



POSTANSCHRIFT Bundesministerium der Finanzen, 11016 Berlin

Oberste Finanzbehörden
der Länder

nachrichtlich:

Bundesamt für Finanzen

Vertretungen der Länder
beim Bund in Berlin

Bundesfinanzakademie im
Bundesministerium der Finanzen

HAUSANSCHRIFT Wilhelmstraße 97, 10117 Berlin

TEL +49 (0) 18 88 6 82-0

FAX +49 (0) 18 88 6 82-88 48 58

E-MAIL poststelle@bmf.bund.de

TELEX 88 66 45

DATUM 21. Juli 2005

BETREFF **Merkblatt zur Steuerfreistellung ausländischer Einkünfte gemäß § 50d Abs. 8 EStG**

GZ **IV B 1 - S 2411 - 2/05** (bei Antwort bitte angeben)

Unter Bezugnahme auf das Ergebnis der Erörterungen mit den Vertretern der obersten Finanzbehörden der Länder gilt für die Steuerfreistellung ausländischer Einkünfte nach § 50d Abs. 8 EStG folgendes Verfahren.

Inhaltsübersicht

1. Anwendungsbereich
2. Nachweispflicht
 - 2.1. Besteuerung im ausländischen Staat
 - 2.1.1. Ermittlung und Nachweis der Höhe der Einkünfte
 - 2.1.2. Nachweis über die Festsetzung und Entrichtung der Steuern
 - 2.2. Verzicht auf das Besteuerungsrecht
3. Sonderfälle
 - 3.1. Entwicklungszusammenarbeit
 - 3.1.1. Besteuerungsrecht des Kassenstaates (Deutschland)
 - 3.1.2. Besteuerungsrecht des Tätigkeitsstaates/Freistellung im Tätigkeitsstaat
 - 3.2. V.A.E./Kuwait
 - 3.3. Schiffe unter ausländischer Flagge/Liberia

4. Festsetzungsverfahren
- 4.1. Festsetzung im Falle eines fehlenden Nachweises
- 4.2. Bagatellgrenze
5. Informationsaustausch

1. Anwendungsbereich

Bei Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit (§ 19 EStG), die nach einem Abkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung (DBA) in einem ausländischen Staat besteuert werden können, wird die unter Progressionsvorbehalt (§ 32b Abs. 1 Nr. 3 EStG) erfolgende Freistellung von der deutschen Steuer eines unbeschränkt Steuerpflichtigen im Rahmen der Einkommensteuerveranlagung nach der Regelung des § 50d Abs. 8 EStG nur unter bestimmten Voraussetzungen gewährt. Der Steuerpflichtige muss für die Freistellung nachweisen, dass die in dem ausländischen Staat festgesetzten Steuern entrichtet wurden oder dass dieser Staat auf sein Besteuerungsrecht verzichtet hat. Das gilt nicht für Einkünfte aus Staaten, auf die der Auslandstätigkeitserlass (BMF-Schreiben vom 31. Oktober 1983 - IV B 6 - S 2293 - 50/83 - BStBl I S. 470 - und Anh. 22 LStR) anzuwenden ist. Die Regelung des § 50d Abs. 8 EStG ist auch in den Fällen nicht anzuwenden, in denen das einschlägige Doppelbesteuerungsabkommen der Bundesrepublik Deutschland das Besteuerungsrecht zuweist, weil der ausländische Staat von seinem Besteuerungsrecht keinen Gebrauch macht¹ oder die Besteuerung von der Überweisung der Einkünfte in den Tätigkeitsstaat abhängig macht².

Die Nachweispflicht besteht für das Veranlagungsverfahren. Sie gilt nicht für das Lohnsteuerabzugsverfahren. Das Betriebsstättenfinanzamt kann daher unverändert auf Antrag des Arbeitnehmers oder des Arbeitgebers (§ 38 EStG) eine Freistellungsbescheinigung erteilen (§ 39b Abs. 6 Satz 1 EStG). In das Antragsformular auf Erteilung der Freistellungsbescheinigung (Antrag für unbeschränkt einkommensteuerpflichtige Arbeitnehmer auf Erteilung einer Bescheinigung über die Freistellung des Arbeitslohns vom Steuerabzug auf Grund eines DBA) wurde ein Hinweis auf die abschließende Prüfung im Rahmen der Veranlagung aufgenommen.

Die Regelung des § 50d Abs. 8 EStG ist erstmals für den Veranlagungszeitraum 2004 anzuwenden.

¹ (Art. 13 Abs. 2 DBA-Frankreich, Art. 15 Abs. 4 DBA-Österreich, Art. 15 Abs. 3 und 4 DBA-Schweiz)

² (Art. II Abs. 2 DBA-Großbritannien, Art. II Abs. 2 DBA-Irland, Art. 2 Abs. 2 DBA-Israel, Art. 3 Abs. 3 DBA-Jamaika, Schlussprotokoll Nr. 2 DBA-Malaysia, Schlussprotokoll Nr. 1 Buchst. a DBA-Trinidad/Tobago)

2. Nachweispflicht

Bei der Anforderung und Prüfung von Nachweisen sind die objektiven Umstände des Einzelfalles und der Grundsatz der Verhältnismäßigkeit zu beachten.

Zu der Anwendung einer Bagatellgrenze vgl. Tz. 4.2.

2.1. Besteuerung im ausländischen Staat

2.1.1. Ermittlung und Nachweis der Höhe der Einkünfte

Die Einkünfte im Sinne des § 50d Abs. 8 EStG sind nach den Vorschriften des deutschen Steuerrechts zu ermitteln. Aufgrund der unterschiedlichen Steuersysteme und Begriffsbestimmungen können sich bei den der ausländischen und deutschen Besteuerung zugrunde gelegten Einkünften Abweichungen ergeben. Diese können unter anderem entstehen, weil der ausländische Staat ein vom Kalenderjahr abweichendes Steuerjahr³ hat oder Sachverhalte zeitlich abweichend von den Regelungen des deutschen Rechts erfasst. Daneben können Abweichungen aus der Definition der Begriffe „Arbeitslohn“ und „Werbungskosten“, aus der Zuordnung von Bezügen zu steuerpflichtigen oder steuerfreien Einnahmen, der Bewertung von Sachbezügen und nachträglichen Bonuszahlungen oder der Behandlung von Altersteilzeitmodellen resultieren.

Soweit der Steuerpflichtige die Ursachen eventueller Abweichungen glaubhaft macht (z.B. Kopie der ausländischen Steuererklärung/en und/oder Steuerbescheid/e, Berechnungsschema), gilt der Nachweis über die Höhe der Einkünfte für den jeweiligen Veranlagungszeitraum als erbracht.

2.1.2. Nachweis über die Festsetzung und Entrichtung der Steuern

Der Nachweis über die Zahlung der festgesetzten Steuern ist grundsätzlich durch Vorlage des Steuerbescheids der ausländischen Behörde sowie eines Zahlungsbelegs (Überweisungs- bzw. Einzahlungsbeleg der Bank oder der Finanzbehörde) zu erbringen. Sofern der ausländische Staat ein Selbstveranlagungsverfahren hat und daher keinen Steuerbescheid erteilt (z.B. USA), reicht die Vorlage des Zahlungsbelegs und einer Kopie der Steuererklärung aus.

³ (Australien, Bangladesch, Großbritannien, Indien, Iran, Mauritius, Namibia, Neuseeland, Pakistan, Sambia, Sri Lanka, Südafrika)

In den Fällen, in denen der Steuerpflichtige tatsächlich nicht in der Lage ist, geeignete Nachweise zu erbringen, ist ausnahmsweise eine hinreichend bestimmte Bescheinigung des zivilrechtlichen oder wirtschaftlichen Arbeitgebers ausreichend. Hieraus müssen insbesondere die Höhe der im jeweiligen Veranlagungszeitraum zugeflossenen Einnahmen, die vom Arbeitgeber abgeführte Steuer und der Zeitraum der Tätigkeit im Ausland hervorgehen (Arbeitgeberbescheinigung). Eine Arbeitgeberbescheinigung ist z.B. in den Fällen ausreichend, in denen der Arbeitgeber durch das ausländische Recht zum Steuerabzug verpflichtet ist und die einbehaltene und vom Arbeitgeber abgeführte Steuer Abgeltungswirkung hat (z.B. Italien, Spanien) oder eine Nettolohnvereinbarung getroffen wurde. Wurde die Steuer im Rahmen einer Pauschalversteuerung durch den Arbeitgeber entrichtet, reicht eine Bescheinigung des Arbeitgebers über die rechtliche Grundlage und die tatsächliche Durchführung der Pauschalversteuerung für den Steuerpflichtigen aus.

2.2. Verzicht auf das Besteuerungsrecht

Wenn der ausländische Staat auf das ihm zugewiesene Besteuerungsrecht verzichtet, hat der Steuerpflichtige Unterlagen vorzulegen, aus denen sich der Verzicht ergibt. Es kann sich hierbei um einen Verzicht gegenüber Einzelpersonen, bestimmten Personengruppen oder um einen generellen Verzicht handeln (z.B. Erlass, Steuerbefreiung, genereller Verzicht auf die Steuererhebung, völkerrechtlicher Vertrag).

3. Sonderfälle

3.1. Entwicklungszusammenarbeit

3.1.1. Besteuerungsrecht des Kassenstaates (Deutschland)

Sofern Vergütungen im Rahmen der Entwicklungszusammenarbeit gezahlt werden, ist zunächst zu prüfen, ob das anzuwendende DBA Deutschland als Kassenstaat das Besteuerungsrecht zuweist und eine Anwendung des § 50d Abs. 8 EStG damit ausscheidet⁴.

3.1.2. Besteuerungsrecht des Tätigkeitsstaates/Freistellung im Tätigkeitsstaat

Soweit Arbeitnehmer im Rahmen der Entwicklungszusammenarbeit aufgrund von zwischenstaatlichen oder diesen vergleichbaren Abkommen oder Vereinbarungen in dem jeweiligen ausländischen Staat von der Steuer befreit sind (Verzicht auf das Besteuerungsrecht), ist dies durch geeignete Unterlagen nachzuweisen.

⁴ (z.B. Art. 19 Abs. 3 DBA-Bangladesch, Art. 18 Abs. 2 DBA-Ecuador, Art. 19 Abs. 4 DBA-Indien, Art. 19 Abs. 3 DBA-Pakistan)

Arbeitgeber sind Organisationen und Firmen, die direkt oder indirekt durch die Bundesregierung, Landesregierungen oder andere deutsche staatliche Stellen mit der Durchführung personeller Leistungen im Rahmen der Entwicklungszusammenarbeit beauftragt worden sind. Weitere Auftraggeber sind z.B. die Europäische Union, internationale Finanzierungsinstitute und Regierungen anderer Staaten.

Als Nachweis ist dabei eine Bescheinigung des jeweiligen Arbeitgebers in Verbindung mit einem Auszug des geltenden Abkommens bzw. der Vereinbarung anzuerkennen.

Ein Muster einer Bescheinigung ist als Anlage 1 beigelegt.

3.2. V.A.E./Kuwait

In den Vereinigten Arabischen Emiraten (V.A.E.) werden mangels gesetzlicher Regelungen natürliche Personen unabhängig von ihrer Staatsangehörigkeit keiner Ertragsteuer (Einkommensteuer) unterworfen. In Kuwait werden von natürlichen Personen ebenfalls keine Ertragsteuern erhoben.

Sofern nachgewiesen wird (Arbeitgeberbescheinigung, Lohnabrechnungen), dass die Tätigkeit in einem dieser Staaten ausgeübt wurde, ist von einem Nachweis über den Verzicht des ausländischen Staates auf das Besteuerungsrecht abzusehen.

3.3. Schiffe unter ausländischer Flagge/Liberia

Für Einkünfte aus nichtselbständiger Tätigkeit von Seeleuten sehen die von der Bundesrepublik Deutschland abgeschlossenen Doppelbesteuerungsabkommen in der Regel vor, dass dem Staat das Besteuerungsrecht zusteht, in dem sich die tatsächliche Geschäftsleitung des Unternehmens befindet (z.B. Art. 15 Abs. 3 DBA-MA, Art. XI Abs. 5 DBA-Großbritannien, Art. 10 Abs. 3 DBA-Niederlande, Art. 15 Abs. 3 DBA-Spanien). Abweichend hiervon regelt das DBA-Liberia die Zuweisung des Besteuerungsrechts für die Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit von Seeleuten nicht gesondert. Es ist daher Artikel 15 Abs. 1 und 2 DBA-Liberia anzuwenden. Als Tätigkeitsstaat ist danach bei Arbeitsausübung an Bord von Schiffen, die unter liberianischer Flagge fahren, Liberia anzusehen, soweit sich das Schiff auf hoher See bzw. im Hoheitsgebiet von Liberia befindet. Die Einkünfte können daher grundsätzlich von der Republik Liberia besteuert werden, welche von ihrem Besteuerungsrecht jedoch keinen Gebrauch macht. Als Anlage 2 ist ein Muster einer Bescheinigung der Republik Liberia beigelegt, die diese für Arbeitnehmer ausstellt, die auf Schiffen unter liberianischer Flagge tätig werden. Die Bescheinigung ist anzuerkennen. Ab dem Veranlagungszeitraum 2005 ist ihr eine

Bescheinigung des Arbeitgebers beizufügen, in der die Angaben für den jeweiligen Steuerpflichtigen bestätigt werden (Dauer der Tätigkeit, Schiffsname, Bestätigung, dass unter liberianischer Flagge fahrend).

4. Festsetzungsverfahren

4.1. Festsetzung im Falle eines fehlenden Nachweises

Soweit die nach Tz. 2. und Tz. 3. erforderlichen Nachweise nicht oder nicht vollständig vorgelegt werden, ist die Steuer unter Einbeziehung der betroffenen Einkünfte festzusetzen. Der Einkommensteuerbescheid ist gemäß § 50d Abs. 8 Satz 2 EStG zugunsten des Steuerpflichtigen zu ändern, sobald die tatsächliche Besteuerung oder der Verzicht auf die Besteuerung im Ausland nachgewiesen wird. Die Festsetzungsfrist beginnt mit Ablauf des Jahres, in dem das Ereignis (Erbringung des Nachweises) eintritt (§ 50d Abs. 8 Satz 3 EStG). Die Verzinsung richtet sich nach § 233a Abs. 1 und 2 AO.

4.2. Bagatellgrenze

Bis auf weiteres ist aus Vereinfachungsgründen die Freistellung unter Progressionsvorbehalt von der deutschen Einkommensteuer auch ohne das Erbringen von Nachweisen zu gewähren, wenn der maßgebende, nach deutschem Recht ermittelte Arbeitslohn in dem jeweiligen Veranlagungszeitraum insgesamt nicht mehr als 10.000 € beträgt.

5. Informationsaustausch

Auf die Regelungen des Merkblattes zur zwischenstaatlichen Amtshilfe durch Auskunftsaustausch in Steuersachen (Amtshilfe-Merkblatt; BMF-Schreiben vom 3. Februar 1999 - IV B 4 - S 1320 - 3/99 -, BStBl I S. 228 und BStBl I S. 974) weise ich hin. Abweichend von Tz 1.6.1.2 des Amtshilfe-Merkblattes wurde der Auskunftsaustausch in Steuersachen zwischenzeitlich in vollem Umfang dem Bundesamt für Finanzen übertragen (§ 1a Abs. 2 Satz 1 EG-Amtshilfe-Gesetz, § 5 Abs. 1 Nr. 5 Finanzverwaltungsgesetz; BMF-Schreiben vom 29. November 2004 - IV B 6 - S 1304 - 2/04 -).

In den Fällen, in denen der Steuerpflichtige die Nachweise im Sinne des § 50d Abs. 8 EStG erbracht hat, sind weder Auskunftersuchen zu stellen noch Spontanauskünfte zu erteilen.

Bestehen Zweifel hinsichtlich der Zahlung der festgesetzten Steuer bzw. des Verzichts des ausländischen Staates auf sein Besteuerungsrecht, ist die Steuer unter Einbeziehung der betroffenen Einkünfte festzusetzen (Tz. 4.1. dieses Merkblattes) und ein Auskunftersuchen an den ausländischen Staat zu richten. Entsprechendes gilt, soweit unklar ist, ob sämtliche steuerfrei zu stellenden Gehaltsbestandteile (z.B. Gratifikationen, Tantiemen, Urlaubsgeld) im

ausländischen Staat zur Besteuerung herangezogen wurden. In diesen Fällen entfällt nach Tz. 5.1 des Amtshilfe-Merkblattes eine Anhörung des Steuerpflichtigen, sofern die Informationen auf Angaben beruhen, die der Steuerpflichtige in einem Antrag oder einer Erklärung gemacht hat. Gleichwohl kann der Steuerpflichtige gegen die Übermittlung aufgrund seiner Angaben in der Einkommensteuererklärung Einwendungen erheben (Anlage N sowie Tz. 6.1 Satz 1 Buchst. a und c und Satz 2 des Amtshilfe-Merkblattes).

Dieses Merkblatt hebt das Schreiben bezüglich des Auskunfts-austausches über Arbeitslöhne von in der Bundesrepublik Deutschland ansässigen und in anderen EU-Mitgliedstaaten tätigen Arbeitnehmern (BMF-Schreiben vom 3. Juni 1996 - IV C 7 - S 1320 - 8/96 -, BStBl I S. 644) mit der Maßgabe auf, dass die dort enthaltene Dienstwegregelung für entsprechende Spontan-auskünfte an einen anderen EU-Mitgliedstaat beibehalten wird. Hiernach geben die Finanz-ämter diese Informationen unmittelbar an das Bundesamt für Finanzen weiter.

Dieses Merkblatt wird im Bundessteuerblatt Teil I veröffentlicht.

Im Auftrag
Dr. Selling



Deutsche Gesellschaft für
Technische Zusammenarbeit (GTZ) GmbH

Bestätigung

Nach dem durch das Steueränderungsgesetz 2003 eingeführten § 50d Abs. 8 des Einkommensteuergesetzes wird die Freistellung von der deutschen Besteuerung nach einem Doppelbesteuerungsabkommen bei der Veranlagung nur gewährt, wenn der Steuerpflichtige nachweist, dass der Staat, dem nach dem Abkommen das Besteuerungsrecht zusteht, auf dieses Besteuerungsrecht verzichtet hat oder dass die in diesem Staat auf die Einkünfte festgesetzten Steuern entrichtet wurden.

Zur Vorlage bei dem zuständigen Finanzamt bestätigen wir, dass

Herr/Frau

vom bis zum

als Angestellte/r der

in dem Projekt

in

als entsandte Fachkraft im Rahmen der Technischen Zusammenarbeit zwischen der Bundesrepublik Deutschland und tätig gewesen ist.

Das zuvor genannte Projekt wurde von der Deutschen Gesellschaft für Technische Zusammenarbeit (GTZ) GmbH im Auftrag des Bundesministeriums für wirtschaftliche Zusammenarbeit und Entwicklung (Projektnummer), auf der Grundlage des Rahmenabkommens vom zwischen der Bundesrepublik Deutschland und sowie auf der Grundlage des (Sammel-) Projektabkommens vom zwischen der Bundesrepublik Deutschland und durchgeführt.

Weiter bestätigen wir, dass das Einsatzland nach Art. des genannten Rahmenabkommens von Vergütungen, die an im Rahmen der Technischen Zusammenarbeit entsandte Fachkräfte gezahlt werden, keine Steuern und sonstige öffentliche Abgaben erhebt.

Deutsche Gesellschaft für
Technische Zusammenarbeit (GTZ) GmbH

Postfach 51 80
65726 Eschborn

DeG-Hammarskjöld-Weg 1-5
65760 Eschborn

Telefon +49 (0) 61 95 79-0
Telefax +49 (0) 61 95 79-11 15

Telex 40 75 01-0 gtz d

Internet: <http://www.gtz.de>

E-Mail: Postmaster@gtz.de

Vorsitzender des Aufsichtsrates:
Staatssekretär Erich Stähler

Geschäftsführer:
Dr. Bernd Eisenblätter
Wolfgang Schmitt

Sitz der Gesellschaft:
Eschborn/Taunus

Arbeitsgericht Frankfurt am Main
Eintragung-Nr. HRB 12394

UStIdNr.: DE 113891176
Steuer-Nr.: 040 250 56873

Bankverbindung:
Commerzbank AG, Frankfurt am Main
BLZ: 500 400 00
Konto-Nr.: 56 88 965-00
BIC (S.W.I.F.T.): COBA DE 33
IBAN: DE 45 600 400 00 05688 555 00



THE REPUBLIC OF LIBERIA

Ministry of Finance

Certificate of Compliance

The Ministry of Finance of the Republic of Liberia presents its compliments and has the honor to issue this certificate of compliance:

According to Art. 15 (1, 2) of the Liberian-German Double-Taxation-Agreement, dated 25 November 1970, salaries, wages, and other similar remuneration derived by a resident of Germany in respect of employment shall be taxable only in Liberia if the employment is exercised in Liberia, including Liberian flag ships, and further conditions, as required in paragraph 2, are met. That remuneration is then excluded from taxation in Germany.

It is hereby certified that such remuneration as mentioned above is not subject to taxation in Liberia according to the Internal Revenue Code, Title 36 of the Revenue and Finance Law of the Liberian Code of Laws of 1956 Revised, because employment on board ships under Liberian flag is not deemed to be an inland employment.

Done this 12th day of March, 2004



Minister of Finance, R. L.