

## Besteuerung von in den VAE aus unselbständiger Arbeit erzielter Einkommen deutscher Arbeitnehmer in Deutschland mit und ohne Doppelbesteuerungsabkommen

Angesichts des am 9.8.2008 auslaufenden Doppelbesteuerungsabkommens ist gerade für Deutsche, die – häufig im Rahmen einer Entsendung – in den VAE Einkünfte aus unselbständiger Arbeit erzielen, von vitalem Interesse, ob diese Einkünfte insbesondere bei der Beibehaltung eines inländischen Wohnsitzes in Deutschland in Zukunft zu versteuern sind. Hier gelten folgende Grundsätze:

### I. Vorliegen eines Doppelbesteuerungsabkommens (DBA)

Es muss unterschieden werden, ob ein DBA mit den VAE besteht oder nicht. Besteht ein DBA, richtet sich die Besteuerung bzw. deren Zuweisung nach den Regelungen dieses DBA. Mit den VAE besteht das derzeitige DBA nur noch bis zum 9.8.2008. Gem. Art. 30 DBA ist das DBA aber noch auf alle Steuern anzuwenden, die im letzten Gültigkeitsjahr (2008) anfallen, also auch noch nach dem 9.8.2008 bis zum 31.12.2008. Bei Vorlage eines DBA gibt es bei Einkommen aus unselbständiger Arbeit grundsätzlich zwei Konstellationen:

#### A. 183-Tage-Regelung

Für den Fall, dass ein in Deutschland ansässiger Arbeitgeber einen Mitarbeiter in die VAE entsendet, ist die sog. „183-Tage-Regelung“ zu beachten. Danach bleibt das Besteuerungsrecht für Löhne und Gehälter von Arbeitnehmern, die ihren Wohnsitz in Deutschland beibehalten, in Deutschland, wenn folgende Voraussetzungen **gleichzeitig/kumulativ** erfüllt werden:

- Der Arbeitnehmer darf sich in den VAE nicht länger als 183 Tage während eines Kalenderjahres aufhalten, **und**
- der Arbeitgeber (also das Unternehmen in Deutschland) darf in den VAE nicht ansässig sein **und**
- Löhne und Gehälter dürfen nicht zu Lasten einer (aktiven) Betriebsstätte in den VAE gehen.

Wird schon eine dieser Voraussetzungen nicht erfüllt, so wird den VAE as Besteuerungsrecht zugewiesen mit der Folge, dass das in den VAE erzielte Einkommen in Deutschland nicht versteuert wird.

## **B. Dienstvertrag in den VAE**

Wenn unmittelbar ein Dienstvertrag zwischen einer aktiven, selbständigen Niederlassung bzw. einer eigenständigen Tochtergesellschaft in den VAE und einem in Deutschland (noch oder auch) ansässigen Arbeitnehmer abgeschlossen wird, spricht das DBA vom ersten Tag der Auslandstätigkeit an den VAE das Besteuerungsrecht zu. In Deutschland sind Löhne und Gehälter dann steuerfrei. Allerdings kommt der sog. Progressionsvorbehalt zur Anwendung.

Ein durch den Arbeitnehmer zu erbringender schriftlicher Nachweis über eine Steuerbefreiung in den VAE, wie ursprünglich von § 50 d Abs. 8 EStG gefordert, ist nach Auskunft des Bundesfinanzministerium (BMF-Schreiben vom 21.7.2005) nicht mehr notwendig. Die Steuerbefreiung in den VAE wird durch die deutschen Steuerbehörden mittlerweile als bekannt vorausgesetzt.

## **II. Kein DBA**

Liegt kein DBA (mehr) vor, gilt grundsätzlich das Welteinkommensprinzip des § 1 EStG, wonach alle Einkommen, die weltweit erzielt werden, in Deutschland zu versteuern sind, sofern der Arbeitnehmer dort (noch) einen Wohnsitz unterhält. Früher konnte bei einer längerfristigen Auslandstätigkeit bei Beibehaltung eines deutschen Wohnsitzes zu Erholungszwecken (1 mal im Jahr Rückkehr nach Deutschland in dieses Wohnung oder Eigenheim) argumentiert werden, dass dies kein Wohnsitz im Sinne des Gesetzes sei (BFH 19.3.1997). Von dieser Auffassung hat sich der BFH mittlerweile gelöst. Seit seinem richtungsweisenden Urteil vom 24.1.2001 (IStR 01, 349), wird die unbeschränkte Steuerpflicht in der BRD bei Unterhaltung von 2 Wohnsitzen (Doppelwohnsitz) selbst dann nicht aufgehoben, wenn sich der Lebensmittelpunkt im Ausland befindet.

Deshalb gibt es nur noch drei Möglichkeiten, einer Besteuerung zu entgehen:

## **A. Wohnsitz im Ausland**

Hat der Arbeitnehmer keinen Wohnsitz oder allg. Aufenthalt mehr im Inland, unterliegt er auch nicht mehr der deutschen Besteuerung, außer bzgl. der Einkünfte, die er weiterhin in Deutschland erzielt, beispielsweise aus Vermögen (beschränkte Steuerpflicht gem. § 1 IV EStG).

## **B. Anrechnung**

Anrechnung der ausländischen Steuern im Rahmen des § 34 c Abs. 1 EStG. Ist nicht einschlägig, da in den VAE keine Steuern gezahlt werden. Eine Anrechnung findet also nicht statt.

## **C. Steuerfreistellung nach dem Auslandstätigkeitserlaß (ATE)**

Eine Steuerfreistellung ist jedoch möglich nach dem ATE von 1983 (dieser ist überwiegend durch DBAs verdrängt worden, aber weiterhin gültig). Vorher war der sog. Montageerlaß einschlägig. Der ATE begünstigt bestimmte Auslandstätigkeiten, wie z.B. die Planung, Errichtung, Wartung usw. von Fabriken, Bauwerken, ortsgebundenen Maschinen und ähnlichen Vorrichtungen sowie die Beratung ausländischer Auftraggeber im Hinblick auf solche Tätigkeiten. Die Auslandstätigkeit muss mindestens 3 Monate dauern. Für die Steuerfreistellung ist vorab eine Freistellungsbescheinigung beim inländischen Betriebsstättenfinanzamt zu erwirken. Hier muss nun in jedem Einzelfall überprüft werden, ob die avisierten Leistungen des Arbeitnehmers bzw. des Unternehmens, bei dem er angestellt ist/wird, dem ATE unterfallen. Es kann ratsam sein, entsprechende Freistellungsanträge auszubringen, um sich so eine eventuell bestehende Freistellung bescheinigen zu lassen. Hier können Schlüter Graf & Partner gerne behilflich sein.

## **III. Fazit**

Ist keine der drei Möglichkeiten einschlägig, behält der Arbeitnehmer also zumindest einen Doppelwohnsitz und der ATE kommt nicht zur Anwendung, wird der Arbeitnehmer spätestens ab dem 1.1.2009 sein in den VAE erzieltes Einkommen in Deutschland voll versteuern müssen. Etwas anders wird nur dann gelten, wenn ein neues DBA zwischen den Staaten abgeschlossen werden sollte. Das hoffen alle, doch gibt es diesbezüglich derzeit noch keine Gewissheit.

Dortmund/Dubai im Oktober 2006  
Rechtsanwalt Christoph Keimer

Schlüter Graf & Partner  
Rechtsanwälte - Notare - Legal Consultants