

Dies ist ein kostenloses Update zu:

Zur Besteuerung von Bordpersonal auf Schiffen und Flugzeugen im internationalen Verkehr

6. Auflage 2019

(Dieses Update steht nur für eine begrenzte Zeit zum
Download bereit – Stand 12.01.2020)¹

7.2 Erweiterte beschränkte Steuerpflicht (sog. Wegzug- oder Auswandererbesteuerung)

Ziel der erweiterten beschränkten Steuerpflicht nach § 2 AStG² ist es den Wegzug von unbeschränkt Steuerpflichtigen in Niedrigsteuergebiete steuerlich unattraktiv zu machen, indem Deutschland das Besteuerungsrecht an den in Deutschland belegenden (erweiterten) Einkunftsquellen erhalten bleibt. Gemäß ursprünglicher Gesetzesbegründung sollte deutschen Vermögensmillionären die Auswanderung in Niedrigsteuerrländer erschwert werden aber mangels Anpassung der im Gesetz genannten Beträge seit 1972 trifft die Vorschrift nicht nur „Millionäre“.

Nach dieser Vorschrift sollen Steuerzahler der relativ hohen deutschen Besteuerung durch Wohnsitzwechsel ins Ausland nicht entgehen, wenn sie über einen bestimmten Umfang hinaus weiterhin Einkünfte in bzw. aus Deutschland beziehen oder in Deutschland gelegene Vermögenswerte besitzen. Die Vorschrift selbst ist missraten, umständlich und nicht nur für den Laien unverständlich, selbst dem geübten Rechtsanwender erschließen sich die Rechtsfolgen wohl nicht beim ersten Lesen und erfordert einige Berechnungen.³ An dieser Stelle soll daher nur ein kurzer erster Überblick gegeben werden.

Die erweiterte beschränkte Steuerpflicht soll danach eintreten, wenn

- eine **natürliche** Person,

¹ Dies ist eine allgemeine Information und keine auf eine konkrete Situation ausgerichtete Beratung. Eine auf den Einzelfall ausgerichtete Beratung kommt nur durch ausdrückliche vertragliche Vereinbarung zustande.

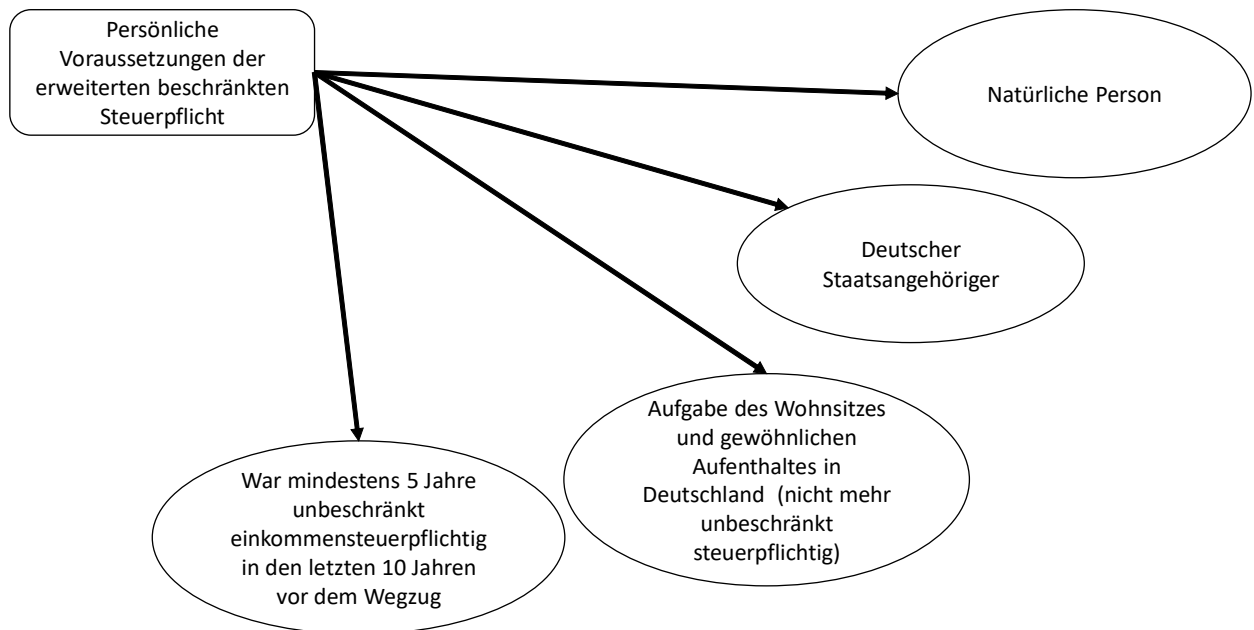
Die Inhalte dieser Information wurden mit größter Sorgfalt erstellt. Für die Richtigkeit, Vollständigkeit und Aktualität der Inhalte kann jedoch keine Gewähr übernommen werden. Insbesondere ist zu bedenken, dass das Steuerrecht und dessen Auslegung permanenten Änderungen unterliegt und sich Gerichtsentscheidungen, Verwaltungsanweisungen und Gesetzesinterpretationen zum Teil widersprechen, so dass empfohlen wird, professionelle Hilfe zur Lösung einer konkreten Situation hinzuzuziehen. Alle Rechte vorbehalten.

www.stburbahns.de

² In diesem Zusammenhang zu beachten sind auch noch insbesondere die folgenden Vorschriften: § 4 AStG (Vermeidung der Umgehung der Erbschaft- und Schenkungsteuer) und § 6 AStG (Erweiterte Besteuerung von Anteilen an Kapitalgesellschaften).

³ Gleichwohl gibt es gute Kommentierungen. Stellvertretend für viele vgl. etwa Weggenmann/Kaiser in Haase, AStG/DBA, § 2 AStG, 2. Auflage 2012. Zurecht wird darauf hingewiesen, dass sich in vielen Fällen durch entsprechende Gestaltungen eine Anwendung vermeiden lässt.

- als **deutscher** Staatsangehöriger,
- in den letzten 10 Jahren vor dem Wegzug aus Deutschland mindestens **5 Jahre** in Deutschland **unbeschränkt steuerpflichtig** gewesen ist und unter **Aufgabe** der unbeschränkten Steuerpflicht (also durch Aufgabe des Wohnsitzes und gewöhnlichen Aufenthaltes in Deutschland),
- in einem **Niedrigsteuergbiet**⁴ ansässig wird oder in **keinem ausländischen Gebiet ansässig** wird⁵ und im Zeitpunkt des Wegzuges aus Deutschland oder innerhalb der nächsten 10 Jahre **wesentlich wirtschaftliche Interessen** in Deutschland hat.



Das Merkmal der „**wesentlichen wirtschaftlichen Interessen**“ ist in § 2 Abs. 3 AStG näher definiert. Ein Steuerpflichtiger hat wesentliche wirtschaftliche Interessen in Deutschland in einem Veranlagungszeitraum (Kalenderjahr) innerhalb der nächsten 10 Jahre, wenn

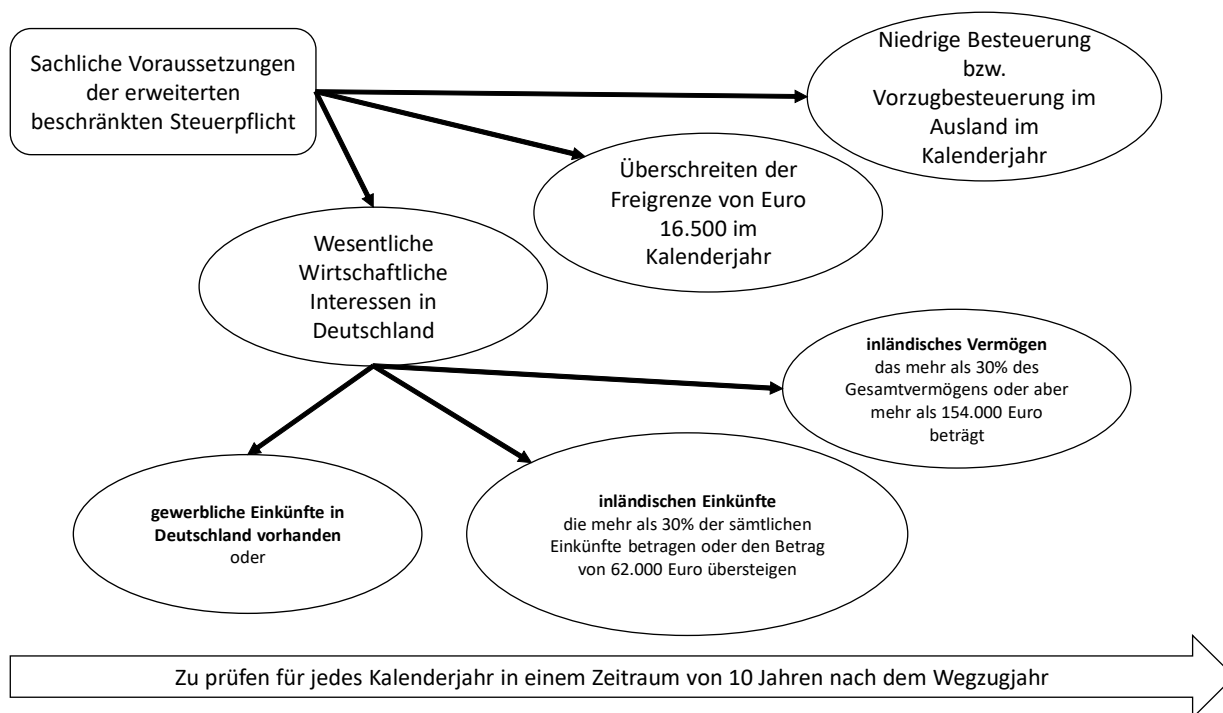
- **gewerbliche inländische Einkünfte** (§ 2 Abs. 3 Nr. 1 AStG) vorliegen. Davon ist auszugehen, wenn der ein Steuerpflichtiger zu Beginn eines Veranlagungszeitraums Unternehmer oder Mitunternehmer eines inländischen Gewerbebetriebs ist, ihm als Kommanditist mehr als 25.v.H. Gewinnausschüttung einer Kommanditgesellschaft zustehen oder er in Besitz einer wesentlichen Beteiligung an einer inländischen

⁴ Dies ist über einen abstrakten Belastungsvergleich zu ermitteln auf Basis von Euro 77.000 Euro steuerpflichtiges Einkommen (die ausländische Steuerbelastung darf nicht niedriger als 2/3 der inländischen Steuerbelastung sein > Im VZ 2020 waren dies Euro 23.376 Einkommensteuer in der Grundtabelle > 30,36%. Die Besteuerung im Ausland muss auf Basis von Euro 77.000 Einkommen daher mehr als Euro 15.584 betragen mehr als 20,24%) oder bei einer Vorzugsbesteuerung für Einwanderer etc.. Ein konkreter Belastungsvergleich als Widerlegung der Niedrigbesteuerung ist grundsätzlich möglich.

⁵ Was quasi zwangsläufig zu einer angenommenen niedrigen Besteuerung führt. Selbiges gilt wenn die neue Ansässigkeit verschwiegen wird.

- Kapitalgesellschaft ist. Auf die Größe des Betriebs oder der Einkünfte kommt es nicht an. Nicht hierunter fallen Einkünfte aus selbständiger also freiberuflicher Tätigkeit oder;
- **inländisches Vermögen** (dessen möglichen Erträge nicht ausländische Erträge wären) vorliegt, wenn dieses mehr als 30% des Gesamtvermögens oder aber mehr als 154.000 Euro beträgt (§ 2 Abs. 3 Nr. 3 AStG) oder;
 - **nicht ausländischen (also inländischen) Einkünfte** im Sinne des § 34d EStG bei unterstellter unbeschränkter Einkommensteuerpflicht vorliegen, wenn diese mehr als 30% der sämtlichen Einkünfte betragen oder den Betrag von 62.000 Euro übersteigen (§ 2 Abs. 3 Nr. 2 AStG).⁶

Diese Voraussetzungen sind jeweils im Jahr des Wegzuges und für den gesamten 10 Jahreszeitraum nach Wegzug zu prüfen, also für jedes Jahr gesondert, nicht nur im Jahr des Wegzugs. Das gilt auch wenn die Voraussetzungen erst in späteren Jahren eintreten.



Liegen die Voraussetzungen der erweiterten beschränkten Steuerpflicht vor, so treten insbesondere folgende Rechtsfolgen ein:

- Die erweiterte beschränkte Steuerpflicht erstreckt sich über die in § 49 EStG genannten Einkünfte (Inlandseinkünfte), die in Deutschland ohnehin steuerpflichtige Einkünfte bei beschränkter Steuerpflicht bleiben und weiterhin in Deutschland zu erklären sind, hinaus auch auf alle anderen Einkünfte, die nicht ausländische Einkünfte nach § 34d EStG sind (sog. **erweiterte Inlandseinkünfte**). Erfasst werden damit im Grundsatz alle Einkünfte, die bei angenommener unbeschränkter Steuerpflicht keine ausländischen Einkünfte wären. Die Grundsätze der Doppelbesteuerungsabkommen sind zu berücksichtigen, das heißt nach

⁶ Zumeist wird in diesem Zusammenhang Kapitalvermögen oder Kapitaleinkünfte (Zinsen, Spareinlagen) von deutschen Schuldnern genannt.

DBA in Deutschland steuerfreie Einkünfte sind nicht im Rahmen der erweiterten beschränkten Steuerpflicht steuerpflichtig;

- Ein weltweiter Progressionsvorbehalt kommt zur Anwendung (§ 2 Abs. 5 AStG) das heißt der anzuwendende Steuersatz ist höher als bei einer Besteuerung nur bestimmter Einkünfte, weil die weltweiten Einkünfte zur Bemessung des Steuersatzes berücksichtigt werden.

Im Übrigen gilt nach § 2 Abs. 1 Satz 3 EStG eine **Bagatellgrenze von Euro 16.500**, d.h. bei Nichtüberschreiten der erweitert beschränkt steuerpflichtigen Einkünfte⁷ unterbleibt eine Veranlagung zur erweiterten beschränkten Steuerpflicht (eine Steuererklärung zur beschränkten Steuerpflicht ist aber ggf. dennoch abzugeben, auch wenn steuerpflichtige Einkünfte unterhalb dieses Betrages vorliegen).⁸ Wegen der Besonderheiten der Besteuerung existieren zum Teil besondere Steuererklärungsformulare, die jedoch regelmäßig manuell auszufüllen und zu berechnen sind.⁹ Im Grunde ist die erweiterte beschränkte Steuerpflicht jedoch ein Spezialfall der beschränkten Steuerpflicht. Hier sollten im Zweifel entsprechende Angaben gemacht werden.

Was heißt dies nun für Bordpersonal:

Schiffspersonal

Daraus folgt, dass zumeist eine Besteuerung nach § 2 AStG für solche Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit vermieden wird, die im Ausland insbesondere bei Tätigkeiten auf Schiffen unter ausländischer Flagge erbracht wird.

Grund hierfür ist, dass erweitert beschränkt steuerpflichtige Einkünfte solche Einkünfte sind, die bei unbeschränkter Steuerpflicht nicht ausländische Einkünfte i.S.d. § 34c und § 34d EStG wären. Nach der im Schrifttum vorherrschenden Ansicht ist, was die räumliche Zuordnung von Einkünften aus **nichtselbständiger Arbeit** von Bordpersonal angeht, in erster Linie auf die in § 34d Nr. 5 EStG genannten Kriterien abzustellen.¹⁰ Die Zuordnung zu einem bestimmten ausländischen Staat folgt hiernach in erster Linie dem **Arbeitsortprinzip** und der Anknüpfung an denjenigen Ort, an dem der Arbeitnehmer von dem Arbeitsergebnis Gebrauch macht. Ähnliches hatte bereits der BFH¹¹ entschieden, wonach eine Tätigkeit durch Seeleute nicht im Inland ausgeübt wird, soweit sich die Schiffe auf hoher See befinden bzw. soweit sie sich in anderen Hoheitsgewässern bewegen. Soweit sich Schiffe auf hoher See befanden, sind sie als schwimmender Gebietsteil des jeweiligen (ausländischen) Flaggenstaates anzusehen. Soweit sich die Schiffe in anderen nicht deutschen Hoheitsgewässern befinden, wird die nichtselbständige Arbeit in dem jeweiligen Staatsgebiet ausgeübt. Soweit sich die Schiffe außerhalb der deutschen Hoheitsgewässer bewegen, liegt auch keine Verwertung der nichtselbständigen Arbeit im Inland vor. Nach Auslegung des Wortes "verwerten" durch den BFH werden auf ausländischen Schiffen ausgeübte Tätigkeiten nicht im Inland verwertet. Ein Seemann führt das Ergebnis seiner Tätigkeit seinem Arbeitgeber nur auf den Schiffen zu. Meines Erachtens gilt daher, dass die Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit von

⁷ Maßgeblich ist die Summe der Einkünfte, so dass steuerfreie Veräußerungsgewinne und etwa nach DBA steuerfrei Einkünfte auszuscheiden sind.

⁸ Hierbei ist zur berücksichtigen das bei Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit neben dem Werbungskosten-Pauschbetrag auch der Grundfreibetrag zu berücksichtigen ist.

⁹ Vgl. Verfügung betr. Vordrucke zur erweiterten beschränkten Steuerpflicht, OFD Frankfurt vom 02.03.2018

¹⁰ vgl. BFH, Urt. vom 17.11.2010 - I R 76/09, NV, m.w.N.

¹¹ BFH Urteil vom 12.11.1986 - I R 38/83 BStBl. 1987 II 377

Bordpersonal i.S.d § 34d Nr. 5 bzw. § 49 Abs.1 Nr. 4 EStG zumeist nicht durch § 2 AStG erfasst sind, soweit sie im Ausland ausgeübt werden.¹²

Sofern gewerbliche Einkünfte (aber nicht freiberufliche) erzielt werden und keine Betriebstätte im Ausland im Sinne einer nicht sesshaften Arbeits- und Lebensweise unterhalten wird („Nomadentum“) dürfte sich häufig ein Anknüpfungspunkt nach § 2 (1) Satz 2 AStG¹³ ergeben, wenn die gewerblichen Einkünfte die Freigrenze von Euro 16.500 überschreiten.

Flugpersonal

Hier dürfte regelmäßig der Arbeitslohn für Zeiträume auszunehmen sein, der auf Zeiträume über fremden Hoheitsgebieten entfällt, weil insoweit ausländische Einkünfte vorliegen. Zur Frage der Zuordnung der Flugzeit in internationalem Luftraum vgl. Tz. **Fehler! Verweisquelle konnte nicht gefunden werden.** Allerdings sind hier die Einschränkungen des § 49 (1) Nr. 4e EStG zu beachten, wenn Beschäftigungen von im Ausland ansässigen Beschäftigten bei inländischen Fluggesellschaften vorliegen, so dass regelmäßig bereits eine beschränkte Steuerpflicht vorliegen wird.¹⁴

1.1.1. Beispiel

Eine Kapitänin zieht der Liebe wegen und unter Aufgabe ihres Wohnsitzes und gewöhnlichen Aufenthaltes in Deutschland im Juli 2019 zu ihrem Freund ins Ausland. Sie hat in den letzten 10 Jahren in Deutschland gelebt und Steuern gezahlt. Im Ausland teilt ihr ihr Steuerberater mit, dass ihr Arbeitslohn komplett steuerfrei ist. Sie arbeitet ausschließlich auf Schiffen unter ausländischer Flagge, deutsches Territorium wird nicht durchfahren. Weitere Einkünfte oder Vermögen hat sie im Inland nicht mehr.

Zunächst ist festzustellen das für das Wegzugjahr 2019 eine Einkommensteuererklärung zur unbeschränkten Steuerpflicht abzugeben ist, in der die ausländischen steuerfreien Einkünfte¹⁵ für Zwecke des Progressionsvorbehaltes einzubeziehen sind (§ 1 Abs. 7 Satz 2 EStG).

Im Jahr 2020 liegen keine in Deutschland beschränkt steuerpflichtigen Einkünfte mehr vor, so dass keine Einkommensteuererklärung abzugeben ist.

Eine erweiterte beschränkte Steuerpflicht liegt auch nicht vor. Zwar erfüllt die Kapitänin wohl die persönlichen Voraussetzungen und ihre ausländischen Einkünfte sind niedrig besteuert, aber es mangelt an wirtschaftlichen Interessen in Deutschland und an erweitert beschränkt steuerpflichtigen Einkünften in Deutschland von mehr als Euro 16.500 pro Jahr.

Alternative 1: Wie vorstehend aber es wird im Jahr 2020 deutsches Territorium durchfahren und der anteilige (inländische) Arbeitslohn hierfür beträgt Euro 800.

¹² So auch im Grunde BMF Schreiben v. 14.05.2004, BStBl I Sondernr. 1, S. 3, Tz. 2.5.0.1

¹³ Fiktion einer inländischen Betriebstätte, wenn im Ausland keine Betriebstätte oder ständiger Vertreter gegeben ist, also die gesamten gewerblichen Einkünfte sind angenommene inländische im Sinne des § 2 AStG.

¹⁴ Vgl. BMF Schreiben vom 19.04.2006 zur Einführung und Grund des § 49 (1) Nr. 4e EStG

¹⁵ Vgl. hierzu meine Ausführungen in Tz. **Fehler! Verweisquelle konnte nicht gefunden werden.**

Im Jahr 2020 liegen defacto keine in Deutschland beschränkt steuerpflichtigen Einkünfte mehr vor, so dass keine Einkommensteuererklärung abzugeben ist (die Einkünfte betragen bereits Euro 0,00 weil sie den Werbungskosten-Pauschbetrag nicht übersteigen). Denkbar ist jedoch die Abgabe einer Einkommensteuererklärung zur Dokumentation und zum Nachweis der mangelnden Steuerpflicht (Nullfestsetzung).

Eine erweiterte beschränkte Steuerpflicht liegt auch nicht vor. Zwar erfüllt die Kapitänin wohl die persönlichen Voraussetzungen und ihre ausländischen Einkünfte sind niedrig besteuert, aber es mangelt an wirtschaftlichen Interessen in Deutschland und an erweitert beschränkt steuerpflichtigen Einkünften in Deutschland von mehr als Euro 16.500 pro Jahr.

Alternative 2: *Wie vorstehend aber mit dem Unterschied das die Kapitänin ein Haus in Deutschland hat und nunmehr Vermietungseinkünfte erzielt, diese betragen Euro 16.000 in 2020 und 18.000 in 2021.*

Die Vermietungseinkünfte dürften in Deutschland (auch nach einem Doppelbesteuerungsabkommen) regelmäßig im Rahmen der beschränkten Steuerpflichtig steuerpflichtig sein, so dass eine Einkommensteuererklärung abzugeben ist.

Eine erweiterte beschränkte Steuerpflicht liegt nur vor, wenn das inländische Grundvermögen mehr als 30% des Gesamtvermögens oder aber mehr als 154.000 Euro beträgt, was zu prüfen wäre.¹⁶ Die inländischen Einkünfte würden wohl eher keine wesentlich wirtschaftlichen Interessen im Inland begründen.

Wenn dies der Fall ist: Im Jahr 2021 (nicht aber im Jahr 2020) wird auch die Freigrenze von Euro 16.500 überschritten, so das eine Versteuerung nach den Regeln der erweitert beschränkten Steuerpflicht zu erfolgen hat. Wesentliche Änderung dürfte sein, dass ihre gesamten auch ausländischen Arbeitslöhne nunmehr für Zwecke der Ermittlung des anzuwendenden Steuersatzes berücksichtigt werden müssen (Welt-Progressionsvorbehalt) aber nur auf die Vermietungseinkünfte anzuwenden sind, weil die ausländischen Arbeitseinkünfte nicht selbst steuerpflichtig sind.

¹⁶ Maßgebend ist immer deutsches Recht und bei der Bewertung des Vermögens das Bewertungsgesetz.