

Effizienz und andere Steuermaximen, die jede Reform im doppelten und ambivalenten Sinne rationalisieren, war das internationale Steuersystem immer auch ein politischer Verhandlungsprozess zwischen Staaten darüber, wie der internationale Steuerkuchen, und nunmehr die Beute der Globalisierung, aufgeteilt werden sollte.<sup>62</sup> Politische Opportunität muss aber kein Mangel per se sein, solange Verhandlungsprozess und Verhandlungsergebnis transparent und fair sind.

### Prof. Dr. habil. Jürgen W. Hidien

Absolvent der Ecole Nationale D'Administration, Promotion Braudel

Rechtsanwalt, Steuerberater, Münster

Finanz- und Steuerrecht

info@hidien.de



62 Zum interessengeleiteten Reformprozess *Mason*, The American Society of International Law, Vol. 114:3 (2020), 353 (402), <https://ottosc.hm/Up3Yp>; *Schön*, One Answer to Why and How to Tax the Digitalized Economy, 2019, S. 3 f.; *Hidien/Versin*, Der Konzern 2019, 245 (250).

StB, Fachberater für Zölle und Verbrauchsteuern Peter Scheller, M.I.Tax

# US-Kriegsversehrtenrenten und ihre Besteuerung in Deutschland

Eine ganze Anzahl ehemaliger Angehöriger der US-Streitkräfte bleiben nach dem aktiven Dienst in Deutschland – häufig aufgrund familiärer oder partnerschaftlicher Bindungen. Diese erhalten nicht nur ihre regulären Militärrenten, sondern auch Kriegsversehrtenrenten, die aufgrund von Kriegsverletzungen häufig lebenslang ausgezahlt werden. Während die normalen Militärrenten in den USA der Einkommensbesteuerung unterliegen, sind Kriegsversehrtenrenten i.d.R. in den USA steuerbefreit. Damit stellt sich die Frage, wie diese Renten in Deutschland zu besteuern sind, wenn der Rentenempfänger in Deutschland unbeschränkt steuerpflichtig ist.

Quite a few members of the US forces, choose to stay after active service in Germany – maybe for family or partnership reasons. These members are often entitled not only to regular retirement pay but also to disability retirement pay if injured in combat. Often these payments are life-long annuities. Regular retirement pay will in general be taxed in the USA while military disability retirement pay is tax exempt. Therefore, it is questionable whether Germany can tax these disability payments if the recipient of the payment is tax resident in Germany.

## I. US-Militärrenten

Ob und in welcher Höhe eine Militärrente (*Military Retirement Pay*) an einen Angehörigen der US-Streitkräfte ausgezahlt wird, hängt einerseits vom Alter und andererseits von der Länge der Dienstzeit ab. Grundsätzlich unterliegen Militärrenten in den USA der regulären Einkommensteuer als *ordinary income*. In Deutschland dürfte in fast allen Fällen die Rente unter Progres-

sionsvorbehalt von der Besteuerung ausgenommen sein (Art. 19 Abs. 2 Buchst. a i.V.m. Art. 23 Abs. 3 Buchst. a DBA-USA).

Sofern der US-Militärangehörige eine Verletzung oder Krankheit im Militärdienst davongetragen hat und diese auf Kampfhandlungen (*combat-related injury*) beruhen, erhält er eine Kriegsversehrtenrente (*Military Disability Retirement Pay*). Daneben können ein ehemaliger Soldat und ggf. seine Familienangehörigen u.a. aufgrund einer Behinderung auch eine Versehrtenrente als Veteranenleistung (*Veterans Benefit*) erhalten. Zuständig ist das *Department of Veterans Affairs*. Beide Leistungen werden i.d.R. als lebenslange Renten ausgezahlt und sind von der US-Bundeseinkommensteuer (*Federal Income Tax*) freigestellt.

## II. Besteuerung in Deutschland

### 1. Vorbemerkung

Grundsätzlich unterliegt ein in Deutschland ansässiger US-Militärangehöriger nach seinem Ausscheiden aus dem Militärdienst in Deutschland der unbeschränkten Steuerpflicht nach § 1 Abs. 1 EStG, sofern er hier seinen Wohnsitz oder gewöhnlichen Aufenthalt hat. Der Sonderstatus SOFA (*Status of Forces Agreement*) und der damit einhergehende steuerliche Sonderstatus aufgrund des NATO-Truppenstatuts und ergänzender Vereinbarungen enden regelmäßig mit dem Ausscheiden aus dem Militärdienst, wenn der ausscheidende Militärangehörige nicht in einer anderen Funktion weiter für eine ausländische

Truppe oder militärische Organisation tätig ist.<sup>1</sup> Ob es zu einer Besteuerung in Deutschland kommt, hängt einerseits vom inländischen Steuerrecht und andererseits von internationalen Abkommen, insbesondere dem DBA-USA, ab.

## 2. Doppelbesteuerungsabkommen

Nach Art. 19 Abs. 3 DBA-USA sind Ruhegehälter, Renten und andere Beträge, die einer der Vertragsstaaten oder eine juristische Person des öffentlichen Rechts dieser Staaten als Ausgleich für Schäden zahlt, die als Folge von Kriegshandlungen oder politischer Verfolgung entstanden sind, im anderen Staat steuerbefreit. Zu den Schäden gehören sowohl Personen- als auch Sachschäden sowie sonstige Schäden, bspw. aufgrund Freiheitsentzugs, der Verhinderung der beruflichen Entwicklung oder des wirtschaftlichen Fortkommens.<sup>2</sup> Die Versehrtenrenten für Militärangehörige der USA fallen sicherlich unter diese Regelung. Damit haben die USA das Besteuerungsrecht, während Deutschland die Renten unter Progressionsvorbehalt nach Art. 23 Abs. 3 Buchst. a DBA-USA von der Besteuerung freizustellen hat.

Allerdings werden die vorgenannten Renten in den USA nicht besteuert. Damit stellt sich die Frage, ob die Subject-to-Tax-Klausel des Art. 23 Abs. 4 Buchst. b Alt. 2 DBA-USA zur Anwendung kommen kann. Danach kann Deutschland von der Freistellungs- zur Anrechnungsmethode übergeben, wenn die USA die Einkünfte nach dem Abkommen besteuern können, durch ihr innerstaatliches Recht jedoch daran gehindert werden. Da die USA die Versehrtenrenten aufgrund innerstaatlichen Rechts nicht besteuern, könnte die Regelung einschlägig sein. Damit könnte Deutschland die US-Versehrtenrenten trotz der in Art. 19 Abs. 3 DBA-USA angeordneten Steuerfreistellung besteuern. Nach Auffassung der Finanzverwaltung ist die Regelung so auszulegen, dass Einkünfte immer dann zu besteuern sind, wenn eine Subject-to-Tax-Klausel vereinbart ist und eine Besteuerung im anderen Staat tatsächlich nicht erfolgt. Die Finanzverwaltung ordnet auch Art. 23 Abs. 4 Buchst. b Alt. 2 DBA-USA entsprechenden Klauseln zu.<sup>3</sup> Allerdings ist zu untersuchen, ob die Regelung tatsächlich auf die US-Versehrtenrenten anwendbar ist. Anders als andere Subject-to-Tax-Klauseln knüpft die Regelung daran an, dass die USA aufgrund deren nationalen Besteuerungsregelungen an der Besteuerung „gehindert“ sein müssen. Diese Formulierung indiziert, dass nicht jeder Fall der Nichtbesteuerung durch die USA in den Anwendungsbereich der Vorschrift fällt. Ansonsten hätte es der Formulierung wie in anderen Abkommen bedurft, die auf die tatsächliche Nichtbesteuerung abstellt. Der Begriff „gehindert“ (in der englischen Version „prevented“) lässt den Schluss zu, dass gezielt vom Quellenstaat gewünschte Steuerbefreiungen nicht von der Klausel erfasst werden.<sup>4</sup> Die USA wollen US-Militärangehörige, die schwere Verletzungen oder andere gesundheitliche Beeinträchtigungen aufgrund ihres Militärdienstes erlitten haben, bewusst und ausdrücklich von der Besteuerung befreien. Dies sollte auch gelten, wenn man § 50d Abs. 9 EStG als Treaty Override auf diesen Fall anwenden würde.<sup>5</sup> Im Übrigen spricht für eine solche Auslegung auch, dass Deutschland für Versehrtenrenten deutscher Militärangehöriger in § 3 Nr. 6 EStG eine entsprechende Steuerbefreiung vorsieht.

## 3. Deutsche Besteuerung

Unabhängig von der Frage, ob Deutschland nach dem DBA-USA ein Besteuerungsrecht hat, stellt sich die Frage nach einer Besteuerung aufgrund deutschen Steuerrechts. Grundsätzlich sind Bezüge von Kriegsbeschädigten und Kriegshinterbliebenen und ihnen gleichgestellten Personen nach § 3 Nr. 6 EStG steuerfrei, soweit es sich nicht um Bezüge handelt, die auf Grund der Dienstzeit gewährt werden. Ungeklärt ist, ob diese Regelung nur auf Bezüge aus deutschen Quellen anwendbar ist. Der Wortlaut der Bestimmung lässt diesen Schluss nicht zu. Die Steuerbefreiung setzt nach § 3 Nr. 6 EStG weder voraus, dass es sich um Bezüge aufgrund deutscher rechtlicher Vorschriften handeln muss oder diese aus deutschen öffentlichen Kassen stammen müssen. Deshalb sind die in § 3 Nr. 6 EStG genannten Bezüge auch dann steuerfrei, wenn sie aufgrund ausländischer gesetzlicher Vorschriften gezahlt werden und aus ausländischen öffentlichen Kassen stammen.<sup>6</sup> Damit sind die Bezüge aus ausländischen Kriegsversehrtenrenten wie jene aus den USA in Deutschland steuerfrei.<sup>7</sup> Dies gilt allerdings nur dann, wenn die Bezüge nicht aufgrund der Dienstzeit gewährt werden. Dies kann bspw. beim *Military Disability Retirement Pay* der Fall sein, wo die Höhe der Zahlungen auch von der Länge der Dienstdauer abhängen kann. Die Bezüge werden nach folgender Formel berechnet:

Basis der Altersbezüge (*Retired Pay Base*) x Multiplikator (*Multiplier*) in %

Die Berechnungsbasis kann nach verschiedenen Methoden berechnet werden, die sich aber immer auf vergangene Vergütungen des Militärangehörigen beziehen. Der Multiplikator kann auf zwei Grundlagen beruhen. Dies ist einerseits der Grad der Behinderung oder die Zahl der Dienstjahre multipliziert mit 2,5 % pro Jahr, wobei die Höchstsumme auf 75 % begrenzt ist. Bei genauer Betrachtung handelt es sich bei einem *Military Disability Retirement Pay* um Bezüge, die aufgrund der Dienstzeit gewährt werden. Diese Zahlungen dürften nach § 3 Nr. 6 EStG nicht steuerbefreit sein. Anders sieht es aus, wenn die Höhe der

- 1 Dies gilt zumindest dann, wenn kein Wille zur Rückkehr nach Beendigung der Dienstzeit besteht, s. auch Bayerisches Landesamt für Steuern, VfG. v. 1.10.2019, StEK DoppBest USA Nr. 75, Tz. 3.5 (Stand: März 2020) – Merkblatt über die lohn- und einkommensteuerliche Behandlung von US-Soldaten, ihren Familienangehörigen, dem zivilen Gefolge sowie von technischen Fachkräften und Arbeitnehmern nichtdeutscher Unternehmen wirtschaftlichen Charakters (zur Truppenbetreuung bzw. zur Erbringung analytischer Dienstleistungen) (Stand: Oktober 2019) mit umfangreichen Nachweisen zur Rspr.
- 2 Eimmermann in Wassermeyer, Art. 19 DBA-USA Rz. 155 (Stand: Januar 2021); Kraft/Kraft/Kraft in G/K/G/K, Art. 19 DBA-USA Rz. 16 ff. (Stand: Februar 2019).
- 3 BMF v. 20.6.2013 – IV B 2 – S 1300/09/10006 – DOK 2013/0539717, BStBl. I 2013, 980 Tz. 2.2.
- 4 Linn in Wassermeyer, Art. 23 DBA-USA Rz. 181 (Stand: Januar 2021); wohl a.A. Kraft/Kraft/Beck in G/K/G/K, Art. 23 DBA-USA Rz. 113 (Stand: Februar 2019).
- 5 Linn in Wassermeyer, Art. 23 DBA-USA Rz. 183 (Stand: Januar 2021).
- 6 Ross in Frotscher/Geurts, § 3 Nr. 6 EStG Rz. 3 (Stand: März 2016); Handzik/Barein/Stickan in Littmann/Bitz/Pust, § 3 EStG Rz. 220e (Stand: August 2018); Bergkemper in H/H/R, § 3 Nr. 6 EStG Rz. 3 (Stand: April 2019).
- 7 S. etwa auch BFH v. 22.1.1997 – I R 152/94, BStBl. II 1997, 358 = FR 1997, 348 und für § 3 Nr. 1 Buchst. a EStG BFH v. 7.8.1959 – VI 299/57 U, BStBl. III 1959, 462.

Zahlungen nur anhand der Behinderung bemessen wird. Dies ist bspw. bei den *Veterans Disability Compensations* der Fall. Diese dürften aufgrund § 3 Nr. 6 EStG steuerfrei sein. Die Frage der Steuerbefreiung anhand des DBA oder des deutschen Steuerrechts hat insoweit seine Bedeutung, als es um die Anwendung des Progressionsvorbehalts geht. Soweit § 3 Nr. 6 EStG zur Anwendung kommt, ist der Progressionsvorbehalt nicht anwendbar. Das ergibt sich direkt aus § 32b EStG. Diese Vorschrift ordnet einen Progressionsvorbehalt für bestimmte steuerfreie Einkünfte an. § 3 Nr. 6 EStG ist dort nicht genannt.

### III. Fazit

Kriegsversehrtenrenten, die die USA an ihre vormaligen Militärangehörigen zahlen, sind in den USA grds. steuerfrei. Die Steuerbefreiung des § 3 Nr. 6 EStG ist auch bei Kriegsversehrtenrenten aus Drittstaaten anwendbar, wenn der Bezugsempfänger in Deutschland unbeschränkt steuerpflichtig ist und es

sich um keine Bezüge handelt, die aufgrund der Dienstzeit gewährt werden. Die Steuerbefreiung aufgrund des DBA-USA kommt dann in Betracht, wenn die Rente auch aufgrund der Dienstzeit bemessen wird. In diesem Fall sind diese Einkünfte bei im Inland unbeschränkt steuerpflichtigen Rentenbeziehern steuerfrei, jedoch in den Progressionsvorbehalt einzubeziehen.

### Peter Scheller

Steuerberater, Master of International Taxation, Fachberater für Zölle und Verbrauchsteuern

Besteuerung von Expatriates; Zollrecht; Verbrauchsteuern

info@scheller-international.com

www.scheller-international.com

## Rechtsprechung kompakt

### Anwendbarkeit des Art. 15 Abs. 4 DBA-Schweiz 1971/2010 auch ohne Eintragung der Funktion in das Handelsregister

DBA-Schweiz 1971/2010 Art. 15 Abs. 4, Art. 24 Abs. 1 Nr. 1 Satz 1 Buchst. d; GG Art. 20 Abs. 3; AO § 2 Abs. 2 Satz 1; KonsVerCHEV § 19 Abs. 2 Satz 2

Art. 15 Abs. 4 DBA-Schweiz 1971/2010 setzt keine Eintragung der Funktion des Steuerpflichtigen in das Handelsregister voraus. Die anders lautende Regelung des § 19 Abs. 2 Satz 2 KonsVerCHEV vom 20.12.2010 verstößt gegen den Grundsatz des Vorrangs des Gesetzes (Art. 20 Abs. 3 GG). (amtl.)

BFH, Urt. v. 30.9.2020 – I R 60/17, ECLI:DE:BFH:2020:U.300920.IR60.17.0

→ **Das Problem:** Anders als das OECD-MA und die Deutsche Verhandlungsgrundlage enthält das DBA-Schweiz in Art. 15 Abs. 4 eine besondere Bestimmung für leitende Angestellte. Nach dieser Vorschrift kann – vereinfacht ausgedrückt – ein „Vorstandsmitglied, Direktor, Geschäftsführer oder Prokurist“ einer Kapitalgesellschaft im Staat der Ansässigkeit dieser Gesellschaft besteuert werden. Im Unterschied zu der generell für Arbeitnehmer geltenden Regelung in Art. 15 Abs. 1 und 2 DBA-Schweiz sind auch Einkünfte, die auf die Tätigkeit in einem Drittstaat oder im Ansässigkeitsstaat des leitenden Angestellten entfallen, dem Ansässigkeitsstaat der Gesellschaft zur Besteuerung zugewiesen. Im Rahmen von Verständigungsgesprächen im September 2008 kamen die Behörden der Vertragsstaaten überein, dass in den nach dem 31.12.2008 beginnenden Veranlagungszeiträumen Art. 15 Abs. 4 DBA nur noch auf Personen anzuwenden sei, deren Prokura oder von der Vorschrift umfasste Funktionen im Handelsregister eingetragen seien (BMF v. 30.9.2008 – IV B 2 - S 1301-CHE/07/10015 – DOK 2008/0522903, BStBl. I 2008, 935). Diese Anforderung ist 2010 in § 19 Abs. 2 Satz 2 KonsVerCHEV übernommen worden. Das Problem des Besprechungsfalles bestand darin, dass der Kläger (Kl.) nicht mit der Funktionsbezeichnung „Prokurist“,

sondern lediglich mir „Kollektivunterschrift zu zweien“ ins Handelsregister eingetragen war.

Der Kl. war Arbeitnehmer der X AG mit Sitz in Z/Schweiz (X AG). Dort war er seit April 2002 der „Corporate Executive Group“ (CEG) zugeordnet. Dabei handelt es sich nicht um ein Leitungsgremium, sondern um eine Managementstufe, die auch die höchste Managementebene der X AG umfasst. Der Verwaltungsrat der X AG erteilte dem Kl. mit Zirkulationsbeschluss von 2008 die „Kollektivunterschrift zu zweien (einschließlich der Prokura)“, die im Jahr 2009 ohne Funktionsbezeichnung in das Handelsregister eingetragen wurde. Die aktive Geschäftsleitung hatte der Verwaltungsrat dem „[...] Executive Committee“ (... EC) übertragen. Der Kl. war nicht Mitglied des ... EC.

Im Streitjahr kehrte der Kl. an mehr als 60 Arbeitstagen aufgrund seiner Arbeitsausübung nicht an seinen Wohnort im Inland zurück. Er übte seine Tätigkeit an 63 Arbeitstagen in Drittstaaten und im Inland aus.

Das Finanzamt (FA) unterwarf den im Streitjahr erzielten Arbeitslohn des Kl. der inländischen Besteuerung, soweit er auf eine Tätigkeit für die X AG in Drittstaaten oder im Inland entfiel. Es vertrat die Auffassung, die Eintragung des Kl. in das Handelsregister mit der Formulierung „Kollektivunterschrift zu zweien“ ohne Funktionsbezeichnung reiche nicht, um die Voraussetzungen des Art. 15 Abs. 4 DBA-Schweiz 1971/2010 zu erfüllen. Die von der Eidgenössischen Steuerverwaltung festgesetzte und vom Kl. gezahlte Quellensteuer rechnete das FA nicht an.

Die hiergegen gerichtete Klage hatte Erfolg. Das FG BW, Außensteueramt Freiburg, setzte die Einkommensteuer mit Urt. v. 13.7.2017 (FG BW v. 13.7.2017 – 3 K 2439/14, EFG 2017, 1870) herab. Der Kl. unterliege mit seinen Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit insgesamt nicht der inländischen Besteuerung, da er auch ohne Eintragung einer Funktionsbezeichnung in das Handelsregister zum Personenkreis des Art. 15 Abs. 4 DBA-Schweiz 1971/2010 gehöre. Dass er zivilrechtlich über die Vertretungsmacht eines Direktors, zumindest aber über die Vertretungsmacht eines Prokuristen verfüge, ergebe sich bereits aus