

**Vorbemerkung**

<b>1. Besteuerung des Arbeitslohns für eine Tätigkeit im Ausland – Allgemeines (Niermann)</b>	<b>1</b>
<b>2. Steuerpflicht und Steuerabzug (Niermann)</b>	<b>3</b>
2.1 Unbeschränkte Steuerpflicht	3
2.2 Exkurs: Steuerausgleich und Steuerschutz	7
2.3 Exkurs Betriebliche Altersversorgung	10
2.3.1 Folgen einer Arbeitnehmerentsendung ins Ausland bei betrieblicher Altersversorgung	10
2.3.2 Beschränkte Steuerpflicht (Ausländische Arbeitnehmer im Inland ohne Wohnsitz und gewöhnlichem Aufenthalt)	12
<b>3. Freistellung von der Steuerpflicht durch DBA (Niermann)</b>	<b>21</b>
3.1 Allgemeines	21
3.2 Zuweisung des Besteuerungsrechts	27
3.2.1 Grundsatz	27
3.2.2 Vorübergehender Aufenthalt	29
3.2.3 Begriff des Arbeitgebers im Sinne des DBA	41
3.2.4 Betriebsstättenvorbehalt	49
3.2.5 Zuordnung des Arbeitslohns auf die Auslandstätigkeit (bis einschließlich 2024)	53
3.2.6 Ermittlung des steuerfreien und des steuerpflichtigen Arbeitslohns ab 2025	62
3.2.7 Abkommensrechtliche Besonderheiten	79
3.2.8 Vorrang von besonderen Verständigungsvereinbarungen	87
3.2.9 Progressionsvorbehalt	88
3.2.10 Abweichende Regelungen bei weiteren Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit	89
3.2.11 Verbot der virtuellen Doppelbesteuerung	90
3.2.12 Rückfallklauseln	91

<b>4. Freistellung von der Steuerpflicht durch Auslandstätigkeitserlass (ATE) (Niermann)</b>	<b>97</b>
4.1 Allgemeines	97
4.2 Sachliche Voraussetzungen	99
4.3 Dauer der begünstigten Tätigkeit (Abschnitt II des Erlasses)	100
4.4 Begünstigter Arbeitslohn (Abschnitt III des Erlasses)	101
4.5 Progressionsvorbehalt (Abschnitt IV des Erlasses)	102
<b>5. Besonderheiten rund um die beschränkte Steuerpflicht (Niermann)</b>	<b>103</b>
5.1 Unbeschränkte Steuerpflicht auf Antrag	103
5.2 Gewährung von kindbedingten Steuervergünstigungen	105
5.3 Auswirkungen auf das Lohnsteuer-Abzugsverfahren und das Lohnsteuer-Ermäßigungsverfahren	106
5.4 Einkommensteuer-Veranlagung beschränkt steuerpflichtiger Arbeitnehmer	107
5.5 Exkurs: Rechtsposition beschränkt Steuerpflichtiger bei zu Unrecht erhobener Lohnsteuer	108
5.6 Wechsel der Steuerpflicht während des Kalenderjahres	109
5.7 Topaktuell: Neue Antragsveranlagung für tarifermäßigt zu besteuernden Arbeitslohn	110
<b>6. Auslandsreisekosten (Niermann)</b>	<b>111</b>
6.1 Fahrtkosten	114
6.2 Verpflegungsmehraufwendungen	115
6.3 Übernachtungskosten	117
6.4 Auslösungen bei doppeltem Haushalt im Ausland	118
6.5 Umzugskosten	120
6.6 Mahlzeitengestellung durch den Arbeitgeber bei Auswärtstätigkeit	121
6.7 Reisenebenkosten	124
6.8 Werbungskostenabzugsverbot bei steuerfreien Auslandseinkünften	125
6.9 Wegfall des Aufteilungs- und Abzugverbots für gemischt veranlasste Reisen	126

<b>7. Mitarbeitereinsatz bei grenzüberschreitenden Bauleistungen (Niermann)</b>	<b>129</b>
<b>8. Besteuerung von Vergütungen im Rahmen des Homeoffice (Dorn)</b>	<b>131</b>
8.1 Einleitung	131
8.2 Überblick	131
8.3 Mobiles Arbeiten und Begründen eines Wohnsitzes in einem anderen Staat	131
8.3.1 Aufgabe des Wohnsitzes in Deutschland	131
8.3.2 Ausschließlicher Wohnsitz in Deutschland	133
8.3.2.1 Doppelbesteuerungsabkommen	133
8.3.2.2 Kein Doppelbesteuerungsabkommen	135
8.4 Sonderfall: Arbeitgeber sitzt nicht im Ansässigkeitsstaat des Arbeitnehmers und ist nur im Inland ansässig	136
8.5 Zusammenfassung bei mobilem Arbeiten ohne Begründung eines Wohnsitzes im Ausland	137
8.5.1 Begründung einer Betriebsstätte	137
8.5.2 Anwendung des OECD-Musterkommentars	149
8.5.3 183-Tage-Regelung und Workation	149
<b>9. Verrechnungspreise bei Mitarbeiterentsendung (Dorn)</b>	<b>151</b>
9.1 Gewerbliche Arbeitnehmerüberlassung	153
9.2 Verrechnungssatz für Werkleistungen	153
9.3 Arbeitnehmer wird für das aufnehmende Unternehmen befristet tätig	154
9.4 Verrechnungspreismethode	158
9.5 Bescheinigung des Arbeitnehmers	160
9.6 Rotationsverfahren	160
9.7 Funktionsverlagerung	161
9.8 Exkurs: Ertragsteuerliche Konsequenzen der Begründung einer Betriebsstätte	162
9.9 Anzeigepflicht § 138 AO	162
9.9 Steueroasenabwehrgesetz	162
9.10 Dokumentationspflicht im Sinne der Verrechnungspreisdokumentation	163
9.11 Anzeigepflicht bei grenzüberschreitender Steuergestaltung	164

## **10. Sozialversicherungsrecht bei grenzüberschreitenden Personaleinsätzen (Günsel)**

**167**

<b>10.1 Einführung</b>	<b>167</b>
<b>10.2 Nationales Sozialversicherungsrecht</b>	<b>167</b>
<b>10.3 Multilaterales Recht</b>	<b>170</b>
<b>10.3.1 EU-Koordinierungsvorschriften</b>	<b>170</b>
<b>10.3.1.1 Grundsatz Tätigkeitsstaat als Anknüpfungspunkt</b>	<b>170</b>
<b>10.3.1.2 Entsendung im Sinne der EU-Verordnung</b>	<b>171</b>
<b>10.3.1.3 Mehrstaatentätigkeit</b>	<b>172</b>
<b>10.3.1.4 Ausnahmevereinbarung</b>	<b>173</b>
<b>10.3.2 Besonderheiten EWR-Staaten und Schweiz</b>	<b>173</b>
<b>10.3.3 Besonderheiten Großbritannien</b>	<b>173</b>
<b>10.4 Bilaterales Recht</b>	<b>175</b>
<b>10.4.1 Bestehende Sozialversicherungsabkommen</b>	<b>175</b>
<b>10.4.2 Geltungsbereich</b>	<b>175</b>
<b>10.4.2.1 Sachlicher Geltungsbereich</b>	<b>176</b>
<b>10.4.2.2 Gebietlicher Geltungsbereich</b>	<b>176</b>
<b>10.4.2.3 Persönlicher Geltungsbereich</b>	<b>177</b>
<b>10.4.3 Tatbestandsvoraussetzungen für den Verbleib im         Heimat-SV-System</b>	<b>177</b>
<b>10.4.3.1 Grundprinzip</b>	<b>177</b>
<b>10.4.3.2 Entsendetatbestand</b>	<b>178</b>
<b>10.4.3.2.1 Tätigkeit im Auftrag und für Rechnung des                 deutschen Unternehmens</b>	<b>178</b>
<b>10.4.3.2.2 Zeitliche Befristung</b>	<b>178</b>
<b>10.4.3.2.3 Rückkehrabsicht</b>	<b>179</b>
<b>10.4.3.3 Ausnahmevereinbarung</b>	<b>179</b>
<b>10.4.3.3.1 Verlängerung einer Entsendung</b>	<b>179</b>
<b>10.4.3.3.2 Die Voraussetzungen der Entsendung sind nicht                 gegeben</b>	<b>179</b>
<b>10.4.3.4 Mehrstaatentätigkeit</b>	<b>179</b>
<b>10.5 Vertragsloses Ausland</b>	<b>180</b>

<b>11. Bindungswirkung einer A1-Bescheinigung (Günsel)</b>	<b>183</b>
<b>12. Wann ist ein Wohnsitz ein Wohnsitz? (Günsel)</b>	<b>185</b>
<b>13. Internationales SV-Recht und Steuerfolgen (Günsel)</b>	<b>189</b>
13.1 Herausforderung der unterschiedlichen Regelwerke	189
13.2 Steuerliche Behandlung deutscher Sozialversicherungsbeiträge	189
13.2.1 Grundsystematik	189
13.2.2 Steuerfreie Arbeitseinkünften infolge Auslandseinsatz	190
13.3 Steuerliche Behandlung ausländischer Sozialversicherungsbeiträge	191
13.4 Checkliste für die Praxis	193
 <b>Übersicht der Verwaltungsanweisungen</b>	 <b>195</b>
 <b>Steuerliche Behandlung der Reisekosten von Arbeitnehmern</b>	 
BMF, Schreiben v. 25.11.2020 IV C 5 - S 2353/19/10011 :006 BStBl 2020 I S. 1228	197
 <b>Steuerliche Behandlung von Arbeitnehmereinkünften bei Auslandstätigkeiten (Auslandstätigkeitserlass)</b>	 
BMF, Schreiben v. 10.6.2022 - IV C 5 - S 2293/19/10012 :001 BStBl 2022 I S. 997	255
 <b>Steuerliche Behandlung von Reisekosten und Reisekostenvergütungen bei betrieblich und beruflich veranlassten Auslandsreisen ab 1. Januar 2024</b>	 
BMF, Schreiben v. 21.11.2023 IV C 5 - S 2353/19/10010 :005 BStBl 2023 I S. 2076	261
 <b>Steuerliche Behandlung des Arbeitslohns nach den Doppelbesteuerungsabkommen</b>	 
BMF, Schreiben v. 12.12.2023 IV B 2 - S 1300/21/10024 :005 BStBl 2023 I S. 2179	273
 <b>Stand der Doppelbesteuerungsabkommen und anderer Abkommen im Steuerbereich sowie der Abkommensverhandlungen am 1. Januar 2024</b>	 
BMF, Schreiben v. 15.1.2024 IV B 2 - S 1301/21/10048 :003 BStBl 2024 I S. 193	395
 <b>Merkblatt zu internationalen Verständigungs- und Schiedsverfahren (Streitbeilegungsverfahren) auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen</b>	 
BMF, Schreiben v. 21.2.2024 IV B 3 - S 1304/21/10005 :003 BStBl 2024 I S. 254	411
 <b>Ermittlung des steuerfreien und steuerpflichtigen Arbeitslohns nach den Doppelbesteuerungsabkommen sowie nach dem Auslandstätigkeitserlass im Lohnsteuerabzugsverfahren</b>	 
BMF, Schreiben v. 8.10.2024 - IV C 5 - S 2367/23/10001 :001	453