F. des Änderungsprotokolls vom 24.6.13, anzuwenden ab VZ 2015)
- Schweden (Art. 23 Abs. 1 S. 2 DBA-Schweden 1992)
- Spanien (Art. 22 Abs. 2 Buchst. a) des DBA-Spanien, anzuwenden ab VZ 2013)
- Ungarn (Art. 22 Abs. 1 Buchst. a) DBA-Ungarn, anzuwenden ab VZ 2012)
- USA (Art. 23 Abs. 2 S. 2 DBA-USA 1989)

### Fall 9

S mit Wohnsitz in Soest wird von seinem in Lippstadt ansässigen Arbeitgeber für neun Monate zu einer Tochtergesellschaft in Spanien entsandt. Er wird in dieser Zeit unter der Leitung der Tochtergesellschaft tätig, ist dieser gegenüber weisungsgebunden und in deren Betrieb eingegliedert. Eine Weiterbelastung des anteiligen Lohns an die Tochtergesellschaft ist nicht erfolgt. Aufgrund einer vom Arbeitgeber beantragten Freistellungbescheinigung erfolgte für den Auslandsaufenthalt kein deutscher Lohnsteuerabzug. Nach einer Bescheinigung der spanischen Behörden sind Arbeitnehmer der Tochtergesellschaft bis 2017 von der spanischen Lohnsteuer befreit.

Kein deutscher Lohnsteuerabzug für Auslandsaufenthalt

**Lösung:** Nach Art. 14 Abs. 1 DBA-Spanien hat Spanien ein Besteuerungsrecht am Arbeitslohn für den 9-monatigen Einsatz des S. Die Tochtergesellschaft ist als wirtschaftlicher Arbeitgeber i. S. v. Art. 14 Abs. 2 Buchst. b) DBA-Spanien anzusehen. Der Arbeitslohn muss daher an die Tochtergesellschaft weiterbelastet werden, er darf nicht den steuerpflichtigen Inlandsgewinn der Muttergesellschaft in Lippstadt mindern. Der anteilige Lohn des S ist allerdings in Deutschland nicht nach Art. 22 Abs. 2 Buchst. a) DBA-Spanien steuerfrei, da er dort nicht tatsächlich besteuert wurde. Der gesamte Lohn ist daher in Deutschland steuerpflichtig.

Tochtergesellschaft ist wirtschaftlicher Arbeitgeber

**Beachten Sie** | In den bereits unterschriebenen aber noch nicht ratifizierten DBA mit Finnland und Japan sind ähnliche Regelungen enthalten.

## 5. Regelungsinhalt des § 50d Abs. 8 EStG

Die Freistellung von im Ausland erzieltem Arbeitslohn aufgrund eines DBA erfolgt bei der Veranlagung des Arbeitnehmers zur Einkommensteuer seit dem VZ 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.

**Treaty Override im EStG**

Dieser durch das StÄndG 2003 (BGBl I 03, 2645) erfolgte Treaty Override soll verhindern, dass Einkünfte aus nichtselbstständiger Arbeit vom ausländischen Tätigkeitsstaat nicht besteuert werden, weil der Steuerpflichtige die Einkünfte dort pflichtwidrig nicht erklärt hat. In seinem Beschluss zur Frage der Zulässigkeit sog. Treaty Overrides hat das BVerfG (15.12.15, 2 BvL 1/12, DStR 16, 359) klargestellt, dass sich der deutsche Gesetzgeber mit speziellen Normen (hier: § 50d Abs. 8 EStG) über Regelungen in den DBA aus verfassungsrechtlicher Sicht hinwegsetzen darf. Der BFH hatte hieran Zweifel geäußert (Vorlagebeschluss BFH 10.1.12, I R 66/09, BFH/NV 12, 1056 mit Ergänzung vom 10.6.15, BFH/NV 15, 1250).

**§ 50d Abs. 8 EStG läuft dann faktisch ins Leere**

Da § 50d Abs. 8 EStG als Tatbestandsmerkmal nach einem DBA steuerfreien Arbeitslohn voraussetzt, ist er in allen oben beschriebenen Fällen nicht anzuwenden. Weist ein DBA dem anderen Staat am ausländischen Arbeitslohn von vornherein kein Quellensteuerrecht zu oder enthält es eine eigene Rückfallklausel bei Nichtbesteuerung, läuft § 50d Abs. 8 EStG faktisch ins Leere.

**Beachten Sie** | Die Rückfallklauseln in den DBA sind schärfer formuliert, da sie keine Bagatellgrenze (s. 5) enthalten und ein Besteuerungsverzicht des Quellenstaats ausdrücklich die Besteuerung im Wohnsitzstaat Deutschland auslöst. Daher wären die oben beschriebenen **Fälle 2 bis 9** ohne die konkrete Regelung im jeweiligen DBA durch die Ausnahmemöglichkeiten des § 50d Abs. 8 EStG geschlüpft, ohne eine deutsche Besteuerung auszulösen!

**MERKE** | § 50d Abs. 8 EStG verhindert nämlich nicht unbedingt unversteuerte ausländische Einkünfte. Er verhindert durch den Quellenstaat **unwissentlich** nicht versteuerte Einkünfte, wenn die Einnahmen über 10.000 EUR liegen.

### ■ Fall 10

B ist für seinen inländischen Arbeitgeber an 200 Tagen im VZ in Belgien tätig gewesen. Der Lohn wurde in Belgien nicht besteuert. Auf Anfrage kann B auch nicht nachweisen, dass Belgien auf sein Besteuerungsrecht verzichtet hat.

**Gesamter Arbeitslohn im Inland zu versteuern**

**Lösung:** Das Besteuerungsrecht für diese Einkünfte steht dem Tätigkeitsstaat zu (Art. 15 Abs. 1 DBA-Belgien). Der auf die Tätigkeit in Belgien entfallende Arbeitslohn kann bei der Veranlagung des B nur dann steuerfrei gestellt werden, wenn B nachweist, dass diese Einkünfte in Belgien tatsächlich besteuert wurden oder Belgien auf sein Besteuerungsrecht verzichtet hat. Da kein Nachweis i. S. v. § 50d Abs. 8 EStG vorliegt, ist der gesamte Lohn in Deutschland zu versteuern.

**Beachten Sie |** Die Nachweispflicht gilt nur für das Veranlagungsverfahren. Im Lohnsteuerabzugsverfahren erteilt das Betriebsstättenfinanzamt auf Antrag unabhängig von § 50d Abs. 8 EStG 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 S. 2 AO erfolgen (§ 50d Abs. 8 S. 2 EStG; vgl. BMF 21.7.05, IV B 1 - S 2411 - 2/05, BStBl I 05, 821).

### 5.1 Bagatellgrenze

Bruttoeinnahmen für 10.000 EUR-Grenze maßgebend

Ein Nachweis i. S. v. § 50d Abs. 8 EStG muss nach Rz. 4.2 des o. g. BMF-Schreibens nicht erfolgen, wenn der nach deutschem Recht ermittelte Arbeitslohn im jeweiligen VZ insgesamt nicht mehr als 10.000 EUR beträgt. Bezugsgröße ist hier der anteilige Arbeitslohn, also die Bruttoeinnahmen. Liegen nach Abzug von Werbungskosten lediglich die anteiligen ausländischen Einkünfte unter 10.000 EUR, aber der Arbeitslohn darüber, ist der Nachweis i. S. v. § 50d Abs. 8 EStG materiell-rechtliche Voraussetzung für eine Freistellung nach den DBA.

**■ Fall 11**

F mit Wohnsitz in Frankfurt arbeitet an 20 Tagen in einer Zweigniederlassung (Betriebsstätte) seines deutschen Arbeitgebers in Frankreich. Er ist für die 20 Tage unstreitig zugunsten der Betriebsstätte tätig. Der anteilige Lohn von 7.000 EUR wurde auch entsprechend bei der Gewinnabgrenzung zulasten der Betriebsstätte berücksichtigt. Ein Nachweis der Besteuerung oder des ausdrücklichen Besteuerungsverzichts kann nicht vorgelegt werden.

Freizustellender Arbeitslohn unter der Bagatellgrenze

**Lösung:** Nach Art. 13 Abs. 1 DBA Frankreich hat Frankreich ein Quellensteuerrecht an dem Lohn von 7.000 EUR. Gemäß Art. 20 Abs. 1 Buchst. a) DBA-Frankreich sind die Einkünfte in Deutschland steuerfrei. § 50d Abs. 8 EStG knüpft die Freistellung in Deutschland an die zusätzliche Bedingung des Nachweises der Besteuerung bzw. des Steuerverzichts in Frankreich. Nach Tz. 4.2 des BMF vom 21.7.05 muss dieser Nachweis nicht vorgelegt werden, da der freizustellende Lohn unter 10.000 EUR liegt. Die 7.000 EUR sind daher vom zuständigen Finanzamt als steuerfrei (unter Progressionsvorbehalt nach § 32b Abs. 1 S. 1 Nr. 3 EStG) zu erfassen.

## 6. Spannungsverhältnis § 50d Abs. 8 EStG zu § 50d Abs. 9 EStG

Anwendung des § 50d Abs. 9 EStG

Auch § 50d Abs. 9 Nr. 1 EStG will unversteuerte und zudem niedrig besteuerte Einkünfte aus anderen DBA-Staaten verhindern. Er steht damit im Spannungsverhältnis zu § 50d Abs. 8 EStG. In der Vergangenheit sah der BFH bei der Altfassung des § 50d Abs. 9 EStG für ausländische Arbeitslöhne den § 50d Abs. 8 EStG als Lex specialis (BFH 11.1.12, I R 27/11, BFH/NV 12, 862). Dies hatte zur Folge, dass Löhne, die im Tätigkeitsstaat einem anderen Abkommensartikel zugeordnet oder schlicht nicht unter ein Quellensteuerrecht des Arbeitnehmerartikels subsumiert wurden, unter der Ägide des § 50d Abs. 8 EStG steuerfrei zu stellen waren, da der andere Staat diese Einkünfte ja bewusst nicht besteuerte.

Dies widersprach aber der Zielrichtung des § 50d Abs. 9 EStG. Daher wurde § 50d Abs. 9 EStG dahin gehend 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 (vgl. Art. 3 Nr. 36 Buchst. b) Amtshilfe RLUmsG, BGBl I 13, 1809). Diese Neuerung soll in allen noch nicht bestandskräftigen Fällen gelten (§ 52 Abs. 59a S. 9 EStG).

**Anwendungsbereich wurde erweitert**

■ **Fall 12**

Arbeitnehmer X mit Wohnsitz in Xanten wird im VZ für 6 Monate an eine Tochtergesellschaft seines deutschen Arbeitgebers nach Island entsandt. X wird unter der Weisung des Tochterunternehmens tätig und ist in dessen Betrieb eingegliedert. Da Island die Tochtergesellschaft nicht als Arbeitgeber i. S. v. 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 ein Besteuerungsnachweis i. S. v. § 50d Abs. 8 EStG erbracht. Nach § 50d Abs. 9 Nr. 1 EStG wird die Freistellung in Deutschland aber versagt, da Island die Bestimmungen des DBA so anwendet, dass die Einkünfte dort von der Besteuerung ausgenommen werden.

**Tochtergesellschaft aus deutscher Sicht wirtschaftlicher Arbeitgeber**

## 7. Resümee

Die Freistellung von Arbeitslöhnen für Tätigkeiten in DBA-Staaten ist an verschiedene Bedingungen geknüpft. Zunächst muss geprüft werden, ob und inwieweit der andere Staat überhaupt ein Quellensteuerrecht hat. Allein die tatsächliche Besteuerung im Ausland oder die Zahlung durch einen ausländischen Arbeitgeber führt nicht zur Steuerfreistellung in Deutschland!

Sonderregelungen für bestimmte Berufsgruppen und spezielle Rückfallklauseln in einzelnen Arbeitnehmerartikeln gilt es zu beachten.

Die allgemeinen Rückfallklauseln im Methodenartikel der DBA (Bulgarien, Dänemark, Großbritannien, Irland, Italien, Neuseeland, Niederlande ab 2016, Norwegen, Schweden, Ungarn und USA) haben Vorrang vor § 50d Abs. 8 EStG und führen auch in solchen Fällen zur Steuerpflicht in Deutschland, die nach § 50d Abs. 8 EStG keinen Rückfall des Besteuerungsrechts auslösen würden. Soweit nicht schon § 50d Abs. 8 EStG zu einer Besteuerung des ausländischen Arbeitslohns in Deutschland führt, ist im Einzelfall vorrangig die Switch-over-Klausel des § 50d Abs. 9 EStG anzuwenden. Verfassungsrechtliche Bedenken gegen den nationalen Treaty Override in § 50d Abs. 8 EStG dürften nach dem Beschluss des BVerfG vom 15.12.15 nicht mehr bestehen.

**Allgemeine Rückfallklauseln im DBA haben Vorrang**

**ZUM AUTOR** | Dipl.-Finw. 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.