

**Trierer Studien zum Internationalen Steuerrecht**

Herausgegeben von Gabriele Burmester

Band 19

Sarah Anna Dreher

Die Besteuerung  
von Auslandsmitarbeitern in der  
Entwicklungszusammenarbeit

# Inhaltsverzeichnis

<b>Abkürzungsverzeichnis</b> .....	XXI
<b>Einleitung</b> .....	1
A. Problemdarstellung .....	1
B. Gang der Untersuchung.....	2
<b>Kapitel 1: Deutsche Entwicklungszusammenarbeit</b> .....	5
A. Überblick über die deutsche Entwicklungspolitik.....	5
B. Entwicklungszusammenarbeit.....	6
C. Entwicklungsländer, Schwellenländer, Partnerländer etc. (Begrifflichkeiten).....	9
D. Akteure in der Entwicklungszusammenarbeit .....	10
I. BMZ.....	10
II. Durchführungsorganisationen.....	11
1. KfW Entwicklungsbank.....	12
2. Deutsche Investitions- und Entwicklungsgesellschaft mbH (DEG).....	13
3. Deutsche Gesellschaft für Internationale Zusammenarbeit (GIZ) GmbH .....	14
4. Centrum für internationale Migration und Entwicklung.....	17
III. Entwicklungshelfer.....	18
IV. Nichtregierungsorganisationen .....	19
1. Kirchliche Nichtregierungsorganisationen.....	19
2. Entwicklungszusammenarbeit politischer Stiftungen .....	21
3. Andere Nichtregierungsorganisationen .....	22
V. Private Dienstleister und Lieferanten (Consultingwirtschaft) .....	23

<b>Kapitel 2: Persönliche Einkommensteuerpflicht</b> .....	27
A. Unbeschränkte Steuerpflicht .....	27
B. Erweiterte unbeschränkte Steuerpflicht.....	29
I. Hintergrund und Rechtfertigung der Regelung.....	29
II. Rechtsfolgen der erweiterten unbeschränkten Steuerpflicht.....	31
III. Erweiterte unbeschränkte Steuerpflicht von Auslandsmitarbeitern.....	31
1. Kein Wohnsitz oder gewöhnlicher Aufenthalt im Inland.....	31
2. Deutsche Staatsangehörigkeit.....	32
3. Dienstverhältnis zu einer inländischen juristischen Person des öffentlichen Rechts – auch bei mittelbaren Beschäftigungsverhältnissen mit der öffentlichen Hand? .....	32
4. Arbeitslohn aus inländischer öffentlicher Kasse .....	35
a) Verständnis der Rechtsprechung zum öffentlich- rechtlichen Kassenbegriff.....	35
b) Definition der Finanzverwaltung .....	36
c) Zwischenergebnis .....	36
IV. Lediglich beschränkte Steuerpflicht im Wohnsitz- oder Aufenthaltsstaat .....	37
V. Ergebnis: Geringe Relevanz der erweiterten unbeschränkten Steuerpflicht für Auslandsmitarbeiter in der Entwicklungszusammenarbeit.....	39
C. Beschränkte Steuerpflicht (§ 1 Abs. 4 i.V.m. § 49 Abs. 1 Nr. 4b) EStG).....	39
I. Einkünfte aus nichtselbständiger Tätigkeit i.S.d. § 19 EStG .....	41
1. Einkünfte i.S.d. § 19 EStG.....	41
2. Problem: Einkünfteerzielungsabsicht von Entwicklungshelfern .....	42
II. Vorliegen eines Dienstverhältnisses.....	43
III. Gewährung aus inländischen öffentlichen Kassen, ohne dass ein Zahlungsanspruch gegenüber einer solchen bestehen muss.....	44
1. Definition der öffentlichen Kasse .....	44

2.	Definition des Teilbegriffs „Kasse“ .....	44
3.	Werden Mitarbeitern von privatrechtlich organisierten Gesellschaften der öffentlichen Hand Einkünfte aus öffentlichen Kassen gewährt?.....	46
a)	Organisationsrechtliche Theorie.....	46
b)	Materiell-rechtliche Theorie.....	48
c)	Restriktive Auffassung.....	52
d)	Stellungnahme.....	53
i)	Organisationsrechtliche Theorie.....	53
(1)	Öffentlich-rechtliches Gebilde .....	54
(2)	Dienstaufsicht.....	55
(3)	Prüfung der Finanzgebarung durch die öffentliche Hand .....	57
(4)	Abgrenzungsprobleme.....	63
(5)	Zwischenergebnis.....	63
ii)	Materiell-rechtliche Theorie.....	64
iii)	Restriktive Auffassung.....	68
iv)	Erfordernis einer gesetzgeberischen Klarstellung .....	70
IV.	Ergebnis.....	71

### **Kapitel 3: Steuerbefreiungen .....**

A.	§ 3 Nr. 12, 13 EStG.....	73
I.	§ 3 Nr. 12 S. 1 EStG.....	73
II.	§ 3 Nr. 12 S. 2 EStG.....	73
III.	§ 3 Nr. 13 EStG.....	75
B.	§ 3 Nr. 64 EStG .....	75
I.	§ 3 Nr. 64 S. 1 EStG: Auslandsbedienstete juristischer Personen des öffentlichen Rechts.....	75
II.	§ 3 Nr. 64 S. 2 EStG Auslandsmitarbeiter, die aus öffentlichen Kassen bezahlt werden.....	76
1.	Arbeitslohnzahlung aus öffentlicher Kasse .....	76

2.	Aufbringung der Kosten aus öffentlichen Mitteln.....	77
3.	Ermittlung des Arbeitslohns nach den Grundsätzen des Bundesbesoldungsgesetzes .....	78
III.	§ 3 Nr. 64 S. 3 EStG.....	78
C.	Ergebnis .....	78

#### **Kapitel 4: Steueranrechnung nach § 34c Abs. 1 EStG.....81**

A.	Vorliegen ausländischer Einkünfte i.S.d. § 34d EStG.....	81
I.	Ausländische Einkünfte gem. § 34d Nr. 5 EStG.....	81
II.	Ausländische Einkünfte i.S.d. § 34d Nr. 3 EStG.....	83
III.	Anrechenbare ausländische Steuern.....	84
IV.	Kein bestehendes DBA .....	84
B.	Ergebnis .....	84

#### **Kapitel 5: Auslandstätigkeitserlass .....85**

A.	Sinn und Zweck des ATE.....	86
B.	Regelungsinhalt des ATE .....	87
I.	Kein DBA mit Tätigkeitsstaat .....	87
II.	Keine Zahlung aus inländischen öffentlichen Kassen .....	87
III.	Entwicklungshilfe als begünstigte Tätigkeit .....	89
1.	Auftragnehmer-Eigenschaft der Arbeitgeber.....	89
2.	Inländischer Arbeitgeber .....	91
a)	Vereinbarkeit des ATE mit Unionsrecht .....	91
b)	Konsequenzen .....	92
3.	Deutsche öffentliche Entwicklungshilfe im Rahmen der Technischen oder Finanziellen Zusammenarbeit .....	94
a)	Erforderlicher Zusammenhang mit der deutschen öffentlichen Entwicklungshilfe .....	95
b)	Begriff der öffentlichen Entwicklungshilfe.....	95

c)	Beschränkung auf deutsche öffentliche Entwicklungshilfe unionsrechtskonform?.....	97
d)	Im Rahmen der Technischen oder Finanziellen Zusammenarbeit.....	98
IV.	Auslandsaufenthalt von mindestens drei Monate.....	98
C.	Rechtsfolge.....	99
D.	Ergebnis.....	99

## **Kapitel 6: Doppelbesteuerungsabkommen (DBA).....101**

A.	Art. 15 OECD-MA .....	102
I.	Subsidiarität .....	102
II.	Regelungsinhalt .....	103
1.	Art. 15 Abs. 1 S. 1 HS. 2 OECD-MA: Grundsatz: Arbeitsortsprinzip .....	103
2.	Art. 15 Abs. 2 OECD-MA: Ausnahme vom Arbeitsortsprinzip.....	105
a)	183 Tage-Regel.....	105
b)	Zahlungen durch Arbeitgeber, der nicht im Tätigkeitsstaat ansässig ist.....	107
c)	Keine Tragung der Vergütungen von einer ausländischen Betriebsstätte oder einer festen Einrichtung des Arbeitgebers.....	108
III.	Ausgleich der Doppelbesteuerung.....	111
IV.	Ergebnis.....	111
B.	Art. 19 OECD-MA .....	111
I.	Das Kassenstaatsprinzips in den DBA .....	112
1.	Hintergrund und Rechtfertigung .....	112
2.	Kritik.....	114
a)	Anknüpfung an die Person des Steuerpflichtigen .....	115
b)	Fehlende Vergleichbarkeit der Auslandsbediensteten mit Diplomaten.....	115
c)	Europarechtliche Bedenken.....	116

II.	Regelungsinhalt von Art. 19 Abs. 1 OECD-MA .....	117
1.	Gehälter, Löhne und ähnliche Vergütungen.....	117
2.	Mögliche Schuldner der Vergütung.....	117
a)	Zahlung für dem Kassenstaat geleistete Dienste.....	119
b)	In Ausübung öffentlicher Funktionen.....	119
c)	Kassenstaat als Schuldner der Vergütung.....	120
d)	Kassenstaat als Dienstherr .....	121
III.	§ 50d Abs. 7 EStG .....	122
1.	Bedeutung.....	123
2.	Tatbestandsvoraussetzungen.....	123
a)	Einkünfte i.S.d. § 49 Abs. 1 Nr. 4 EStG .....	123
b)	Gewährung der Einkünfte aus einer öffentliche Kasse einer juristischen Person des öffentlichen Rechts i.S.d. Kassenstaatsartikels des jeweils einschlägigen DBA.....	125
c)	Dienstverhältnis mit einer anderen Person.....	126
d)	Zahlung aus ganz oder im Wesentlichen aus öffentlichen Mitteln.....	127
3.	Zwischenergebnis .....	127
IV.	Ergebnis.....	128
C.	EZ-Klauseln im Kassenstaatsartikel.....	128
I.	Wortlaut der EZ-Klauseln.....	130
II.	Sinn und Zweck der EZ-Klauseln.....	130
III.	Tatbestandsvoraussetzungen der EZ-Klauseln.....	132
1.	Persönliche Voraussetzungen.....	132
a)	Auslegungsgrundsätze von Doppelbesteuerungsabkommen .....	132
b)	Fachkräfte .....	133
i)	Definition des Rahmenabkommens über Technische Zusammenarbeit.....	133
ii)	Definitionen des BMZ-Medienhandbuchs und der GTZ-Begriffswelt .....	135

iii)	Besonderes Fachwissen erforderlich?.....	135
c)	Weitere Formulierungen: Sachverständige, Experten.....	136
d)	Freiwillige Helfer.....	138
e)	Ortskräfte.....	138
f)	Entsendung.....	140
i)	Definition des Begriffs „entsenden“ .....	140
ii)	Weitere Anforderungen an das Beschäftigungsverhältnis?.....	141
g)	Zustimmung des Partnerlandes.....	143
h)	Selbständige.....	144
2.	Sachliche Voraussetzungen.....	145
a)	Vergütungen .....	145
b)	Entwicklungshilfeprogramm eines Vertragsstaats, eines seiner Länder oder einer ihrer Gebietskörperschaften .....	146
i)	Begriff „Entwicklungshilfeprogramm“ .....	146
ii)	Verwendung des Begriffs „Programm der wirtschaftlichen Zusammenarbeit“ .....	149
iii)	Politische Trägerschaft des Vertragsstaats, seiner Länder oder einer ihrer Gebietskörperschaften .....	150
(1)	Problem: Formelle politische Trägerschaft liegt aufgrund des Antragssystems stets beim Partnerland .....	150
(2)	Meinungsstand.....	151
(3)	Stellungnahme.....	152
c)	Ausschließliches Bereitstellen der Mittel durch Bund, Länder und deren Gebietskörperschaften .....	153
i)	Begriff „Mittel“ .....	153
ii)	Begriff „bereitstellen“ .....	154
(1)	Unentgeltlichkeit erforderlich? .....	154
(2)	Anwendbarkeit auf Mitarbeiter von privaten Consultingunternehmen.....	155
iii)	Ausschließlich durch den Vertragsstaat, seinen Ländern oder deren Gebietskörperschaften .....	155

(1) Problem: Worauf bezieht sich das Wort „ausschließlich“ .....	155
(2) Sonderfall Art. 19 Abs. 3 DBA-Bangladesch.....	156
(3) Was bedeutet ausschließlich? .....	157
(4) Anteilige Finanzierung von Entwicklungshilfeprogrammen durch andere Träger oder Eigenfinanzierung der Durchführungsorganisationen .....	157
(5) Bezug auf Personalkosten.....	158
(6) Gemeinschaftsfinanzierung von Bund, Ländern und Gemeinden.....	159
(7) Mitfinanzierung der konkreten Personalkosten durch das Partnerland.....	159
(8) Refinanzierung der Kosten.....	160
iv) Aufteilung der Vergütungen .....	161
(1) Grundsatz: Keine Aufteilung.....	161
(2) Ausschließlichkeit beim Einsatz von Auslandsmitarbeitern in verschiedenen Projekten .....	162
IV. Ergebnis.....	164
D. Regelungen zur Technischen Zusammenarbeit in den Art. 20 OECD-MA entsprechenden Regelungen der jeweiligen DBA .....	165
I. Wortlaut der Regelung.....	167
II. Sinn und Zweck der Regelung.....	167
III. Tatbestandsvoraussetzungen .....	168
1. Mitarbeiter eines Programms der Technischen Zusammenarbeit „dieses“ Vertragsstaats .....	169
a) Mitarbeiter.....	169
b) Begriff der Technischen Zusammenarbeit .....	169
c) Programmbegriff .....	170
d) Welcher Vertragsstaat muss beteiligt sein? .....	170
e) Was ist unter der Beteiligung des Vertragsstaats zu verstehen?.....	171
f) Regierung.....	172

2.	Aufenthalt .....	172
a)	Begriff des Aufenthalts .....	173
b)	Zweck des Aufenthaltes: lediglich Tätigkeit als Mitarbeiter eines Programms der Technischen Zusammenarbeit .....	173
c)	Vorübergehender Aufenthalt .....	173
3.	Ansässigkeit im anderen Vertragsstaat vor Einreise .....	174
IV.	Rechtsfolge: Steuerfreistellung .....	174
1.	Steuerfreistellung aller Überweisungen aus dem Ausland für Unterhalt, Studium oder Ausbildung .....	176
a)	Überweisungen aus dem Ausland .....	176
b)	Unterhaltszahlung als Zweck der Leistung .....	177
2.	Erstreckung auf Vergütungen .....	178
V.	Verhältnis der TZ-Steuerfreistellung zu den Art. 15 OECD-MA entsprechenden Artikeln und zur EZ-Klausel der einschlägigen DBA .....	180
1.	Auffassungen des Schrifttums zu den Regelungen im OECD-MA .....	180
2.	Übertragbarkeit der Auffassungen des Schrifttums auf die TZ-Steuerfreistellung .....	181
3.	TZ-Steuerfreistellung und der EZ-Klausel im Kassenstaatsartikel .....	183
VI.	Ergebnis .....	184
E.	Selbständige .....	184
<b>Kapitel 7: Rahmenabkommen</b> .....		185
A.	Einführung .....	185
B.	Einzelne Steuerklauseln der Rahmenabkommen .....	186
C.	Rechtsnatur .....	186
I.	Bedeutung der Unterscheidung zwischen Verträgen nach Art. 59 Abs. 2 Sätze 1 und 2 GG .....	187
II.	Abkommen nach Art. 59 Abs. 2 S. 1 GG .....	187

III.	Abkommen nach Art. 59 Abs. 2 S. 2 GG.....	189
IV.	Verschiedene Formen von Verwaltungsabkommen.....	190
D.	Sinn und Zweck der Steuerklauseln .....	190
E.	Verhältnis zu DBA.....	191
I.	Auffassung des FG Rheinland-Pfalz v 30.04.2007 – 5 K 2884/03.....	191
II.	Gegenmeinung (herrschende Meinung).....	192
III.	Stellungnahme.....	192
F.	Regelungsinhalt der Steuerklauseln .....	196
I.	Entsandte Fachkräfte .....	196
II.	Vergütungen für Leistungen im Rahmen dieses Abkommens aus Mitteln der Bundesregierung.....	198
1.	Mittel der Bundesregierung.....	198
2.	Keine Auszahlung durch öffentliche Kasse erforderlich.....	198
3.	Aufteilung möglich.....	199
4.	Abweichende Formulierungen einzelner Abkommen.....	199
a)	Keine Beschränkung auf Leistungen im Rahmen des Abkommens.....	200
b)	Allgemeine Steuerbefreiungen.....	200
c)	Verweis auf die Vorrechte der Sachverständigen der Vereinten Nationen.....	201
III.	Steuern und öffentliche Abgaben.....	202
IV.	Steuerbefreiung für im Auftrag der Bundesregierung tätige Firmen.....	203
a)	Firmenbegriff.....	203
b)	Einschränkung für im Partnerland ansässige Firmen .....	204
G.	Ergebnis.....	204
 <b>Kapitel 8: Besteuerungsvorbehalte.....</b>		<b>207</b>
A.	Einführung.....	207
B.	Besteuerungsvorbehalte in DBA.....	208

I.	Anwendung auf den Quellenstaat.....	208
II.	Anwendung im Ansässigkeitsstaat.....	210
	1. Nichtbesteuerung im Sinne der DBA-Rückfallklauseln .....	210
	2. Einkunftsbezogene Rückfallklauseln .....	211
	3. Allgemeine Rückfallklauseln.....	212
	4. Sog. Einkünfte-Herkunftsbestimmungen.....	212
III.	Nachweis.....	213
C.	§ 50d Abs. 8 EStG.....	214
	I. Regelungsinhalt des § 50d Abs. 8 EStG .....	214
	II. Erforderlicher Nachweis.....	215
	III. Verfassungsrechtliche Zulässigkeit von § 50d Abs. 8 EStG.....	216
D.	Ergebnis .....	218
	<b>Zusammenfassung der wesentlichen Ergebnisse.....</b>	<b>221</b>
	<b>Anhang: Übersicht über die deutschen Abkommen mit aktuellen und ehemaligen Entwicklungs- und Schwellenländern .....</b>	<b>223</b>
	<b>Literaturverzeichnis.....</b>	<b>229</b>