

**Trierer Studien zum Internationalen Steuerrecht**

Herausgegeben von Gabriele Burmester

Band 19

Sarah Anna Dreher

Die Besteuerung  
von Auslandsmitarbeitern in der  
Entwicklungszusammenarbeit

# Einleitung

## A. Problemdarstellung

Eine Tätigkeit in der Entwicklungszusammenarbeit ist fast denknotwendig verbunden mit Auslandseinsätzen. Diese grenzüberschreitende Tätigkeit führt dazu, dass der einzelne Auslandsmitarbeiter<sup>1</sup> einer Besteuerung in verschiedenen Staaten ausgesetzt sein kann – oder überhaupt keiner. Bedingt durch zahlreiche Sonderregelungen auf uni- sowie bilateraler Ebene zur Besteuerung von Mitarbeitern in der Entwicklungszusammenarbeit sowie die unterschiedliche Ausgestaltung der konkreten Tätigkeit treten zahlreiche steuerliche Probleme auf. Diese beruhen vor allem im Bereich der staatlich finanzierten Entwicklungszusammenarbeit auf dem völkerrechtlichen Kassenstaatsprinzip, das in vielfältigen Regelungen sowohl auf nationaler als auch auf bilateraler Ebene Einzug gefunden hat.

Diese Probleme haben in der jüngsten Vergangenheit die Aufmerksamkeit der Öffentlichkeit auf sich gezogen. Nachdem Vorsitzender Richter des Ersten Senats am BFH, *Dietmar Gosch*, in einem Fachaufsatz die „Keinmalbesteuerung“ entsandter Fachkräfte der Deutschen Gesellschaft für Internationale Zusammenarbeit mbH (GIZ), die weite Teile der staatlichen Entwicklungszusammenarbeit durchführt, kritisierte<sup>2</sup>, reagierte die Presse mit Artikeln, in denen von einem „Steuerprivileg“<sup>3</sup> oder sogar von „Steuerflucht“<sup>4</sup> der GIZ-Mitarbeiter berichtet wurde.

Diese Diskussion nahmen die obersten Finanzbehörden des Bundes und der Länder zum Anlass, die Rechtsfragen in diesem Zusammenhang zu erörtern. Sie kamen zu dem Ergebnis, dass die im Ausland tätigen Mitarbeiter der GIZ auch bei Aufgabe ihres Wohnsitzes in Deutschland regelmäßig mit ihren Einkünften in Deutschland (beschränkt) steuerpflichtig seien und eine Besteuerung der

- 
- 1 Der im Folgenden verwendete Ausdruck „Auslandsmitarbeiter“ ist eine Bezeichnung für sowohl angestellte als auch freie Mitarbeiter deutscher Nichtregierungsorganisationen und Unternehmen in der Entwicklungszusammenarbeit, die im Ausland tätig werden.
  - 2 *Gosch*, IWB 2013, 179, 182.
  - 3 *Häring*, Handelsblatt v. 12.04.2013, S. 12.
  - 4 *Fischer*, Wirtschaftswoche v. 15.04.2013, S. 8.

Mitarbeiter vorbehaltlich einer anderen Regelung im jeweils einschlägigen DBA in Deutschland zu erfolgen habe.<sup>5</sup>

Auf die Frage, wie die Vergütungen von Auslandsmitarbeitern anderer Organisationen und Unternehmen in der Entwicklungszusammenarbeit steuerlich zu behandeln sind, erstreckte sich die Diskussion nicht. Auch existiert bis heute keine höchstrichterliche Rechtsprechung, die diese Auffassung der Finanzverwaltung bestätigt.

Ziel der vorliegenden Arbeit ist deshalb, die Besteuerung von Auslandsmitarbeitern in der Entwicklungszusammenarbeit aus nationaler und internationaler Sicht zu analysieren. Dabei soll vor allem geklärt werden, inwiefern die Kassenstaatsregelungen des nationalen und Internationalen Steuerrechts auf die Mitarbeiter in der aus öffentlichen Mitteln finanzierten Entwicklungszusammenarbeit Anwendung finden.

## **B. Gang der Untersuchung**

Die Arbeit gibt überhaupt zunächst einen kurzen Überblick über die deutsche Entwicklungszusammenarbeit. Dazu werden zum einen die verschiedenen Formen der Entwicklungszusammenarbeit dargestellt sowie die Akteure in der Entwicklungszusammenarbeit und ihr Betätigungsfeld vorgestellt. Daneben werden Begrifflichkeiten erläutert.

In Kapitel 2 wird untersucht, wann Mitarbeiter in der Entwicklungszusammenarbeit in Deutschland überhaupt persönlich einkommensteuerpflichtig sind. Dabei wird vor allem erörtert, was unter dem Begriff der öffentlichen Kasse i.S.d. der nationalen Vorschriften zum Kassenstaatsprinzip zu verstehen ist und inwiefern bundeseigene privatrechtlich organisierte Durchführungsgesellschaften und Organisationen, deren Projekte mit staatlichen Mitteln unterstützt werden, selbst Träger einer solchen Kasse sein können. In diesem Zusammenhang wird weitergehend ausgeführt, inwiefern „mittelbare Leistungen“ aus öffentlichen Kassen für die Erfüllung des Tatbestandes der erweiterten unbeschränkten Steuerpflicht gem. § 1 Abs. 2 EStG sowie der beschränkten Steuerpflicht gem. § 1 Abs. 4 i.V.m. § 49 Abs. 1 Nr. 4 EStG ausreichend sind.

Anschließend werden in Kapitel 3 die Steuerbefreiungen für Mitarbeiter in der Entwicklungszusammenarbeit und in Kapitel 4 die unilateralen Möglichkeiten zur Vermeidung einer Doppelbesteuerung untersucht. Besonders der

---

5 Schreiben des BMF an das BMZ v. 05.12.2013, veröffentlicht in der Anlage der BT-Drs. 18/692. Seit Januar 2014 führte die GIZ deshalb Lohnsteuer für ihre im Ausland tätigen Mitarbeiter ab (vgl. BT-Drs. 18/692, Vorbemerkung der Fragesteller, S. 2).

Auslandstätigkeitserlass<sup>6</sup> wird dann in Kapitel 5 auf seine Anwendbarkeit auf Auslandsmitarbeiter in der Entwicklungszusammenarbeit – auch unter Berücksichtigung unionsrechtlicher Probleme – geprüft.

In Kapitel 6 wird die Anwendung der Regelungen in DBA auf Auslandsmitarbeiter in der Entwicklungszusammenarbeit erörtert. In diesem Zusammenhang werden insbesondere die Sonderregelungen für Mitarbeiter von Entwicklungshilfeprogrammen in den Kassenstaats- und Studentenartikel der deutschen DBA mit Entwicklungsländern genauer beleuchtet.

Anschließend setzt sich die Arbeit in Kapitel 7 mit Steuerklauseln in bilateralen Abkommen über Technische Zusammenarbeit (Rahmenabkommen über Technische Zusammenarbeit) zwischen den Entwicklungsländern und der Bundesrepublik Deutschland auseinander und befasst sich mit dem Verhältnis dieser Regelungen zu den DBA.

Zum Abschluss wird in Kapitel 8 die Relevanz von Rückfallklauseln im Einkommensteuergesetz sowie in den DBA für die Mitarbeiter in der Entwicklungszusammenarbeit untersucht.

---

6 BMF-Schreiben v. 31. 10.1983 – IV B 6 – S 2293 – 50/83, BStBl. I 1983, 470.