

Rückfallklauseln und Methodenwechsel im deutschen Internationalen Steuerrecht

Dr. Sebastian Korts

Rechtsanwalt

Fachanwalt für Steuerrecht

Fachanwalt für Handels- und Gesellschaftsrecht

Steuerstraftverteidiger

MBA – Master of Business Administration –

M.I.Tax – Master of International Taxation –

www.steuerrecht.com

Executive Summary

1. Kein allgemeiner Niedrigsteuer-Rückfall. Weder ein niedriger nominaler Steuersatz noch eine ausländische Steuerfestsetzung von null lässt das deutsche Besteuerungsrecht von selbst wieder aufleben. Ein Rückfall oder Methodenwechsel setzt eine konkrete abkommensrechtliche oder innerstaatliche Anordnung voraus. Maßgeblich sind der genaue Wortlaut, die Ursache der Nicht- oder Niedrigbesteuerung und die tatbestandliche Verknüpfung zwischen dieser Ursache und der jeweiligen Klausel.

2. Mehrere Normebenen sind nacheinander zu prüfen. Die Prüfung beginnt mit dem deutschen Steueranspruch, führt über die Verteilungs- und Methodenartikel des einschlägigen Doppelbesteuerungsabkommens und endet erst danach bei unilateralen Vorschriften wie § 50d Abs. 8 und 9 EStG oder § 20 Abs. 2 AStG. Eine abkommensinterne Rückfallklausel ist kein Treaty Override. Ein Treaty Override wirkt dagegen nach innerstaatlichem Recht ungeachtet des Abkommens.

3. § 50d Abs. 8 EStG ist eine arbeitslohnspezifische Nachweisklausel. Die Freistellung von Einkünften eines unbeschränkt Steuerpflichtigen aus nichtselbständiger Arbeit wird nur gewährt, soweit die ausländische Steuer entrichtet oder ein Verzicht des ausländischen Staates nachgewiesen ist. Eine Mindeststeuerbelastung verlangt die Norm nicht. Auch eine Steuerfestsetzung von null kann genügen; ein Qualifikationskonflikt nach § 50d Abs. 9 EStG kann die Freistellung gleichwohl ausschließen.

4. § 50d Abs. 9 EStG erfasst konfliktbedingte weiße Einkünfte. Nummer 1 betrifft Nicht- oder Niedrigbesteuerung infolge einer abweichenden Anwendung des DBA. Nummer 2 erfasst Fälle, in denen das ausländische Recht das abkommensrechtliche Besteuerungsrecht allein wegen der beschränkten Steuerpflicht nicht umsetzt. Eine allgemeine ausländische Steuerbefreiung, die auch für dort unbeschränkt Steuerpflichtige gilt, erfüllt Nummer 2 grundsätzlich nicht.

5. Treaty Override ist innerstaatlich grundsätzlich verfassungsgemäß, bleibt aber völkerrechtlich problematisch. Nach der Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts stehen transformierte DBA innerstaatlich im Rang eines Bundesgesetzes. Der spätere Gesetzgeber kann daher ausdrücklich abweichendes Recht setzen. Völkerrechtlich bleiben Art. 26 und 27 des Wiener Übereinkommens über das Recht der Verträge zu beachten; unionsrechtliche Grenzen können zusätzlich eingreifen.

6. Bei nachgelagertem Arbeitslohn sind Zufluss und Erdienung auseinanderzuhalten. Deutschland besteuert den Vorteil nach nationalem Recht regelmäßig im Zufluss- oder

Realisationszeitpunkt. Die abkommensrechtliche Zuordnung richtet sich dagegen nach dem sachlichen Erdienenszusammenhang. Für Aktienoptionen ist regelmäßig der Zeitraum zwischen Gewährung und erstmaliger Ausübbarkeit maßgeblich; die Tätigkeitstage in diesem Zeitraum werden den betroffenen Staaten zugeordnet.

7. Renten erfordern eine doppelte Qualifikation. Zunächst ist abkommensrechtlich zwischen privater Rente, Sozialversicherungsleistung und Ruhegehalt aus öffentlichem Dienst zu unterscheiden. Danach ist die deutsche Einkunftsart zu bestimmen. Ein unmittelbarer Versorgungsbezug des früheren Arbeitgebers kann § 19 Abs. 2 EStG unterfallen und damit § 50d Abs. 8 EStG eröffnen; gesetzliche oder private Renten fallen häufig unter § 22 EStG und damit nicht unter § 50d Abs. 8 EStG.

8. Das DBA-Vereinigtes Königreich enthält eine weitreichende Subject-to-tax-Bedingung. Nach Art. 23 Abs. 1 Buchst. a werden aus deutscher Sicht grundsätzlich nur solche britischen Einkünfte freigestellt, die im Vereinigten Königreich effektiv besteuert werden. Art. 24 begrenzt die Entlastung bei remittance-basierter Besteuerung. Seit dem 6. April 2025 ist die allgemeine Remittance Basis abgeschafft; für Altbeträge und Übergangssachverhalte bleibt die Klausel bedeutsam.

9. Das DBA-Singapur ist punktueller ausgestaltet. Art. 24 Abs. 1 Buchst. a verlangt nicht allgemein eine effektive Besteuerung in Singapur. Rückfallrisiken entstehen vielmehr aus einzelnen Voraussetzungen, insbesondere Art. 15 Abs. 2 Buchst. d, aus der Remittance Clause des Art. 22, den Switch-over-Regeln des Art. 24 und den deutschen Overrides. Bei Aktienvergütungen kann Singapurs deemed-exercise-System zu einer zeitlich vorgezogenen Besteuerung beim Wegzug führen.

10. Dokumentation ist materiell entscheidend. Bei Stock Options, Restricted Stock Units, Boni und Abfindungen sind Grant-, Vesting- und Leaver-Regeln, Arbeitstage, Kostenbelastung und ausländische Steuerunterlagen über Jahre hinweg vorzuhalten. Für Renten sind Beitragsdauer, steuerliche Förderung, Leistungsträger und Rechtsgrund der Zahlung zu dokumentieren. Ohne diese Unterlagen lässt sich weder die DBA-Qualifikation noch der Nachweis nach § 50d Abs. 8 oder 9 EStG belastbar führen.

Schnellvergleich der maßgeblichen Mechanismen

Der Schnellvergleich zeigt, dass die einzelnen Mechanismen nicht austauschbar sind, sondern jeweils an unterschiedliche Tatbestände anknüpfen und unterschiedliche Rechtsfolgen auslösen.

Eine Subject-to-tax-Klausel knüpft daran an, dass die Abkommensentlastung eine Besteuerung im anderen Staat voraussetzt. Ist diese Bedingung nicht erfüllt, entfällt die

Freistellung oder das ausschließliche Besteuerungsrecht entsprechend. Typische Beispiele sind Art. 23 Abs. 1 Buchst. a DBA-UK und Art. 15 Abs. 2 Buchst. d DBA-Singapur.

Eine Remittance-Klausel erfasst Systeme, in denen der andere Staat nur überwiesene oder dort empfangene Beträge besteuert. Die Entlastung im Quellenstaat wird dann nur für den tatsächlich erfassten Betrag gewährt. Typische Beispiele sind Art. 24 DBA-UK und Art. 22 DBA-Singapur.

Beim Switch-over wird anstelle der Freistellung die Anrechnungsmethode angewandt. Deutschland besteuert die Einkünfte und rechnet eine qualifizierte ausländische Steuer an. Typische Anwendungsfälle ergeben sich aus Methodenartikeln, § 20 Abs. 2 AStG und Notifizierungsverordnungen.

Ein Qualifikationskonflikt liegt vor, wenn die Staaten das DBA unterschiedlich anwenden oder Einkünfte verschiedenen Personen zurechnen. Ein Rückfall oder Methodenwechsel kommt in Betracht, wenn hieraus eine Nicht- oder Niedrigbesteuerung folgt. Typische Anknüpfungspunkte sind § 50d Abs. 9 Satz 1 Nr. 1 EStG und Konfliktklauseln der Methodenartikel.

Eine Nachweisklausel knüpft daran an, dass die ausländische Steuerzahlung oder der staatliche Verzicht nicht belegt ist. Die Freistellung wird versagt, bis der Nachweis geführt ist. Wichtigstes Beispiel ist § 50d Abs. 8 EStG bei Arbeitslohn.

Der Niedrigbesteuerungs-Switch-over betrifft passive ausländische Betriebsstätteneinkünfte, die niedrig besteuert werden. Rechtsfolge ist die Anrechnung statt Freistellung; negative Beträge bleiben unberücksichtigt. Beispielhaft ist § 20 Abs. 2 AStG in Verbindung mit § 8 AStG.

Inhalt

Executive Summary	2
Schnellvergleich der maßgeblichen Mechanismen	3
A. Gegenstand, Begriffe und Prüfungsreihenfolge	8
I. Untersuchungsgegenstand	8
II. Begriffsabgrenzung	8
III. Verbindliche Prüfungsreihenfolge	9
B. Normhierarchie und Typologie der Rückfall- und Umschaltklauseln	11
I. DBA als innerstaatliches Recht und Vorrang nach § 2 AO	11
II. Abkommensinterne Subject-to-tax-Klauseln	11
III. Bedeutung von „besteuert“, „tatsächlich besteuert“ und „effektiv besteuert“	12
IV. Remittance-Klauseln	12
V. Abkommensinterne Switch-over- und Konfliktklauseln	13
VI. Keine allgemeine Rückfallwirkung der Niedrigbesteuerung	13
C. Genaue Einordnung der deutschen Einzelvorschriften	15
I. § 50d Abs. 8 EStG – Nachweisvorbehalt für Arbeitslohn	15
1. Persönlicher und sachlicher Anwendungsbereich	15
2. Zwei alternative Nachweise	15
3. Zeitliche und verfahrensrechtliche Besonderheiten	16
4. Verhältnis zu abkommensrechtlichen Klauseln und § 50d Abs. 9 EStG	16
II. § 50d Abs. 9 EStG – Qualifikations- und Erfassungskonflikte	16
1. Nummer 1: abweichende Anwendung des DBA	16
2. Nummer 2: Nichterfassung im Rahmen der beschränkten Steuerpflicht	17
3. Satz 3, Satz 4 und Rechtsfolge	17
III. § 50d Abs. 10 EStG – Sondervergütungen bei Personengesellschaften	18
IV. § 50d Abs. 12 EStG – Abfindungen	18
V. § 50d Abs. 15 EStG – Arbeitsfreistellung	19
VI. § 20 AStG – Treaty Override und Betriebsstätten-Switch-over	19
1. Absatz 1	19
2. Absatz 2	19
VII. Steueroasen-Abwehrgesetz als getrenntes Regelungssystem	20
D. Treaty Override: Verfassungs-, Völker- und Unionsrecht	21
I. Verfassungsrechtliche Ausgangslage	21
II. Völkerrechtliche Ebene	21
III. Unionsrechtliche Grenzen	22
IV. Auslegungsfolgen für die Praxis	22
E. Qualifikations-, Zurechnungs- und Zeitkonflikte	23
I. Objektbezogene Qualifikationskonflikte	23

II. Subjektbezogene Zurechnungskonflikte.....	23
III. Quellen- und Erdienenskonflikte	23
IV. Zeitkonflikte.....	24
V. Ursache der Nichtbesteuerung als zentrales Abgrenzungskriterium.....	24
F. Nachgelagerte Einkünfte aus Arbeitsverhältnissen.....	26
I. Grundsatz: Zuflusszeitpunkt ist nicht Erdienenszeitraum	26
II. Bonus, Tantieme, rückständiger Arbeitslohn und Urlaubsabgeltung	26
III. Abfindungen.....	26
IV. Arbeitsfreistellung und Garden Leave	27
V. Aktienoptionen	27
1. Deutsche Einordnung und Realisationszeitpunkt.....	27
2. Erdienenszeitraum.....	27
3. Rückfall- und Nachweisfragen.....	28
VI. Restricted Stock Units, Restricted Stock und Phantom Shares.....	28
VII. Renten, Ruhegehälter und andere Altersversorgungsleistungen	28
1. Abkommensrechtliche Vorqualifikation	28
2. Deutsche Einkunftsart und § 50d Abs. 8 EStG	29
3. Kapitaleleistungen und Mischformen	29
VIII. Beweis- und Verfahrenskonzept	29
G. Länderbeispiel Vereinigtes Königreich.....	31
I. Rechtsquellen und zeitlicher Anwendungsbereich	31
II. Arbeitslohn nach Art. 14 DBA-UK.....	31
III. Deutsche Methodenregel: Art. 23 DBA-UK.....	31
IV. Art. 24 DBA-UK und britische Reform ab 6. April 2025.....	32
V. Britisches Recht zu Aktienvergütungen	32
VI. Britische Rentenregeln nach dem DBA	33
VII. Fallbeispiel UK: Option wird nach Rückkehr ausgeübt	33
VIII. Fallbeispiel UK: Pension nach Rückkehr.....	34
H. Länderbeispiel Singapur.....	35
I. Rechtsquellen und Abkommensfassung	35
II. Arbeitslohn und Subject-to-tax-Bedingung des Art. 15 Abs. 2 Buchst. d.....	35
III. Methodenregel des Art. 24 DBA-Singapur	35
IV. Remittance Clause des Art. 22	36
V. Singapurisches Recht zu Aktienoptionen und Aktienplänen	36
1. Grundregeln	36
2. Deemed exercise bei Tax Clearance	36
3. Tracking Option	37
4. Abkommensrechtliche Quellenquote	37
VI. Renten und Altersversorgung im DBA-Singapur	37

VII. Singapurisches innerstaatliches Rentenrecht und IRAS-Verwaltung.....	38
VIII. Fallbeispiel Singapur: Option nach Rückkehr.....	38
IX. Fallbeispiel Singapur: SRS-Entnahme nach Zuzug nach Deutschland.....	39
I. Vergleichende Fallgruppen und Beratungshinweise.....	40
I. Vergleich Vereinigtes Königreich und Singapur.....	40
II. Entscheidungsbaum für nachgelagerten Arbeitslohn	41
III. Typische Fehlerquellen	41
IV. Gestaltung und Compliance.....	42
J. Schlussfolgerungen.....	43
Anlage – Ausgewählte Rechtsprechung.....	44

A. Gegenstand, Begriffe und Prüfungsreihenfolge

I. Untersuchungsgegenstand

Die Ausarbeitung behandelt die Rückfall- und Umschaltmechanismen des deutschen Internationalen Steuerrechts aus Sicht einer in Deutschland unbeschränkt steuerpflichtigen oder im Zuflusszeitpunkt nach einem DBA in Deutschland ansässigen natürlichen Person. Der Schwerpunkt liegt auf gewerblichen und freiberuflichen Betriebsstätteneinkünften sowie auf Einkünften aus Arbeitsverhältnissen, die erst nach einem Auslandseinsatz zufließen oder realisiert werden. Als Länderbeispiele werden das Vereinigte Königreich – und damit rechtlich nicht nur England – sowie Singapur einbezogen.

Ein DBA begründet keinen Steueranspruch. Es verteilt oder begrenzt lediglich bereits nach innerstaatlichem Recht bestehende Besteuerungsrechte. Deshalb muss zunächst festgestellt werden, ob und in welcher Einkunftsart Deutschland nach EStG, KStG oder AStG besteuern darf. Erst anschließend ist zu prüfen, ob das einschlägige DBA diesen Anspruch beschränkt, welche Methode zur Vermeidung der Doppelbesteuerung vorgesehen ist und ob eine Rückfall-, Subject-to-tax-, Remittance- oder Switch-over-Klausel eingreift.¹

II. Begriffsabgrenzung

Rückfallklausel im engeren Sinn. Eine Rückfallklausel lässt eine zunächst abkommensrechtlich vorgesehene Freistellung oder ein ausschließliches Besteuerungsrecht des anderen Staates entfallen, wenn ein zusätzliches Tatbestandsmerkmal – typischerweise eine tatsächliche oder effektive Besteuerung – nicht erfüllt ist. Das Besteuerungsrecht „fällt“ damit an Deutschland zurück.

Subject-to-tax-Klausel. Dieser Begriff bezeichnet die Bedingung, dass eine Abkommensentlastung nur gewährt wird, wenn oder soweit die Einkünfte im anderen Staat steuerpflichtig, in die Bemessungsgrundlage einbezogen oder effektiv besteuert werden. Ob eine positive Steuerzahlung erforderlich ist, richtet sich nicht nach einem einheitlichen Begriff, sondern nach Wortlaut, Kontext und Zweck der konkreten Klausel.

Switch-over-Klausel. Eine Switch-over-Klausel ändert regelmäßig nicht die Verteilungsnorm, sondern die Methode zur Vermeidung der Doppelbesteuerung. An die Stelle der Freistellung tritt die Anrechnung. Deutschland besteuert die Einkünfte nach innerstaatlichem

¹ § 2 AO; amtlicher Gesetzestext: https://www.gesetze-im-internet.de/ao_1977/_2.html. Zur methodischen Ausgangslage ferner BMF, Schreiben vom 12.12.2023, BStBl I 2023, 2179, Rn. 1 ff., geändert durch Schreiben vom 19.12.2025, BStBl I 2026, 20; amtliche Fassung in LStH 2026: <https://ao.bundesfinanzministerium.de/lsth/2026/B-Anhaenge/Anhang-12/II/anhang-12-II.html>.

Recht und rechnet eine nach deutschem Anrechnungsrecht berücksichtigungsfähige ausländische Steuer an.

Remittance-Klausel. Eine Überweisungs- oder Remittance-Klausel beschränkt eine Quellenstaatentlastung auf den Teil der Einkünfte, der im anderen Staat tatsächlich überwiesen, empfangen oder aus diesem Grund besteuert wird. Sie ist von einer allgemeinen Subject-to-tax-Klausel zu unterscheiden, weil ihr Anknüpfungspunkt die besondere Bemessungsweise des anderen Staates ist.

Treaty Override. Ein Treaty Override ist eine innerstaatliche Vorschrift, die ausdrücklich oder ihrem eindeutigen Regelungszweck nach ungeachtet eines DBA eine davon abweichende Rechtsfolge anordnet. Abkommensinterne Rückfallklauseln sind demgegenüber Vertragsrecht und gerade kein Treaty Override.

Qualifikationskonflikt. Ein Qualifikationskonflikt liegt vor, wenn die Vertragsstaaten denselben Lebenssachverhalt unterschiedlichen Abkommensartikeln, unterschiedlichen Einkunftsbegriffen oder unterschiedlichen Personen zurechnen. Nicht jede abweichende nationale Steuerfolge ist bereits ein Qualifikationskonflikt. § 50d Abs. 9 Satz 1 Nr. 1 EStG verlangt eine abweichende Anwendung des DBA, die kausal zur Nicht- oder Niedrigbesteuerung führt.

III. Verbindliche Prüfungsreihenfolge

Für belastbare Gutachten und Deklarationen empfiehlt sich folgende Reihenfolge. Sie verhindert, dass eine Nachweis- oder Override-Norm vorschnell an die Stelle der eigentlichen Einkünftequalifikation tritt.

Die Prüfung ist in einer festen Reihenfolge vorzunehmen, weil nachgelagerter Arbeitslohn regelmäßig einen Auseinanderfall von Zuflusszeitpunkt, Erdienenszeitraum und ausländischem Steuerjahr auslöst.

Der erste Prüfungsschritt betrifft den innerstaatlichen Steueranspruch. Zu klären ist, wer wann steuerpflichtig ist, welche Einkunftsart vorliegt und wann Zufluss oder Realisation eintreten. Bei nachgelagerter Arbeitslohn können Zuflussjahr und Erdienenszeitraum auseinanderfallen.

Der zweite Prüfungsschritt betrifft die Abkommensberechtigung. Zu klären ist, welches DBA im Zuflussjahr gilt und wo die Person abkommensrechtlich ansässig ist. Bei Stock Options stellt der BFH für die persönliche Abkommensberechtigung grundsätzlich auf den Zuflusszeitpunkt ab.

Der dritte Prüfungsschritt betrifft die Verteilungsnorm. Zu klären ist, ob Arbeitslohn, Rente, öffentlicher Dienst, Unternehmensgewinn oder ein anderer Abkommensartikel einschlägig ist. Bei nachgelagertem Arbeitslohn können Rentenartikel Art. 15 verdrängen; Aktienoptionen bleiben bis zur Realisation regelmäßig Arbeitslohn.

Der vierte Prüfungsschritt betrifft die sachliche Zuordnung. Zu klären ist, für welche Tätigkeit, Periode oder Beiträge die Zahlung geleistet wird. Grant-to-vesting-Zeiträume, frühere Dienstzeit, Beitragsjahre und Planbedingungen sind zu dokumentieren.

Der fünfte Prüfungsschritt betrifft den Methodenartikel. Zu klären ist, ob Freistellung oder Anrechnung gelten und ob eine Subject-to-tax-, Aktivitäts- oder Konfliktklausel eingreift. Beim DBA-UK ist die allgemeine effektive Besteuerung besonders zu prüfen; beim DBA-Singapur enthält der Methodenartikel keine allgemeine Subject-to-tax-Bedingung.

Der sechste Prüfungsschritt betrifft innerstaatliche Sondernormen. Zu prüfen sind insbesondere § 50d Abs. 8, 9, 10, 12 und 15 EStG, § 20 AStG sowie eine Rechtsverordnung nach § 2 AO. Bei § 50d Abs. 8 EStG entscheidet die deutsche Einkunftsart des § 19 EStG und nicht die Überschrift des DBA-Artikels.

Der siebte Prüfungsschritt betrifft Entlastungs- und Nachweisverfahren. Nachzuweisen sind Festsetzung, Zahlung, Verzicht, Arbeitstage und die ausländische Erklärung. Die ausländische Besteuerung kann in einem anderen Steuer- oder Veranlagungsjahr erfolgen.

Der achte Prüfungsschritt betrifft die Konfliktlösung. Zu klären ist, ob Anrechnung, Verständigungsverfahren, Schiedsverfahren oder eine Änderungsvorschrift eröffnet sind. Zeit- und Quellenkonflikte sollten frühzeitig bilateral aufbereitet werden.

B. Normhierarchie und Typologie der Rückfall- und Umschaltklauseln

I. DBA als innerstaatliches Recht und Vorrang nach § 2 AO

Nach § 2 Abs. 1 AO gehen völkerrechtliche Vereinbarungen über die Besteuerung, soweit sie innerstaatliches Recht geworden sind, den Steuergesetzen vor. Dieser Anwendungsvorrang ist jedoch kein verfassungsrechtlicher Rangvorrang. Das Zustimmungsgesetz nach Art. 59 Abs. 2 GG transformiert das Abkommen grundsätzlich in den Rang eines einfachen Bundesgesetzes. Daraus erklärt sich, weshalb ein späteres, hinreichend bestimmtes Bundesgesetz innerstaatlich vom DBA abweichen kann.²

§ 2 Abs. 2 und 3 AO ergänzt diese Struktur um Ermächtigungen für Rechtsverordnungen. Sie ermöglichen insbesondere die Umsetzung bestimmter abkommensrechtlicher Umschalt- oder Notifizierungsmechanismen. Die Notifizierungsverordnung DBA Singapur zeigt, dass ein Methodenwechsel deshalb auf drei Ebenen beruhen kann: unmittelbar im DBA, auf einer im DBA angelegten und durch Rechtsverordnung umgesetzten Notifikation oder auf einer eigenständigen gesetzlichen Override-Norm.³

II. Abkommensinterne Subject-to-tax-Klauseln

Subject-to-tax-Klauseln können bereits in der Verteilungsnorm stehen. Ein Beispiel ist Art. 15 Abs. 2 Buchst. d DBA-Singapur. Die 183-Tage-Ausnahme zugunsten des Ansässigkeitsstaates setzt zusätzlich voraus, dass die Vergütung dort besteuert wird. Fehlt diese Besteuerung, bleibt es bei Art. 15 Abs. 1 und damit beim Besteuerungsrecht des Tätigkeitsstaates. Die Klausel ist keine deutsche Missbrauchsvorschrift, sondern Bestandteil der bilateralen Zuweisung.⁴

Subject-to-tax-Klauseln können ferner im Methodenartikel verankert sein. Art. 23 Abs. 1 Buchst. a DBA-UK stellt die deutsche Freistellung grundsätzlich darauf ab, dass der betreffende Einkunftsposten im Vereinigten Königreich „effectively taxed“ ist. Dadurch wird eine Einkunft, die nach der Verteilungsnorm im Vereinigten Königreich besteuert werden kann, nicht

² Art. 59 Abs. 2 GG und § 2 Abs. 1 AO; amtlicher Gesetzestext zu § 2 AO: https://www.gesetze-im-internet.de/ao_1977/_2.html.

³ Notifizierungsverordnung DBA Singapur vom 17.12.2021, BGBl I 2021, 5218; amtlicher Text: https://www.bundesfinanzministerium.de/Content/DE/Standardartikel/Themen/Steuern/Internationales_Steuerrecht/Staatenbezogene_Informationen/Laender_A_Z/Singapur/2021-12-23-Singapur-Abkommen-DBA-NotifizierungsVO.pdf?__blob=publicationFile&v=1.

⁴ DBA Deutschland–Singapur vom 28.06.2004, Art. 15 Abs. 2 Buchst. d, BGBl II 2006, 930, 931; amtlicher Text: https://www.bundesfinanzministerium.de/Content/DE/Standardartikel/Themen/Steuern/Internationales_Steuerrecht/Staatenbezogene_Informationen/Laender_A_Z/Singapur/2006-11-03-Singapur-Abkommen-DBA-Gesetz.pdf?__blob=publicationFile&v=3.

automatisch in Deutschland freigestellt. Die ausländische Steuerbehandlung gehört vielmehr zum Tatbestand der deutschen Methode.⁵

III. Bedeutung von „besteuert“, „tatsächlich besteuert“ und „effektiv besteuert“

Die Begriffe dürfen nicht schematisch mit einer positiven Zahllast gleichgesetzt werden. Nach der BFH-Rechtsprechung kann eine effektive Besteuerung bereits vorliegen, wenn die Einkünfte in die ausländische steuerliche Bemessungsgrundlage einbezogen werden. Freibeträge, Verlustverrechnung, persönliche Abzüge oder ein Nullbetrag in der Steuerfestsetzung schließen eine Besteuerung nicht zwingend aus. Umgekehrt genügt die abstrakte Steuerbarkeit nicht stets, wenn der Abkommenstext gerade eine tatsächliche Erfassung verlangt.⁶

Für die Beratung folgt daraus eine dreistufige Dokumentation. Erstens ist die gesetzliche Steuerpflicht im anderen Staat darzustellen. Zweitens muss belegt werden, ob und mit welchem Betrag die konkrete Vergütung in die Bemessungsgrundlage aufgenommen wurde. Drittens sind Gründe für eine Null- oder Mindersteuer – etwa Verlustausgleich, Freibetrag, Aufwandspauschale oder sachliche Steuerbefreiung – voneinander zu trennen. Erst diese Ursachenanalyse erlaubt die Subsumtion unter die konkrete Klausel.

IV. Remittance-Klauseln

Die Remittance-Klauseln in Art. 24 DBA-UK und Art. 22 DBA-Singapur reagieren auf Steuersysteme, die ausländische Einkünfte nicht nach ihrem Entstehen, sondern nur nach Überweisung oder Empfang im Ansässigkeitsstaat erfassen. Die Entlastung im Quellenstaat wird dann auf den im anderen Staat erfassten Teil begrenzt. Die Klausel soll eine abkommensbedingte Steuerfreiheit für nicht remittierte Beträge verhindern, ohne eine allgemeine Mindestbesteuerung zu normieren.⁷

Seit dem 6. April 2025 ist die allgemeine britische Remittance Basis abgeschafft und durch ein ansässigkeitsbezogenes Regime einschließlich der vierjährigen Foreign Income and Gains-

⁵ DBA Deutschland–Vereinigtes Königreich vom 30.03.2010 in der durch das Protokoll 2021 geänderten Fassung, Art. 23 Abs. 1 Buchst. a; amtlicher konsolidierter Text: <https://www.gov.uk/government/publications/germany-tax-treaties/2010-uk-germany-double-taxation-convention-as-amended-by-the-2021-protocol-in-force>.

⁶ BFH, Urteil vom 12.04.2023 – I R 44/22, BFHE 280, 255; amtliche Veröffentlichung: <https://www.bundesfinanzhof.de/de/entscheidung/entscheidungen-online/detail/STRE202310124/>. Zur aufwandsbezogenen Steuerentlastung BFH, Urteil vom 10.04.2025 – VI R 29/22; <https://www.bundesfinanzhof.de/de/entscheidung/entscheidungen-online/detail/STRE202520182/>.

⁷ Art. 24 DBA-UK, amtlicher Text: <https://www.gov.uk/government/publications/germany-tax-treaties/2010-uk-germany-double-taxation-convention-as-amended-by-the-2021-protocol-in-force>; Art. 22 DBA-Singapur, BGBl II 2006, 931, amtlicher Text: https://www.bundesfinanzministerium.de/Content/DE/Standardartikel/Themen/Steuern/Internationales_Steuerecht/Staatenbezogene_Informationen/Laender_A_Z/Singapur/2006-11-03-Singapur-Abkommen-DBA-Gesetz.pdf?__blob=publicationFile&v=3.

Regelung ersetzt worden. Art. 24 DBA-UK bleibt gleichwohl für historische, vor diesem Stichtag entstandene Beträge, für Übergangsregeln und für die präzise Prüfung einzelner weiterhin remittance-bezogener Konstellationen bedeutsam.⁸

V. Abkommensinterne Switch-over- und Konfliktklauseln

Viele deutsche DBA enthalten in ihrem Methodenartikel Aktivitätsklauseln für Betriebsstättengewinne und Schachteldividenden. Kann der deutsche Steuerpflichtige nicht nachweisen, dass die Bruttoerträge ausschließlich oder nahezu ausschließlich aus aktiven Tätigkeiten im Sinne des § 8 AStG stammen, wechselt die Methode von der Freistellung zur Anrechnung. Solche Klauseln sind abkommensrechtlich und von § 20 Abs. 2 AStG zu unterscheiden, auch wenn beide Regelungen wirtschaftlich ähnliche Ergebnisse erzeugen.

Daneben enthalten die Methodenartikel des DBA-UK und DBA-Singapur Konfliktklauseln. Werden Einkünfte unterschiedlichen Abkommensbestimmungen oder verschiedenen Personen zugeordnet und lässt sich der Konflikt nicht im Verständigungsverfahren lösen, kann Deutschland zur Anrechnungsmethode wechseln, wenn die Einkünfte andernfalls unbesteuert oder niedriger besteuert blieben. Diese Klauseln verlangen regelmäßig einen vorgelagerten Verständigungsversuch und unterscheiden sich damit verfahrensrechtlich von § 50d Abs. 9 EStG.⁹

VI. Keine allgemeine Rückfallwirkung der Niedrigbesteuerung

Der BFH lehnt einen ungeschriebenen Rückfall des Besteuerungsrechts ab. Weist ein DBA das Besteuerungsrecht dem anderen Staat zu oder ordnet es die Freistellung an, genügt eine lediglich virtuelle Doppelbesteuerung. Der andere Staat darf sein Besteuerungsrecht nach seinem innerstaatlichen Recht nicht ausüben, ohne dass Deutschland allein deshalb besteuern dürfte. Erforderlich ist eine einschlägige Klausel oder Override-Norm.¹⁰

⁸ HMRC, HS266 Foreign income and gains regime 2026, aktualisiert am 18.05.2026; <https://www.gov.uk/government/publications/foreign-income-and-gains-fig-regime-self-assessment-helpsheet-hs266/hs266-foreign-income-and-gains-fig-regime-2026>.

⁹ Art. 23 Abs. 1 Buchst. e Doppelbuchst. aa DBA-UK und Art. 24 Abs. 1 Buchst. e Doppelbuchst. aa DBA-Singapur; amtliche Texte: <https://www.gov.uk/government/publications/germany-tax-treaties/2010-uk-germany-double-taxation-convention-as-amended-by-the-2021-protocol-in-force> und https://www.bundesfinanzministerium.de/Content/DE/Standardartikel/Themen/Steuern/Internationales_Steuernrecht/Staatenbezogene_Informationen/Laender_A_Z/Singapur/2006-11-03-Singapur-Abkommen-DBA-Gesetz.pdf?__blob=publicationFile&v=3.

¹⁰ BFH, Urteil vom 15.03.2021 – I R 61/17; <https://www.bundesfinanzhof.de/de/entscheidung/entscheidungen-online/detail/STRE202150126/>; BFH, Urteil vom 15.03.2021 – I R 1/18; <https://www.bundesfinanzhof.de/de/entscheidung/entscheidungen-online/detail/STRE202150127/>.

Dies gilt auch, wenn die Nichtbesteuerung auf einer allgemeinen Vorschrift des ausländischen Rechts beruht. § 50d Abs. 9 Satz 1 Nr. 1 EStG setzt eine abweichende DBA-Anwendung voraus; Nummer 2 setzt voraus, dass gerade die beschränkte Steuerpflicht die Erfassung verhindert. Fehlt diese Kausalität, bleibt es bei der Abkommensentlastung.¹¹

¹¹ BFH, Urteil vom 13.07.2021 – I R 63/17, BFHE 274, 43; <https://www.bundesfinanzhof.de/de/entscheidung/entscheidungen-online/detail/STRE202150252/>.

C. Genaue Einordnung der deutschen Einzelvorschriften

I. § 50d Abs. 8 EStG – Nachweisvorbehalt für Arbeitslohn

1. Persönlicher und sachlicher Anwendungsbereich

§ 50d Abs. 8 EStG gilt für Einkünfte eines unbeschränkt Steuerpflichtigen aus nichtselbständiger Arbeit im Sinne des § 19 EStG, die nach einem DBA von der Bemessungsgrundlage der deutschen Steuer auszunehmen wären. Die Norm ist ein ausdrücklicher Treaty Override. Sie greift auch dann, wenn Deutschland nicht der abkommensrechtliche Ansässigkeitsstaat ist, sofern eine inländische unbeschränkte Steuerpflicht besteht und das anzuwendende DBA eine Freistellung anordnet.¹²

Entscheidend ist die deutsche Einkunftsart. Deshalb kann § 50d Abs. 8 EStG auch auf einen Versorgungsbezug nach § 19 Abs. 2 EStG anwendbar sein, obwohl das DBA die Zahlung dem Rentenartikel zuordnet. Umgekehrt werden Leistungen, die innerstaatlich § 22 EStG unterfallen, nicht allein deshalb zu Arbeitslohn, weil sie wirtschaftlich auf früherer Beschäftigung beruhen.¹³

2. Zwei alternative Nachweise

Die Freistellung wird gewährt, soweit der Steuerpflichtige nachweist, dass der Staat mit dem abkommensrechtlichen Besteuerungsrecht auf dieses Recht verzichtet hat oder dass die dort festgesetzten Steuern entrichtet wurden. Der Gesetzeswortlaut verlangt keine Mindeststeuer. Eine Festsetzung von null kann daher als entrichtete festgesetzte Steuer genügen, wenn die Einkünfte ordnungsgemäß erklärt und veranlagt wurden. Dies beseitigt allerdings nicht einen selbständig zu prüfenden Konflikt nach § 50d Abs. 9 EStG.¹⁴

Ein Verzicht kann auf einer gesetzlichen Steuerbefreiung, einer allgemeinen Nichterhebung oder einer abkommensrechtlichen Pflicht des ausländischen Staates beruhen. Der BFH hat einen Verzicht auch anerkannt, als die Schweiz wegen ihrer abkommensrechtlichen Beziehungen zu Frankreich auf die Besteuerung verzichtete. Erforderlich bleibt ein belastbarer Nachweis der Verzichtsgrundlage und des konkreten Sachverhalts.¹⁵

¹² § 50d Abs. 8 EStG, amtlicher Gesetzestext: https://www.gesetze-im-internet.de/estg/_50d.html; BMF, Schreiben vom 12.12.2023, a. a. O., Rn. 59 f.; <https://ao.bundesfinanzministerium.de/lsth/2026/B-Anhaenge/Anhang-12/II/Anhang-12-II.html>.

¹³ § 19 Abs. 2 EStG: https://www.gesetze-im-internet.de/estg/_19.html; § 22 EStG: https://www.gesetze-im-internet.de/estg/_22.html.

¹⁴ BMF, Schreiben vom 12.12.2023, a. a. O., insbesondere Rn. 59–67 und Beispiel Rn. 92; <https://ao.bundesfinanzministerium.de/lsth/2026/B-Anhaenge/Anhang-12/II/Anhang-12-II.html>.

¹⁵ BFH, Urteil vom 01.06.2022 – I R 30/18, BFHE 277, 293; <https://www.bundesfinanzhof.de/de/entscheidung/entscheidungen-online/detail/STRE202210177/>.

3. Zeitliche und verfahrensrechtliche Besonderheiten

Die ausländische Steuer muss nicht im selben deutschen Veranlagungszeitraum festgesetzt sein. Dies ist für Boni, Optionen und sonstige nachlaufende Vergütungen zentral, weil die Staaten unterschiedliche Zufluss- und Realisationszeitpunkte verwenden. Der Steuerpflichtige muss die Zuordnung der ausländischen Festsetzung zum deutschen Einkunftsteil anhand von Steuerbescheid, Erklärung, Berechnung und Zahlungsbeleg nachvollziehbar machen. Die erhöhte Mitwirkungspflicht des § 90 Abs. 2 AO bleibt unberührt.¹⁶

Wird der Nachweis erst nach Bestandskraft erbracht, eröffnet § 50d Abs. 8 EStG eine besondere Korrekturmöglichkeit, deren Reichweite der BFH restriktiv als punktuelle Änderung versteht. In der Praxis sollte die deutsche Festsetzung deshalb offengehalten oder mit vollständigem Hinweis auf die noch ausstehende ausländische Veranlagung erklärt werden.¹⁷

4. Verhältnis zu abkommensrechtlichen Klauseln und § 50d Abs. 9 EStG

Eine speziellere abkommensrechtliche Rückfall- oder Remittance-Klausel ist zuerst anzuwenden. Führt bereits das DBA zur deutschen Besteuerung, bedarf es § 50d Abs. 8 EStG nicht. Bleibt es nach dem DBA bei der Freistellung, ist § 50d Abs. 8 EStG als zusätzlicher Nachweisvorbehalt zu prüfen. § 50d Abs. 9 EStG kann anschließend weitergehend eingreifen; die Regelungen sind nach § 50d Abs. 9 Satz 3 EStG kumulativ anwendbar.

II. § 50d Abs. 9 EStG – Qualifikations- und Erfassungskonflikte

1. Nummer 1: abweichende Anwendung des DBA

§ 50d Abs. 9 Satz 1 Nr. 1 EStG versagt die Freistellung, soweit der andere Staat die Bestimmungen des DBA so anwendet, dass die Einkünfte dort von der Besteuerung auszunehmen sind oder nur zu einem durch das DBA begrenzten Steuersatz besteuert werden können. Erfasst werden objektbezogene Qualifikationskonflikte, Zurechnungskonflikte, unterschiedliche Sachverhaltsannahmen und unterschiedliche Auslegungen nicht definierter Abkommensbegriffe. Die Nicht- oder Niedrigbesteuerung muss Folge dieser abweichenden DBA-Anwendung sein.¹⁸

Nicht erfasst ist eine bloße materielle Steuerbefreiung nach ausländischem Recht, wenn der andere Staat das DBA übereinstimmend anwendet. Ebenso genügt ein zeitlicher Unterschied

¹⁶ BMF, Schreiben vom 12.12.2023, a. a. O., Rn. 61 ff.; <https://ao.bundesfinanzministerium.de/lsth/2026/B-Anhaenge/Anhang-12/II/anhang-12-II.html>.

¹⁷ BFH, Urteil vom 01.08.2024 – VI R 34/21; amtliche Veröffentlichung: <https://www.bundesfinanzhof.de/de/entscheidung/entscheidungen-online/detail/STRE202410240/>.

¹⁸ § 50d Abs. 9 EStG: https://www.gesetze-im-internet.de/estg/_50d.html; BMF, Schreiben vom 12.12.2023, a. a. O., Rn. 83–86.

nicht ohne Weiteres. Besteuert der andere Staat denselben Vorteil in einem früheren oder späteren Jahr, liegt regelmäßig kein endgültig „weißer“ Einkunftsteil vor. Entscheidend ist, ob der andere Staat wegen einer anderen DBA-Qualifikation von seinem Besteuerungsrecht Abstand nimmt.

2. Nummer 2: Nichterfassung im Rahmen der beschränkten Steuerpflicht

§ 50d Abs. 9 Satz 1 Nr. 2 EStG betrifft Fälle, in denen der andere Staat sein abkommensrechtliches Besteuerungsrecht deshalb nicht ausübt, weil sein innerstaatliches Recht die Einkünfte bei einer dort nur beschränkt steuerpflichtigen Person nicht erfasst. Die Norm schließt eine Lücke zwischen abkommensrechtlichem Dürfen und ausländischem Quellensteuerrecht. Sie ist nicht anwendbar, wenn dieselbe Steuerbefreiung auch einer im anderen Staat unbeschränkt steuerpflichtigen Person zustünde.¹⁹

Für nachlaufende Vergütungen ist deshalb zu untersuchen, ob der Wegzug allein die ausländische Steuerpflicht ausschließt. Besteuert der frühere Tätigkeitsstaat Optionen auch nach Wegzug oder nimmt er beim Wegzug eine fiktive Realisation vor, fehlt regelmäßig die von Nummer 2 vorausgesetzte Nichterfassung. Befreit er die Leistung dagegen ausschließlich deshalb, weil der Empfänger im Realisationszeitpunkt nicht mehr ansässig ist und das Quellensteuerrecht keinen Anknüpfungspunkt enthält, kann Nummer 2 einschlägig sein.

3. Satz 3, Satz 4 und Rechtsfolge

Nach Satz 3 bleiben DBA-Bestimmungen, § 50d Abs. 8 EStG und § 20 Abs. 2 AStG unberührt, soweit sie die Freistellung weitergehend einschränken. Satz 4 erstreckt abkommensrechtliche Rückfallklauseln auf Teile von Einkünften, auch wenn der Abkommenstext konditional mit „wenn“ statt proportional mit „soweit“ formuliert ist. Die genaue Reichweite des Begriffs „Teile von Einkünften“ ist nach dem BFH-Beschluss vom 4. März 2026 noch nicht abschließend geklärt.²⁰

Die Rechtsfolge ist keine endgültige Doppelbesteuerung ohne Entlastung. Soweit die Freistellung nach § 50d Abs. 9 EStG entfällt, sind die Anrechnungsregeln des § 34c EStG entsprechend anzuwenden. Voraussetzung und Höchstbetrag der Anrechnung richten sich nach

¹⁹ BMF, Schreiben vom 12.12.2023, a. a. O., Rn. 86 und 89; <https://ao.bundesfinanzministerium.de/lsth/2026/B-Anhaenge/Anhang-12/II/Anhang-12-II.html>.

²⁰ BFH, Beschluss vom 04.03.2026 – VI B 44/25; <https://www.bundesfinanzhof.de/de/entscheidung/entscheidungen-online/detail/STRE202610056/>. Der BFH äußert im AdV-Verfahren ernstliche Zweifel zur Anwendung auf einen steuerfreien Teil einer luxemburgischen Beteiligungsprämie.

deutschem Recht. Eine wirtschaftlich auf einen anderen Zeitraum entfallende ausländische Steuer muss sorgfältig zugeordnet werden.²¹

III. § 50d Abs. 10 EStG – Sondervergütungen bei Personengesellschaften

§ 50d Abs. 10 EStG ordnet Vergütungen an Mitunternehmer für DBA-Zwecke grundsätzlich dem Unternehmensgewinn des vergütungsberechtigten Gesellschafters zu und bestimmt ihre Betriebsstättenzuordnung. Die Regelung gilt entsprechend für Einkünfte aus selbständiger Arbeit. Enthält das DBA einen eigenen Artikel über selbständige Arbeit, tritt dieser an die Stelle des Unternehmensgewinnartikels. Die Vorschrift ist ein Treaty Override und für international organisierte Anwalts-, Beratungs- und sonstige Freiberuflergesellschaften von besonderer Bedeutung.²²

Die Vorschrift beseitigt jedoch nicht jede ausländische Abweichung. Qualifiziert der andere Staat eine Sondervergütung anders oder besteuert er nur einen Teil des einheitlichen Gewinnanteils, sind zusätzlich die Methodenregel des DBA und § 50d Abs. 9 Satz 1 Nr. 1 EStG zu prüfen. Der BFH hat für das DBA-USA entschieden, dass eine mit „wenn“ formulierte Abkommensklausel ohne gesetzliche Teilregelung nicht ohne Weiteres die Zerlegung eines einheitlichen Gewinnanteils in besteuerte und unbesteuerte Teile erlaube. Für aktuelle Fälle ist § 50d Abs. 9 Satz 4 EStG mitzudenken.²³

IV. § 50d Abs. 12 EStG – Abfindungen

§ 50d Abs. 12 EStG fingiert Abfindungen anlässlich der Beendigung eines Dienstverhältnisses für DBA-Zwecke als zusätzliches Entgelt für frühere Tätigkeit. Die Vorschrift soll die frühere Unsicherheit beseitigen, ob die Abfindung dem Tätigkeitsstaat, dem Ansässigkeitsstaat oder dem Auffangartikel zuzuordnen ist. Eine ausdrücklich Abfindungen betreffende DBA-Sonderregelung geht vor; § 50d Abs. 9 Satz 1 Nr. 1 EStG und Rechtsverordnungen nach § 2 Abs. 2 Satz 1 AO bleiben unberührt.²⁴

Für das Vereinigte Königreich ist zusätzlich die Verständigungsvereinbarung vom 8. November 2011 zu beachten. Versorgungsähnliche Zahlungen werden danach grundsätzlich dem Rentenartikel zugeordnet; rückständiger Arbeitslohn und allgemeine Zahlungen für die

²¹ § 34c Abs. 6 EStG; amtlicher Gesetzestext: https://www.gesetze-im-internet.de/estg/_34c.html.

²² § 50d Abs. 10 EStG; amtlicher Gesetzestext: https://www.gesetze-im-internet.de/estg/_50d.html.

²³ BFH, Urteil vom 05.12.2023 – I R 42/20, BFHE 283, 298; <https://www.bundesfinanzhof.de/de/entscheidungen/entscheidungen-online/detail/STRE202410067/>.

²⁴ § 50d Abs. 12 EStG: https://www.gesetze-im-internet.de/estg/_50d.html.

Auflösung des Arbeitsverhältnisses folgen dem früheren Tätigkeitsort und sind bei gemischter Tätigkeit zeitanteilig aufzuteilen.²⁵

V. § 50d Abs. 15 EStG – Arbeitsfreistellung

Seit dem Veranlagungszeitraum 2024 bestimmt § 50d Abs. 15 EStG für widerrufliche und unwiderrufliche Arbeitsfreistellungen, dass der Arbeitslohn für DBA-Zwecke als Vergütung für die Tätigkeit gilt, die der Arbeitnehmer ohne Freistellung ausgeübt hätte. Eine ausdrücklich solche Vergütungen betreffende Abkommensregel geht vor. § 50d Abs. 9 Satz 1 Nr. 1 EStG und Rechtsverordnungen nach § 2 Abs. 2 Satz 1 AO bleiben anwendbar.²⁶

Die Fiktion ist auch für aktienbasierte Vergütung relevant. Eine unwiderrufliche Freistellung oder ein Leaver-Ereignis kann nach den Planbedingungen den Erdienenszeitraum beenden oder Vesting beschleunigen. Es ist deshalb zuerst der planrechtliche Erdienenszeitraum festzustellen und erst danach § 50d Abs. 15 EStG auf die darin liegenden Freistellungstage anzuwenden.²⁷

VI. § 20 AStG – Treaty Override und Betriebsstätten-Switch-over

1. Absatz 1

§ 20 Abs. 1 AStG ordnet ausdrücklich an, dass die Hinzurechnungsbesteuerung und der betriebsstättenbezogene Methodenwechsel ungeachtet entstehender DBA anzuwenden sind. Die Vorschrift ist damit eine zentrale Treaty-Override-Klammer des Außensteuerrechts. Sie betrifft nicht allgemein jedes Niedrigsteuerland, sondern nur die in den §§ 7 bis 18 AStG sowie § 20 Abs. 2 AStG geregelten Tatbestände.²⁸

2. Absatz 2

§ 20 Abs. 2 AStG ersetzt für ausländische Betriebsätteneinkünfte die Freistellungs- durch die Anrechnungsmethode, wenn die Einkünfte bei gedachter Zwischenschaltung einer ausländischen Gesellschaft als niedrig besteuerte passive Einkünfte der Hinzurechnungsbesteuerung unterlägen. Die Niedrigsteuergrenze beträgt nach § 8 Abs. 5 AStG

²⁵ Verständigungsvereinbarung Deutschland–Vereinigtes Königreich zur Besteuerung von Abfindungen vom 08.11.2011; amtliche Veröffentlichung: <https://www.gov.uk/government/publications/germany-tax-treaties/uk-germany-mou-on-severance-termination-payments-in-force>.

²⁶ § 50d Abs. 15 EStG, eingefügt durch Jahressteuergesetz 2024, BGBl I 2024 Nr. 387; amtlicher Gesetzestext: https://www.gesetze-im-internet.de/estg/_50d.html.

²⁷ BMF, Schreiben vom 12.12.2023 in der Fassung des Änderungsschreibens vom 19.12.2025, Abschnitt Arbeitsfreistellung, insbesondere Rn. 453 ff.; <https://ao.bundesfinanzministerium.de/lsth/2026/B-Anhaenge/Anhang-12/II/anhang-12-II.html>.

²⁸ § 20 AStG; amtlicher Gesetzestext: https://www.gesetze-im-internet.de/astg/_20.html.

weniger als 15 Prozent. Ein negativer Betrag wird nicht berücksichtigt. Die Norm kann nach Verwaltungsauffassung sowohl gewerbliche als auch freiberufliche Betriebsstätten erfassen.²⁹

Eine aktive operative Tätigkeit wird nicht allein deshalb passiv, weil der ausländische Steuersatz niedrig ist. Zunächst ist die Aktivitäts- und Passivitätsabgrenzung des § 8 Abs. 1 AStG vorzunehmen. Erst wenn passive Einkünfte vorliegen, wird die Belastungsschwelle relevant. Das unterscheidet § 20 Abs. 2 AStG grundlegend von einer allgemeinen Mindestbesteuerung sämtlicher Betriebsstättengewinne.

Der BFH hat für eine ausländische Personengesellschaft entschieden, dass § 20 Abs. 2 AStG im konkreten Fall eine Mehrheitsbeteiligung des deutschen Steuerpflichtigen voraussetzte; eine Beteiligung von 30 Prozent reichte nicht. Damit widersprach der BFH der weitergehenden Verwaltungsauffassung. Die Reichweite ist bei Beteiligungsbetriebsstätten und freiberuflichen Zusammenschlüssen im Einzelfall neu zu prüfen.³⁰

Unionsrechtlich ist die Norm nicht abschließend geklärt. Der BFH hat dem EuGH die Frage vorgelegt, ob die Niederlassungsfreiheit einen Entlastungsbeweis für eine tatsächliche wirtschaftliche Tätigkeit verlangt. Das Verfahren C-738/25 war am Bearbeitungsstichtag anhängig.³¹

VII. Steueroasen-Abwehrgesetz als getrenntes Regelungssystem

Ein Niedrigsteuerstaat ist nicht automatisch ein nicht kooperatives Steuerhoheitsgebiet. Das Steueroasen-Abwehrgesetz knüpft an eine gesonderte Listung an und sieht eigenständige Abwehrmaßnahmen vor; in seinem Anwendungsbereich können DBA-Beschränkungen zurückgedrängt werden. Für die hier untersuchten DBA-Fälle ist daher stets zu trennen zwischen nomineller Niedrigbesteuerung, passiven niedrig besteuerten Einkünften nach AStG und der formalen Nichtkooperativität nach StAbwG.³²

²⁹ § 8 Abs. 5 AStG: https://www.gesetze-im-internet.de/astg/_8.html; BMF, Schreiben vom 22.12.2023 – Grundsätze zur Anwendung des AStG, Tz. 20.2; https://www.bundesfinanzministerium.de/Content/DE/Downloads/BMF_Schreiben/Internationales_Steuerrecht/Allgemeine_Informationen/2023-12-22-grundsaeetze-zur-anwendung-des-aussensteuergesetzes.pdf?__blob=publicationFile&v=1.

³⁰ BFH, Urteil vom 08.04.2025 – IX R 32/23, BFHE 288, 454; <https://www.bundesfinanzhof.de/de/entscheidung/entscheidungen-online/detail/STRE202520149/>.

³¹ BFH, Vorlagebeschluss vom 03.06.2025 – IX R 39/21; <https://www.bundesfinanzhof.de/de/entscheidung/entscheidungen-online/detail/STRE202510227/>. EuGH, Rs. C-738/25; Verfahrensstand am 24.06.2026 offen.

³² Steueroasen-Abwehrgesetz; amtlicher Text: <https://www.gesetze-im-internet.de/stabwg/>; zum Verhältnis bei Arbeitslohn BMF, Schreiben vom 12.12.2023, Rn. 6.

D. Treaty Override: Verfassungs-, Völker- und Unionsrecht

I. Verfassungsrechtliche Ausgangslage

Das Bundesverfassungsgericht hat mit Beschluss vom 15. Dezember 2015 entschieden, dass § 50d Abs. 8 EStG mit dem Grundgesetz vereinbar ist. DBA erhalten durch das Zustimmungsgesetz den Rang eines einfachen Bundesgesetzes. Der demokratisch legitimierte Gesetzgeber ist nach dem Grundsatz der lex posterior nicht dauerhaft an ein früheres Zustimmungsgesetz gebunden. Art. 25 GG verleiht DBA-Regeln nicht den Rang allgemeiner Regeln des Völkerrechts.³³

Die Entscheidung legitimiert nicht jede beliebige Abweichung. Erforderlich bleibt eine hinreichend klare gesetzliche Anordnung und eine verfassungsgemäße Ausgestaltung im Übrigen, insbesondere hinsichtlich Rückwirkung, Gleichbehandlung und Bestimmtheit. Bei der Auslegung ist deshalb genau zu bestimmen, welchen Abkommenskonflikt der Gesetzgeber erfassen wollte und wie weit der „ungeachtet“-Befehl reicht.

Das Bundesverfassungsgericht hat die erneute Vorlage zu § 50d Abs. 9 Satz 1 Nr. 2 EStG im Jahr 2025 als unzulässig verworfen, weil die Vorlage nicht hinreichend begründet war. Eine materielle Bestätigung oder Verwerfung der Norm liegt darin nicht. Die tragenden Grundsätze der Entscheidung von 2015 bleiben jedoch bestehen.³⁴

II. Völkerrechtliche Ebene

Innerstaatliche Wirksamkeit und völkerrechtliche Vertragsbindung sind getrennt zu beurteilen. Nach Art. 26 des Wiener Übereinkommens über das Recht der Verträge sind Verträge nach Treu und Glauben zu erfüllen; Art. 27 erlaubt einem Staat grundsätzlich nicht, sein innerstaatliches Recht als Rechtfertigung für die Nichterfüllung anzuführen. Ein Treaty Override kann daher innerstaatlich wirksam sein und zugleich eine völkerrechtliche Pflichtverletzung begründen.

Für die Rechtsanwendung durch Finanzverwaltung und Gerichte folgt daraus kein allgemeines Verwerfungsrecht gegenüber dem späteren Gesetz. Völkerrechtsfreundliche Auslegung ist möglich, solange Wortlaut und gesetzgeberischer Regelungswille Spielraum lassen. Bei eindeutiger Override-Anordnung muss die innerstaatliche Norm angewandt werden; die völkerrechtliche Konfliktlösung liegt auf staatlicher Ebene.

³³ BVerfG, Beschluss vom 15.12.2015 – 2 BvL 1/12, BVerfGE 141, 1; https://www.bundesverfassungsgericht.de/SharedDocs/Entscheidungen/DE/2015/12/ls20151215_2bvl000112.html.

³⁴ BVerfG, Beschluss vom 21.10.2025 – 2 BvL 21/14; Pressemitteilung Nr. 101/2025 vom 12.11.2025; <https://www.bundesverfassungsgericht.de/SharedDocs/Pressemitteilungen/DE/2025/bvg25-101.html>.

III. Unionsrechtliche Grenzen

Unionsrecht kann Treaty Overrides und Switch-over-Regeln unabhängig von ihrer verfassungsrechtlichen Zulässigkeit begrenzen. Relevante Prüfungsmaßstäbe sind insbesondere Niederlassungs- und Kapitalverkehrsfreiheit. Eine unterschiedliche Methode zur Vermeidung der Doppelbesteuerung ist nicht automatisch diskriminierend. Problematisch können jedoch unwiderlegbare Missbrauchsvermutungen, fehlende Substanzentlastungen oder unverhältnismäßige Nachweisanforderungen sein. Die Vorlage zu § 20 Abs. 2 AStG zeigt, dass diese Prüfung fortentwickelt wird.

IV. Auslegungsfolgen für die Praxis

Treaty-Override-Normen sind tatbestandsnah auszulegen. Die bloße fiskalische Zielsetzung, weiße Einkünfte zu vermeiden, ersetzt keine Tatbestandsvoraussetzung. So darf § 50d Abs. 9 Satz 1 Nr. 1 EStG nicht auf jede ausländische Steuerfreiheit ausgedehnt werden; § 20 Abs. 2 AStG verlangt passive und niedrig besteuerte Einkünfte; § 50d Abs. 8 EStG bleibt auf § 19-Einkünfte beschränkt. Diese Begrenzungen sind Ausdruck der gesetzlich gewählten Konflikttypen.

E. Qualifikations-, Zurechnungs- und Zeitkonflikte

I. Objektbezogene Qualifikationskonflikte

Ein objektbezogener Konflikt liegt vor, wenn Deutschland eine Zahlung als Arbeitslohn nach Art. 15 behandelt, der andere Staat dagegen als Rente, Abfindung, Kapitalgewinn oder sonstige Einkunft. Bei aktienbasierter Vergütung kann etwa die Wertsteigerung bis zur Ausübung als Arbeitslohn und die spätere Kursentwicklung als Kapitalgewinn einzuordnen sein. Verlegt ein Staat die Grenze zwischen diesen Komponenten anders, können zugleich Artikel-, Quellen- und Zeitkonflikte entstehen.

Bei Renten ist der Rechtsgrund der laufenden Zahlung entscheidend. Eine Zahlung wird nicht deshalb zu Art.-15-Arbeitslohn, weil sie auf früherer Tätigkeit beruht. Umgekehrt ist nicht jede Zahlung nach Beendigung des Arbeitsverhältnisses eine Rente. Maßgeblich sind Versorgungselement, Wiederkehr, Leistungsträger, Gegenleistung und die spezielle Definition im jeweiligen DBA.

II. Subjektbezogene Zurechnungskonflikte

Zurechnungskonflikte treten besonders bei Personengesellschaften, Trusts, Pensionsvehikeln und Konzernplänen auf. Deutschland kann Einkünfte dem Gesellschafter oder Arbeitnehmer zurechnen, während der andere Staat die Gesellschaft, den Trust oder einen Planträger als Steuersubjekt ansieht. Die abkommensinternen Konfliktklauseln des DBA-UK und DBA-Singapur erfassen ausdrücklich auch die Zurechnung zu verschiedenen Personen. § 50d Abs. 9 Satz 1 Nr. 1 EStG kann ebenfalls eingreifen, wenn die Abweichung auf der DBA-Anwendung beruht.

III. Quellen- und Erdienenskonflikte

Bei Arbeitslohn knüpft Art. 15 grundsätzlich an die physische Arbeitsausübung an. Nachlaufende Vergütungen müssen daher dem Zeitraum zugeordnet werden, für den sie gezahlt werden. Unterschiedliche Staaten können jedoch verschiedene Erdienenszeiträume zugrunde legen. Deutschland und das OECD-Verständnis stellen bei nicht handelbaren Optionen regelmäßig auf Gewährung bis erstmalige Ausübbarkeit ab. Singapur verwendet für die inländische Steueranknüpfung teilweise den Grant-Zusammenhang und besondere Wegzugsfiktionen. Eine Differenz in der nationalen Quellenbestimmung ist erst dann § 50d Abs. 9 Nr. 1-relevant, wenn sie zugleich auf einer abweichenden DBA-Anwendung beruht.

IV. Zeitkonflikte

Ein Zeitkonflikt entsteht, wenn Deutschland bei Ausübung, Vesting oder Zufluss besteuert, der andere Staat dagegen bei Grant, Wegzug, Entitlement oder Auszahlung. Zeitkonflikte können eine vorübergehende Doppelbesteuerung oder vorübergehende Nichtbesteuerung erzeugen. Sie sind nicht automatisch Qualifikationskonflikte. Vor Anwendung einer Rückfallklausel muss geprüft werden, ob die ausländische Besteuerung lediglich in einem anderen Jahr erfolgt und ob die ausländische Steuer nach deutschem Recht zeitlich und sachlich zugeordnet werden kann.

Der BMF-Nachweisansatz zu § 50d Abs. 8 EStG trägt diesem Problem Rechnung, indem ausländische Steuerfestsetzungen anderer Zeiträume akzeptiert werden können. Bei endgültig unterschiedlichen Realisationszeitpunkten kann ein Verständigungsverfahren erforderlich sein, weil die innerstaatliche Anrechnung häufig keine vollständige zeitperiodenübergreifende Entlastung gewährleistet.

V. Ursache der Nichtbesteuerung als zentrales Abgrenzungskriterium

Die Ursache der ausländischen Nicht- oder Niedrigbesteuerung entscheidet darüber, ob § 50d Abs. 9 Satz 1 Nr. 1 EStG, § 50d Abs. 9 Satz 1 Nr. 2 EStG oder keine der beiden Alternativen eingreift.

Bei einer abweichenden DBA-Qualifikation kommt § 50d Abs. 9 Satz 1 Nr. 1 EStG grundsätzlich in Betracht; § 50d Abs. 9 Satz 1 Nr. 2 EStG ist regelmäßig nicht einschlägig. Erforderlich bleibt die Kausalität zwischen der abweichenden Abkommensanwendung und der Nicht- oder Niedrigbesteuerung.

Bei einer allgemeinen sachlichen Steuerbefreiung greifen § 50d Abs. 9 Satz 1 Nr. 1 EStG und § 50d Abs. 9 Satz 1 Nr. 2 EStG grundsätzlich nicht ein. Ein Rückfall setzt in solchen Fällen regelmäßig eine besondere DBA-Subject-to-tax-Klausel voraus.

Bei einem persönlichen Freibetrag oder Verlustausgleich greift § 50d Abs. 9 Satz 1 Nr. 1 EStG grundsätzlich nicht und § 50d Abs. 9 Satz 1 Nr. 2 EStG ebenfalls nicht. Die Einbeziehung in die ausländische Bemessungsgrundlage kann als Besteuerung genügen.

Bei einer Nichterfassung nur bei beschränkt Steuerpflichtigen kann § 50d Abs. 9 Satz 1 Nr. 1 EStG in Betracht kommen, wenn die DBA-Auslegung beteiligt ist; § 50d Abs. 9 Satz 1 Nr. 2 EStG kommt grundsätzlich ebenfalls in Betracht. Entscheidend ist der Vergleich mit der Behandlung eines im anderen Staat unbeschränkt Steuerpflichtigen.

Bei einer Besteuerung in einem anderen Jahr greift § 50d Abs. 9 Satz 1 Nr. 1 EStG nur bei einem zusätzlichen DBA-Konflikt; § 50d Abs. 9 Satz 1 Nr. 2 EStG greift regelmäßig nicht. Vorrangig sind die zeitliche Zuordnung und eine etwaige ausländische Folgebesteuerung zu prüfen.

Bei einem Remittance-System richtet sich § 50d Abs. 9 Satz 1 Nr. 1 EStG nach der konkreten DBA-Anwendung; § 50d Abs. 9 Satz 1 Nr. 2 EStG ist nicht vorrangig. Eine spezielle Remittance-Klausel geht regelmäßig vor.

F. Nachgelagerte Einkünfte aus Arbeitsverhältnissen

I. Grundsatz: Zuflusszeitpunkt ist nicht Erdienenszeitraum

Nach deutschem innerstaatlichem Recht werden nicht laufende Vergütungen regelmäßig im Zuflusszeitpunkt erfasst. Für die abkommensrechtliche Verteilung ist dagegen die Tätigkeit maßgeblich, aus der die Vergütung wirtschaftlich herrührt. Ein Wohnsitzwechsel, Arbeitgeberwechsel oder das Ende des Arbeitsverhältnisses zwischen Erdienung und Auszahlung beseitigt diesen Zusammenhang nicht. Die Person muss im Zuflusszeitpunkt jedoch abkommensberechtigt sein. Bei Stock Options stellt der BFH für die Ansässigkeit grundsätzlich auf diesen Zeitpunkt ab.³⁵

Das BMF ordnet nachträgliche Zahlungen für eine frühere aktive Tätigkeit dem früheren Tätigkeitsstaat zu; Ort und Zeit der Zahlung sind nicht entscheidend. Dies gilt nicht, wenn die Zahlung nach ihrem Rechtsgrund der Altersversorgung dient. Damit ist der Abgrenzungspunkt nicht das Ende des Arbeitsvertrags, sondern die wirtschaftliche Gegenleistung.³⁶

II. Bonus, Tantieme, rückständiger Arbeitslohn und Urlaubsabgeltung

Boni und Tantiemen sind dem Leistungszeitraum zuzuordnen, auf dessen Ergebnisse oder Tätigkeit sie beruhen. Ein Jahresbonus wird grundsätzlich nach den tatsächlichen Arbeitstagen des Bonusjahres aufgeteilt; ein projektbezogener Bonus kann einen abweichenden Zeitraum haben. Rückständiger Arbeitslohn folgt dem Zeitraum der geschuldeten Arbeit. Bei Urlaubsabgeltung ist zu prüfen, ob sie Entgelt für den nicht genommenen Urlaub, Ersatz für frühere Tätigkeit oder Teil einer Beendigungsvereinbarung ist.

Für jeden Vergütungsbestandteil ist eine eigene Kausalkette zu dokumentieren: Anspruchsgrundlage, Bemessungsparameter, Leistungszeitraum, Tätigkeitstage und Kostenträger. Eine pauschale Aufteilung sämtlicher nachlaufender Vergütungen nach der gesamten Beschäftigungsdauer ist nur vertretbar, wenn der jeweilige Rechtsgrund tatsächlich die gesamte Dauer abgilt.

III. Abfindungen

Abfindungen unterliegen seit § 50d Abs. 12 EStG grundsätzlich einer Rückbeziehung auf frühere Tätigkeit. Bei gemischten Tätigkeitsstaaten ist regelmäßig zeitanteilig aufzuteilen.

³⁵ BFH, Urteil vom 21.12.2022 – I R 11/20, BFHE 279, 389, BStBl II 2023, 825; <https://www.bundesfinanzhof.de/de/entscheidung/entscheidungen-online/detail/STRE202310050/>.

³⁶ BMF, Schreiben vom 12.12.2023, a. a. O., insbesondere Rn. 253; <https://ao.bundesfinanzministerium.de/lsth/2026/B-Anhaenge/Anhang-12/II/anhang-12-II.html>.

Besondere Abkommensregeln und Verständigungsvereinbarungen können abweichen. Versorgungsähnliche Zahlungen sind von einer echten Entschädigung für den Verlust des Arbeitsplatzes abzugrenzen. Diese Qualifikation entscheidet darüber, ob der Arbeitslohn- oder Rentenartikel einschlägig ist.

Der BFH bestätigt für die abkommensrechtliche Zuordnung von Abfindungen den wirtschaftlichen Zusammenhang mit der früheren Tätigkeit. Eine tatsächliche Besteuerung im anderen Staat löst einen Konflikt nicht automatisch; bei abweichender Aufteilung kann ein Verständigungsverfahren erforderlich werden.³⁷

IV. Arbeitsfreistellung und Garden Leave

Bei Garden Leave bestimmt § 50d Abs. 15 EStG den fiktiven Tätigkeitsort. Für laufendes Gehalt ist zu fragen, wo der Arbeitnehmer ohne Freistellung gearbeitet hätte. Bei Bonus- und Aktienplänen ist zusätzlich zu prüfen, ob die Freistellung den Erdienenszeitraum fortsetzt, unterbricht oder beendet. Planbedingungen können für Vesting andere Folgen vorsehen als das Arbeitsrecht für den Fortbestand des Arbeitsverhältnisses.

V. Aktienoptionen

1. Deutsche Einordnung und Realisationszeitpunkt

Der verbilligte Erwerb von Aktien aufgrund eines Arbeitnehmeroptionsrechts führt grundsätzlich zu Arbeitslohn, wenn der Vorteil durch das Dienstverhältnis veranlasst ist. Bei nicht frei handelbaren Optionen erfolgt der Zufluss regelmäßig mit Ausübung und Übertragung der Aktien. Die spätere Wertentwicklung der erworbenen Aktie ist danach grundsätzlich dem Kapitalvermögen oder Veräußerungsgewinnartikel zuzuordnen, nicht mehr Art. 15.

2. Erdienenszeitraum

Nach dem BFH sind Aktienoptionen als zeitraumbezogener Anreizlohn dem Erdienenszeitraum zuzuordnen. Regelmäßig reicht dieser von der Gewährung bis zur erstmaligen Ausübbarkeit. Eine Verlängerung bis zur tatsächlichen Ausübung ist nicht der Normalfall, weil der Arbeitnehmer ab der erstmaligen Ausübbarkeit typischerweise wie ein Investor disponieren kann. Planbedingungen, Verfall bei Beendigung, Performance Conditions und besondere Retention-Voraussetzungen können einen anderen Zeitraum rechtfertigen.

³⁷ BFH, Urteil vom 20.11.2024 – VI R 33/21; amtliche Veröffentlichung: <https://www.bundesfinanzhof.de/de/entscheidung/entscheidungen-online/detail/STRE202520053/>.

Die Tätigkeitstage des festgestellten Erdienenszeitraums werden nach dem physischen Arbeitsort aufgeteilt. Für jede Tranche ist eine gesonderte Berechnung sachgerecht. Das gilt auch dann, wenn die Option erst nach Rückkehr nach Deutschland ausgeübt wird oder das Arbeitsverhältnis bereits beendet ist. Der BFH hat diese zeitanteilige Zuordnung für Aktienoptionen und vergleichbare Aktienzuteilungen erneut bestätigt.³⁸

3. Rückfall- und Nachweisfragen

Der auf den früheren Auslandseinsatz entfallende Anteil kann nach dem DBA freizustellen sein. Im Zuflussjahr ist dann § 50d Abs. 8 EStG zu erfüllen. Wird im Tätigkeitsstaat bereits beim Wegzug oder erst in einem späteren Jahr besteuert, muss die ausländische Steuer dem betreffenden Optionsteil zugeordnet werden. Eine abweichende ausländische Quellenquote kann § 50d Abs. 9 Nr. 1 EStG auslösen, wenn sie auf einer anderen DBA-Auslegung beruht. Eine bloß andere nationale Realisationsregel reicht nicht.

VI. Restricted Stock Units, Restricted Stock und Phantom Shares

Bei Restricted Stock Units und aufschiebend bedingten Aktienzuteilungen ist regelmäßig der Zeitraum zwischen Zusage und Wegfall der wesentlichen Vesting-Bedingungen maßgeblich. Bei Restricted Stock kann der Zeitraum bis zur Aufhebung der Verfügungsbeschränkung reichen. Entscheidend bleibt, welche künftige Arbeitsleistung oder Bindung die Zuteilung vergüten soll. Bei Phantom Shares entsteht kein Anteil; die Barzahlung bleibt Arbeitslohn, wird aber nach demselben Erdienensprinzip zugeordnet.

Das BMF behandelt nicht handelbare Aktienrechte, RSUs und vergleichbare Programme nach ihrem jeweiligen Erdienenszusammenhang und verlangt eine arbeitstägliche Aufteilung. Die bloße Bezeichnung des Plans ist nicht entscheidend.³⁹

VII. Renten, Ruhegehälter und andere Altersversorgungsleistungen

1. Abkommensrechtliche Vorqualifikation

Renten sind nicht nach dem früheren Arbeitsort aufzuteilen, wenn das DBA einen eigenständigen Rentenartikel enthält. Dieser Artikel ordnet die gesamte Leistung nach den dortigen Kriterien zu. Typische Untergruppen sind private oder betriebliche Pensionen, gesetzliche Sozialversicherungsleistungen, Ruhegehälter aus öffentlichem Dienst und besonders

³⁸ BFH, Urteil vom 20.11.2024 – VI R 33/21; <https://www.bundesfinanzhof.de/de/entscheidung/entscheidungen-online/detail/STRE202520053/>.

³⁹ BMF, Schreiben vom 12.12.2023, a. a. O., Rn. 271–302; <https://ao.bundesfinanzministerium.de/lsth/2026/B-Anhaenge/Anhang-12/II/anhang-12-II.html>.

steuergeförderte Altersvorsorgeprodukte. Die Untergruppen können unterschiedlichen Staaten exklusive Besteuerungsrechte zuweisen.

Die Herkunft der Beiträge und die Dauer steuerlicher Förderung können zu einer Quellenstaatbesteuerung führen. Das DBA-UK enthält hierfür eine 15-Jahres-Regel. Das DBA-Singapur enthält seit dem Änderungsprotokoll eine besondere Regel für SRS-Entnahmen und eine spiegelbildliche deutsche Quellenregel für länger als fünf Jahre steuerbegünstigte Beiträge.

2. Deutsche Einkunftsart und § 50d Abs. 8 EStG

Nach der abkommensrechtlichen Einordnung ist die deutsche Einkunftsart festzustellen. Direkt vom früheren Arbeitgeber gezahlte Versorgungsbezüge können nach § 19 Abs. 2 EStG Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit sein. Gesetzliche Renten, Leistungen aus bestimmten privaten oder betrieblichen Versorgungssystemen und sonstige wiederkehrende Bezüge können dagegen § 22 EStG unterfallen. Diese innerstaatliche Qualifikation entscheidet über die Anwendung des § 50d Abs. 8 EStG.

Wird ein § 19-Versorgungsbezug nach dem DBA im Quellenstaat besteuert und in Deutschland freigestellt, ist der Nachweis nach § 50d Abs. 8 EStG erforderlich. Bei einer § 22-Rente ist § 50d Abs. 8 EStG nicht anwendbar; eine abkommensinterne Subject-to-tax-Klausel oder § 50d Abs. 9 EStG kann gleichwohl relevant sein. Die Aussage „Renten fallen nicht unter § 50d Abs. 8“ ist daher zu pauschal.

3. Kapitalleistungen und Mischformen

Einmalige Kapitalzahlungen können je nach DBA unter den Rentenartikel fallen, wenn dieser „pensions and other similar remuneration“ oder wiederkehrende und einmalige Leistungen erfasst. Andernfalls können Art. 15, der Auffangartikel oder besondere Abfindungsregeln einschlägig sein. Bei Mischprodukten ist eine Aufteilung in Arbeitgeberbeiträge, Arbeitnehmerbeiträge, Wertzuwachs und Versicherungsleistung möglich, sofern das DBA oder die nationale Qualifikation dies verlangt.

VIII. Beweis- und Verfahrenskonzept

Bei nachlaufenden Vergütungen sollte bereits während des Auslandseinsatzes eine „tax allocation file“ angelegt werden. Sie sollte mindestens Entsendevertrag, Tätigkeitskalender, Payroll-Aufteilung, Grant- und Vesting-Unterlagen, Leaver- und Freistellungsregeln, Kostenweiterbelastung, ausländische Steuererklärungen und -bescheide sowie Zahlungsbelege enthalten. Bei Renten kommen Beitragsbescheinigungen, Dauer und Art der steuerlichen Förderung, Planstatuten und Leistungsträger hinzu.

Die deutsche Steuererklärung sollte transparent zwischen Gesamtzufluss, deutschem steuerpflichtigem Anteil, DBA-freigestelltem Anteil und Progressionsvorbehalt unterscheiden. Eine ausländische Nullfestsetzung ist nicht lediglich als „keine Steuer“ zu dokumentieren, sondern mit ihrer Ursache. Bei zeitlich versetzter ausländischer Veranlagung sind Änderungs- und Offenhaltungsstrategien frühzeitig festzulegen.

G. Länderbeispiel Vereinigtes Königreich

I. Rechtsquellen und zeitlicher Anwendungsbereich

Maßgeblich ist das DBA Deutschland–Vereinigtes Königreich vom 30. März 2010 in der durch die Protokolle 2014 und 2021 geänderten Fassung. Das zweite Änderungsprotokoll trat am 17. Dezember 2021 in Kraft. Für britisches innerstaatliches Recht sind insbesondere der Income Tax (Earnings and Pensions) Act 2003 – ITEPA 2003 – und die Verwaltungsanweisungen von HM Revenue & Customs heranzuziehen.⁴⁰

II. Arbeitslohn nach Art. 14 DBA-UK

Art. 14 entspricht im Grundsatz Art. 15 OECD-MA. Vergütungen werden im Ansässigkeitsstaat besteuert, es sei denn, die Arbeit wird im anderen Staat ausgeübt. Die 183-Tage-Ausnahme setzt Aufenthalt, Arbeitgeber und Betriebsstättenbelastung voraus. Für nachlaufenden Arbeitslohn bleibt der frühere physische Tätigkeitsort maßgeblich, während die Ansässigkeit und Methodenregel im Zuflussjahr zu bestimmen sind.

III. Deutsche Methodenregel: Art. 23 DBA-UK

Art. 23 Abs. 1 Buchst. a DBA-UK stellt die deutsche Freistellung unter die Bedingung, dass der Einkunftsposten im Vereinigten Königreich effektiv besteuert wird. Diese allgemeine Bedingung ist für Arbeitslohn strenger als bei vielen anderen deutschen DBA. Sie ist vor § 50d Abs. 8 EStG zu prüfen. Fehlt bereits die abkommensrechtliche effektive Besteuerung, fällt die deutsche Freistellung nach dem DBA weg; § 50d Abs. 8 EStG ist dann nicht die tragende Rechtsgrundlage.

„Effektiv besteuert“ sollte nicht vorschnell als positive britische Zahllast verstanden werden. Es ist zu prüfen, ob der konkrete Vergütungsanteil in die britische Bemessungsgrundlage einbezogen wurde und ob eine Nullsteuer auf persönlichen Freibeträgen, Verlusten oder einer sachlichen Entlastung beruht. Die deutsche BFH-Rechtsprechung zu entsprechenden Klauseln spricht gegen ein generelles Cash-tax-Erfordernis, lässt aber die Auslegung des konkreten DBA-Wortlauts maßgeblich bleiben.

Art. 23 Abs. 1 Buchst. c enthält einen Aktivitäts-Switch-over für Betriebsstättengewinne und qualifizierte Dividenden. Art. 23 Abs. 1 Buchst. e erlaubt den Methodenwechsel bei ungelösten Qualifikations- oder Zurechnungskonflikten sowie nach diplomatischer Notifikation. Diese

⁴⁰ HMRC, konsolidierter amtlicher Abkommenstext mit Inkrafttretensangaben; <https://www.gov.uk/government/publications/germany-tax-treaties/2010-uk-germany-double-taxation-convention-as-amended-by-the-2021-protocol-in-force>.

abkommensinternen Mechanismen gehen in der Prüfungsreihenfolge den unilateralen Normen voraus.

IV. Art. 24 DBA-UK und britische Reform ab 6. April 2025

Art. 24 begrenzt die Abkommensentlastung, wenn das Vereinigte Königreich nach seinem Recht nur den remittierten oder dort empfangenen Betrag besteuert. Die Klausel erfasst damit insbesondere historische Remittance-Basis-Fälle. Seit 6. April 2025 werden UK-Ansässige grundsätzlich auf der Arising Basis mit ihrem weltweiten Einkommen erfasst; die vierjährige FIG-Regelung und die neu gefasste Overseas Workday Relief beruhen nun primär auf Ansässigkeit und Anspruchsvoraussetzungen, nicht auf der tatsächlichen Remittance.⁴¹

Für vor dem 6. April 2025 entstandene und nicht remittierte Einkünfte können die alten Regeln fortwirken. Bei nachlaufenden Optionen ist deshalb zu trennen, ob der relevante britische Einkunftsteil einem vor- oder nachreformierten Steuerjahr zugeordnet wird und ob „trailing income“ nach Übergangsrecht erfasst wird.

V. Britisches Recht zu Aktienvergütungen

Chapter 5B Part 2 ITEPA 2003 regelt international mobile Arbeitnehmer bei employment-related securities. Section 41G bestimmt den relevanten Zeitraum. Bei Optionen reicht dieser grundsätzlich von Grant bis zum chargeable event oder – je nach Tatbestand – bis zum früheren Vesting. Bei restricted securities reicht er grundsätzlich von Erwerb bis zum steuerbaren Ereignis oder Wegfall der Restriktion. Section 41H ordnet eine zeitanteilige Aufteilung nach Tagen und UK- beziehungsweise ausländischen duties an, vorbehaltlich einer „just and reasonable“-Korrektur.⁴²

HMRC erläutert, dass Optionen im Regelfall über Grant-to-Vesting und Restricted Stock über Award-to-Lifting-of-Restrictions zugeordnet werden. Die Planbedingungen können einen anderen sachgerechten Erdienenszeitraum ergeben. Diese Verwaltungsauffassung stimmt im Grundsatz mit der deutschen Grant-to-first-vesting-Rechtsprechung überein, wodurch sich die Gefahr eines echten Quellenkonflikts reduziert.⁴³

⁴¹ HMRC, Overseas Workday Relief, Fassung vom 06.04.2026; <https://www.gov.uk/government/publications/globally-mobile-employees/overseas-workday-relief>; HMRC, HS266 2026; <https://www.gov.uk/government/publications/foreign-income-and-gains-fig-regime-self-assessment-helpsheet-hs266/hs266-foreign-income-and-gains-fig-regime-2026>.

⁴² ITEPA 2003, Part 2, Chapter 5B, insbesondere sections 41G und 41H; amtlicher Text: <https://www.legislation.gov.uk/ukpga/2003/1/part/2/chapter/5B>.

⁴³ HMRC Employment Related Securities Manual ERS163120; <https://www.gov.uk/hmrc-internal-manuals/employment-related-securities/ers163120>.

Für die seit 6. April 2025 geltende Overseas Workday Relief enthalten ITEPA 2003 und HMRC-Anweisungen besondere Regeln für „qualifying foreign securities income“. Die Entlastung ist jährlich auf den niedrigeren Betrag von 30 Prozent des relevanten qualifizierten Arbeitseinkommens und 300.000 GBP begrenzt. Diese innerstaatliche Entlastung ist für Art. 23 DBA-UK gesondert zu würdigen. Es ist zu klären, ob der betreffende Optionsteil trotz Relief als effektiv besteuert gilt oder ob die deutsche Freistellung insoweit zurückfällt.⁴⁴

VI. Britische Rentenregeln nach dem DBA

Art. 17 Abs. 1 DBA-UK weist private Pensionen, ähnliche Vergütungen und Renten grundsätzlich dem Ansässigkeitsstaat zu. Art. 17 Abs. 2 weist Zahlungen nach der Sozialversicherungsgesetzgebung ausschließlich dem Quellenstaat zu. Art. 17 Abs. 3 enthält eine besondere Quellenstaatregel für Leistungen, die auf über mehr als 15 Jahre im Quellenstaat steuerlich entlasteten Beiträgen beruhen. Die Regel entfällt unter anderem, wenn der Quellenstaat die Leistung nicht effektiv besteuert oder die Entlastung zurückgefordert wurde.

Ruhegehälter aus öffentlichem Dienst folgen Art. 18 Abs. 2 und werden grundsätzlich im Kassenstaat besteuert; die Ansässigkeits- und Staatsangehörigkeitsausnahme ist gesondert zu prüfen. HMRC weist in den Formularhinweisen für Deutschland darauf hin, dass die UK State Pension nach Art. 17 Abs. 2 grundsätzlich im Vereinigten Königreich steuerbar ist, während andere UK-Pensionen je nach 15-Jahres-Regel und Art des Versorgungsträgers zu behandeln sind.⁴⁵

VII. Fallbeispiel UK: Option wird nach Rückkehr ausgeübt

Sachverhalt. Ein Arbeitnehmer ist von 2022 bis 2025 in London tätig. Im Jahr 2023 erhält er nicht handelbare Optionen, die nach drei Jahren vesten. Im Jahr 2025 kehrt er nach Deutschland zurück; 2026 vesten die Optionen und werden ausgeübt. Im Zuflussjahr ist er in Deutschland ansässig.

Deutsche Einordnung. Der Vorteil fließt 2026 als Arbeitslohn zu. Der Erdienenszeitraum ist grundsätzlich Grant 2023 bis Vesting 2026. Die Tätigkeitstage in London, Deutschland und etwaigen Drittstaaten werden je Tranche aufgeteilt. Für den UK-Anteil gewährt Art. 14 dem Vereinigten Königreich ein Besteuerungsrecht.

⁴⁴ HMRC Employment Income Manual EIM43575 und EIM43600; <https://www.gov.uk/hmrc-internal-manuals/employment-income-manual/eim43575> und <https://www.gov.uk/hmrc-internal-manuals/employment-income-manual/eim43600>.

⁴⁵ HMRC, DT-Individual Germany Notes, Abschnitt Pensions; <https://assets.publishing.service.gov.uk/media/5f8830c7d3bf7f633a5f5c69/DT-Ind-Germany-Notes-10-20.pdf>.

Britische Einordnung. Nach ITEPA Chapter 5B wird der relevante Zeitraum grundsätzlich ebenfalls zeitanteilig nach duties aufgeteilt. Die konkrete UK-Steuer kann im Realisationsjahr oder nach besonderen Mobilitäts- und Reliefregeln erfasst werden.

Rückfallprüfung. Zuerst ist Art. 23 Abs. 1 Buchst. a DBA-UK zu prüfen: Wurde der UK-Anteil effektiv besteuert? Danach ist § 50d Abs. 8 EStG durch Steuerbescheid und Zahlungsnachweis zu erfüllen. Weichen die Quellenquoten nur wegen nationaler Zeitregeln ab, ist § 50d Abs. 9 Nr. 1 nicht automatisch erfüllt. Beruht die Differenz auf einer abweichenden DBA-Auslegung, ist die Konfliktnorm zu prüfen und gegebenenfalls ein Verständigungsverfahren einzuleiten.

VIII. Fallbeispiel UK: Pension nach Rückkehr

Private betriebliche Pension. Art. 17 Abs. 1 weist die Leistung grundsätzlich Deutschland zu. Hat die UK-Steuerförderung mehr als 15 Jahre bestanden, kann Art. 17 Abs. 3 das ausschließliche UK-Besteuerungsrecht begründen. Für einen unmittelbaren früheren Arbeitgeberbezug nach § 19 Abs. 2 EStG wäre bei deutscher Freistellung zusätzlich § 50d Abs. 8 EStG zu prüfen; bei einer § 22-Rente nicht.

UK State Pension. Art. 17 Abs. 2 weist die Besteuerung grundsätzlich dem Vereinigten Königreich zu. Deutschland hat die Methodenregel einschließlich Art. 23 Abs. 1 Buchst. a anzuwenden. Die deutsche Einkunftsart und damit die Anwendbarkeit des § 50d Abs. 8 sind gesondert zu bestimmen.

Public-service pension. Art. 18 Abs. 2 weist regelmäßig dem Vereinigten Königreich das Besteuerungsrecht zu, sofern die Ansässigkeits-/Staatsangehörigkeitsausnahme nicht greift.

H. Länderbeispiel Singapur

I. Rechtsquellen und Abkommensfassung

Das DBA Deutschland–Singapur wurde am 28. Juni 2004 geschlossen und trat am 12. Dezember 2006 in Kraft. Das Änderungsprotokoll vom 9. Dezember 2019 trat am 29. März 2021 in Kraft und ist grundsätzlich ab 1. Januar 2022 wirksam. Ergänzend ist die Notifizierungsverordnung vom 17. Dezember 2021 zu beachten. Singapurisches innerstaatliches Recht findet sich insbesondere im Income Tax Act 1947. Verwaltungsauffassungen veröffentlicht die Inland Revenue Authority of Singapore – IRAS.⁴⁶

II. Arbeitslohn und Subject-to-tax-Bedingung des Art. 15 Abs. 2 Buchst. d

Art. 15 Abs. 1 folgt dem Tätigkeitsstaatsprinzip. Die 183-Tage-Ausnahme des Absatzes 2 verlangt neben kurzer Anwesenheit, ausländischem Arbeitgeber und fehlender Betriebsstättenbelastung ausdrücklich, dass die Vergütung im Ansässigkeitsstaat besteuert wird. Diese zusätzliche Bedingung verhindert, dass bei fehlender Ansässigkeitsstaatbesteuerung zugleich das Tätigkeitsstaatsrecht verdrängt wird.

Für eine aus Deutschland nach Singapur entsandte Person bedeutet dies: Bleibt sie nach dem DBA in Deutschland ansässig und wird der Arbeitslohn in Deutschland wegen einer anderen Vorschrift nicht besteuert, kann die 183-Tage-Ausnahme scheitern. Singapur behält dann nach Art. 15 Abs. 1 das Besteuerungsrecht. Die Klausel ist nicht mit § 50d Abs. 8 EStG zu verwechseln; sie entscheidet bereits über die Verteilungsnorm.

III. Methodenregel des Art. 24 DBA-Singapur

Art. 24 Abs. 1 Buchst. a sieht aus deutscher Sicht grundsätzlich die Freistellung für Einkünfte aus Singapur vor, die dort nach dem DBA besteuert werden können. Anders als Art. 23 DBA-UK enthält die Grundregel keine allgemeine Bedingung der effektiven Besteuerung. Die bloße niedrige oder fehlende singapurische Steuer löst daher keinen allgemeinen abkommensinternen Rückfall aus.

Art. 24 Abs. 1 Buchst. c schaltet bei bestimmten Betriebsstättengewinnen und Dividenden auf Anrechnung um, wenn die Aktivitätsvoraussetzungen nicht nachgewiesen sind. Buchst. e enthält die Konflikt- und Notifikationsklausel. Die Notifizierungsverordnung DBA Singapur setzt die

⁴⁶ BMF, Staatenbezogene Informationen Singapur mit Fundstellen und Inkrafttretensdaten; https://www.bundesfinanzministerium.de/Content/DE/Standardartikel/Themen/Steuern/Internationales_Steuern/Staatenbezogene_Informationen/Laender_A_Z/Singapur/2006-11-03-Singapur-Abkommen-DBA.html.

Anrechnungsmethode seit 1. Januar 2022 für bestimmte Veräußerungsgewinne nach Art. 13 Abs. 3 um; Arbeitslohn wird von dieser konkreten Verordnung nicht erfasst.⁴⁷

IV. Remittance Clause des Art. 22

Art. 22 begrenzt eine im Quellenstaat zu gewährende Befreiung oder Ermäßigung, wenn der andere Staat nur den remittierten oder dort empfangenen Betrag besteuert. Die Klausel ist beidseitig formuliert und enthält seit dem Änderungsprotokoll präzisierte Ausnahmen. Für deutsche Arbeitnehmerfälle ist zu prüfen, ob die singapurische Besteuerung tatsächlich an Remittance anknüpft oder ob die Einkünfte bereits aufgrund ihrer Singapore-employment-source erfasst werden.

V. Singapurisches Recht zu Aktienoptionen und Aktienplänen

1. Grundregeln

Nach IRAS werden Gewinne aus Employee Share Option Plans grundsätzlich bei Ausübung besteuert. Bei Employee Share Ownership Plans erfolgt die Besteuerung grundsätzlich bei Grant, Vesting oder Wegfall einer Veräußerungsbeschränkung, abhängig von der Planstruktur. Die Regeln gelten auch, wenn der Plan von einer ausländischen Muttergesellschaft gewährt wird. Ein Plan, der im Zusammenhang mit einer Beschäftigung in Singapur gewährt wurde, kann nach Beendigung der Beschäftigung oder Auslandsversetzung weiterhin steuerpflichtig bleiben.⁴⁸

2. Deemed exercise bei Tax Clearance

Bei ausländischen Arbeitnehmern greift beim Ende der Beschäftigung in Singapur grundsätzlich eine deemed-exercise-Regel. Noch nicht ausgeübte Optionen, noch nicht gevestete Awards und bestehende Veräußerungsbeschränkungen werden für die Tax Clearance fiktiv realisiert. Der Arbeitgeber meldet den Vorteil über Form IR21 und hält grundsätzlich Beträge zur Sicherung der Steuer zurück. Dadurch kann Singapur vor Deutschland besteuern, obwohl in Deutschland noch kein Zufluss eingetreten ist.⁴⁹

⁴⁷ Notifizierungsverordnung DBA Singapur vom 17.12.2021, §§ 1–3; https://www.bundesfinanzministerium.de/Content/DE/Standardartikel/Themen/Steuern/Internationales_Steuerecht/Staatenbezogene_Informationen/Laender_A_Z/Singapur/2021-12-23-Singapur-Abkommen-DBA-NotifizierungsVO.pdf?__blob=publicationFile&v=1.

⁴⁸ IRAS, Gains from the exercise of stock options, aktualisiert am 02.03.2026; <https://www.iras.gov.sg/taxes/individual-income-tax/basics-of-individual-income-tax/what-is-taxable-what-is-not/employment-income/gains-from-the-exercise-of-stock-options>.

⁴⁹ IRAS, How to Complete Form IR21, Abschnitt unexercised share options; <https://www.iras.gov.sg/taxes/individual-income-tax/employers/tax-clearance-for-foreign-spr-employees-%28ir21%29/filing-tax-clearance/how-to-complete-the-form-ir21>; Income Tax Act 1947, insbesondere sections 10(7) bis 10(7C), amtlicher Text: <https://sso.agc.gov.sg/Act/ITA1947>.

Die Bemessung des fiktiven Vorteils knüpft nach der IRAS-Verwaltung grundsätzlich an den Marktwert einen Monat vor Beendigung oder den späteren Grant-Tag abzüglich Ausübungspreis beziehungsweise Erwerbspreis an. Ist der spätere tatsächliche Vorteil geringer, kann unter den gesetzlichen Voraussetzungen eine Korrektur beantragt werden. Diese zeitliche Vorverlagerung ist für die deutsche Anrechnung und den Nachweis nach § 50d Abs. 8 EStG besonders anspruchsvoll.

3. Tracking Option

Als Alternative kann der Arbeitgeber unter Voraussetzungen die Tracking Option beantragen. Dann wird die deemed exercise nicht angewandt. Der Arbeitgeber verfolgt das spätere tatsächliche Ausübungs-, Vesting- oder Entsperrungsereignis, meldet den realisierten Vorteil und übernimmt die Einziehung und Zahlung der Steuer. Die Tracking Option kann den zeitlichen Konflikt mit der deutschen Besteuerung verringern, setzt aber eine aktive Arbeitgeberentscheidung und fortlaufende Compliance voraus.⁵⁰

4. Abkommensrechtliche Quellenquote

Das singapurische innerstaatliche Anknüpfungsmodell ist nicht in jedem Fall identisch mit der deutschen Grant-to-first-vesting-Aufteilung. Für das DBA ist gleichwohl Art. 15 nach dem Erdienenszusammenhang anzuwenden. Weicht Singapur lediglich national bei der Bemessung oder beim Besteuerungszeitpunkt ab, ist dies nicht zwingend ein § 50d Abs. 9-Konflikt. Ordnet Singapur dagegen den gesamten Vorteil aufgrund einer anderen Abkommensauslegung der Singapore employment zu, kann Nummer 1 einschlägig werden.

VI. Renten und Altersversorgung im DBA-Singapur

Art. 18 Abs. 1 weist private Pensionen, ähnliche Vergütungen und Renten grundsätzlich dem Ansässigkeitsstaat zu. Art. 18 Abs. 2 weist Leistungen aus der gesetzlichen Sozialversicherung ausschließlich dem Quellenstaat zu. Ruhegehälter aus öffentlichem Dienst fallen unter Art. 19. Das Änderungsprotokoll ergänzt Art. 18 Abs. 4 um zwei Sonderregeln: SRS-Entnahmen eines in Deutschland Ansässigen sind ausschließlich in Singapur steuerbar; bestimmte aus Deutschland stammende, über mehr als fünf Jahre steuerlich geförderte Leistungen sind ausschließlich in Deutschland steuerbar.⁵¹

⁵⁰ IRAS e-Tax Guide, Tax Treatment of ESOP and Other Forms of ESOW Plans, Sixth Edition vom 30.01.2026, Tz. 14; https://www.iras.gov.sg/docs/default-source/e-tax/etaxguides_iit_esop_2026-01-30.pdf?sfvrsn=a27b49fd_58.

⁵¹ Protokoll vom 09.12.2019 zur Änderung des DBA-Singapur, Art. 7 zur Einfügung des Art. 18 Abs. 4; BGBl II 2020, 1178, 1179; https://www.bundesfinanzministerium.de/Content/DE/Standardartikel/Themen/Steuern/Internationales_Steuerecht/Staate

VII. Singapurisches innerstaatliches Rentenrecht und IRAS-Verwaltung

IRAS behandelt Retirement Benefits einschließlich gratuities und pensions grundsätzlich als steuerpflichtig, soweit keine besondere Befreiung des Income Tax Act greift. Leistungen aus singapurischen staatlichen Pensionssystemen und aus CPF beziehungsweise designated funds werden nach der veröffentlichten Verwaltungsübersicht nicht besteuert. Leistungen aus approved pension and provident funds können abhängig vom Leistungszeitpunkt und dem bis 31. Dezember 1992 aufgelaufenen Anteil steuerpflichtig sein.⁵²

Das Supplementary Retirement Scheme ist ein freiwilliges, steuerlich gefördertes Altersvorsorgemodell. Beiträge können unter Voraussetzungen steuerlich entlastet werden. Anlageerträge bleiben bis zur Entnahme steuerfrei, und bei regulären Entnahmen wird nach singapurischem Recht grundsätzlich nur ein Teil des Auszahlungsbetrags erfasst. Für in Deutschland Ansässige ordnet Art. 18 Abs. 4 Buchst. a DBA-Singapur gleichwohl ein ausschließliches singapurisches Besteuerungsrecht für SRS-Entnahmen an.⁵³

VIII. Fallbeispiel Singapur: Option nach Rückkehr

Sachverhalt. Ein Arbeitnehmer erhält während einer Beschäftigung in Singapur 2023 Optionen mit Vesting 2026. Er verlässt Singapur 2025 und wird wieder in Deutschland ansässig. Die Option wird 2026 ausgeübt.

Singapur ohne Tracking Option. Beim Tax Clearance 2025 kann eine deemed exercise eintreten. Singapur besteuert damit einen fiktiven Vorteil vor dem deutschen Zufluss. Spätere Korrekturen sind möglich, wenn der tatsächliche Vorteil niedriger ist.

Deutschland. Der tatsächliche Vorteil wird 2026 bei Ausübung als Arbeitslohn erfasst. Art. 15 ordnet den auf Singapore workdays im Erdienenszeitraum entfallenden Anteil Singapur zu. Art. 24 Abs. 1 Buchst. a sieht grundsätzlich Freistellung vor. § 50d Abs. 8 verlangt den Nachweis der singapurischen Steuerzahlung oder des Verzichts.

Zeitkonflikt. Der singapurische Bescheid 2025 kann den Nachweis für den deutschen Zufluss 2026 erbringen, wenn die sachliche Zuordnung belegt wird. Eine Anrechnungslücke oder unterschiedliche Bemessungsgrundlage kann ein Verständigungsverfahren erforderlich machen.

nbezogene Informationen/Laender_A_Z/Singapur/2020-12-15-Singapur-Abkommen-DBA-Aenderung-Gesetz.pdf?_blob=publicationFile.

⁵² IRAS, Retirement benefits, aktualisiert am 26.02.2026; <https://www.iras.gov.sg/taxes/individual-income-tax/basics-of-individual-income-tax/what-is-taxable-what-is-not/employment-income/retirement-benefits>; IRAS, Pension, aktualisiert am 26.02.2026; <https://www.iras.gov.sg/taxes/individual-income-tax/basics-of-individual-income-tax/what-is-taxable-what-is-not/employment-income/pension>.

⁵³ IRAS, SRS contributions and tax relief, aktualisiert am 04.03.2026; <https://www.iras.gov.sg/taxes/individual-income-tax/basics-of-individual-income-tax/special-tax-schemes/srs-contributions>.

§ 50d Abs. 9 Nr. 1 greift nur, wenn die Differenz aus einer abweichenden DBA-Anwendung folgt.

IX. Fallbeispiel Singapur: SRS-Entnahme nach Zuzug nach Deutschland

Abkommensrecht. Art. 18 Abs. 4 Buchst. a weist die Entnahme ausschließlich Singapur zu. Deutschland muss nach Art. 24 die Doppelbesteuerung vermeiden, vorbehaltlich anwendbarer Rückfall- und Override-Regeln.

Deutsche Einkunftsart. Die konkrete zivil- und steuerrechtliche Ausgestaltung des SRS-Kontos ist nach deutschem Recht zu qualifizieren. Nur falls die Leistung § 19 EStG unterfällt, kommt § 50d Abs. 8 EStG in Betracht; bei § 22- oder Kapitaleinkünften nicht.

Singapurische Teilbesteuerung. Dass Singapur nach innerstaatlichem Recht bei regulären Entnahmen nur einen Teil des Betrags in die Bemessungsgrundlage einbezieht, ist nicht automatisch ein Qualifikationskonflikt. Es ist zu prüfen, ob das DBA eine effektive Vollbesteuerung verlangt – Art. 18 Abs. 4 Buchst. a tut dies seinem Wortlaut nach nicht – und ob § 50d Abs. 9 durch eine abweichende DBA-Anwendung oder beschränkte Steuerpflicht ausgelöst wird.

I. Vergleichende Fallgruppen und Beratungshinweise

I. Vergleich Vereinigtes Königreich und Singapur

Im Vergleich zwischen dem Vereinigten Königreich und Singapur ergeben sich für Deutschland unterschiedliche Rückfall- und Nachweisrisiken.

Bei der allgemeinen Methodenregel gewährt das DBA-UK die Freistellung grundsätzlich nur bei effektiver britischer Besteuerung nach Art. 23 Abs. 1 Buchst. a. Das DBA-Singapur sieht die Freistellung grundsätzlich bereits bei einem „may be taxed“ nach Art. 24 Abs. 1 Buchst. a vor und enthält keine allgemeine effektive Besteuerungsbedingung. Für Deutschland bedeutet dies, dass UK-Fälle bereits auf DBA-Ebene einen Besteuernachweis verlangen, während Singapur-Fälle primär Spezialklauseln oder Overrides betreffen.

Bei der Remittance gilt im Verhältnis zum Vereinigten Königreich Art. 24 DBA-UK, der vor allem für historische und Übergangsfälle relevant bleibt. Im Verhältnis zu Singapur gilt Art. 22 DBA-Singapur mit Ausnahmen. Diese Sonderregeln sind vor § 50d Abs. 8 und 9 EStG zu prüfen.

Bei der 183-Tage-Regel enthält das DBA-UK die OECD-typischen Voraussetzungen. Art. 15 Abs. 2 Buchst. d DBA-Singapur verlangt zusätzlich eine Besteuerung im Ansässigkeitsstaat. Fehlt diese Ansässigkeitsstaatbesteuerung, kann Singapur als Tätigkeitsstaat sein Besteuerungsrecht behalten.

Bei der Aktienvergütung arbeitet das Vereinigte Königreich mit ITEPA Chapter 5B und einer zeitanteiligen duties-Aufteilung, regelmäßig nach dem grant-to-vesting-Ansatz. Singapur knüpft an Exercise oder Vesting an und kennt beim Wegzug ein deemed-exercise-System sowie die Tracking Option. Für Deutschland ergeben sich bei UK-Fällen häufig Quellenharmonie und bei Singapur-Fällen häufiger Zeit- und Bemessungskonflikte.

Bei privaten Pensionen weist Art. 17 Abs. 1 DBA-UK grundsätzlich dem Ansässigkeitsstaat zu, enthält aber eine 15-Jahres-Quellenregel. Art. 18 Abs. 1 DBA-Singapur weist private Pensionen grundsätzlich dem Ansässigkeitsstaat zu und enthält eine Sonderregel für SRS-Leistungen. Für Deutschland sind Leistungstyp, Förderjahre und deutsche Einkunftsart gesondert zu dokumentieren.

Bei Leistungen der Sozialversicherung sieht Art. 17 Abs. 2 DBA-UK ein Quellenstaatsrecht vor; Art. 18 Abs. 2 DBA-Singapur weist Sozialversicherungsleistungen ebenfalls dem Quellenstaat zu. Zusätzlich sind der Methodenartikel und gegebenenfalls § 50d Abs. 8 EStG bei deutscher § 19-Qualifikation zu prüfen.

Beim Betriebsstätten-Switch-over sind im Vereinigten Königreich Art. 23 DBA-UK, die Aktivitätsklausel und § 20 Abs. 2 AStG zu prüfen. Für Singapur sind Art. 24 DBA-Singapur, die Aktivitätsklausel, § 20 Abs. 2 AStG und die Notifizierungsverordnung für bestimmte Veräußerungsgewinne relevant. Abkommensinterne und gesetzliche Switch-over-Regeln sind kumulativ zu prüfen.

II. Entscheidungsbaum für nachgelagerten Arbeitslohn

1. Zunächst ist zu bestimmen, wann Deutschland nach innerstaatlichem Recht einen Zufluss oder sonstigen Realisationstatbestand annimmt.
2. Anschließend ist festzustellen, wo die Person im Zuflusszeitpunkt nach dem einschlägigen DBA ansässig ist und welche Abkommensfassung gilt.
3. Jeder Vergütungsbestandteil ist separat zu qualifizieren: Arbeitslohn, Abfindung, Rente, öffentlicher Dienst, Kapitalertrag oder sonstige Einkunft.
4. Der sachliche Erdienens- oder Beitragszeitraum ist anhand der Vertrags- und Planunterlagen zu bestimmen.
5. Die Tätigkeits- beziehungsweise Beitragsanteile sind den Staaten zuzuordnen und den ausländischen Quellenregeln gegenüberzustellen.
6. Der Methodenartikel ist einschließlich effektiver Besteuerung, Remittance, Aktivitäts- und Konfliktklauseln anzuwenden.
7. Anschließend sind § 50d Abs. 8 und 9 EStG sowie gegebenenfalls § 50d Abs. 12 oder 15 EStG beziehungsweise § 20 AStG zu prüfen.
8. Ausländische Steuerfestsetzung, Zahlung oder Verzicht und die sachliche Zuordnung zum deutschen Zufluss sind nachzuweisen.
9. Bei verbleibender Doppelbesteuerung sind Anrechnung, Änderung und Verständigungsverfahren zeitnah zu koordinieren.

III. Typische Fehlerquellen

Erstens wird häufig der Auszahlungsstaat mit dem Tätigkeitsstaat verwechselt. Zweitens werden sämtliche nachlaufenden Zahlungen pauschal nach der gesamten Beschäftigungsdauer aufgeteilt, obwohl Bonus, Option und Abfindung unterschiedliche Erdienenszeiträume haben. Drittens wird eine ausländische Nullsteuer ohne Ursachenanalyse als Rückfall behandelt. Viertens wird bei Renten übersehen, dass DBA-Artikel und deutsche Einkunftsart getrennt zu

bestimmen sind. Fünftens werden § 50d Abs. 8 und 9 EStG als Alternativen statt kumulativ geprüft.

Bei UK-Fällen ist zusätzlich die allgemeine Effective-tax-Bedingung des Methodenartikels eine häufige Fehlerquelle. Bei Singapur-Fällen werden deemed exercise und Tracking Option oft erst nach dem Wegzug erkannt. Dann fehlen dem deutschen Verfahren die Unterlagen, die für die zeitliche und sachliche Zuordnung der bereits gezahlten singapurischen Steuer notwendig sind.

IV. Gestaltung und Compliance

Bei Entsendungen sollte die Steuerklausel im Arbeitsvertrag ausdrücklich nachlaufende Vergütungen, Tax Equalization, ausländische Tax-Clearance-Pflichten und die Mitwirkung des Arbeitgebers nach Ende der Beschäftigung erfassen. Aktienpläne sollten je Tranche eine abrufbare Historie von Grant, Vesting, Exercise, Restrictions und Leaver Status vorhalten. Bei Singapur ist vor Abreise zu entscheiden, ob der Arbeitgeber die Tracking Option beantragt.

Für Altersversorgung sollte vor dem Wohnsitzwechsel eine Produkt- und Beitragsinventur erstellt werden. Relevant sind insbesondere Art des Leistungsträgers, Arbeitgebernähe, gesetzliche oder private Rechtsgrundlage, Förderjahre, Abzugsfähigkeit der Beiträge, Beitragsrückforderungen und die Möglichkeit von Kapitalauszahlungen. Beim DBA-UK können 15 Förderjahre, beim DBA-Singapur mehr als fünf deutsche Förderjahre oder ein SRS-Konto die Zuweisung grundlegend verändern.

Bei erwartbaren Qualifikationskonflikten ist eine frühe Abstimmung mit beiden Staaten sinnvoll. Ein Verständigungsverfahren sollte nicht erst nach endgültiger Doppelbesteuerung vorbereitet werden. Die Sachverhaltsdarstellung muss in beiden Staaten konsistent sein. Widersprüchliche Tätigkeitskalender oder unterschiedliche Planbeschreibungen erschweren sowohl § 50d-Nachweise als auch eine bilaterale Einigung.

J. Schlussfolgerungen

Das deutsche Internationale Steuerrecht kennt kein einheitliches Institut der Rückfallklausel. Vielmehr greifen Abkommensbedingungen, Methodenwechsel, Remittance-Regeln, Konfliktklauseln und nationale Treaty Overrides ineinander. Die genaue Einordnung entscheidet über Tatbestand, Rechtsfolge, Beweislast und die Möglichkeit der Steueranrechnung.

Für gewerbliche und freiberufliche Einkünfte ist ein niedriger Steuersatz allein grundsätzlich unschädlich. Rückfallrisiken entstehen insbesondere aus Aktivitätsklauseln der Methodenartikel, aus § 20 Abs. 2 AStG bei passiven niedrig besteuerten Betriebsstätteneinkünften, aus hybriden Personengesellschaften und aus § 50d Abs. 10 beziehungsweise Abs. 9 EStG. Aktive operative Tätigkeiten werden nicht allein wegen einer Belastung unter 15 Prozent erfasst.

Für Arbeitslohn bilden § 50d Abs. 8 und 9 EStG das zentrale nationale System. § 50d Abs. 8 verlangt Festsetzungs-/Zahlungs- oder Verzichtsnachweise, ohne eine Mindeststeuer zu fordern. § 50d Abs. 9 setzt dagegen bestimmte Ursachen der Nichtbesteuerung voraus. Eine präzise Kausalitätsanalyse verhindert, dass jede ausländische Steuervergünstigung zu einer deutschen Nachbesteuerung wird.

Bei nachgelagerten Vergütungen muss der deutsche Zuflusszeitpunkt von der abkommensrechtlichen Erdienung getrennt werden. Aktienoptionen, RSUs, Boni und Abfindungen werden regelmäßig früheren Tätigkeitsperioden zugeordnet. Renten folgen dagegen grundsätzlich dem besonderen Renten- oder Kassenstaatsartikel. Erst danach ist die deutsche Einkunftsart und damit insbesondere § 50d Abs. 8 EStG zu bestimmen.

Das DBA-UK ist wegen der allgemeinen Effective-tax-Bedingung im Methodenartikel besonders rückfallanfällig. Das DBA-Singapur enthält keine vergleichbare allgemeine Bedingung, jedoch punktuelle Subject-to-tax-, Remittance-, Konflikt- und Notifikationsmechanismen. Singapurs deemed exercise bei Tax Clearance erzeugt zusätzlich einen spezifischen Zeitkonflikt, der nur durch frühzeitige Arbeitgeber- und Steuerkoordination beherrscht werden kann.

Anlage – Ausgewählte Rechtsprechung

Die ausgewählte Rechtsprechung zeigt die Entwicklung von der verfassungsrechtlichen Zulässigkeit des Treaty Override über die Begrenzung ungeschriebener Rückfallwirkungen bis zu den neueren Fragen nachgelagerter Arbeitsvergütungen.

In der Entscheidung BVerfG vom 15. Dezember 2015 – 2 BvL 1/12 lautet die Kernaussage, dass § 50d Abs. 8 EStG als Treaty Override verfassungsgemäß ist. Die praktische Bedeutung liegt darin, dass DBA innerstaatlich den Rang eines Bundesgesetzes haben und die lex posterior möglich ist.

In den Entscheidungen BFH vom 15. März 2021 – I R 1/18 und I R 61/17 lautet die Kernaussage, dass es keinen ungeschriebenen Rückfall bei ausländischer Nichtbesteuerung gibt. Die praktische Bedeutung liegt darin, dass virtuelle Doppelbesteuerung für die DBA-Freistellung genügt.

In der Entscheidung BFH vom 13. Juli 2021 – I R 63/17 lautet die Kernaussage, dass eine allgemeine ausländische Nichtbesteuerung § 50d Abs. 9 EStG nicht ohne Konfliktauslösung erfüllt. Die praktische Bedeutung liegt in der Abgrenzung zwischen nationaler Steuerbefreiung und Qualifikationskonflikt.

In der Entscheidung BFH vom 1. Juni 2022 – I R 30/18 lautet die Kernaussage, dass ein abkommensbedingter ausländischer Verzicht § 50d Abs. 8 EStG erfüllen kann. Die praktische Bedeutung liegt darin, dass der Verzichtsbegriff nicht auf einen ausdrücklichen Einzelverzicht beschränkt ist.

In der Entscheidung BFH vom 21. Dezember 2022 – I R 11/20 lautet die Kernaussage, dass Optionen dem Erdienenszeitraum zugeordnet werden und für die Ansässigkeit auf den Zuflusszeitpunkt abzustellen ist. Die praktische Bedeutung liegt in der Grundsatzentscheidung für Optionen nach Wohnsitzwechsel.

In der Entscheidung BFH vom 12. April 2023 – I R 44/22 lautet die Kernaussage, dass eine effektive Besteuerung durch die Einbeziehung in die Bemessungsgrundlage erfüllt sein kann. Die praktische Bedeutung liegt darin, dass eine positive Zahllast nicht stets erforderlich ist.

In der Entscheidung BFH vom 5. Dezember 2023 – I R 42/20 lautet die Kernaussage, dass ein einheitlicher Gewinnanteil nach dem damaligen „wenn“-Wortlaut nicht teilweise seziert wurde. Die praktische Bedeutung betrifft freiberufliche Personengesellschaften; für die heutige Rechtslage ist § 50d Abs. 9 Satz 4 EStG gesondert zu beachten.

In der Entscheidung BFH vom 8. April 2025 – IX R 32/23 lautet die Kernaussage, dass § 20 Abs. 2 AStG bei einer Personengesellschaft im Streitfall nur bei Mehrheitsbeteiligung eingriff. Die praktische Bedeutung liegt in der Begrenzung der Verwaltungsauffassung.

In der Entscheidung BFH vom 10. April 2025 – VI R 29/22 lautet die Kernaussage, dass die niederländische 30-Prozent-Regel als Aufwandsersatz einzuordnen ist und keinen Rückfall für den steuerfreien Anteil auslöst. Die praktische Bedeutung liegt darin, dass eine sachliche Steuerentlastung nicht automatisch Nichtbesteuerung bedeutet.

In der Entscheidung BFH vom 4. März 2026 – VI B 44/25 lautet die Kernaussage, dass ernstliche Zweifel zur Reichweite des Begriffs „Teile von Einkünften“ bestehen. Die praktische Bedeutung liegt darin, dass § 50d Abs. 9 Satz 4 EStG noch nicht abschließend geklärt ist.

Wir helfen: www.steuerrecht.com