

# **Arbeitnehmerentsendung in und aus DBA-Staaten**

Grundlagen, Praxisfragen, Fallbeispiele

Von

**Julia Metzger**

Dipl.-Finanzwirtin (FH), Dipl.-Kauffrau

---

ERICH SCHMIDT VERLAG

# Inhaltsverzeichnis

Vorwort . . . . .	7
Inhaltsverzeichnis . . . . .	9
Abkürzungsverzeichnis . . . . .	13
Abbildungs- und Tabellenverzeichnis . . . . .	15
<b>I Einleitung. . . . .</b>	<b>17</b>
<b>II Besteuerungskompetenz nach nationalem Recht in Deutschland . . . . .</b>	<b>23</b>
2.1 Einkommensteuerpflicht. . . . .	25
2.2 Tatbestand der unterschiedlichen Steuerpflichten . . . . .	26
2.2.1 Wohnsitz. . . . .	27
2.2.2 Gewöhnlicher Aufenthalt . . . . .	29
2.3 Rechtsfolgen der unterschiedlichen Steuerpflichten. . . . .	30
2.3.1 Unbeschränkte Steuerpflicht . . . . .	30
2.3.2 Beschränkte Steuerpflicht . . . . .	32
2.3.3 Erweiterte unbeschränkte Steuerpflicht . . . . .	36
2.3.4 Fiktive unbeschränkte Steuerpflicht auf Antrag. . . . .	37
2.3.5 Veranlagung von beschränkt steuerpflichtigen Arbeitnehmern, § 50 Abs. 5 Nr. 2 EStG a. F. bzw. § 50 Abs. 2 S. 1 Nr. 4 EStG JStG 2009 . . . . .	39
2.4 Jahressteuer. . . . .	41
2.5 Praxisbeispiele mit Lösungshinweisen . . . . .	42
<b>III Doppelbesteuerung. . . . .</b>	<b>53</b>
3.1 Begriff und Formen der Doppelbesteuerung . . . . .	55
3.2 Ursachen für das Vorliegen von Doppelbesteuerungen . . . . .	56
3.3 Doppelbesteuerungsabkommen . . . . .	57
3.3.1 Rechtliche Grundlagen . . . . .	57
3.3.2 Geltungsbereich . . . . .	59
3.4 Methoden der Vermeidung der Doppelbesteuerung. . . . .	62
3.4.1 Überblick über die Methoden . . . . .	62
3.4.2 Freistellungsmethode . . . . .	64
3.4.2.1 Progressionsvorbehalt in Abkommensfällen . . . . .	64

3.4.2.2	Progressionsvorbehalt in anderen Fällen . . . . .	66
3.4.2.3	Progressionsvorbehalt bei Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit . . . . .	66
3.4.3	Anrechnungsmethode . . . . .	66
3.4.4	Anwendung des § 34c EStG auf Einkünfte, die abkommensrechtlich im ausländischen Staat nicht besteuert werden dürfen . . . . .	68
3.4.5	Missbrauchsregelungen . . . . .	73
3.4.5.1	Subject-to-tax-clause . . . . .	74
3.4.5.2	Switch-over-clause . . . . .	76
3.4.5.3	Remittance-base-clause . . . . .	76
3.4.5.4	§ 50d Abs. 8 EStG. . . . .	76
3.4.5.5	§ 50d Abs. 9 EStG. . . . .	78
3.4.5.6	Hinweis zu diesen unilateralen Missbrauchsregelungen im EStG . . . . .	79
3.5	Wirtschaftliche Auswirkungen und Folgen für die Entscheidungsneutralität . . . . .	80
3.6	Praxisbeispiele mit Lösungshinweisen . . . . .	82
<b>IV</b>	<b>Steuerliche Behandlung von Einkünften aus nichtselbständiger bzw. unselbständiger Arbeit . . . . .</b>	<b>91</b>
4.1	Grundlagen zur Arbeitnehmerentsendung. . . . .	93
4.2	Artikel 15 OECD-MA . . . . .	97
4.3	Abgrenzung zu anderen Abkommensvorschriften . . . . .	98
4.4	Besteuerung im Tätigkeitsstaat, Art. 15 Abs. 1 OECD-MA . . . . .	98
4.5	Besteuerung im Ansässigkeitsstaat, Art. 15 Abs. 2 OECD-MA . . . . .	99
4.6	183-Tage-Klausel. . . . .	101
4.6.1	Steuerjahr und 12-Monats-Zeitraum. . . . .	102
4.6.2	Ermittlung der Anwesenheitstage . . . . .	103
4.6.3	Anwesenheit und Ausübung . . . . .	105
4.7	Arbeitgeberbezug in Art. 15 Abs. 2 Buchst. b) und c) OECD-MA . . . . .	105
4.7.1	Ansässigkeit des Arbeitgebers im Tätigkeitsstaat, Art. 15 Abs. 2 Buchst. b) OECD-MA. . . . .	106
4.7.2	Auslandstätigkeit für den zivilrechtlichen Arbeitgeber. . . . .	107
4.7.3	Wirtschaftlicher Arbeitgeber bei Entsendungen im Konzernverbund . . . . .	107

4.8	Geplante Neukommentierung des Arbeitgeberbegriffs im OECD-Musterabkommen. . . . .	109
4.9	Betriebsstätte des Arbeitgebers im Tätigkeitsstaat, Art. 15 Abs. 2 Buchst. c) OECD-MA. . . . .	111
4.10	Grenzgänger . . . . .	113
4.10.1	Abkommensrechtliche Grenzgängerregelungen . . . . .	115
4.10.1.1	Wohnsitz und Arbeitsstätte innerhalb einer vereinbarten Grenzzone . . . . .	115
4.10.1.2	Arbeitstäbliche Rückkehr zum Wohnsitz . . . . .	115
4.10.1.3	Quellenbesteuerungsrecht . . . . .	117
4.11	Aufteilung des Arbeitslohns . . . . .	117
4.11.1	Direkte Zuordnung . . . . .	118
4.11.2	Aufteilung des Restlohns . . . . .	118
4.12	Besonderheiten . . . . .	119
4.12.1	Altersteilzeit . . . . .	119
4.12.2	Abfindungen . . . . .	120
4.12.2.1	Verständigungsvereinbarungen. . . . .	121
4.12.3	Aktienoptionen . . . . .	123
4.13	Lohnsteuereinbehaltungspflicht bei einem inländischen Arbeitgeber . . . . .	123
4.13.1	Lohnzahlungen durch Dritte . . . . .	123
4.13.2	Kein inländisches Besteuerungsrecht . . . . .	124
4.14	Ermittlung der Einkünfte . . . . .	125
4.15	Praxisbeispiele mit Lösungshinweisen . . . . .	126
<b>V</b>	<b>Einkünfte aus der Überlassung von Aktienoptionen/Stock Options . . . . .</b>	<b>139</b>
5.1	Entwicklung . . . . .	141
5.2	Aktienoptionsprogramme als Vergütungsinstrument . . . . .	142
5.3	Einkünfte aus nichtselbständiger Tätigkeit, § 2 Abs. 1 Nr. 4 i. V. m. § 19 EStG . . . . .	144
5.3.1	Vorliegen von Arbeitslohn . . . . .	144
5.4	Zuflusszeitpunkt und Besteuerung . . . . .	145
5.4.1	Bedeutung des Zuflusszeitpunktes . . . . .	145
5.4.2	Bestimmung des Zuflusszeitpunktes . . . . .	147
5.4.2.1	Regelfall: Nicht handelbare Optionen . . . . .	148
5.4.2.2	Ausnahme: Handelbare Optionen . . . . .	150
5.4.2.3	Beurteilung der Unterscheidung nach der Handelbarkeit . . . . .	150

5.5	Höhe des geldwerten Vorteils und Steuerbegünstigung nach § 19a EStG . . . . .	151
5.5.1	Nicht handelbare Optionsrechte . . . . .	151
5.5.2	Handelbare Optionsrechte . . . . .	152
5.6	Aufteilung des geldwerten Vorteils bei Tätigkeiten im In- und Ausland während des Erdienungszeitraums . . . . .	152
5.6.1	Handelbare Aktienoptionen . . . . .	153
5.6.2	Nicht handelbare Aktienoptionen . . . . .	154
5.6.3	Ausübung in Tranchen . . . . .	154
5.6.4	Beendigung des Arbeitsverhältnisses vor-Ausübung . . . . .	155
5.7	Tarifliche Begünstigung, § 34 EStG . . . . .	156
5.8	Lösungsansätze zur Harmonisierung durch den OECD Report „Cross Border Income Tax Issues Arising from Employee Stock Options“ und dessen Umsetzung im OECD-Musterkommentar . . . . .	156
5.8.1	Qualifikation der Einkünfte . . . . .	157
5.8.2	Besteuerungszeitpunkt . . . . .	158
5.8.3	Vorangegangene oder zukünftige Tätigkeit . . . . .	159
5.8.4	Zuordnung des Besteuerungsrechts bei einer Tätigkeit in mehreren Staaten . . . . .	160
5.8.5	Diskrepanzen . . . . .	162
5.9	Praxisbeispiele mit Lösungshinweisen . . . . .	163
<b>VI</b>	<b>Schlussbetrachtung . . . . .</b>	<b>169</b>
	<b>Literaturverzeichnis . . . . .</b>	<b>177</b>
	<b>Stichwortverzeichnis . . . . .</b>	<b>191</b>