

Inhaltsverzeichnis

Abkürzungsverzeichnis.....	XXI
Einleitung.....	1
A. Problemdarstellung	1
B. Gang der Untersuchung.....	2
Kapitel 1: Deutsche Entwicklungszusammenarbeit.....	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

Kapitel 2: Persönliche Einkommensteuerpflicht.....	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	73
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 Arbeitsortprinzip	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 öffentlichen 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
Kapitel 7: Rahmenabkommen	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
Kapitel 8:	Besteuerungsvorbehalte.....	207
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
Zusammenfassung der wesentlichen Ergebnisse.....		221
Anhang:	Übersicht über die deutschen Abkommen mit aktuellen und ehemaligen Entwicklungs- und Schwellenländern	223
Literaturverzeichnis.....		229