



POSTANSCHRIFT Bundesministerium der Finanzen, 11016 Berlin

**Nur per E-Mail**

Oberste Finanzbehörden  
der Länder

nachrichtlich:

Bundeszentralamt für Steuern

Bundesfinanzakademie im  
Bundesministerium der Finanzen

HAUSANSCHRIFT Wilhelmstraße 97  
10117 Berlin  
TEL +49 (0) 30 18 682-0

E-MAIL [poststelle@bmf.bund.de](mailto:poststelle@bmf.bund.de)

DATUM 28. Dezember 2021

BETREFF **Deutsch-französisches Doppelbesteuerungsabkommen vom 21. Juli 1959 in der Fassung des Zusatzabkommens vom 31. März 2015 (DBA-Frankreich);  
Zweifelsfragen bei der steuerlichen Behandlung der Einkünfte aus unselbständiger Arbeit, insbesondere von Grenzgängern, Künstlern und Sportlern und aus öffentlichen Kassen (Artikel 13, 13 b und 14 DBA-Frankreich)**

GZ **IV B 3 - S 1301-FRA/19/10018 :001**

DOK **2021/1317597**

(bei Antwort bitte GZ und DOK angeben)

Unter Bezugnahme auf das Ergebnis der Erörterung mit den Vertretern der obersten Finanzbehörden der Länder gilt für die steuerliche Behandlung der Einkünfte aus unselbständiger Arbeit<sup>1</sup>, insbesondere von Grenzgängern, und aus öffentlichen Kassen nach dem DBA-Frankreich Folgendes:

---

<sup>1</sup> Auf das BMF-Schreiben zur steuerlichen Behandlung des Arbeitslohns nach den Doppelbesteuerungsabkommen vom 3. Mai 2018 (BStBl I S. 643) wird verwiesen.

1	Zweifelsfragen zu Artikel 13 DBA-Frankreich.....	4
1.1	Grenzgängerregelung (Artikel 13 Abs. 5 DBA-Frankreich).....	4
1.1.1	Konkurrenzen zu anderen DBA-Artikeln.....	4
1.1.2	Grenzgebiet.....	4
1.1.3	Ständige Wohnstätte im Grenzgebiet .....	5
1.1.4	Regelmäßiges Pendeln („in der Regel jeden Tag“).....	5
1.1.4.1	Häufigkeit der Pendelbewegung bei tageweiser Beschäftigung/Teilzeit.....	6
1.1.4.2	Altersteilzeit nach dem Blockmodell.....	6
1.1.4.3	Nichtrückkehrtage .....	7
1.1.4.3.1	Abordnung .....	7
1.1.4.3.2	Eintägige Dienstreisen .....	8
1.1.4.3.3	Tätigkeiten im Grenzgebiet des Ansässigkeitsstaates .....	8
1.1.4.3.4	Mehrtägige Dienstreisen .....	8
1.1.4.3.5	Dienstreisen außerhalb des Grenzgebiets über das Wochenende.....	9
1.1.4.3.6	Fehlende Arbeitsleistung infolge höherer Gewalt .....	10
1.1.4.3.7	Schädliche Tage bei einem Berufskraftfahrer.....	10
1.1.4.3.8	Arbeitgeberwechsel .....	11
1.1.4.3.9	Tätigkeitswechsel ohne Wechsel des Arbeitgebers .....	12
1.2	Leiharbeitnehmer (Artikel 13 Abs. 6 DBA-Frankreich).....	13
1.3	Weitere Zweifelsfragen zur Arbeitnehmerbesteuerung.....	13
1.3.1	Abfindungen .....	13
2	Zweifelsfragen zu Artikel 13 b DBA-Frankreich.....	15
2.1	Konkurrenz zu anderen Regelungen .....	15
2.2	Persönlich ausgeübte Tätigkeit.....	15
2.3	Einkünfte .....	15
2.3.1	Umfang der Einkünfte .....	15
2.3.2	Aufteilung der Einkünfte.....	16
2.4	Steuerabzug nach § 50a EStG .....	17
3	Zweifelsfragen zu Artikel 14 DBA-Frankreich.....	17
3.1	Staatliche Einrichtungen und deren Nachfolgeunternehmen .....	17

3.1.1	EPA/EPIC .....	17
3.1.2	Nachfolgeunternehmen.....	17
3.2	Grundschullehreraustausch.....	18
3.3	Öffentliche Einrichtungen i. S. d. Artikels 14 Abs. 3 Satz 2 DBA-Frankreich.....	18
3.3.1	Definition der öffentlichen Einrichtung .....	18
3.3.2	Auslegung der DBA-Kassenstaatsklausel laut § 50d Abs. 7 EStG .....	19
4	Anwendung und Veröffentlichung .....	19

## **1 Zweifelsfragen zu Artikel 13 DBA-Frankreich**

### **1.1 Grenzgängerregelung (Artikel 13 Abs. 5 DBA-Frankreich)**

- 1 Artikel 13 Abs. 5 Buchst. a DBA-Frankreich definiert einen Grenzgänger als eine Person, die im Grenzgebiet (Tz. 1.1.2) eines Vertragsstaats arbeitet und ihre ständige Wohnstätte (Tz. 1.1.3), zu der sie in der Regel jeden Tag zurückkehrt (Tz. 1.1.4), im Grenzgebiet des anderen Vertragsstaats hat. Das Besteuerungsrecht steht in diesen Fällen dem anderen Staat (Staat der ständigen Wohnstätte) zu.

#### **1.1.1 Konkurrenzen zu anderen DBA-Artikeln**

- 2 Regelungen zur Besteuerung des Arbeitslohns nach dem DBA-Frankreich finden sich in:
  - Artikel 13 (Einkünfte aus unselbständiger Arbeit),
  - Artikel 13 b (Künstler und Sportler),
  - Artikel 14 (Einkünfte aus öffentlichen Kassen),
  - Artikel 16 (Hochschullehrer) und
  - Artikel 17 (Studenten und in Ausbildung Befindliche).
- 3 Bei der Anwendung gehen die in Artikel 13 Abs. 2 (Schiffs- und Flugzeugpersonal) und Abs. 8 (Alterseinkünfte) sowie in den Artikeln 13 b, 14, 16 und 17 enthaltenen Regelungen der Grenzgängerregelung des Artikels 13 Abs. 5 DBA-Frankreich vor.  
Bei der Anwendung der Regelungen in Artikel 13 Abs. 1, 3, 4 und 6 hat die Anwendung der Grenzgängerregelung des Artikels 13 Abs. 5 DBA-Frankreich Vorrang.

#### **1.1.2 Grenzgebiet**

- 4 Das Grenzgebiet jedes Vertragsstaats umfasst nach Artikel 13 Abs. 5 Buchst. b DBA-Frankreich die Gemeinden, deren Gebiet ganz oder teilweise höchstens 20 km von der Grenze entfernt liegt. Diese Regelung gilt für in Deutschland wohnende Grenzgänger.
- 5 Für in Frankreich wohnende Grenzgänger ist nach Artikel 13 Abs. 5 Buchst. c DBA-Frankreich die Grenzgängerregelung dann anzuwenden, wenn diese ihre ständige Wohnstätte in den französischen Grenzdepartements (Bas-Rhin, Haut-Rhin und Moselle) haben und in deutschen Gemeinden arbeiten, deren Gebiet ganz oder teilweise höchstens 30 km von der Grenze entfernt liegt.
- 6 Eine Übersicht der zum Grenzgebiet im Sinne des Artikels 13 Abs. 5 DBA-Frankreich zählenden deutschen und französischen Städte und Gemeinden wurde mit BMF-Schreiben vom 16. November 2021, BStBl I S. 2230 bekanntgegeben.

### 1.1.3 Ständige Wohnstätte im Grenzgebiet

- 7 Eine Voraussetzung für die Anwendung der Grenzgängerregelung des Artikels 13 Abs. 5 DBA-Frankreich ist eine ständige Wohnstätte innerhalb des jeweiligen Grenzgebiets. Dabei muss es sich nicht zwingend um den Lebensmittelpunkt des Arbeitnehmers handeln.

Beispiel 1:

*A wohnt mit seiner Familie in Paris. Er hat eine ständige Wohnstätte in Straßburg/Strasbourg (französisches Grenzgebiet), zu der er unter der Woche arbeitstäglich von seiner Arbeitsstätte in Kehl (deutsches Grenzgebiet) zurückkehrt.*

Lösung:

*Nach dem Wortlaut der Vorschrift fällt er in den Anwendungsbereich der Grenzgängerregelung des Artikels 13 Abs. 5 DBA-Frankreich. Der Ansässigkeitsstaat Frankreich hat somit das Besteuerungsrecht.*

Beispiel 2:

*Arbeitnehmer B wohnt bis 31.08. außerhalb des französischen Grenzgebiets und arbeitet ganzjährig bei einem Arbeitgeber innerhalb des deutschen Grenzgebiets (keine Nichtrückkehrtage). Zum 01.09. zieht er um und wohnt nun innerhalb des französischen Grenzgebiets.*

Lösung:

*Nach Artikel 13 Abs. 5 Buchst. a DBA-Frankreich liegen die Voraussetzungen der Grenzgängereigenschaft vom 01.01. bis 31.08. nicht vor, da B nicht innerhalb des Grenzgebiets seinen Wohnsitz hat. Deutschland als Tätigkeitsstaat hat das Besteuerungsrecht. Ab dem 01.09. liegen die Voraussetzungen der Grenzgängereigenschaft vor und Frankreich als Ansässigkeitsstaat hat das Besteuerungsrecht.*

- 8 Im Fall einer ständigen Wohnstätte in beiden Vertragsstaaten ist die abkommensrechtliche Ansässigkeit nach Artikel 2 Abs. 1 Nr. 4 Buchst. b DBA-Frankreich (tie-breaker-Regelung) zu bestimmen. Fallen der Ansässigkeitsstaat und der Tätigkeitsstaat danach auseinander, ist die Grenzgängerregelung des Artikels 13 Abs. 5 DBA-Frankreich dem Grunde nach anwendbar. Ist die Person im Tätigkeitsstaat ansässig, besteht für die Anwendung der Grenzgängerregelung des Artikels 13 Abs. 5 DBA-Frankreich kein Raum.

### 1.1.4 Regelmäßiges Pendeln („in der Regel jeden Tag“)

- 9 Die für die Bestimmung der Grenzgängereigenschaft maßgebliche Grenze der Nichtrückkehrtage („schädliche Tage“) richtet sich nach Großbuchstabe B der

Verständigungsvereinbarung vom 16. Februar 2006<sup>2</sup> (sog. 45-Tage-Regelung bzw. 20 %-Grenze).

#### 1.1.4.1 Häufigkeit der Pendelbewegung bei tageweiser Beschäftigung/Teilzeit

- 10 Die Berechnung der schädlichen Tage nach Tz. B 2. zweiter Spiegelstrich der Verständigungsvereinbarung („20 %-Grenze“) findet auch dann Anwendung, wenn der Steuerpflichtige nur an einzelnen Tagen zur Arbeit im Grenzgebiet verpflichtet ist (Teilzeit-Arbeitsverhältnis an weniger als 5 Tagen). Arbeitet der Steuerpflichtige in Teilzeit, aber an allen Werktagen der Woche, ist bei einer Tätigkeit während des gesamten Jahres innerhalb des Grenzgebiets die Grenze nach Tz. B 2. erster Spiegelstrich der Verständigungsvereinbarung (45-Tage-Grenze) maßgeblich.

##### Beispiel:

*C wohnt innerhalb des deutschen Grenzgebiets des Artikels 13 Abs. 5 DBA-Frankreich und arbeitet ganzjährig zwei Tage pro Woche innerhalb des französischen Grenzgebiets. An 17 Tagen kehrt C aus beruflichen Gründen nicht an seinen Wohnsitz zurück.*

*Die gesamten Arbeitstage im Jahr betragen:*

- a) 90 Tage.*
- b) 80 Tage.*

##### Lösung:

*Da C laut Arbeitsvertrag nur an einzelnen Tagen pro Woche zur Arbeit verpflichtet ist, findet die 20 %-Grenze Anwendung. Unschädlich sind*

- bei a) 18 Nichtrückkehrtage ( $90 \times 20 \% = 18$  Tage),*
- bei b) 16 Nichtrückkehrtage ( $80 \times 20 \% = 16$  Tage)*

*C ist daher bei a) Grenzgänger und bei b) kein Grenzgänger i. S. d. Artikels 13 Abs. 5 DBA-Frankreich.*

#### 1.1.4.2 Altersteilzeit nach dem Blockmodell

- 11 Im Rahmen einer Verständigung in Form eines Schriftwechsels aus dem Jahre 2003 sind die Vertragsstaaten übereingekommen, dass die Zahlungen in beiden Phasen der Altersteilzeit

---

<sup>2</sup> Verständigungsvereinbarung vom 16. Februar 2006 zur 183-Tage-Regelung und zur Anwendung der Grenzgängerregelung (BMF-Schreiben vom 3. April 2006, BStBl I S. 304); siehe auch Verordnung zur Umsetzung von Konsultationsvereinbarungen zwischen der Bundesrepublik Deutschland und der Französischen Republik (Deutsch-Französische Konsultationsvereinbarungsverordnung - KonsVerFRAV) vom 20. Dezember 2010 (BGBl. I 2010 S. 2138)

steuerlich gleich zu behandeln sind. In Frankreich ansässige Grenzgänger sind demnach mit ihren aus Deutschland bezogenen Einkünften auch in der Freistellungsphase der Altersteilzeit in Frankreich steuerpflichtig.

- 12 Auch der BFH hat in seinem Urteil I R 49/10, BStBl II 2011 S. 446, diese Auffassung bestätigt, wonach sich das Besteuerungsrecht für den während der Freistellungsphase nach dem sog. Blockmodell erzielten Arbeitslohn nach den Verhältnissen in der Arbeitsphase richtet.

#### **1.1.4.3 Nichtrückkehrtage**

- 13 Ist der Grenzgänger außerhalb des Grenzgebiets tätig oder kehrt er an einem Tag nicht an seinen Wohnsitz innerhalb des Grenzgebiets zurück, gelten die nachfolgenden Grundsätze:

##### **1.1.4.3.1 Abordnung**

- 14 Ist der Arbeitnehmer vorübergehend nicht im Grenzgebiet beschäftigt, sondern bei einem verbundenen Unternehmen des Arbeitgebers außerhalb des Grenzgebiets, sind die Grundsätze des BMF-Schreibens zur steuerlichen Behandlung des Arbeitslohns nach den Doppelbesteuerungsabkommen vom 3. Mai 2018 (BStBl I S. 643) heranzuziehen.
- 15 Dies hat zur Folge, dass der Grenzgänger nicht mehr im Grenzgebiet beschäftigt ist. Die Anzahl der für die Grenzgängereigenschaft schädlichen Nichtrückkehrtage ist dann mit 20 % der Arbeitstage des Zeitraums vom Beginn des Jahres bis zum Beginn der Entsendung bzw. dem Ende der Entsendung bis zum Ende des Jahres zu berechnen.

##### Beispiel:

*D hat eine ständige Wohnstätte in Straßburg/Strasbourg (französisches Grenzgebiet), zu der er unter der Woche arbeitstäglich von seiner Arbeitsstätte in Kehl (deutsches Grenzgebiet) zurückkehrt. Bis zum 31.05. hat er 100 Arbeitstage, davon ist er an 18 Tagen ganztägig außerhalb des Grenzgebiets beschäftigt.*

*Ab dem 01.06. ist er zu einem Tochterunternehmen (= wirtschaftlicher Arbeitgeber) in China entsandt.*

##### Lösung:

*Für die Zwecke der Verständigungsvereinbarung bezeichnet der Begriff „Arbeitgeber“ den wirtschaftlichen Arbeitgeber (Tz. B 7. der Verständigungsvereinbarung).*

*Ab dem 01.06. ist D nicht mehr im Grenzgebiet beschäftigt, da nun das Arbeitsverhältnis mit dem wirtschaftlichen Arbeitgeber in China maßgeblich ist. Die für die Grenzgängereigenschaft schädlichen Tage der Nichtrückkehr bestimmen sich nach der 20 %-Grenze für den Zeitraum 01.01. bis 31.05. (20 % von 100 Tagen = 20 Tage). Da diese nicht überschritten ist, ist D im Zeitraum 01.01. bis 31.05. als Grenzgänger anzusehen.*

#### **1.1.4.3.2 Eintägige Dienstreisen**

- 16 Eintägige Dienstreisen sind nach Tz. B 2. der Verständigungsvereinbarung nur dann als schädliche Tage zu zählen, wenn der Arbeitnehmer ganztätig außerhalb des Grenzgebiets für seinen Arbeitgeber tätig ist.
- 17 Begibt sich ein Arbeitnehmer auf eine eintägige Dienstreise außerhalb des Grenzgebiets, ohne den Betriebssitz des Arbeitgebers aufzusuchen, handelt es sich um einen schädlichen Tag. Wird er zusätzlich innerhalb des Grenzgebiets, z. B. bei einem Kunden, tätig, findet eine Tätigkeit im Grenzgebiet statt, so dass kein schädlicher Tag zu zählen ist. Dabei ist es nicht relevant, ob er im französischen oder deutschen Grenzgebiet tätig wird.

#### **1.1.4.3.3 Tätigkeiten im Grenzgebiet des Ansässigkeitsstaates**

- 18 Tätigkeiten im Grenzgebiet des Ansässigkeitsstaates des Arbeitnehmers gelten als innerhalb des Grenzgebiets ausgeübt (nach Tz. B 3. der Verständigungsvereinbarung). Tätigkeiten im Home-Office, die im Grenzgebiet des Ansässigkeitsstaates ausgeübt werden, gelten daher nicht als schädliche Nichtrückkehrtage. Das Gleiche gilt für Dienstreisen innerhalb des Grenzgebiets des Ansässigkeitsstaates.

#### **1.1.4.3.4 Mehrtägige Dienstreisen**

- 19 Bei mehrtägigen Dienstreisen gelten die Tage der Hinreise sowie der Rückreise stets zu den Nichtrückkehrtagen (nach Tz. B 6. der Verständigungsvereinbarung). Dies gilt nicht, wenn der Arbeitnehmer am Tag der Hinreise seine Arbeit im Grenzgebiet des Tätigkeitsstaats ausübt und sich erst nach Rückkehr zu seinem Wohnsitz auf Dienstreise begibt. Gleiches gilt für den Tag der Rückreise, wenn der Arbeitnehmer sich im Anschluss an die Dienstreise von seinem Wohnsitz an seinen Beschäftigungsort im Grenzgebiet des Tätigkeitsstaats begibt, dort seine Arbeit verrichtet und anschließend an seinen Wohnsitz zurückkehrt<sup>3</sup>.

#### Beispiel:

*E hat seinen Wohnsitz in Mülhausen/Mulhouse (französisches Grenzgebiet). Er arbeitet bei einem deutschen Montagebetrieb im Außendienst mit Betriebssitz in Freiburg (deutsches Grenzgebiet). Er verlässt am Montagmorgen die Wohnung und begibt sich mit seinem privaten PKW zum Betriebssitz im deutschen Grenzgebiet, belädt das Betriebsfahrzeug mit den erforderlichen Materialien und fährt mit diesem Fahrzeug zur Erledigung eines Montageauftrags nach Saargemünd/Sarreguemines (französisches Grenzgebiet). Er übernachtet am französischen Montageort (Entfernung zum Wohnort: ca. 200 km) und kehrt*

---

<sup>3</sup> Vgl. BFH-Urteil I R 84/08, BStBl II 2010 S. 390, Rd. 22.

*erst nach Abschluss des Montageauftrags am Freitag an den Betriebssitz und anschließend an den Wohnort zurück.*

Lösung:

*Bei mehrtägigen Dienstreisen gelten die Tage der Hinreise sowie der Rückreise stets zu den Nichtrückkehrtagen (Tz. B 6. der Verständigungsvereinbarung). Zudem findet bei mehrtägigen Dienstreisen keine Rückkehr zum Wohnsitz statt, daher sind die Tage einer mehrtägigen Dienstreise als für die Grenzgängereigenschaft schädlich anzusehen, und zwar unabhängig davon, ob die Dienstreise innerhalb oder außerhalb der Grenzzone stattfindet. E hat somit 5 für die Grenzgängereigenschaft schädliche Nichtrückkehrtage.*

#### **1.1.4.3.5 Dienstreisen über das Wochenende**

- 20 Als Arbeitstage gelten nur die vertraglich vereinbarten Arbeitstage. Bei Dienstreisen über das Wochenende sind der Samstag und der Sonntag nicht als Nichtrückkehrtage zu werten, wenn der Arbeitnehmer an diesen Tagen nicht zur Arbeit verpflichtet ist und an diesen Tagen auch keine Tätigkeit ausübt. Wird jedoch aufgrund einer Anordnung des Arbeitgebers während einer Dienstreise eine Tätigkeit am Wochenende ausgeübt, ist dieser Tag als Nichtrückkehrtag zu zählen (Tz. B 4. der Verständigungsvereinbarung).
- 21 Zudem liegt ein Nichtrückkehrtag vor, wenn die An- oder Abreise aus beruflichen Gründen am Wochenende erfolgt. Erfolgt die An- oder Abreise jedoch aus privaten Gründen an einem Wochenende, sind diese Tage nicht als Nichtrückkehrtage zu zählen, soweit an diesen Tagen keine Tätigkeit ausgeübt wird (Tz. B 4. der Verständigungsvereinbarung ist vorrangig zu Tz. B 6. anzuwenden.).

Beispiel:

*Ein französischer Arbeitnehmer F wird von seinem deutschen Arbeitgeber mit Montagearbeiten in Dresden beauftragt. Vereinbart sind als Arbeitstage grundsätzlich Montag bis Freitag 8:00 bis 17:00 Uhr. Wegen des frühen Arbeitsbeginns am Montagmorgen, muss F bereits am Sonntagabend anreisen. Aufgrund einer privat veranlassten Feier am Samstag tritt er die Rückreise erst am Sonntag an.*

Lösung:

*Die vereinbarten Arbeitstage Montag bis Freitag sind schädliche Tage, da F außerhalb des Grenzgebiets tätig wird (5 Nichtrückkehrtage).*

*Bei mehrtägigen Dienstreisen außerhalb des Grenzgebiets gelten die Tage der Hinreise sowie der Rückreise stets als Nichtrückkehrtage (Tz. B 6. der Verständigungsvereinbarung). Findet an Sonn- und Feiertagen eine Dienstreise statt, gelten diese als schädliche Tage, wenn eine berufliche Veranlassung gegeben ist, z. B. wenn der Arbeitnehmer auf Anordnung des*

*Arbeitgebers tätig wird bzw. sich auf Dienstreise begibt. Im vorliegenden Fall stellt somit der Hinreisetag, ein Sonntag, einen schädlichen Tag dar, während die Rückreise aus privaten Gründen für die Berechnung der 45-Tage-Grenze unbeachtlich ist. Somit sind insgesamt 6 schädliche Nichtrückkehrtage zu zählen.*

- 22 Sofern der Arbeitgeber die Reisekosten für die betroffenen Tage erstattet, werden die betroffenen Tage nicht allein dadurch zu schädlichen Tagen. Dies kann jedoch als Indiz für eine berufliche Veranlassung gelten.

#### **1.1.4.3.6 Fehlende Arbeitsleistung infolge höherer Gewalt**

- 23 Im Gegensatz zu Urlaubs- und Krankheitstagen (Tz. B 4. der Verständigungsvereinbarung) handelt es sich bei Tagen, an denen infolge höherer Gewalt keine Arbeitsleistung erbracht wird, um Arbeitstage des Arbeitnehmers, da auch in diesen Fällen eine vertragliche Verpflichtung zur Arbeit besteht. Für die Frage, ob derartige Tage zu den schädlichen Nichtrückkehrtagen zu zählen sind, ist allein die Tatsache entscheidend, dass sich der Grenzgänger aus beruflichen Gründen außerhalb des Grenzgebiets aufhält<sup>4</sup>. Befindet sich der Grenzgänger aus beruflichen Gründen außerhalb des Grenzgebiets und kann infolge höherer Gewalt keine Arbeitsleistung erbringen, sind die Tage als Nichtrückkehrtage zu zählen. Unschädlich sind hingegen Tage, an denen der Grenzgänger innerhalb des Grenzgebiets infolge höherer Gewalt keine Arbeitsleistung erbringen kann. Das gleiche gilt, wenn der Arbeitnehmer sich aus privaten Gründen außerhalb des Grenzgebiets befindet und infolge höherer Gewalt keine Arbeitsleistung erbringen kann (unschädliche Tage). Befindet sich der Grenzgänger jedoch aus privaten Gründen außerhalb des Grenzgebiets und arbeitet, sind diese Tage schädlich, da die Arbeitsleistung außerhalb des Grenzgebiets erbracht wird.

#### **1.1.4.3.7 Schädliche Tage bei einem Berufskraftfahrer**

- 24 Bei einem Berufskraftfahrer stellt das Fahren des Fahrzeugs die eigentliche Arbeitsausübung dar. Daher erfüllt er die Grenzgängereigenschaft auch dann, wenn er zum Standort des Fahrzeugs im Grenzgebiet bzw. zum Betriebssitz des Arbeitgebers im Grenzgebiet fährt und dort das Fahrzeug zur Weiterfahrt außerhalb des Grenzgebiets übernimmt. Da der Berufskraftfahrer dann auch im Grenzgebiet fährt und somit seiner Arbeit nachgeht, ist er im Grenzgebiet tätig. Ein schädlicher Tag ist nur dann anzunehmen, wenn er einen ganzen Arbeitstag nicht im Grenzgebiet fährt (BMF-Schreiben zur steuerlichen Behandlung des Arbeitslohns nach den Doppelbesteuerungsabkommen vom 3. Mai 2018, BStBl I S. 643, Rz. 332).

---

<sup>4</sup> Vgl. BFH-Urteil I R 84/08, BStBl II 2010 S. 390.

### 1.1.4.3.8 Arbeitgeberwechsel

- 25 Nach Tz. B 2. der Verständigungsvereinbarung ist für die Zählweise der Nichtrückkehrtage nur die Beschäftigung innerhalb des Grenzgebiets maßgeblich; es kommt nicht darauf an, ob es sich um ein oder mehrere Arbeitsverhältnisse handelt (arbeitnehmerbezogene Betrachtungsweise). Danach sind folgende Konstellationen denkbar:

Beispiel 1:

*Arbeitnehmer G mit Wohnsitz in Colmar (französisches Grenzgebiet) ist vom 01.01. bis 31.10. bei einem deutschen Arbeitgeber in Kehl (deutsches Grenzgebiet) beschäftigt. Vom 01.11. bis 31.12. arbeitet er für einen anderen Arbeitgeber in Freiburg (deutsches Grenzgebiet).*

Lösung:

*Der Arbeitgeberwechsel innerhalb des Grenzgebiets wirkt sich nicht auf die Grenzgängereigenschaft aus. Bezugsgrößen für die Ermittlung der Anzahl der schädlichen Tage ist das Kalenderjahr. Eine isolierte Betrachtung der jeweiligen Arbeitsverhältnisse mit einer unterschiedlichen steuerlichen Behandlung ist nicht vorgesehen. Im vorliegenden Fall wäre daher zu prüfen, ob G im Kalenderjahr die Grenze von 45 für die Grenzgängereigenschaft schädlichen Tagen überschreitet.*

Beispiel 2:

*Arbeitnehmer H mit Wohnsitz in Colmar (französisches Grenzgebiet) ist vom 01.01. bis 31.10. bei einem französischen Arbeitgeber in Straßburg/Strasbourg beschäftigt. Vom 01.11. bis 31.12. arbeitet er bei einem deutschen Arbeitgeber in Stuttgart (außerhalb des deutschen Grenzgebiets).*

Lösung:

*Während des Zeitraumes vom 01.01. bis 31.10. handelt es sich nicht um einen Fall des Doppelbesteuerungsabkommens, da sich sowohl der Wohnsitz als auch der Arbeitsort in Frankreich befinden. Ab dem 01.11. ist das DBA-Frankreich zu prüfen. Der Arbeitsort befindet sich jedoch außerhalb des deutschen Grenzgebiets, daher liegt keine Grenzgängereigenschaft des Artikels 13 Abs. 5 DBA-Frankreich vor.*

Beispiel 3:

*Arbeitnehmer I mit Wohnsitz in Colmar (französisches Grenzgebiet) ist vom 01.01. bis 31.10. bei einem französischen Arbeitgeber in Straßburg/Strasbourg beschäftigt. Vom 01.11. bis 31.12. arbeitet er für einen deutschen Arbeitgeber in Kehl (deutsches Grenzgebiet).*

Lösung:

Während des Zeitraums vom 01.01. bis 31.10. handelt es sich nicht um einen Fall des Doppelbesteuerungsabkommens, da sich sowohl der Wohnsitz als auch der Arbeitsort in Frankreich befinden. Ab dem 01.11. ist die Grenzgängerregelung des Artikels 13 Abs. 5 DBA-Frankreich zu prüfen. Somit ist die 20 %-Grenze maßgeblich.

Beispiel 4:

Arbeitnehmer J mit Wohnsitz in Colmar (französisches Grenzgebiet) ist vom 01.01. bis 31.08. bei einem deutschen Arbeitgeber in Kehl (innerhalb des deutschen Grenzgebiets, keine Nichtrückkehrtage) beschäftigt. Vom 01.09. bis 31.12. arbeitet er bei einem anderen deutschen Arbeitgeber in Stuttgart (außerhalb des deutschen Grenzgebiets).

Lösung:

Während des Zeitraumes vom 01.01. bis 31.08. ist die Grenzgängerregelung des Artikels 13 Abs. 5 DBA-Frankreich zu prüfen. Deren Anwendbarkeit ist zu bejahen und das Besteuerungsrecht steht somit dem Ansässigkeitsstaat Frankreich zu. Ab dem 01.09. befindet sich der Arbeitsort jedoch außerhalb des deutschen Grenzgebiets, daher liegt für diesen Zeitraum keine Grenzgängereigenschaft vor und das Besteuerungsrecht steht Deutschland zu.

**1.1.4.3.9 Tätigkeitswechsel ohne Wechsel des Arbeitgebers**

- 26 Die Grenzgängereigenschaft ist bei einem Arbeitnehmer auch dann jahresbezogen zu beurteilen, wenn er lediglich eine andere Tätigkeit bei demselben Arbeitgeber ausübt, z. B. beim Wechsel vom Innen- in den Außendienst oder umgekehrt.

Beispiel:

Der im französische Grenzgebiet wohnhafte Arbeitnehmer K war bis zum 31.08.01 als Montagearbeiter von seinem deutschen Arbeitgeber mit Betriebssitz im deutschen Grenzgebiet bundesweit auf Baustellen eingesetzt. In dieser Zeit hatte er 50 Nichtrückkehrtage. Zum 01.09.01 schloss K mit demselben Arbeitgeber einen neuen Arbeitsvertrag, in dem vereinbart wurde, dass er künftig nur noch als Facharbeiter in der Produktionsstätte innerhalb des deutschen Grenzgebiets beschäftigt wird. Die bisher geleistete Dienstzeit wurde laut Vertrag nicht unterbrochen. K beantragte die Freistellung seines Arbeitslohnes als französischer Grenzgänger nach Artikel 13 Abs. 5 DBA-Frankreich ab dem 01.09.01.

Lösung:

Die Grenzgängerregelung findet für das Jahr 01 keine Anwendung, da K während des ganzen Kalenderjahres an mehr als 45 Arbeitstagen außerhalb des Grenzgebiets beschäftigt war. Der Abschluss eines neuen Arbeitsvertrages mit demselben Arbeitgeber ändert daran nichts.

## **1.2 Leiharbeitnehmer (Artikel 13 Abs. 6 DBA-Frankreich)**

- 27 Für Einkünfte eines Leiharbeitnehmers aus unselbständiger Arbeit ist die Zuweisung des Besteuerungsrechts grundsätzlich in Artikel 13 Abs. 6 DBA-Frankreich geregelt. Sofern es sich bei dem Leiharbeitnehmer zugleich um einen Grenzgänger i. S. d. Artikels 13 Abs. 5 DBA-Frankreich handelt, ist Absatz 5 vorrangig vor Absatz 6 anzuwenden. Dies gründet darauf, dass Absatz 6 ausdrücklich den Absätzen 1 bis 4 vorgeht, nicht jedoch Absatz 5.
- 28 Die Tätigkeit von Leiharbeitnehmern ist durch einen häufigen und im Voraus nicht zu bestimmenden Wechsel des Einsatzortes - auch außerhalb des Grenzgebiets - gekennzeichnet. Daher lässt sich in aller Regel im Vorhinein nicht absehen, ob der Leiharbeitnehmer die Voraussetzungen für eine Freistellung aufgrund der Grenzgängerregelung erfüllen wird. Französische Leiharbeitnehmer werden daher nur unter bestimmten Voraussetzungen freigestellt; auf Tz. 2.2.1 des BMF-Schreibens vom 30. März 2017<sup>5</sup> wird verwiesen.

## **1.3 Weitere Zweifelsfragen zur Arbeitnehmerbesteuerung**

### **1.3.1 Abfindungen**

- 29 Nach § 49 Abs. 1 Nr. 4 Buchst. d EStG sind inländische Einkünfte i. S. d. beschränkten Einkommensteuerverpflichtung (§ 1 Abs. 4 EStG) auch Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit (§ 19 EStG), die als Entschädigung i. S. d. § 24 Nr. 1 EStG für die Auflösung eines Dienstverhältnisses gezahlt werden, soweit die für die zuvor ausgeübte Tätigkeit bezogenen Einkünfte dem Grunde nach der unbeschränkten oder beschränkten inländischen Steuerpflicht unterliegen haben. Auf eine tatsächliche Besteuerung im Inland kommt es nicht an.
- 30 Die sich nach innerstaatlichem Recht aus § 49 Abs. 1 Nr. 4 Buchst. d EStG ergebende, vollumfängliche Besteuerung kann durch das DBA-Frankreich eingeschränkt werden. Abfindungen, die anlässlich der Beendigung eines Dienstverhältnisses gezahlt werden, sind für Zwecke der Anwendung des Abkommens dem Staat zuzuordnen, dem das Besteuerungsrecht für die aktive Tätigkeit zustand. Gegebenenfalls erfolgt eine Aufteilung zwischen dem Tätigkeitsstaat und dem Ansässigkeitsstaat, wenn in mindestens einem Jahr die Grenzgängereigenschaft nicht gegeben war. Auf die Ausführungen unter Rz. 233 des BMF-Schreibens zur steuerlichen Behandlung des Arbeitslohns nach den Doppelbesteuerungsabkommen vom 3. Mai 2018 (BStBl I S. 643) wird verwiesen.

<sup>5</sup> Schreiben vom 30. März 2017 betreffend deutsch-französisches Doppelbesteuerungsabkommen vom 21. Juli 1959 in der Fassung des Zusatzabkommens vom 31. März 2015; Durchführung des Grenzgängerfiskalausgleichs (Artikel 13 a DBA-Frankreich), (BStBl I S. 753).

Beispiel:

Der Arbeitnehmer L hatte seinen Wohnsitz zunächst bis 31.12.06 in Deutschland (6 Jahre) und ab dem 01.01.07 im französischen Grenzgebiet.

Er war bei einem inländischen Arbeitgeber vom 01.01.01 bis 31.12.10 (insgesamt 10 Jahre) ausschließlich im deutschen Grenzgebiet tätig. Der jährliche Arbeitslohn betrug 150.000 €. Anlässlich der Auflösung seines Arbeitsvertrags erhielt er am 30.01.11 eine Abfindung in Höhe von 100.000 €.

Lösung:

Bis zum 31.12.06 handelt es sich nicht um einen Fall des Doppelbesteuerungsabkommens, da sich sowohl der Wohnsitz als auch der Arbeitsort in Deutschland befinden. L war während der 6 Jahre unbeschränkt einkommensteuerpflichtig (§ 1 Abs. 1 EStG).

Ab Wegzug war L mit den im Inland erzielten Einkünften i. S. d. § 49 Abs. 1 Nr. 4 Buchst. a EStG beschränkt einkommensteuerpflichtig (§ 1 Abs. 4 EStG) und Grenzgänger nach Artikel 13 Abs. 5 DBA-Frankreich (4 Jahre). Das Besteuerungsrecht steht für die ab dem 01.01.07 erzielten Einkünfte gem. Artikel 13 Abs. 5 Buchst. a DBA-Frankreich dem Ansässigkeitsstaat Frankreich zu.

Deutschland kann die Abfindung aufgrund der Regelung in § 49 Abs. 1 Nr. 4 Buchst. d EStG voll besteuern, weil die Einkünfte in den Jahren 01 bis 10 der unbeschränkten bzw. beschränkten Einkommensteuerpflicht unterlagen. Dass das deutsche Besteuerungsrecht ab dem 01.01.07 aufgrund des DBA-Frankreich eingeschränkt war, ist hierfür unerheblich. Die Einkünfte unterlagen dem Grunde nach der inländischen Steuerpflicht.

Das sich aus § 49 Abs. 1 Nr. 4 Buchst. d EStG ergebende, vollumfängliche Besteuerungsrecht an der Abfindung wird durch das DBA-Frankreich eingeschränkt. Deutschland steht nach Artikel 13 Abs. 5 DBA-Frankreich das Besteuerungsrecht nur in der Höhe zu, wie der laufende Arbeitslohn während des 10-jährigen Erdienungszeitraums der deutschen Besteuerung unterlegen hat. Für den ehemaligen Tätigkeitsstaat Deutschland ergibt sich daher ein anteiliges Besteuerungsrecht an der Abfindung i. H. v. 60.000 € ( $100.000 \text{ €} \times 6 \times 150.000 \text{ €} / 1.500.000 \text{ €}$ ).

Da dem Arbeitgeber in diesem Fall eine gültige Freistellungsbescheinigung erst ab dem Jahr 07 vorliegt und er den gesamten Erdienungszeitraum kennt, muss er den Lohnsteuer-einbehalt auf die Abfindungszahlung in zutreffender Höhe vornehmen. Von einem Lohnsteuereinbehalt kann nur abgesehen werden, soweit der Steuerpflichtige aufgrund der Grenzgängerregelung seinen Arbeitslohn während des gesamten Arbeitsverhältnisses in Frankreich versteuert hat.

## **2 Zweifelsfragen zu Artikel 13 b DBA-Frankreich**

### **2.1 Konkurrenz zu anderen Regelungen**

- 31 Nach Artikel 13 b Abs. 1 Satz 1 DBA-Frankreich können Einkünfte, die eine in einem Vertragsstaat ansässige Person als Künstler (wie Bühnen-, Film-, Rundfunk- und Fernsehkünstler sowie Musiker), Sportler oder Model aus ihrer im anderen Vertragsstaat persönlich ausgeübten Tätigkeit bezieht, ungeachtet der Artikel 4 (Unternehmensgewinne), 12 (selbständige Arbeit) und 13 (nichtselbständige Arbeit) im anderen Staat (Tätigkeitsstaat) besteuert werden. In Bezug auf Künstler gilt Artikel 13 b DBA-Frankreich - wie auch Artikel 17 OECD-MA - nur für vortragende (z. B. Opersänger) und nicht für werkschaffende (z. B. Bildhauer) Künstler.
- 32 Der Vorrang gegenüber Artikel 13 DBA-Frankreich bedeutet u. a., dass dem Tätigkeitsstaat auch dann das Besteuerungsrecht zusteht, wenn der angestellte Künstler oder Sportler Grenzgänger ist.

### **2.2 Persönlich ausgeübte Tätigkeit**

- 33 Das für die Besteuerung maßgebliche Anknüpfungsmerkmal ist ausschließlich die persönlich ausgeübte Tätigkeit außerhalb des Ansässigkeitsstaates. Die Frage, wo die Tätigkeit eines angestellten Künstlers oder Sportlers ausgeübt wird, ist nach denselben Grundsätzen wie nach Artikel 15 OECD-MA bzw. Artikel 13 DBA-Frankreich zu beurteilen.

### **2.3 Einkünfte**

- 34 Erhält der Künstler oder Sportler eine einheitliche Vergütung für Tätigkeiten in mehreren Staaten, z. B. ein festes Gehalt, so ist die Vergütung entsprechend dem Umfang der Tätigkeit in den einzelnen Staaten aufzuteilen. Dabei sind nicht nur Auftritte bzw. Spiele, sondern auch Proben und das absolvierte Training anteilig zu berücksichtigen. Ob diese Tätigkeit auch vor Publikum stattfindet, ist dabei nicht entscheidungserheblich (vgl. OECD-MK zu Artikel 17, Tz. 9.1 letzter Spiegelstrich).

#### **2.3.1 Umfang der Einkünfte**

- 35 Nur die für die Tätigkeit und im unmittelbaren Zusammenhang mit ihr erzielten Einkünfte fallen unter Artikel 13 b Abs. 1 Satz 1 des DBA-Frankreich.
- 36 Zu den Einkünften gehören neben Löhnen, Startgeldern und Erfolgsprämien, Sportpreisen, dem Ersatz von Aufwendungen bzw. Aufwandspauschalen, auch weitere auftrittsbezogene Vergütungen insbesondere für Werbung.

### 2.3.2 Aufteilung der Einkünfte

- 37 Die Aufteilung der Einkünfte hat analog den Regelungen im BMF-Schreiben zur steuerlichen Behandlung des Arbeitslohns nach den Doppelbesteuerungsabkommen vom 3. Mai 2018 (BStBl I S. 643) nach den Tätigkeitstagen zu erfolgen.
- 38 Vorab ist zu prüfen, ob Gehaltsbestandteile unmittelbar der Auslands- oder Inlandstätigkeit zugeordnet werden können. So stehen z. B. bei Sportlern Sieg- bzw. Einsatzprämien in direktem Zusammenhang mit den Wettkämpfen und sind vorab direkt zuzuordnen.
- 39 Soweit eine Zuordnung nicht möglich ist, erfolgt die Aufteilung des verbleibenden Arbeitslohns auf Grundlage der Zahl der tatsächlichen Arbeitstage (= Tätigkeitstage) innerhalb eines Erdienungszeitraums.  
Die tatsächlichen Arbeitstage sind alle Tage innerhalb eines Kalenderjahres, an denen der Arbeitnehmer seine Tätigkeit tatsächlich persönlich ausübt und für die er Arbeitslohn bezieht. Krankheitstage mit oder ohne Lohnfortzahlung, Urlaubstage und Tage des ganztägigen Arbeitszeitausgleichs sind folglich keine Arbeitstage.

#### Beispiel:

*Ein deutscher Sportverein im deutschen Grenzgebiet beschäftigt sowohl Sportler, die im deutschen Grenzgebiet wohnen, als auch Sportler, die im französischen Grenzgebiet wohnen. Die Wettkämpfe des Vereins werden im deutschen Grenzgebiet bzw. bundesweit ausgetragen. Das Training der Sportler findet in einer Sportanlage im französischen Grenzgebiet statt.*

*Sportler M, der in Frankreich wohnt, hat im Kalenderjahr 01 an 155 Tagen in Frankreich am Training teilgenommen und an 85 Tagen im Inland Wettkämpfe bestritten. Sein aufzuteilender Arbeitslohn (Grundgehalt) beträgt 40.000 €, zusätzlich hat er 12.000 € an Einsatzprämien erhalten.*

*Sportler N, der im deutschen Grenzgebiet wohnt, hat im Kalenderjahr 01 an 125 Tagen in Frankreich am Training teilgenommen und an 105 Tagen im Inland Wettkämpfe bestritten. Sein aufzuteilender Arbeitslohn (Grundgehalt) beträgt 35.000 €. An Prämien hat er zusätzlich 13.500 € erhalten.*

#### Lösung:

*Sportler M*

*$85/240 \times 40.000 \text{ €} = 14.167 \text{ €}$  entfallen auf die Tätigkeit des Sportlers in Deutschland und sind im Inland zu besteuern, die Prämien sind in voller Höhe der Inlandstätigkeit zuzuordnen. Der steuerpflichtige inländische Arbeitslohn beträgt demnach in 01 insgesamt 26.167 €.*

*M ist mit diesen Einkünften beschränkt einkommensteuerpflichtig nach § 49 Abs. 1 Nr. 4a EStG.*

*Sportler N*

*105/230 x 35.000 € = 15.978 € entfallen auf die Tätigkeit des Sportlers in Deutschland und sind im Inland zu besteuern, die Prämien sind in voller Höhe der Inlandstätigkeit zuzuordnen. Der steuerpflichtige inländische Arbeitslohn beträgt demnach in 01 insgesamt 29.478 €.*

*125/230 x 35.000 € = 19.022 € entfallen auf die Tätigkeit in Frankreich und sind in Deutschland unter Progressionsvorbehalt steuerfrei zu stellen. Artikel 13 b stellt als Anknüpfungsmerkmal ausschließlich auf die Tätigkeitsausübung ab. Im Rahmen der Veranlagung des N sind die Rückfallklauseln in den §§ 50d Abs. 8 und 9 EStG zu beachten.*

## **2.4 Steuerabzug nach § 50a EStG**

- 40 Abweichend vom Lohnsteuerabzug bei einem inländischen Arbeitgeber (§ 38 EStG) hat ein ausländischer Arbeitgeber des Sportlers/Künstlers den Steuerabzug nach § 50a EStG vorzunehmen; siehe hierzu BMF-Schreiben vom 25. November 2010 (BStBl I S. 1350).

## **3 Zweifelsfragen zu Artikel 14 DBA-Frankreich**

### **3.1 Staatliche Einrichtungen und deren Nachfolgeunternehmen**

#### **3.1.1 EPA/EPIC**

- 41 Staatliche Einrichtungen können nach französischem Recht in der Rechtsform eines EPA (établissement public à caractère administratif; öffentliche Verwaltungseinrichtung) oder eines EPIC (établissement public à caractère industriel et commercial; öffentliches Unternehmen mit kommerziellem Charakter) organisiert sein.
- 42 Einrichtungen in der Rechtsform eines EPA fallen unter Artikel 14 Abs. 1 DBA-Frankreich, da keine Gewinnerzielungsabsicht besteht. Eine Einrichtung in der Rechtsform eines EPIC fällt dagegen unter Artikel 14 Abs. 3 Satz 1 DBA-Frankreich, da Gewinnerzielungsabsicht besteht.

#### **3.1.2 Nachfolgeunternehmen**

- 43 Privatisierte Nachfolgeunternehmen ehemals staatlicher Einrichtungen qualifizieren nicht mehr als juristische Personen des öffentlichen Rechts i. S. d. Artikels 14 Abs. 1 DBA-Frankreich. Das Besteuerungsrecht für die Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit der Beschäftigten dieser Unternehmen richtet sich nach Artikel 13 DBA-Frankreich.

- 44 Das französische Postunternehmen La Poste S.A. (Société anonyme = Aktiengesellschaft) ist seit 2010 als privatrechtliches Unternehmen organisiert.
- 45 Das französische Telekommunikationsunternehmen Orange S.A. (Société anonyme = Aktiengesellschaft), ehemals France Télécom, ist als privatrechtliches Unternehmen organisiert.
- 46 Die staatliche Eisenbahngesellschaft Frankreichs SNCF (Société Nationale des Chemins de fer Français) ist als EPIC organisiert.

### **3.2 Grundschullehreraustausch**

- 47 Bei Bezügen von Lehrkräften im Rahmen des Grundschullehreraustausches<sup>6</sup> mit Frankreich, bei denen die Voraussetzungen des Artikels 16 DBA-Frankreich nicht vorliegen, ist das Besteuerungsrecht nach Artikel 14 Abs. 1 DBA-Frankreich dem Kassenstaat zuzuweisen. Eine Besteuerung in Deutschland nach Artikel 13 Abs. 1 DBA-Frankreich ist aufgrund der vorrangigen Anwendung von Artikel 14 DBA-Frankreich ausgeschlossen.

### **3.3 Öffentliche Einrichtungen i. S. d. Artikels 14 Abs. 3 Satz 2 DBA-Frankreich**

- 48 Nach Artikel 14 Abs. 3 Satz 2 DBA-Frankreich üben Einrichtungen wie öffentliche Krankenhäuser, Kindergärten, Schulen und Universitäten keine auf Gewinnerzielung gerichtete gewerbliche Tätigkeit i. S. d. Artikels 14 Abs. 3 Satz 1 DBA-Frankreich aus. Das hat zur Folge, dass das dort beschäftigte Personal unter Artikel 14 Abs. 1 Satz 1 DBA-Frankreich und somit unter das Kassenstaatsprinzip fällt und insbesondere die Grenzgängerregelung nach Artikel 13 Abs. 5 DBA-Frankreich auf dieses Personal keine Anwendung findet.

#### **3.3.1 Definition der öffentlichen Einrichtung**

- 49 Nicht alle Einrichtungen der Daseinsvorsorge unter öffentlicher Trägerschaft sind öffentliche Einrichtungen in diesem Sinne. Darunter fallen nur Einrichtungen zur medizinischen und pflegerischen Versorgung (z. B. Krankenhäuser, Altenwohnheime, Altenpflegeheime, Anstalten zur Unterbringung psychisch Kranker), Bildungseinrichtungen (z. B. Schulen, Hochschulen, Universitäten) und pädagogische Betreuungseinrichtungen (z. B. Kindergärten, Kinderhorte, Jugendtreffs, Schulkinderbetreuung). Entscheidend ist allein die öffentlich-rechtliche Rechtsform des Dienstherrn. Keine öffentlichen Einrichtungen i. S. d. Artikels 14 Abs. 3 Satz 2 DBA-Frankreich sind privatwirtschaftlich organisierte Einrichtungen, wie

---

<sup>6</sup> Einjähriges Austauschprogramm von staatlichen Grundschulen, bei dem die Teilnehmer unter Fortzahlung der Bezüge des Dienstherrn beurlaubt werden, um im anderen Vertragsstaat an einer entsprechenden Schule tätig zu werden.

Kliniken in der Rechtsform einer gGmbH, selbst wenn deren Anteile ausschließlich von juristischen Personen des öffentlichen Rechts gehalten werden, oder von gemeinnützigen Vereinen betriebene Krankenhäuser, selbst wenn deren Mitglieder ausschließlich aus juristischen Personen des öffentlichen Rechts bestehen.

### **3.3.2 Auslegung der DBA-Kassenstaatsklausel laut § 50d Abs. 7 EStG**

50 Die Anwendung des § 50d Abs. 7 EStG ist bezüglich Zahlungen von privatwirtschaftlich organisierten Einrichtungen (z. B. privatisierte Klinik, deren Anteilseigner eine Stadt oder ein Landkreis ist) nicht eröffnet, da die Vergütungen nicht im Wesentlichen (d. h. mindestens zu 75 %) aus öffentlichen Mitteln aufgebracht werden.

## **4 Anwendung und Veröffentlichung**

51 Die Grundsätze dieses Schreibens sind auf alle offenen Fälle anzuwenden.

52 Das Schreiben wird im Bundessteuerblatt Teil I veröffentlicht.

Im Auftrag

Dieses Dokument wurde elektronisch erstellt und ist ohne Unterschrift gültig.