

# 01 | Erweiterung des Kassenstaatsprinzips bei Finanzierung aus öffentlichen Mitteln

März 2025

Die Änderung des § 50d Abs. 7 Einkommensteuergesetz (EStG) soll das inländische Besteuerungsrecht für Vergütungen, die entweder mittelbar oder unmittelbar aus öffentlichen Kassen an Auslandsmitarbeitende gezahlt werden, sicherstellen. Lesen Sie hier, wie sich die Änderung der Vorschrift seit dem 1. Januar 2025 insbesondere auf die Besteuerung beschränkt steuerpflichtiger Mitarbeitender auswirkt.



Werden die Vergütungen von im Ausland tätigen Arbeitnehmenden aus öffentlichen Mitteln gezahlt, kann sich neben einer Besteuerung im ausländischen Tätigkeitsstaat durch die Erweiterung des sogenannten Kassenstaatsprinzips (über § 50d Abs. 7 EStG) abkommensrechtlich zusätzlich eine Besteuerung in Deutschland ergeben.

Mit dem abkommensrechtlichen Kassenstaatsprinzip wird das Besteuerungsrecht für Vergütungen von Arbeitnehmenden im Regelfall dem Staat zugewiesen, der die Vergütung zahlt. Aufgrund der Änderung des § 50d Abs. 7 EStG zum 1. Januar 2025 gilt das Kassenstaatsprinzip nicht nur für Vergütungen, die von einer öffentlichen Kasse ausbezahlt, sondern auch für Vergütungen, die indirekt durch öffentliche Mittel finanziert werden.

Zu prüfen ist daher, ob eine Finanzierung aus einer „öffentlichen Kasse“ – unmittelbar oder mittelbar – vorliegt und welche steuerlichen Folgen sich daraus für die im Ausland tätigen Mitarbeitenden ergeben.

Besteht das Dienstverhältnis unmittelbar zwischen den Arbeitnehmenden und einer juristischen Person des öffentlichen Rechts, so stammt die Vergütung unzweifelhaft aus öffentlichen Mitteln. Infolge des Kassenstaatsprinzips unterliegt die Vergütung der

Arbeitnehmenden der Besteuerung in dem Staat, der die Vergütung zahlt.

Das Kassenstaatsprinzip kommt jedoch aufgrund der Neuregelung auch dann zur Anwendung, wenn die Vergütung zwar aus öffentlichen Mitteln aufgebracht wird, das Dienstverhältnis jedoch nicht mit einer juristischen Person des öffentlichen Rechts besteht. Das deutsche Besteuerungsrecht soll folglich auch dann erhalten bleiben, wenn Arbeitnehmende zwar nicht zugunsten des Kassenstaats tätig wird, die Vergütung jedoch – wenn auch nur mittelbar – aus inländischen öffentlichen Mitteln aufgebracht werden (zu Lasten der Staatskasse). Danach unterliegen grundsätzlich auch Einkünfte, die nur mittelbar aus einer inländischen Kasse gewährt werden, der inländischen Besteuerung.

Hinsichtlich der Mittelbarkeit der Zahlung stellt sich nunmehr auch die Frage, ob das Besteuerungsrecht auf Arbeitnehmende ausgeweitet wird, deren Arbeitgeber sich durch Auftragsverhältnisse mit der öffentlichen Hand und folglich aus öffentlichen Mitteln refinanzieren. Eine derartige Erweiterung des Besteuerungsrechts sollte zu verneinen sein, soweit die Zahlung der öffentlichen Hand nicht ausdrücklich mit der Vergütung der Arbeitnehmenden verknüpft werden kann.

Wird hingegen die Arbeitsleistung der Arbeitnehmenden bei der Kalkulation von Fördergeldern gegenüber der öffentlichen Kasse berücksichtigt oder es besteht ein anderweitiger konkreter Bezug zwischen der Zahlung der öffentlichen Hand und dem Dienstverhältnis, ist Mittelbarkeit und damit inländische Steuerpflicht grundsätzlich gegeben. Von einem konkreten Bezug ist beispielsweise dann auszugehen, wenn Arbeitnehmende in Projektverträgen, Zuwendungsbescheiden oder Auftragschreiben namentlich genannt werden.

Fraglich war in der Vergangenheit auch, ob das Kassenstaatsprinzip auch dann zur Anwendung kommt, wenn die Vergütung lediglich teilweise aus öffentlichen Mitteln aufgebracht wurde. Vor der Änderung des § 50d Abs. 7 EStG musste die Vergütung zu mindestens 75 Prozent aus inländischen öffentlichen Mitteln finanziert werden, damit Deutschland seinen Besteuerungsanspruch verwirklichen konnte. Mit der Änderung des § 50d Abs. 7 EStG zum 1. Januar 2025 entfällt die Überprüfung der Wesentlichkeitsgrenze von 75 Prozent, sodass das deutsche Besteuerungsrecht auf mischfinanzierte Projekte – unabhängig vom Finanzierungsanteil aus öffentlichen Mitteln – ausgeweitet wird.

Nach Prüfung und Feststellung des nationalen Besteuerungsanspruchs gemäß § 50d Abs. 7 EStG in Verbindung mit § 49 Abs. 1 Nr. 4 Buchst. b EStG ist im nächsten Schritt zu prüfen, ob das jeweils anzuwendende Doppelbesteuerungsabkommen (DBA) Deutschland final das Besteuerungsrecht für die aus öffentlichen Kassen gezahlten Vergütungen zuweist. Besonderes Augenmerk ist hierbei auf der Formulierung im einschlägigen DBA-Artikel,

Art. 19 OECD-MA „Öffentlicher Dienst“, zu legen. Fehlt in der einschlägigen Verteilungsnorm der explizite Verweis auf „juristischen Personen des öffentlichen Rechts“, kommt das Kassenstaatsprinzip für Arbeitnehmende der Privatwirtschaft (das heißt keine Beamten, keine öffentlich Bediensteten) nicht zum Tragen.

So bestimmt Artikel 19 DBA Deutschland/Belgien beispielsweise, dass Vergütungen, die von einer deutschen juristischen Person des öffentlichen Rechts unmittelbar an eine in Belgien ansässige Person ausgezahlt werden, in Deutschland besteuert werden können. Das sogenannte Kassenstaatsprinzip (Besteuerung in dem Staat, zu dessen Lasten der Staatskasse die Vergütungen gezahlt werden), kommt folglich zum Tragen und die aus öffentlichen Mitteln finanzierten Einkünfte unterliegen der Besteuerung in Deutschland. Sofern Belgien das Besteuerungsrecht für diese Einkünfte nach

Artikel 15 DBA Deutschland/Belgien für sich beansprucht, wird eine Doppelbesteuerung nach nationalem Recht durch Anrechnung der auf diese Einkünfte entfallenden belgischen Steuer vermieden (§ 50d Abs. 7 S. 2 EStG).

Werden hingegen die Vergütungen von einer deutschen juristischen Person des öffentlichen Rechts an eine in Italien ansässige Person ausbezahlt, finden die Regelungen des Art. 19 DBA Deutschland/Italien keine Anwendung, da dort Vergütungen, die von juristischen Personen des öffentlichen Rechts gezahlt werden, nicht aufgeführt sind. Das Kassenstaatsprinzip findet insoweit keine Anwendung. Das Besteuerungsrecht wird dann nach einem der übrigen Zuweisungsartikel (beispielsweise Artikel 15 für Einkünfte aus nicht selbständiger Tätigkeit etc.) und die Vermeidung der Doppelbesteuerung nach dem jeweiligen Methodenartikel zu prüfen sein.



## Fazit

Die Ausweitung des § 50d Abs. 7 EStG auf mittelbare Zahlungen einerseits und die unilaterale Anwendung des abkommensrechtlichen Kassenstaatsprinzips andererseits werden in der Praxis zu Unsicherheiten führen. Denn die in der Vergangenheit gewährte Steuerfreistellung des Arbeitslohns nach einem DBA ist dann – je nach Wortlaut des DBA – nicht mehr möglich. Eine drohende Doppelbesteuerung kann nur noch im Wege der Anrechnung der ausländischen Steuer auf die deutsche Steuer erfolgen. Dies gilt erstmals auch für Arbeitnehmende, die über keinen inländischen Wohnsitz verfügen und im ausländischen DBA-Staat ansässig sind. Bereits ein privatrechtliches Auftragsverhältnis mit der öffentlichen Hand kann eine mittelbare Zahlung darstellen, wenn der Bezug zum Dienstverhältnis mit den Arbeitnehmenden hergestellt werden kann. Alle inländischen Arbeitgeber, die Gelder aus öffentlichen Mitteln erhalten, sollten daher ihre Finanzierungsquellen

und ein etwaiges deutsches Besteuerungsrecht an den Vergütungen ihrer Arbeitnehmenden überprüfen.

Werden die Einkünfte aufgrund des nationalen Kassenstaatsprinzips im Inland besteuert und unterliegen diese Einkünfte auch im Tätigkeitsstaat der Steuerpflichtigen einer Besteuerung, so kann sich für die Steuerpflichtigen eine Doppelbesteuerung ergeben, die dann durch Steueranrechnung vermieden wird.

Bereits für Zwecke der inländischen Gehaltsabrechnung und der ordnungsgemäßen Lohnversteuerung besteht dringender Prüfungs- und Handlungsbedarf. Gerne unterstützen wir Sie bei der Überprüfung des Besteuerungsrechts und der Vermeidung einer etwaigen Doppelbesteuerung.

### Ansprechpartner:



#### [Ingo Todesco](#)

Partner, Tax,  
Leiter Global Mobility Services  
KPMG AG WPG

#### Kontakt über:

Redaktion KPMG Global  
Mobility News

[de-GMS-contact@kpmg.com](mailto:de-GMS-contact@kpmg.com)

### Global Mobility Services Newsletter abonnieren:

Bleiben Sie auf dem Laufenden – [Hier](#) können Sie die KPMG Global Mobility News abonnieren

Weitere Global Mobility News finden Sie auf unserer Übersichtsseite im Internet.



#### German Tax Facts App

Wichtige Themen, News und Events rund um Steuern.



[www.kpmg.de](http://www.kpmg.de)

[www.kpmg.de/socialmedia](http://www.kpmg.de/socialmedia)



Die enthaltenen Informationen sind allgemeiner Natur und nicht auf die spezielle Situation einer Einzelperson oder einer juristischen Person ausgerichtet. Obwohl wir uns bemühen, zuverlässige und aktuelle Informationen zu liefern, können wir nicht garantieren, dass diese Informationen so zutreffend sind wie zum Zeitpunkt ihres Eingangs oder dass sie auch in Zukunft so zutreffend sein werden. Niemand sollte aufgrund dieser Informationen handeln ohne geeigneten fachlichen Rat und ohne gründliche Analyse der betreffenden Situation.

© 2025 KPMG AG Wirtschaftsprüfungsgesellschaft, eine Aktiengesellschaft nach deutschem Recht und ein Mitglied der globalen KPMG-Organisation unabhängiger Mitgliedsfirmen, die KPMG International Limited, einer Private English Company Limited by Guarantee, angeschlossen sind. Alle Rechte vorbehalten. Der Name KPMG und das Logo sind Marken, die die unabhängigen Mitgliedsfirmen der globalen KPMG-Organisation unter Lizenz verwenden.

*Einige oder alle der hier beschriebenen Leistungen sind möglicherweise für KPMG-Prüfungsmandanten und deren verbundene Unternehmen unzulässig.*