

1.6 Wie eine Doppelbesteuerung vermieden wird, wenn kein DBA existiert

Wenn kein DBA existiert, beansprucht Deutschland generell das Steuerrecht auf alle Einkünfte, die eine unbeschränkt steuerpflichtige Person in der ganzen Welt bezieht (Welteinkommensprinzip). Ob mit einem Staat ein DBA besteht, kann einem BMF-Schreiben entnommen werden, abrufbar unter www.bundesfinanzministerium.de.⁶⁵ Wenn ein Arbeitnehmer in einem Nicht-DBA-Staat Steuern gezahlt hat, können diese unter bestimmten Voraussetzungen bei der deutschen Einkommensteuer angerechnet werden. Diese Voraussetzungen sind gem. § 34c EStG:

- Die ausländische Steuer entspricht der deutschen Einkommensteuer.
- Die ausländische Steuer ist festgesetzt, gezahlt und um einen Erstattungsanspruch gekürzt.

Ausländische Steuern, die der deutschen Einkommensteuer entsprechen, findet man in der Anlage 6 (Anlage zu R 34c) der Einkommensteuer-Richtlinien 2012.

Der Höchstbetrag der anrechenbaren ausländischen Steuer berechnete sich bis 2014 wie folgt:⁶⁶

$$\frac{\text{Deutsche ESt auf Welteinkommen} \times \text{ausländische Einkünfte}}{\text{Welteinkommen}}$$

Das ist immer dann schlecht, wenn nicht der Gesamtbetrag der ausländischen Steuer bei der deutschen Einkommensteuer angerechnet werden kann. Da diese Berechnung bestimmte Vergünstigungen einem bestimmten Personenkreis nicht gewährte, erklärte der EuGH diese Beschränkung für europarechtswidrig.

Seit 2015 gilt daher nach § 34c EStG eine leicht geänderte Berechnung. Nunmehr muss der durchschnittliche deutsche Steuersatz auf das Welteinkommen berechnet werden. Wendet man diesen Durchschnittssteuersatz auf den ausländischen Teil der Einkünfte an, erhält man den maximal anzurechnenden Betrag bei der deutschen Einkommensteuer. Diese neue Methodik greift auch im Verhältnis zu nicht europäischen Steuerpflichtigen.

Wenn die ausländische Steuer nicht angerechnet werden kann oder es aus individuellen Erwägungen günstiger ist, kann beantragt werden, die ausländische Steuer – quasi ähnlich der Werbungskosten – bei der Ermittlung der Einkünfte abzuziehen.

65 BMF-Schreiben vom 19.12.2015, IV B 2 – S 1301/07/10017-06.

66 Vgl. Brähler, Internationales Steuerrecht, 35.

2. International aktive Arbeitnehmer im deutschen Steuerrecht

2.1 Wann eine Steuererklärung in Deutschland bei unbeschränkter Steuerpflicht abgegeben werden muss

2.1.1 Allgemeines

In Deutschland gilt generell eine Abgabepflicht der Einkommensteuererklärung (Veranlagungsgebot, § 25 EStG). Wenn der unbeschränkt Steuerpflichtige aber im Wesentlichen Einkünfte aus nicht selbständiger Tätigkeit bezieht, kann eine Abgabe in vielen Fällen unterbleiben. Diese Fälle nennt der etwas unübersichtliche § 46 Abs. 2 EStG:

„(2) Besteht das Einkommen ganz oder teilweise aus Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit, von denen ein Steuerabzug vorgenommen worden ist, so wird eine Veranlagung nur durchgeführt,

1. wenn die positive Summe der einkommensteuerpflichtigen Einkünfte, die nicht dem Steuerabzug vom Arbeitslohn zu unterwerfen waren, vermindert um die darauf entfallenden Beträge nach § 13 Absatz 3 und § 24a, oder die positive Summe der Einkünfte und Leistungen, die dem Progressionsvorbehalt unterliegen, jeweils mehr als 410 Euro beträgt;
2. wenn der Steuerpflichtige nebeneinander von mehreren Arbeitgebern Arbeitslohn bezogen hat; das gilt nicht, soweit nach § 38 Absatz 3a Satz 7 Arbeitslohn von mehreren Arbeitgebern für den Lohnsteuerabzug zusammengerechnet worden ist;
3. wenn bei einem Steuerpflichtigen die Summe der beim Steuerabzug vom Arbeitslohn nach § 39b Absatz 2 Satz 5 Nummer 3 Buchstabe b bis d berücksichtigten Teilbeträge der Vorsorgepauschale größer ist als die abziehbaren Vorsorgeaufwendungen nach § 10 Absatz 1 Nummer 3 und Nummer 3a in Verbindung mit Absatz 4 und der im Kalenderjahr insgesamt erzielte Arbeitslohn 10.700 Euro übersteigt, oder bei Ehegatten, die die Voraussetzungen des § 26 Absatz 1 erfüllen, der im Kalenderjahr von den Ehegatten insgesamt erzielte Arbeitslohn 20.200 Euro übersteigt;
- 3a. wenn von Ehegatten, die nach den §§ 26, 26b zusammen zur Einkommensteuer zu veranlagen sind, beide Arbeitslohn bezogen haben und einer für den Veranlagungszeitraum oder einen Teil davon nach der Steuerklasse V oder VI besteuert oder bei Steuerklasse IV der Faktor (§ 39f) eingetragen worden ist;
4. wenn für einen Steuerpflichtigen ein Freibetrag im Sinne des § 39a Absatz 1 Satz 1 Nummer 1 bis 3, 5 oder Nummer 6 ermittelt worden ist und der im Kalenderjahr insgesamt erzielte Arbeitslohn 10.700 Euro übersteigt oder bei Ehe-

gatten, die die Voraussetzungen des § 26 Absatz 1 erfüllen, der im Kalenderjahr von den Ehegatten insgesamt erzielte Arbeitslohn 20.200 Euro übersteigt; das-selbe gilt für einen Steuerpflichtigen, der zum Personenkreis des § 1 Absatz 2 gehört oder für einen beschränkt einkommensteuerpflichtigen Arbeitnehmer, wenn diese Eintragungen auf einer Bescheinigung für den Lohnsteuerabzug (§ 39 Absatz 3 Satz 1) erfolgt sind;

- 4a. wenn bei einem Elternpaar, bei dem die Voraussetzungen des § 26 Absatz 1 Satz 1 nicht vorliegen,
 - a) bis c) (weggefallen)
 - d) im Fall des § 33a Absatz 2 Satz 5 das Elternpaar gemeinsam eine Aufteilung des Abzugsbetrags in einem anderen Verhältnis als je zur Hälfte beantragt oder
 - e) im Fall des § 33b Absatz 5 Satz 3 das Elternpaar gemeinsam eine Aufteilung des Pauschbetrags für behinderte Menschen oder des Pauschbetrags für Hin-terbliebene in einem anderen Verhältnis als je zur Hälfte beantragt.

Die Veranlagungspflicht besteht für jeden Elternteil, der Einkünfte aus nichtselbstständiger Arbeit bezogen hat;

5. wenn bei einem Steuerpflichtigen die Lohnsteuer für einen sonstigen Bezug im Sinne des § 34 Absatz 1 und 2 Nummer 2 und 4 nach § 39b Absatz 3 Satz 9 oder für einen sonstigen Bezug nach § 39c Absatz 3 ermittelt wurde;
- 5a. wenn der Arbeitgeber die Lohnsteuer von einem sonstigen Bezug berechnet hat und dabei der Arbeitslohn aus früheren Dienstverhältnissen des Kalenderjahres außer Betracht geblieben ist (§ 39b Absatz 3 Satz 2, § 41 Absatz 1 Satz 6, Großbuchstabe S);
6. wenn die Ehe des Arbeitnehmers im Veranlagungszeitraum durch Tod, Scheidung oder Aufhebung aufgelöst worden ist und er oder sein Ehegatte der aufge-lösten Ehe im Veranlagungszeitraum wieder geheiratet hat;
7. wenn
 - a) für einen unbeschränkt Steuerpflichtigen im Sinne des § 1 Absatz 1 bei der Bildung der Lohnsteuerabzugsmerkmale (§ 39) ein Ehegatte im Sinne des § 1a Absatz 1 Nummer 2 berücksichtigt worden ist oder
 - b) für einen Steuerpflichtigen, der zum Personenkreis des § 1 Absatz 3 oder des § 1a gehört, Lohnsteuerabzugsmerkmale nach § 39 Absatz 2 gebildet worden sind; das nach § 39 Absatz 2 Satz 2 bis 4 zuständige Betriebsstättenfinanzamt ist dann auch für die Veranlagung zuständig;
8. wenn die Veranlagung beantragt wird, insbesondere zur Anrechnung von Lohn-steuer auf die Einkommensteuer. Der Antrag ist durch Abgabe einer Einkom-mensteuererklärung zu stellen.“

Zur Veranschaulichung des Paragrafen werden im Folgenden einige Praxisbeispiele genannt. Wenn keine Veranlagung von Amts wegen durchgeführt wird, kann der unbeschränkt Steuerpflichtige durch Abgabe einer Steuererklärung dennoch die Veranlagung beantragen. Wer davon ausgeht, dass er nach Einreichen einer Steuererklärung Steuern nachzahlen müsste, kann davon absehen, wenn er nicht zur Abgabe verpflichtet ist. Damit ist die Klärung der Abgabepflicht ein wichtiger strategischer Punkt bei internationalen Arbeitnehmersituationen. Ob eine Steuererklärung abgegeben werden muss oder nicht, ist beispielsweise auch bei Nettolohnvereinbarungen wichtig. Diese sind im internationalen Kontext sinnreich, beinhalten aber Streitpotenzial, wenn der Arbeitnehmer seine Wahlmöglichkeiten so nutzt, dass die Steuerbelastung in einem Besteuerungszeitraum, der nicht von der Nettolohnvereinbarung abgedeckt ist, optimiert wird.

2.1.2 Grundfall: Alleinstehender Arbeitnehmer mit ausschließlich deutschen Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit

Arbeitnehmer Müller wohnt das gesamte Jahr über in Deutschland und arbeitet für einen deutschen Arbeitgeber, woraus er Einkünfte in Höhe von 60.000 € erzielt. Besondere Gründe für eine Abgabe, wie in den folgenden Kapiteln beschrieben, liegen nicht vor. Er ist nicht zur Abgabe einer Steuererklärung verpflichtet.

2.1.3 Alleinstehender Arbeitnehmer mit Mieteinkünften

Es sei der Grundfall in Kap. 2.1.2 angenommen, allerdings erzielt Herr Müller nun auch noch Einkünfte aus der Vermietung einer Eigentumswohnung in Höhe von 600 €. Damit ist er gezwungen, eine Steuererklärung einzureichen (§ 46 Absatz 2 Nr. 1 EStG). Die Einkünfte dürfen 410 € nicht überschreiten, damit keine Abgabepflicht greift.

2.1.4 Alleinstehender Arbeitnehmer mit Bezug von Arbeitslosengeld

Es sei der Grundfall in Kap. 2.1.2 angenommen, allerdings erhält Herr Müller nun noch 420 € Arbeitslosengeld. Damit ist er gezwungen, eine Steuererklärung einzureichen (§ 46 Absatz 2 Nr. 1 EStG). Das Arbeitslosengeld darf 410 € nicht übersteigen, damit keine Abgabepflicht greift. Gleichermaßen gilt für alle dem Progressionsvorbehalt unterliegenden Zahlungen, beispielsweise

- Kurzarbeitergeld,
- Insolvenzgeld,
- Krankengeld,
- Mutterschaftsgeld,
- Elterngeld.

2.1.5 Alleinstehender Arbeitnehmer mit Lohneinkünften aus dem Ausland

Es sei der Grundfall in Kap. 2.1.2 angenommen. Herr Müller erhält einen Bruttolohn von 500 € aus Belgien, für die das Freistellungsverfahren unter Progressionsvorbehalt greift. 500 € überschreiten zunächst die Grenze des § 46 Absatz 2 Nr. 1 EStG. Allerdings kommt es bei der Abgabepflicht nach § 46 EStG auf die Einkünfte an, also auf den Betrag, der nach Abzug aller nach deutschem Recht möglichen Werbungskosten und bestimmter Freibeträge übrig bleibt. Wenn Herr Müller nun Werbungskosten geltend machen kann, die mit seinem belgischen Lohn zusammenhängen, reduziert sich dieser Betrag entsprechend. Macht er 330 gefahrene PKW-Kilometer geltend, reduziert sich der Betrag um $330 \times 0,30 \text{ €} = 99 \text{ €}$ auf 401 €. Bei Progressionseinkünften von 401 € muss keine Steuererklärung abgegeben werden.

2.1.6 Alleinstehender Arbeitnehmer mit Lohneinkünften aus dem Ausland und Verlusten aus Vermietungsgeschäft

Es sei der Grundfall in Kap. 2.1.2 angenommen. Zusätzlich erzielt Herr Müller aber noch Einkünfte in Höhe von 12.000 € aus einer nicht selbständigen Tätigkeit in Frankreich und hat Verluste aus der Vermietung einer Wohnanlage in Deutschland in Höhe von 15.000 €. Für die Frage der Abgabepflicht sind beide Einkunftsarten zu addieren. Da der Betrag von $./. 3.000 \text{ €}$ unter der Freigrenze von 410 € liegt, muss keine Steuererklärung abgegeben werden.

Sehr wahrscheinlich würde er aber bei einer freiwilligen Abgabe der Steuererklärung mit einer Steuererstattung rechnen können.

2.1.7 Alleinstehender Arbeitnehmer mit mehreren Dienstverhältnissen gleichzeitig

Wieder sei der Grundfall in Kap. 2.1.2 angenommen. Allerdings hat Herr Müller nun zusätzlich noch einen zweiten Job für einen anderen Arbeitgeber – auch mit Sitz in Deutschland – übernommen. Für diesen hat er zeitgleich zum ersten Job ebenfalls einen Lohn erhalten. Der zweite Job wurde über Steuerklasse VI abgerechnet, der erste über Steuerklasse I. Damit ist Herr Müller zur Abgabe einer Steuererklärung verpflichtet.

2.1.8 Alleinstehender Arbeitnehmer als Mitglied einer privaten Krankenkasse

Wieder sei der Grundfall in Kap. 2.1.2 angenommen. Diesmal ist Herr Müller aber privat krankenversichert und hat eine hohe Beitragsrückerstattung erhalten. Er muss am Jahresende prüfen: Liegen die Vorsorgeaufwendungen, die sein Arbeitgeber bei der Festsetzung des monatlichen Lohnsteuerabzugs vorausgesetzt hat, über den tatsächlich abziehbaren Aufwendungen? Die vom Arbeitgeber angesetzten Vorsorgeaufwendungen findet Herr Müller auf der Jahreslohnsteuerbescheinigung. Die Beitragsanteile an die private Krankenversicherung, die einen der gesetzlichen Krankenversicherung vergleichbaren Versicherungsschutz enthalten, werden jährlich, ebenso wie Beitragserstattungen, vom Versicherer bescheinigt.

Da Beitragsrückerstattungen leicht vom Steuerpflichtigen beeinflusst werden können, entsteht hier steuerlicher Gestaltungsspielraum.

Bei ausländischen privaten Krankenversicherungen werden die entsprechenden Beträge nicht automatisch bestätigt. Der Versicherte muss sich um einen Nachweis bemühen. Näheres zu ausländischen Krankenversicherungen im deutschen Steuerrecht siehe Kap. 2.12.

2.1.9 Alleinstehender Arbeitnehmer mit Freibetrag als Lohnsteuerabzugsmerkmal

Herr Müller aus Kap. 2.1.2 vermutete zu Jahresbeginn, er könne monatlich 300 € Fahrtkosten steuerlich geltend machen. Er hat beantragt, diesen Betrag monatlich bereits im Lohnsteuerabzugsverfahren zu berücksichtigen. Am Ende des Jahres muss er eine Steuererklärung einreichen, weil er sich diesen Freibetrag hat eintragen lassen.

Tipp! Wer die Liquidität unterjährig nicht zwingend benötigt, hält sich die Option der Nichteinreichung einer Steuererklärung offen, wenn er auf die Eintragung des Freibetrags verzichtet. Wenn er bei Jahresende nach Anfertigung seiner Steuererklärung wider Erwartungen bemerkt, dass eine Nichtabgabe für ihn günstiger ist, spart er so Steuern. Das kann vor allem bei kleineren Freibeträgen durchaus vorkommen.

2.1.10 Alleinstehender Arbeitnehmer mit Entschädigung/Vergütung für mehrjährige Tätigkeiten

Herr Müller aus Kap. 2.1.2 streitet sich mit seinem Arbeitgeber, worauf man sich auf eine Auflösung des Arbeitsverhältnisses zum 01.11. des Jahres einigt. Der Arbeitgeber zahlt ihm eine Entschädigung für entgangene Einkünfte in Höhe von 10.000 €. Derartige Zahlungen werden, genau wie Vergütungen für mehrjährige Tätigkeiten, nach § 34 EStG einer günstigeren Besteuerung unterworfen. Allerdings muss in all diesen Fällen auch zwingend eine Steuererklärung abgegeben werden.

2.1.11 Alleinstehender Arbeitnehmer mit „sonstigem Bezug“

Sonstige Bezüge sind unregelmäßige Sonderzahlungen des Arbeitgebers. Hierzu gehören beispielsweise:

- 13. Monatsgehalt,
- Weihnachts- und Urlaubsgeld,
- Entlassungsabfindungen,
- Zuwendungen wegen Arbeitnehmerjubiläen.

Herr Müller aus Kap. 2.1.2 wechselt seinen Arbeitgeber und erhält vom neuen Arbeitgeber Urlaubsgeld als Einmalzahlung. Er hat dem neuen Arbeitgeber die Lohnsteuerbescheinigung