

## Die Neuregelungen auf einen Blick

- Änderungen bzw. Ergänzungen des Abs. 9 (unilateraler *Switch-over*).
- Neuer Abs. 12 (Zuweisung von Abfindungen zum früheren Tätigkeitsstaat).
- Fundstelle: Gesetz zur Umsetzung der Änderungen der EU-Amtshilferichtlinie und von weiteren Maßnahmen gegen Gewinnverkürzungen und -verlagerungen – BEPS-Umsetzungsgesetz (BEPS-UmsG) v. 20.12.2016 (BGBl. I 2016, 3000; BStBl. I 2017, 5).

## § 50d

### Besonderheiten im Fall von Doppelbesteuerungsabkommen und der §§ 43b und 50g

idF des EStG v. 8.10.2009 (BGBl. I 2009, 3366; BStBl. I 2009, 1346),  
zuletzt geändert durch BEPS-UmsG v. 20.12.2016 (BGBl. I 2016, 3000; BStBl. I 2017, 5)

(1) bis (8) *unverändert*

(9) <sup>1</sup>Sind Einkünfte eines unbeschränkt Steuerpflichtigen nach einem Abkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung von der Bemessungsgrundlage der deutschen Steuer auszunehmen, so wird die Freistellung der Einkünfte ungeachtet des Abkommens nicht gewährt, **soweit**

1. der andere Staat die Bestimmungen des Abkommens so anwendet, dass die Einkünfte in diesem Staat von der Besteuerung auszunehmen sind oder nur zu einem durch das Abkommen begrenzten Steuersatz besteuert werden können, oder
2. die Einkünfte in dem anderen Staat nur deshalb nicht steuerpflichtig sind, weil sie von einer Person bezogen werden, die in diesem Staat nicht auf Grund ihres Wohnsitzes, ständigen Aufenthalts, des Ortes ihrer Geschäftsleitung, des Sitzes oder eines ähnlichen Merkmals unbeschränkt steuerpflichtig ist.

<sup>2</sup>Nummer 2 gilt nicht für Dividenden, die nach einem Abkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung von der Bemessungsgrundlage der deutschen Steuer auszunehmen sind, es sei denn, die Dividenden sind bei der Ermittlung des Gewinns der ausschüttenden Gesellschaft abgezogen worden. <sup>3</sup>Bestimmungen eines Abkommens zur Vermeidung der

Doppelbesteuerung sowie Absatz 8 und § 20 Absatz 2 des Außensteuergesetzes bleiben unberührt, soweit sie jeweils die Freistellung von Einkünften in einem weitergehenden Umfang einschränken. **4Bestimmungen eines Abkommens zur Vermeidung der Doppelbesteuerung, nach denen Einkünfte aufgrund ihrer Behandlung im anderen Vertragsstaat nicht von der Bemessungsgrundlage der deutschen Steuer ausgenommen werden, sind auch auf Teile von Einkünften anzuwenden, soweit die Voraussetzungen der jeweiligen Bestimmung des Abkommens hinsichtlich dieser Einkunftsteile erfüllt sind.**

(10) und (11) *unverändert*

**(12) 1Abfindungen, die anlässlich der Beendigung eines Dienstverhältnisses gezahlt werden, gelten für Zwecke der Anwendung eines Abkommens zur Vermeidung der Doppelbesteuerung als für frühere Tätigkeit geleistetes zusätzliches Entgelt. 2Dies gilt nicht, soweit das Abkommen in einer gesonderten, ausdrücklich solche Abfindungen betreffenden Vorschrift eine abweichende Regelung trifft. 3§ 50d Absatz 9 Satz 1 Nummer 1 sowie Rechtsverordnungen gemäß § 2 Absatz 2 Satz 1 der Abgabenordnung bleiben unberührt.**

Autoren: Dr. Martin **Klein**, Rechtsanwalt/Steuerberater/Fachanwalt für Steuerrecht,  
Hengeler Mueller, Frankfurt am Main

Dr. Antje **Hagena**, LL.M. (NYU), Richterin, Hannover

Mitherausgeber: Dr. Martin **Klein**, Rechtsanwalt/Steuerberater/Fachanwalt für  
Steuerrecht, Hengeler Mueller, Frankfurt am Main

**Schrifttum:** Gebhardt, Die atomisierende Betrachtungsweise nach § 50d Abs. 9 Satz 4 EStG-E und die Lösung des „wenn vs. soweit“-Problems in § 50d Abs. 9 S. 1 EStG-E, IStR 2016, 1009; König/Teichert, Der Treaty Override für grenzüberschreitende Abfindungen ab: 2017: Verstößt § 50d Abs. 12 EStG gegen die Grundsätze des Vertrauensschutzes?, BB 2016, 3105.

## Kompaktübersicht

---

J 16-1 **Inhalt der Änderungen:** Die Ersetzung von „wenn“ durch „soweit“ in Abs. 9 sowie seine Ergänzung um einen neuen Satz 4 dient dazu, auch die Freistellung von nur Teilen von Einkünfte unter Verweis auf ihre Nicht- oder Minderbesteuerung im anderen Vertragsstaat verweigern zu können. Abs. 12 weist vorbehaltlich ausdrücklich anderslautender DBA-Regelungen unilateral Abfindungen, die anlässlich der Beendigung eines Dienstverhältnisses gezahlt werden, dem früheren Tätigkeitsstaat zu, behält aber ebenso

unilateral Deutschland als dem späterem Wohnsitzstaat das Besteuerungsrecht vor für den Fall, dass der frühere Tätigkeitsstaat die Abfindung nicht besteuert.

**Rechtsentwicklung:**

J 16-2

► **zur Rechtslage bis 2013** s. § 50d Anm. 2.

► **BEPS-UmsG v. 20.12.2016** (BGBl. I 2016, 3000; BStBl. I 2017, 5): § 50d wurde in Abs. 9 geändert und um einen Abs. 12 ergänzt.

**Zeitlicher Anwendungsbereich:** § 50d in der durch das BEPS-UmsG v. 20.12.2016 (BGBl. I 2016, 3000; BStBl. I 2017, 5) geänderten bzw. ergänzten Fassung ist erstmals für den VZ 2017 anzuwenden; § 52 Abs. 1 Satz 1 in der durch Art. 9 Nr. 7 BEPS-UmsG geänderten Fassung tritt erst am 1.1.2018 in Kraft (Art. 19 Abs. 2 BEPS-UmsG). Zu Konstellationen, in denen die noch in 2016 verkündete Ergänzung von § 50d um den neuen Abs. 12 eine kritische Rückwirkung für in 2016 vereinbarte und in 2017 ausgezahlte Abfindungen entfaltet s. König/Teichert, BB 2016, 3105.

J 16-3

**Grund und Bedeutung der Änderungen:**

J 16-4

► **Grund der Änderungen:** In § 50d Abs. 9 Satz 1 wurde das „wenn“ durch „soweit“ ersetzt, weil nach der Rspr. des BFH die von Satz 1 erfassten „Einkünfte“ als Einheit nicht in einzelne Bestandteile zerlegt („atomisiert“) werden durften, um die Freistellung von Teilen solcher Einkünfte unter Verweis auf ihre Nicht- oder Minderbesteuerung im anderen Vertragsstaat zu verweigern. Zudem wurde § 50d Abs. 9 um einen Satz 4 ergänzt, um zu erreichen, dass abkommensrechtl. Rückfall-Klauseln, nach denen die Freistellung von Einkünften in Deutschland infolge ihrer Behandlung im anderen Vertragsstaat versagt wird, auch auf Teile von Einkünften angewendet werden, wenn und soweit die Voraussetzungen der jeweiligen Rückfall-Klausel in Bezug auf solche Einkunftsteile vorliegen.

Schließlich wurde § 50d aufgrund der Stellungnahme des BRats zum Entwurf des BEPS-UmsG (BRDrucks. 406/16) um einen Abs. 12 ergänzt, um Abfindungen besteuern zu können, die aus Anlass der Beendigung eines in Deutschland ausgeübten Dienstverhältnisses an Personen gezahlt werden, die zum Zeitpunkt der Auszahlung der Abfindungen in einem anderen Staat ansässig sind (Korrekturgesetzgebung zu BFH v. 10.6.2015 – I R 79/13, BStBl. II 2016, 326).

► **Bedeutung der Änderungen:** Mit den Ergänzungen in Abs. 9 beschneidet der Gesetzgeber in zweierlei Hinsicht die abkommensrechtl. vorgesehene – und ursprünglich auf virtueller Basis erfolgende – Freistellung von Einkünften: Zum einen durch die Aufteilung von Einkünften nach Maßgabe der Besteuerung im anderen Vertragsstaat (Satz 1, „soweit“), um mit dieser

Betrachtungsweise zu gewährleisten, dass die unilaterale *switch-over*-Klausel in Abs. 9 Satz 1 auch in Fällen einer teilweisen Nicht- oder Minderbesteuerung anwendbar ist und die Freistellung betroffener Einkunftsteile insoweit versagt wird; zum anderen durch die unilaterale Ausweitung abkommensrechtl. Rückfall-Klauseln, die durch den neuen Satz 4 ebenfalls auf Teile von Einkünften anzuwenden sind und diese insoweit von der Freistellung ausschließen, auch wenn der Wortlaut der jeweiligen Abkommensvorschrift eine solche „Atomisierung“ nicht vorsieht. Sowohl Satz 1 als auch Satz 4 sind *treaty overrides*, zumal sie unilateral die abkommensrechtlich vorgesehene, virtuelle Freistellung beschränken oder DBA-spezifische Voraussetzungen der Freistellung über das abkommensrechtlich Vereinbarte hinaus einengen.

Der BFH hatte mit Urteil BFH v. 10.6.2015 (I R 79/13, BStBl. II 2016, 326) (erneut) entschieden, dass Abfindungen anlässlich der Beendigung eines Dienstverhältnisses nicht im Tätigkeitsstaat, sondern im Ansässigkeitsstaat zu besteuern sind (s. dazu auch Vogel/Lehner, DBA, 6. Aufl. 2015, Art. 15 OECD-MA Rn. 17 ff.; Bourseaux/Levedag in Schönfeld/Ditz, DBA, 2013, Art. 15 OECD-MA Rn. 71 f.). Daran ändere auch die Rechtsverordnung nichts, in die die BReg. eine frühere Deutsch-Schweizerische Konsultationsvereinbarung v. 17.3.2010 überführt hatte und nach der der frühere Tätigkeitsstaat das Besteuerungsrecht haben sollte, weil diese Rechtsverordnung den Abkommenstext und die sich daraus ergebende Besteuerungszuordnung zum Ansässigkeitsstaat nicht verändern könne (BFH v. 10.6.2015 – I R 79/13, BStBl. II 2016, 326, unter 5. a aa und bb der Gründe; vgl. auch Kempermann, ISR 2016, 12). Der Gesetzgeber befürchtete danach nicht nur, Deutschland könne als ehemaliger Tätigkeitsstaat diese Abfindungen nicht mehr besteuern, sondern auch, dass diese nun gar nicht mehr besteuert würden (und damit weiße Einkünfte drohten), wenn der Wohnsitzstaat sich seinerseits durch das DBA daran gehindert sehe, die Abfindung zu besteuern (BTDruks. 18/9956, 22). Abs. 12 soll das verhindern, indem er diese Abfindungen zu Entgelt für die frühere Tätigkeit erklärt (Fiktion) und dadurch eine Besteuerung im (früheren) Tätigkeitsstaat ermöglicht. Abs. 12 ist damit ein sog. *treaty interpretation override*, indem er ein Verständnis von Art. 15 OECD-MA erzwingt, das nach der nunmehr ständigen Rspr. des BFH unzutreffend ist, allerdings dann kein *treaty override*, wenn ein DBA ausdrücklich etwas anderes regelt (s. Abs. 12 Satz 2).

## Die Änderungen im Detail

### ■ Absatz 9 (Versagung der abkommensrechtlichen Freistellung für bestimmte nicht- bzw. minderbesteuerte Einkunftsteile)

„Soweit“ (Abs. 9 Satz 1): Nach der Rspr. des BFH (vgl. zu Satz 1 Nr. 2 BFH v. 20.5.2015 – I R 68/14, BStBl. II 2016, 90) konnten bisher im Rahmen des Satzes 1 Einkünfte nicht in einzelne Bestandteile aufgespalten und auf dieser Grundlage die abkommensrechtl. angeordnete Freistellung anteilig für nicht oder minderbesteuerte Einkunftsteile versagt werden. Die Behandlung von Einkünften als Einheit, und zwar ungeachtet ihrer teilweisen Nicht- oder Minderbesteuerung (bisher auch gekennzeichnet durch das Tatbestandsmerkmal „wenn“ in Satz 1, das eine Minder- oder Nichtbesteuerung der gesamten Einkünfte, nicht lediglich eines Teils im Sinne von „soweit“ erforderte) wurde durchbrochen, indem das neue „soweit“ eine Aufteilung der Einkünfte entsprechend ihrer stl. Behandlung im anderen Vertragsstaat anordnet. J 16-5

**Einkunftsteile (Abs. 9 Satz 4):** Anknüpfungspunkt von Satz 4 sind allg. Bestimmungen eines DBA, nach denen Einkünfte aufgrund ihrer Behandlung im anderen Vertragsstaat nicht von der Bemessungsgrundlage der deutschen Steuer ausgenommen werden. Entsprechend seiner Zielrichtung, solche abkommensrechtl. Rückfallklauseln auch auf – in ihrer stl. Behandlung durch den anderen Vertragsstaat abgrenzbare – Einkunftsteile anzuwenden, ist Satz 4 auf solche Einkünfte zu beschränken, bei denen eine Aufteilung eindeutig möglich ist (zB nach Kriterien wie zeitlicher Zuordnung oder einem bestimmten Rechtsgrund). J 16-6

**Bestimmungen eines DBA, nach denen Einkünfte nicht von der deutschen Bemessungsgrundlage ausgenommen werden:** Nach dem Wortlaut des Satzes 4 muss es sich um Bestimmungen eines DBA handeln, nach denen Einkünfte aufgrund ihrer Behandlung im anderen Vertragsstaat nicht von der Bemessungsgrundlage der deutschen Steuer ausgenommen werden. Vorausgesetzt wird zudem nach dem Wortlaut von Satz 4 („Einkunftsteile“) eine Teilbarkeit von Einkünften. Danach sind „Bestimmungen“ iSv. Satz 4 insbes. nicht Abkommensvorschriften, die in ihren tatbestandlichen Voraussetzungen und Rechtsfolgen eine Aufteilung von Einkünften anhand von individuellen Besteuerungsfolgen nicht verfolgen oder vorsehen, diese nicht ermöglichen, oder aber nicht an eine „Behandlung im anderen Vertragsstaat“ anknüpfen. Daraus ergibt sich folgende Einordnung: J 16-7

► **Korrespondenzregeln:** Vorschriften in DBA, nach denen Einkünfte nur freigestellt werden, wenn sie die stl. Bemessungsgrundlage im anderen Vertragsstaat nicht gemindert haben (zB Dividenden), sind keine „Bestim-

mungen“ eines DBA iSv. Satz 4, da bei Abziehbarkeit im anderen Vertragsstaat idR ein objektiver Qualifikationskonflikt in Bezug auf die gesamten Einkünfte vorliegt (vgl. Gebhardt, IStR 2016, 1009).

► **Aktivitätsklauseln:** Vorschriften in DBA, nach denen Einkünfte nur freigestellt werden, wenn sie die Voraussetzungen abkommensrechtl. Aktivitätsvorbehalte erfüllen, sind keine „Bestimmungen“ eines DBA iSv. Satz 4, da die fraglichen Einkünfte aufgrund ihrer Einstufung als „passiv“ – und nicht aufgrund ihrer Behandlung im anderen Vertragsstaat – von der Freistellung ausgenommen bleiben (Gebhardt, IStR 2016, 1009).

► **Switch-over-Klauseln** in DBA, nach denen Deutschland im Fall eines abkommensrechtl. Qualifikationskonflikts von der Freistellungs- zur Anrechnungsmethode übergeht, dürften den Hauptanwendungsfall von Satz 4 bilden.

► **Subject-to-tax-Klauseln:** Setzt ein DBA voraus, dass Einkünfte im anderen Vertragsstaat tatsächlich besteuert werden, um von der deutschen Bemessungsgrundlage ausgenommen zu werden, können solche Bestimmungen infolge von Satz 4 auch auf (klar abgrenzbare) Einkunftsteile angewendet und die Freistellung für solche Einkunftsteile versagt werden, wenn im Übrigen die Voraussetzungen der abkommensrechtl. *subject-to-tax*-Klausel erfüllt sind.

J 16-8 **Verhältnis zu Satz 1:** Satz 4 ist vorrangig vor Satz 1 zu prüfen, denn versagt bereits das DBA unter Einbeziehung von Satz 4 die Freistellung von Einkunftsteilen, läuft Satz 1 insoweit leer. Weiterhin ist zu beachten, dass Satz 1 einen abkommensrechtl. Qualifikationskonflikt voraussetzt, der zu einer Nicht- oder Minderbesteuerung von Einkünften, nicht aber Einkunftsteilen führt (vgl. Gebhardt, IStR 2016, 1009 [1011]). Satz 1 und Satz 4 schließen sich somit nicht gegenseitig aus, da Satz 4 eine Einkünfte-Atomisierung auf Abkommensebene erfordert und eine Aufteilung darüber hinaus, namentlich in seiner Rechtsfolge, nicht zulässt, während Satz 1 – nach der Feststellung, dass ein abkommensrechtl. Qualifikationskonflikt eine Nicht- oder Minderbesteuerung von Einkünften nach sich zieht – weitergehend eine Aufteilung von Einkünften anhand der Besteuerungsverhältnisse im anderen Vertragsstaat („soweit“) anordnet (vgl. Gebhardt, IStR 2016, 1009 [1011]).

### ■ Absatz 12 (Besteuerung von Abfindungen im früheren Tätigkeitsstaat)

---

J 16-9 **Fiktion von Abfindungen als Entgelt für frühere Tätigkeit (Abs. 12 Satz 1):** Nach Satz 1 gelten Abfindungen, die anlässlich der Beendigung eines Dienstverhältnisses gezahlt werden, als zusätzliches Entgelt für frü-

here Tätigkeit, damit sie im vormaligen Tätigkeitsstaat besteuert werden können.

► **Abfindungen, die anlässlich der Beendigung eines Dienstverhältnisses gezahlt werden:** Siehe § 19 Anm. 600 „Abfindung“.

► **Fiktion des Entgelts für frühere Tätigkeit:** Satz 1 fingiert („gelten als“), dass Abfindungen, die anlässlich der Beendigung eines Dienstverhältnisses gezahlt werden, für frühere Tätigkeit geleistetes zusätzliches Entgelt sind. Nach der stRspr. des BFH (zuletzt BFH v. 10.6.2015 – I R 79/13, BStBl. II 2016, 326, mwN) war das gerade nicht der Fall: Bei Abfindungen handele es sich unbeschadet dessen, dass sie nach innerstaatlichem Recht Arbeitslohn seien, nicht um ein zusätzliches Entgelt für eine frühere Tätigkeit (im Sinne des anwendbaren DBA), da sie nicht für eine konkrete im Inland oder Ausland ausgeübte Tätigkeit, sondern gerade für den Verlust des Arbeitsplatzes gezahlt würden. Die Fiktion des Satzes 1 überlagert nun dieses Verständnis.

► **Für Zwecke der Anwendung eines DBA:** Die Fiktion von Abfindungen als Entgelt für eine frühere Tätigkeit gilt nur für Zwecke eines DBA. Die beschränkte EStPflicht des im Ausland ansässigen Empfängers der Abfindung muss sich aus § 49 Abs. 1 Nr. 4 ergeben, der in der Tat auch Einkünfte aus einer nichtselbständigen Arbeit erfasst, die im Inland ausgeübt worden ist (zum Zeitpunkt der Ausübung s. § 49 Anm. 746). Mit derselben Argumentation, mit der der BFH es abgelehnt hat, eine Abfindung als Entgelt für eine frühere Tätigkeit zu beurteilen (BFH v. 10.6.2015 – I R 79/13, BStBl. II 2016, 326: Abfindungen sind kein zusätzliches Entgelt für eine frühere Tätigkeit, sondern werden für den Verlust des Arbeitsplatzes gezahlt), kann man auch bezweifeln, dass eine Abfindung für eine nichtselbständige Arbeit gezahlt wird, die im Inland ausgeübt worden ist. Dann spränge die auf die Anwendung des DBA begrenzte Fiktion des Satzes 1 zu kurz und eine Besteuerung in Deutschland scheiterte an mangelnder beschränkter EStPflicht.

**Vorrang abweichender DBA-Regelung (Abs. 12 Satz 2):** Die Fiktion nach Satz 1, nach der Abfindungen als zusätzliches Entgelt für eine frühere Tätigkeit gelten, damit diese im vormaligen Tätigkeitsstaat besteuert werden können, gilt nach Satz 2 nicht, wenn ein anwendbares DBA eine abweichende Regelung trifft. J 16-10

► **Abweichende Regelung:** Um von der Fiktion nach Satz 1 abzuweichen, muss die abweichende DBA-Regelung anordnen, dass der (spätere) Wohnsitzstaat das Besteuerungsrecht hat.

► **Gesonderte, ausdrücklich solche Abfindungen betreffende Vorschrift:** Eine abweichende Regelung eines DBA soll nur dann gegenüber der Fiktion des Satzes 1 Bestand haben, wenn sie in einer „gesonderten,

ausdrücklich solche Abfindungen betreffenden Vorschrift“ (des DBA) enthalten ist. Danach dürfte die Fiktion des Satzes 1 nicht schon dadurch verdrängt werden, dass – wie zuletzt in BFH v. 10.6.2015 (I R 79/13, BStBl. II 2016, 326, Verweis auf „dafür“ in Art. 15 DBA-Schweiz) – der Wortlaut des einschlägigen DBA ein Besteuerungsrecht des vormaligen Tätigkeitsstaats nicht ergibt. Vielmehr wird es einer ausdrücklichen Regelung zugunsten des (späteren) Ansässigkeitsstaats bedürfen.

- J 16-11 **Vorrang von Abs. 9 Satz 1 Nr. 1 und RVO gem. § 2 Abs. 2 Satz 1 AO (Abs. 12 Satz 3):** Satz 3 regelt den Rückfall des Besteuerungsrechts (an Deutschland) im Falle eines negativen Qualifikationskonflikts. Deutschland behält sich damit vor, als Ansässigkeitsstaat eine aus Anlass der Beendigung eines im (anderen) Tätigkeitsstaat ausgeübten Dienstverhältnisses gezahlte Abfindung zu besteuern, obwohl sie nach Satz 1 als für die frühere Tätigkeit geleistetes zusätzliches Entgelt im früheren Tätigkeitsstaat besteuert werden müsste, wenn (bzw. jetzt soweit, vgl. Anm. J 16-5) der Tätigkeitsstaat die Abfindung aufgrund eines abweichenden DBA-Verständnisses nicht besteuert.