



POSTANSCHRIFT Bundesministerium der Finanzen, 11016 Berlin

Nur per E-Mail

Oberste Finanzbehörden
der Länder

nachrichtlich:

Bundeszentralamt für Steuern

HAUSANSCHRIFT Wilhelmstraße 97
10117 Berlin
TEL +49 (0) 30 18 682-0

E-MAIL poststelle@bmf.bund.de

DATUM 13. November 2019

BETREFF **Einkünfte aus inländischen öffentlichen Kassen im Sinne des § 49 Absatz 1 Nummer 4 Buchstabe b EStG; Anwendung von Doppelbesteuerungsabkommen; Urteil des BFH vom 28. März 2018 - I R 42/16 -**

BEZUG TOP 8 der Sitzung mit den für die Einkommensteuer zuständigen Vertretern der obersten Finanzbehörden der Länder vom 22. bis 24. Oktober 2019 (ESt IV/19)

GZ **IV C 5 - S 2300/19/10009 :003**

DOK **2018/0806621**

(bei Antwort bitte GZ und DOK angeben)

- 1 § 49 Einkommensteuergesetz (EStG) führt die inländischen Einkünfte im Sinne der beschränkten Steuerpflicht (§ 1 Absatz 4 EStG) abschließend auf. Gemäß § 49 Absatz 1 Nummer 4 Buchstabe b EStG gehören hierzu Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit, die aus inländischen öffentlichen Kassen einschließlich der Kassen des Bundeseisenbahnvermögens und der Deutschen Bundesbank mit Rücksicht auf ein gegenwärtiges oder früheres Dienstverhältnis gewährt werden, ohne dass ein Zahlungsanspruch gegenüber der inländischen öffentlichen Kasse bestehen muss.
- 2 Der Bundesfinanzhof (BFH) hat mit Urteil vom 28. März 2018 - I R 42/16 - (BStBl 2019 II S. XXX) entschieden, dass der erforderliche Inlandsbezug in diesen Fällen durch den Zahlungsvorgang zulasten der inländischen Volkswirtschaft gegeben ist. Die Grundlage hierfür bilde das sogenannte Kassenstaatsprinzip. Eine inländische öffentliche Kasse sei neben den Kassen der inländischen juristischen Personen des öffentlichen Rechts auch jede Kasse einer Institution, die der Dienstaufsicht und Prüfung ihres Finanzgebarens durch die öffentliche Hand unterliege. Eine Besteuerung komme in der Folge daher nicht in Betracht, soweit das Projekt und damit die Arbeitsvergütung - wie in dem zugrunde liegenden Urteilsfall - anteilig aus Mitteln der Europäischen Union finanziert werde.

Das Tatbestandsmerkmal „mit Rücksicht auf ein gegenwärtiges oder früheres Dienstverhältnis“ werde nur dann erfüllt, wenn die öffentlichen Mittel wirtschaftlich für die dienstvertragliche Vergütung gezahlt werden. Hierfür sei ein „konkreter Bezug“ erforderlich, d. h. die Zahlung müsse durch das Dienstverhältnis als auslösendes Moment veranlasst sein. Der BFH bejaht einen entsprechenden Zusammenhang (insbesondere) dann, „wenn die öffentliche Kasse die an den konkreten Arbeitnehmer gezahlte Vergütung nachträglich erstattet oder die entsprechenden Mittel im Vorhinein gewährt, um es dem Arbeitgeber zu ermöglichen, die Arbeitsvergütung zu bezahlen“. Eine „betragsmäßige Übereinstimmung (i. S. einer Erstattung konkret angefallener Arbeitsvergütungen)“ sei nicht erforderlich.

- 3 Der BFH bestätigte daneben seine Auslegung der sogenannten Entwicklungshilfeklauseln in den Doppelbesteuerungsabkommen (DBA) mit Entwicklungs- und Schwellenländern, die den Anwendungsbereich des Kassenstaatsprinzips modifizieren. Er vertritt - wie bereits zuvor im Urteil vom 7. Juli 2015 (Az. I R 42/13, BStBl 2016 II S. 14) in Gestalt eines obiter dictum - die Auffassung, dass sich der Begriff der „Ausschließlichkeit“ auch auf Vergütungsteile beziehen kann. So sei dem Ausschließlichkeitsgebot auch dann Genüge getan, wenn bei Vorliegen mehrerer Projekte Vergütungsteile „vertikal“ abspaltbar sind, die sich einem bestimmten Entwicklungshilfeprojekt zuordnen lassen und die - bezogen auf das einzelne Projekt - allein von dem finanzierenden Vertragsstaat herrühren. Anders sei die Sachlage jedoch bei Mischfinanzierung eines einheitlichen Projekts (im vorliegenden Fall aus Mitteln des Bundeshaushalts und aus Mitteln der EU). Eine „horizontale“ Abspaltung von inländischen Finanzierungsanteilen innerhalb eines einheitlichen Projekts komme hier nicht in Betracht, da hierdurch das Ausschließlichkeitserfordernis außer Kraft gesetzt und die Grenze der zulässigen Wortlautauslegung überschritten werde.

Unter Bezugnahme auf das Ergebnis der Erörterungen mit den obersten Finanzbehörden der Länder sind die Grundsätze dieses Urteils

- bezogen auf die Anwendung der Entwicklungshilfeklausel der DBA (Rz. 18 bis 21 dieses Schreibens) in allen offenen Fällen,
- für den Steuerabzug vom Arbeitslohn erstmals auf den laufenden Arbeitslohn, der für einen nach dem 31. Dezember 2019 endenden Lohnzahlungszeitraum gezahlt wird, und auf sonstige Bezüge, die nach dem 31. Dezember 2019 zufließen, sowie
- im Übrigen ab dem Veranlagungszeitraum 2020 anzuwenden.

Davon abweichend ist eine Aufteilung des Arbeitslohns nach Randziffer 12 in allen offenen Fällen vorzunehmen, soweit sich dadurch eine Verminderung der nach § 49 Absatz 1 Nummer 4 Buchstabe b EStG steuerpflichtigen Einkünfte ergibt.

Für die Anwendung des § 49 Absatz 1 Nummer 4 Buchstabe b EStG, der Entwicklungshilfeklausel in DBA sowie des Auslandstätigkeitserlasses gilt danach Folgendes:

I. § 49 Absatz 1 Nummer 4 Buchstabe b EStG

I. 1. Inländische öffentliche Kasse

- 4 Einkünfte nach § 49 Absatz 1 Nummer 4 Buchstabe b EStG liegen nur vor, wenn diese aus einer inländischen öffentlichen Kasse gewährt werden. Die Auszahlung kann sowohl durch eine inländische als auch durch eine ausländische Zahlstelle dieser Kasse erfolgen.

Inländische öffentliche Kassen sind in jedem Fall die Kassen inländischer juristischer Personen des öffentlichen Rechts.

Die Kassen von inländischen juristischen Personen des Privatrechts und sonstigen inländischen öffentlich-rechtlichen oder privatrechtlichen Institutionen sind nur inländische öffentliche Kassen, wenn die juristische Person des Privatrechts oder die Institution überwiegend (d. h. zu mehr als 50 Prozent) aus inländischen (öffentlichen) Haushaltsmitteln finanziert wird. Weitere Voraussetzung ist, dass

- der Bund und/oder ein Land oder mehrere Länder (unmittelbar oder mittelbar) an der juristischen Person des Privatrechts oder der Institution - wie z. B. an der Deutschen Gesellschaft für Internationale Zusammenarbeit (GIZ) GmbH - mehrheitlich beteiligt sind i. S. d. § 91 Absatz 1 Nummer 4 Bundeshaushaltsordnung (BHO) oder vergleichbarer landesrechtlicher Vorschriften, oder
- bei mitgliedschaftlich organisierten Institutionen der Bund, die Länder oder andere inländische juristische Personen des öffentlichen Rechts satzungsgemäß als ordentliche Mitglieder maßgeblichen Einfluss auf die Institution ausüben (wie z. B. bei dem Deutschen Akademischen Austauschdienst e. V. [DAAD] oder dem Goethe-Institut e. V.).

Steht nicht zweifelsfrei fest, ob die vorstehend genannten Voraussetzungen erfüllt sind, kann die entsprechende Institution oder eine andere Person auf der Grundlage von § 93 Abgabenordnung (AO) zum Umfang ihrer Finanzierung durch die öffentliche Hand sowie zu ihrer Beteiligungs- bzw. Mitgliederstruktur zur Auskunft angehalten werden.

I. 2. Unmittelbare und mittelbare Zahlungen aus öffentlichen Kassen

Unmittelbare Zahlungen

5 Einkünfte werden aus inländischen öffentlichen Kassen gewährt, wenn eine inländische öffentliche Kasse unmittelbar den Arbeitslohn oder Teile des Arbeitslohns (z. B. Gehälter oder Zuschüsse) an den Arbeitnehmer leistet. Die Zahlungen müssen dabei mit Rücksicht auf ein gegenwärtiges oder früheres Dienstverhältnis gewährt werden. Das Dienstverhältnis muss nicht zu der inländischen öffentlichen Kasse oder dem Träger der öffentlichen Kasse bestehen.

6 Beispiel 1:

Das privatrechtlich organisierte, gemeinnützige und weltweit tätige Unternehmen A, dessen alleinige Gesellschafterin die Bundesrepublik Deutschland ist, wird zu 75 Prozent von der Bundesregierung finanziert. A entsendet seinen Arbeitnehmer B im Rahmen eines Entwicklungshilfeprojekts für drei Jahre in den Staat S. Der Arbeitnehmer B gibt seinen inländischen Wohnsitz/gewöhnlichen Aufenthalt auf und erhält sein Gehalt weiterhin von A.

Folge:

B ist mit seinen Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit gemäß § 1 Absatz 4 i. V. m. § 49 Absatz 1 Nummer 4 Buchstabe b EStG beschränkt einkommensteuerpflichtig:

Das Unternehmen A ist als bundeseigene, juristische Person des Privatrechts, welche überwiegend aus inländischen öffentlichen Haushaltsmitteln finanziert wird, eine inländische öffentliche Kasse. B erhält das Gehalt von A aufgrund seines mit diesem bestehenden Dienstverhältnisses. Damit liegt eine unmittelbare Zahlung einer inländischen öffentlichen Kasse vor.

7 Abwandlung:

B schließt einen Arbeitsvertrag mit dem in S ansässigen Arbeitgeber C und bezieht von diesem ein ortsübliches Gehalt. Das Unternehmen A gewährt B einen Gehaltszuschuss.

Folge:

B muss den von A gezahlten Zuschuss im Rahmen der beschränkten Steuerpflicht gemäß § 1 Absatz 4 i. V. m. § 49 Absatz 1 Nummer 4 Buchstabe b EStG versteuern. Auch im Hinblick auf den von A gewährten Gehaltszuschuss liegt eine unmittelbare Zahlung einer

inländischen öffentlichen Kasse vor. Das von C gezahlte Gehalt unterliegt hingegen nicht der beschränkten Steuerpflicht gemäß § 49 EStG.

Mittelbare Zahlungen

- 8 Einkünfte aus inländischen öffentlichen Kassen können auch vorliegen, wenn die Zahlungen an den Arbeitnehmer von seinem inländischen oder ausländischen privaten Arbeitgeber vorgenommen werden, der keine inländische öffentliche Kasse ist, die Leistungen des privaten Arbeitgebers aber durch eine inländische öffentliche Kasse finanziert werden (mittelbare Zahlungen). Voraussetzung ist insofern, dass die Finanzierung durch eine inländische öffentliche Kasse mit Rücksicht auf ein gegenwärtiges oder früheres Dienstverhältnis des Arbeitnehmers erfolgt. Ein Rechtsanspruch des Arbeitgebers oder des Arbeitnehmers auf die Auszahlung der öffentlichen Mittel ist nicht erforderlich.
- 9 Mittelbare Zahlungen, die zu Einkünften aus inländischen öffentlichen Kassen führen, liegen nur vor, wenn
- eine inländische öffentliche Kasse einem Arbeitgeber die von ihm an dessen Arbeitnehmer gezahlte Vergütung vorab oder im Nachhinein aus öffentlichen Mitteln unter namentlicher Nennung des Arbeitnehmers bei Zahlung oder in dem der Zahlung durch die öffentliche Kasse zugrunde liegenden Vertrag/Bescheid in voller Höhe erstattet, oder
 - die erbrachte oder zu erbringende Arbeitsleistung des jeweiligen Arbeitnehmers bei der Kalkulation von Fördergeldern oder - im Rahmen der Erbringung einer Dienstleistung des Arbeitgebers - von Auftragsvolumina gegenüber der inländischen öffentlichen Kasse berücksichtigt wird. Eine betragsmäßige Übereinstimmung im Sinne einer Erstattung angefallener Arbeitsvergütungen in voller Höhe ist hierfür nicht erforderlich. Es muss allerdings ein konkreter Bezug zwischen den Zahlungen an den Arbeitgeber und dem Dienstverhältnis bestehen. Solch ein konkreter Bezug liegt vor, wenn der Arbeitnehmer in Projekt- oder Zuwendungsverträgen, Zuwendungsbescheiden oder Auftragsschreiben namentlich genannt wird oder - in Fällen ohne Namensnennung - die Mittelvergabe von der inländischen öffentlichen Kasse erkennbar davon abhängig gemacht wird, dass ein bestimmter, ohne Weiteres individualisierbarer Arbeitnehmer eingesetzt wird.

Eine unverbindliche namentliche Nennung möglicher einzusetzender Arbeitnehmer in Projektanträgen und Angeboten sowie die namentliche Nennung in der Abrechnung führt nicht zu

einer mittelbaren Zahlung, sofern es nicht auf den Einsatz der namentlich genannten Arbeitnehmer ankommt.

10 Beispiel 2:

Das Unternehmen A (inländische öffentliche Kasse) schließt für die Durchführung eines Entwicklungshilfeprojekts im Staat S einen Consulting-Vertrag mit der inländischen C-Partnerschaftsgesellschaft. C entsendet ihren Arbeitnehmer B im Rahmen dieses Projekts für drei Jahre in den Staat S und zahlt ihm für die Dauer seines Aufenthalts ein Gehalt. B gibt seinen inländischen Wohnsitz/gewöhnlichen Aufenthalt auf.

Für die Ermittlung der Honorarhöhe des Consulting-Vertrags zwischen A und C wurde ein kalkulatorischer Pauschalbetrag bezogen auf die Dauer des Einsatzes von B in S herangezogen und dem Vertrag unter namentlicher Nennung von B - neben weiteren Bezugsgrößen - zugrunde gelegt.

Folge:

Das Gehalt des B unterliegt der beschränkten Steuerpflicht. B hat sein Gehalt zwar nicht direkt von A erhalten, sondern von seinem Arbeitgeber C. Da die Mittel für das Projekt in S von A bereitgestellt wurden und die (konkrete) Arbeitsleistung des B in den zwischen A und C geschlossenen Vertrag eingeflossen ist, liegen Zahlungen aus einer inländischen öffentlichen Kasse vor, welche mit Rücksicht auf ein Dienstverhältnis gewährt werden (mittelbare Zahlung). Denn gemäß § 49 Absatz 1 Nummer 4 Buchstabe b EStG ist es nicht erforderlich, dass ein Zahlungsanspruch gegenüber der inländischen öffentlichen Kasse besteht. Es ist auch unerheblich, dass die Arbeitsleistung des B mit einem kalkulatorischen Pauschalbetrag zugrunde gelegt wurde.

- 11 Die Voraussetzungen der Rz. 9 liegen bei Arbeitnehmern zwischen- oder überstaatlicher Organisationen (z. B. Vereinte Nationen), an deren Finanzierung sich die Bundesrepublik Deutschland durch die Zahlung von Pflichtbeiträgen, freiwilligen Beiträgen oder i. R. d. Projektförderung beteiligt, nicht vor. Zahlungen dieser Organisationen an ihre Arbeitnehmer führen nicht zu nach § 49 Absatz 1 Nummer 4 Buchstabe b EStG steuerpflichtigen, mittelbaren Zahlungen aus inländischen öffentlichen Kassen. Nur soweit solche Arbeitnehmer (auch) unmittelbare Zahlungen aus inländischen öffentlichen Kassen erhalten, sind diese beschränkt steuerpflichtige inländische Einkünfte (vgl. Rz. 5).

- 12 Zahlungen, die aus einer inländischen öffentlichen Kasse gewährt werden, werden der Besteuerung grundsätzlich in vollem Umfang zugrunde gelegt. Etwas anderes gilt nur, wenn die Tätigkeit im Rahmen eines durch andere Träger bzw. weitere Institutionen, die keine inländische öffentliche Kasse sind, kofinanzierten Projekts ausgeübt wird. In diesem Fall liegen in dem Umfang, in dem die Finanzierung aus anderen Mitteln, wie z. B. der Europäischen Union, erfolgt, keine inländischen Einkünfte i. S. d. § 49 Absatz 1 Nummer 4 Buchstabe b EStG vor. Im Falle einer derartigen Mischfinanzierung sind die Zahlungen aufzuteilen. Das gilt bei unmittelbaren wie bei mittelbaren Zahlungen aus inländischen öffentlichen Kassen gleichermaßen.

13 Beispiel 3:

Das Unternehmen A (inländische öffentliche Kasse) entsendet seinen Arbeitnehmer B im Rahmen eines zu 75 Prozent mit Haushaltsmitteln des Bundes und zu 25 Prozent mit Mitteln der EU dotierten Entwicklungshilfeprojekts für drei Jahre in den Staat S. Der Arbeitnehmer B gibt seinen inländischen Wohnsitz/gewöhnlichen Aufenthalt auf und erhält sein Gehalt weiterhin von A.

Folge:

B ist mit seinen Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit gemäß § 1 Absatz 4 i. V. m. § 49 Absatz 1 Nummer 4 Buchstabe b EStG beschränkt einkommensteuerpflichtig, soweit das Projekt aus einer inländischen öffentlichen Kasse finanziert wird. Aufgrund der Mischfinanzierung des Projekts unterliegt das Gehalt des B nur zu 75 Prozent der beschränkten Steuerpflicht.

I. 3. Sonderfall: Lokal Beschäftigte

- 14 Lokal Beschäftigte sind Arbeitnehmer, die auf dem lokalen Arbeitsmarkt vor Ort oder in der Region angeworben werden und mit Arbeitsverträgen nach lokalem oder regionalem ausländischem Recht ausgestattet sind. Als lokal Beschäftigte gelten auch diejenigen Arbeitnehmer, für die der „Tarifvertrag Beschäftigte Ausland“ zur Anwendung kommt, weil das Arbeitsverhältnis vor dem 1. April 2000 begründet wurde. Lokal Beschäftigte haben häufig die Staatsangehörigkeit eines ausländischen Staates und haben im Tätigkeitsstaat bzw. in der Region einen dauerhaften Wohnsitz inne. Zu den lokal Beschäftigten gehören auch Personen, die ihren Wohnsitz z. B. in einem Nachbarstaat des Tätigkeitsstaats haben und diesen mit Blick auf das Dienstverhältnis in den Tätigkeitsstaat verlegen.

- 15 Die Besteuerung dieses Personenkreises ist vorrangig Aufgabe des jeweiligen Tätigkeits- oder Wohnsitzstaates. Lokal Beschäftigte unterliegen daher in der Regel in einem ausländischen Staat einer umfassenden Einkommensbesteuerung. Sofern Deutschland mit dem ausländischen Staat ein DBA abgeschlossen hat, sieht dieses dementsprechend i. d. R. kein ausschließliches Besteuerungsrecht Deutschlands aufgrund der Kassenstaatsklausel/Entwicklungshilfeklausel (siehe Ausführungen unter II.) vor. Eventuell eintretende Doppelbesteuerungen können mittels der Regelungen des DBA vermieden werden. Wenn hingegen kein DBA mit dem Tätigkeitsstaat abgeschlossen wurde und dieser die aus einer inländischen öffentlichen Kasse gewährten Einkünfte im Rahmen einer unbeschränkten Einkommensteuerpflicht des lokal Beschäftigten besteuert, kommt es zu einer Doppelbesteuerung, wenn der andere Staat die Doppelbesteuerung nicht einseitig vermeidet.
- 16 Die von den lokal Beschäftigten in einem Staat, mit dem kein DBA abgeschlossen wurde, erzielten Einkünfte sind daher keine inländischen Einkünfte i. S. d. § 49 Absatz 1 Nummer 4 Buchstabe b EStG (vgl. Entwurf eines Gesetzes zur weiteren steuerlichen Förderung der Elektromobilität und zur Änderung weiterer steuerlicher Vorschriften, Bundesratsdrucksache 356/19), auch wenn sie nach den obigen Grundsätzen aus einer inländischen öffentlichen Kasse gewährt werden. Dies gilt jedoch nur, wenn das Dienstverhältnis im Tätigkeitsstaat oder einem anderen ausländischen Staat begründet wurde und der Arbeitnehmer aufgrund des Dienstverhältnisses oder eines vorangegangenen vergleichbaren Dienstverhältnisses keinen inländischen Wohnsitz oder gewöhnlichen Aufenthalt aufgegeben hat. Das bedeutet, dass entweder noch nie ein inländischer Wohnsitz/gewöhnlicher Aufenthalt bestand oder sofern dies doch der Fall war, er nicht aufgrund des Dienstverhältnisses oder eines vorangegangenen vergleichbaren Dienstverhältnisses aufgegeben wurde. Dies gilt u. a. für lokal Beschäftigte von deutschen Auslandsvertretungen und für lokal Beschäftigte, die im Rahmen der Entwicklungszusammenarbeit tätig sind.

I. 4 Erlass wegen sachlicher Unbilligkeit

- 17 Sind die nach § 49 Absatz 1 Nummer 4 Buchstabe b EStG zu versteuernden Einkünfte auch in einem anderen Staat (Tätigkeitsstaat oder Wohnsitzstaat), mit dem Deutschland kein DBA abgeschlossen hat, tatsächlich der Einkommensteuer unterworfen worden, ohne dass dabei die deutsche Steuer steuermindernd berücksichtigt wurde, soll im Einzelfall auf Antrag insoweit ein Steuererlass gemäß § 227 AO gewährt werden, als sich durch die deutsche Besteuerung eine tatsächliche Doppelbesteuerung der Einkünfte ergibt. Der Steuererlass kann höchstens in dem Umfang der festgesetzten, gezahlten und um einen entstandenen Ermäßigungsanspruch gekürzten ausländischen Steuer erfolgen.

II. Anwendung der DBA

- 18 Die meisten im Verhältnis zu Entwicklungs- und Schwellenländern abgeschlossenen DBA enthalten eine sogenannte Entwicklungshilfeklausel. Diese Klauseln modifizieren den Anwendungsbereich des Kassenstaatsprinzips und lauten bisher regelmäßig wie folgt:

„Absatz 1 [Kassenstaatsprinzip] gilt entsprechend für Vergütungen, die im Rahmen eines Programms der wirtschaftlichen Zusammenarbeit eines Vertragsstaats, eines seiner Länder oder einer ihrer Gebietskörperschaften aus Mitteln, die ausschließlich von diesem Staat, dem Land oder der Gebietskörperschaft bereitgestellt werden, an Fachkräfte oder freiwillige Helfer gezahlt werden, die in den anderen Vertragsstaat mit dessen Zustimmung entsandt worden sind.“

- 19 Bei der Beurteilung des in den Entwicklungshilfeklauseln der DBA enthaltenen Kriteriums der „Ausschließlichkeit“ ist eine projektbezogene Betrachtungsweise vorzunehmen. Sind bei Vorliegen mehrerer Projekte Vergütungsteile „vertikal“ abspaltbar, die sich einem bestimmten Entwicklungshilfeprojekt zuordnen lassen und die - bezogen auf das einzelne Projekt - allein aus Deutschland als finanzierendem Vertragsstaat herrühren, so besteht für die Vergütungen ein deutsches Besteuerungsrecht.
- 20 Bei Mischfinanzierung eines (ggf. vertikal abgespaltenen) einheitlichen Projekts, z. B. aus deutschen öffentlichen Mitteln und EU-Mitteln, kommt dagegen eine „horizontale“ Abspaltung von inländischen Finanzierungsanteilen innerhalb dieses einheitlichen Projekts nicht in Betracht. Für die im Rahmen dieses Projekts bezogenen Vergütungen ist insgesamt kein deutsches Besteuerungsrecht gegeben.

- 21 Beispiel 4:

Das bundeseigene, privatrechtlich organisierte, gemeinnützige und weltweit tätige Unternehmen A entsendet seinen Arbeitnehmer B für ein Jahr in den Staat S. Arbeitnehmer B wird im Staat S im Rahmen zweier Projekte tätig. Projekt 1 wird zu 100 Prozent aus Mitteln des Bundesministeriums für wirtschaftliche Zusammenarbeit und Entwicklung finanziert. Projekt 2 wird zu 51 Prozent aus Mitteln des Bundesministeriums für wirtschaftliche Zusammenarbeit und Entwicklung sowie zu 49 Prozent aus Mitteln der Europäischen Union finanziert. Die Bundesrepublik Deutschland hat mit S ein Abkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung geschlossen, das die sog. Entwicklungshilfeklausel enthält.

Folge:

Hinsichtlich der Quelle der Vergütungen kann eine vertikale Abgrenzung zwischen den Projekten 1 und 2 vorgenommen werden.

Projekt 1 wird ausschließlich aus Mitteln finanziert, die von der Bundesrepublik Deutschland bereitgestellt werden. Für diesen Teil der Vergütung besteht nach der sog. Entwicklungshilfeklausel ein ausschließliches deutsches Besteuerungsrecht. Die auf Projekt 1 entfallende Vergütung des B darf daher nach Maßgabe des nationalen Rechts besteuert werden.

Innerhalb des Projekts 2 darf dagegen keine horizontale Abspaltung des aus Mitteln des Bundesministeriums für wirtschaftliche Zusammenarbeit und Entwicklung finanzierten Teils der Vergütung vorgenommen werden. Da die Vergütung für das Projekt 2 damit nicht ausschließlich aus Mitteln der Bundesrepublik Deutschland bereitgestellt wurde, besteht nach der sog. Entwicklungshilfeklausel insgesamt kein deutsches Besteuerungsrecht für die auf Projekt 2 entfallende Vergütung. Die auf Projekt 2 entfallende Vergütung des B darf daher nicht besteuert werden.

III. Auslandstätigkeitserlass

- 22 Die o. g. Grundsätze gelten hinsichtlich des Begriffs der inländischen öffentlichen Kasse auch für den Auslandstätigkeitserlass (ATE) vom 31. Oktober 1983 (BStBl I S. 470).

IV. § 50d Absatz 7 EStG

- 23 Zu § 50d Absatz 7 EStG ergeht ein gesondertes Schreiben.

Dieses Schreiben wird im Bundessteuerblatt Teil I veröffentlicht.

Im Auftrag

Dieses Dokument wurde elektronisch versandt und ist nur im Entwurf gezeichnet.