

# Inhaltsübersicht

Abkürzungsverzeichnis	23
1. Einführung	31
1.1. Entsendungen im betriebswirtschaftlichen Kontext	31
1.2. Gegenstand und Zielsetzung der Arbeit	33
1.3. Gang der Untersuchung	34
2. Abgrenzung und Beschreibung der Entsendung als Untersuchungsgegenstand	37
2.1. Annäherung an den Entsendungsbegriff über die Wortbedeutung	37
2.2. Sozialversicherungsrechtliche Entsendung	38
2.3. Steuerrechtliche Entsendung	40
3. Arbeitnehmerentsendungen im Gefüge des internationalen Ertragsteuerrechts	44
3.1. Grundlagen der grenzüberschreitenden Besteuerung	44
3.2. Rechtliche und ökonomische Anforderungen an die Besteuerung von Entsandten	60
3.3. Verbote der Ungleichbehandlung, Diskriminierung und Beschränkung	92
3.4. Zwischenfazit	136
4. Arbeitnehmereinkünfte und deren Erfassung im deutschen Ertragsteuerrecht	137
4.1. Unbeschränkte Steuerpflicht gem. § 1 Abs. 1 EStG	137
4.2. Beschränkte Steuerpflicht gem. § 1 Abs. 4 EStG	173
4.3. Umfassende Steuerfreistellung von Arbeitslohn durch nationales Recht	190
4.4. Zwischenfazit	197

## *Inhaltsübersicht*

5. Beschränkung des Besteuerungsrechts durch Doppelbesteuerungsabkommen	199
5.1. Wesentliche Fragestellungen bei der Auslegung von DBA	199
5.2. Anwendungsbereich der DBA im Allgemeinen	202
5.3. Anwendungsbereich der DBA für Arbeitnehmervergütungen	210
5.4. Zuweisung des Besteuerungsrechts durch DBA	221
5.5. Besondere Vergütungskomponenten	248
5.6. Vermeidung der Doppelbesteuerung	255
5.7. Zwischenfazit	261
6. Einschränkung der Freistellungsmethode durch Abkommensrecht	263
6.1. Ungeschriebene Möglichkeiten	263
6.2. <i>Switch-over</i> -Klauseln	268
6.3. <i>Subject-to-tax</i> -Klauseln	276
6.4. <i>Remittance-base</i> -Klauseln	289
6.5. Zwischenfazit	294
7. Einschränkung der Freistellungsmethode und Abkommensauslegung durch nationales Recht	296
7.1. <i>Treaty Overriding</i>	296
7.2. § 50d Abs. 8 EStG	301
7.3. § 50d Abs. 9 EStG	306
7.4. § 50d Abs. 12 EStG	313
7.5. Zwischenfazit	317
8. Steuererhebung und Steueranrechnung bei Entsendungen	319
8.1. Steuererhebung bei Arbeitnehmern	319
8.2. Anrechnung von ausländischen Steuern	326
8.3. Zwischenfazit	332

## *Inhaltsübersicht*

9. Ertragsteuerliche Behandlung und Risiken von Entsendungen aus Unternehmensperspektive	333
9.1. Aufwandszuordnung zwischen den beteiligten Unternehmen	333
9.2. Ertragsteuerliche Risikobereiche der Unternehmen im Rahmen von Entsendungen	361
9.3. Zwischenfazit	403
10. Thesenförmige Zusammenfassung	405
Anhang	409
Literaturverzeichnis	415

# Inhaltsverzeichnis

Abkürzungsverzeichnis	23
1. Einführung	31
1.1. Entsendungen im betriebswirtschaftlichen Kontext	31
1.2. Gegenstand und Zielsetzung der Arbeit	33
1.3. Gang der Untersuchung	34
2. Abgrenzung und Beschreibung der Entsendung als Untersuchungsgegenstand	37
2.1. Annäherung an den Entsendungsbegriff über die Wortbedeutung	37
2.2. Sozialversicherungsrechtliche Entsendung	38
2.3. Steuerrechtliche Entsendung	40
3. Arbeitnehmerentsendungen im Gefüge des internationalen Ertragsteuerrechts	44
3.1. Grundlagen der grenzüberschreitenden Besteuerung	44
3.1.1. Welteinkommens- und Quellenprinzip	44
3.1.2. Doppelbesteuerung als Folge des Dualismus und der fehlenden Harmonisierung	46
3.1.2.1. Begriff der Doppelbesteuerung	46
3.1.2.2. Möglichkeiten zur Vermeidung der Doppelbesteuerung	47
3.1.3. Minderbesteuerung als Folge der Überwindung der Doppelbesteuerung und fehlenden Harmonisierung	49
3.1.3.1. Begriff der Minderbesteuerung	49
3.1.3.2. Systematisierung der Arten und Ursachen der Minderbesteuerung	51
3.1.3.3. Vermeidung der systembedingten Minderbesteuerung	53
3.1.4. Rechtfertigung der Beseitigung von Doppel- und Minderbesteuerung	55

3.1.5. Verteilung des Steuersetzungsprinzips	57
3.2. Rechtliche und ökonomische Anforderungen an die Besteuerung von Entsandten	60
3.2.1. Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit	60
3.2.1.1. Gleichmäßigkeit der Besteuerung als Ausgangspunkt	60
3.2.1.2. Definition des Leistungsfähigkeitsprinzips	62
3.2.1.3. Indikation der Leistungsfähigkeit	64
3.2.1.3.1. Messung von Ist-Größen	64
3.2.1.3.2. Einkommen als Indikator der Leistungsfähigkeit	65
3.2.1.3.3. Einkommenstheorien	67
3.2.1.3.4. Weitere Anforderungen an den Indikator	70
3.2.1.4. Welteinkommens- und Quellenprinzip aus Sicht der Leistungsfähigkeit	73
3.2.2. Neutralitätspostulate	76
3.2.2.1. Entscheidungsneutralität	76
3.2.2.1.1. Entscheidungsneutralität als Maxime der betriebswirtschaftlichen Steuerlehre	76
3.2.2.1.2. Rechtfertigung der Entscheidungsneutralität	78
3.2.2.1.3. Verhältnis zum Leistungsfähigkeitsprinzip	80
3.2.2.2. Neutralität im internationalen Kontext	81
3.2.2.2.1. Einführung in die internationale Neutralität	81
3.2.2.2.2. Arbeitsexportneutralität	83
3.2.2.2.3. Arbeitsimportneutralität	85
3.2.3. Postulate hinsichtlich der Steuererhebung	87
3.2.3.1. Minimierung der Vollzugskosten	87
3.2.3.2. Gewährleistung der Vollziehbarkeit	89
3.3. Verbote der Ungleichbehandlung, Diskriminierung und Beschränkung	92
3.3.1. Verfassungsrechtliches Gleichbehandlungsgebot	92
3.3.1.1. Anwendung und Wirkung von Art. 3 Abs. 1 GG im internationalen Ertragsteuerrecht	92

3.3.1.2. Messung der Ungleichbehandlung zwischen Vergleichsgruppen	94
3.3.1.3. Rechtfertigung und Verhältnismäßigkeit im Verfassungsrecht	97
3.3.2. Europarechtliches Beschränkungs- und Diskriminierungsverbot	102
3.3.2.1. Hintergrund und Relevanz des Europarechts	102
3.3.2.1.1. Binnenmarkt als Ausgangspunkt	102
3.3.2.1.2. Verwirklichung des Binnenmarktes	103
3.3.2.1.3. Für Entsendungen relevantes Primär- und Sekundärrecht	106
3.3.2.1.4. Normenkontrolle und Wirkungsweise des Europarechts	107
3.3.2.2. Arbeitnehmerfreizügigkeit im Detail	109
3.3.2.2.1. Grundaussagen und Anwendungsbereich des Art. 45 AEUV	109
3.3.2.2.2. Gewährleistungsinhalt der Arbeitnehmerfreizügigkeit	113
3.3.2.2.3. Prüfung der Arbeitnehmerfreizügigkeit	115
3.3.2.2.3.1. Vergleichbarkeit	115
3.3.2.2.3.2. Rechtfertigung und Verhältnismäßigkeit	119
3.3.3. Abkommensrechtliches Diskriminierungsverbot	125
3.3.3.1. Systematik des Art. 24 OECD-MA	125
3.3.3.2. Verbot der Diskriminierung nach der Staatsangehörigkeit	127
3.3.3.3. Erstreckung des Europarechts auf Drittstaaten	130
3.3.4. Assoziierungs- und Freizügigkeitsabkommen	132
3.4. Zwischenfazit	136
4. Arbeitnehmereinkünfte und deren Erfassung im deutschen Ertragsteuerrecht	137
4.1. Unbeschränkte Steuerpflicht gem. § 1 Abs. 1 EStG	137
4.1.1. Umfang und Anknüpfungspunkte der unbeschränkten Steuerpflicht	137
4.1.1.1. Verwirklichung des Welteinkommensprinzips	137
4.1.1.2. Unbeschränkte Steuerpflicht kraft eines Wohnsitzes	138

## *Inhaltsverzeichnis*

4.1.1.3. Unbeschränkte Steuerpflicht kraft des gewöhnlichen Aufenthalts	141
4.1.1.4. Steuerplanerische Relevanz der unbeschränkten Steuerpflicht	143
4.1.2. Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit	143
4.1.2.1. Definition der Einkunftsart	143
4.1.2.2. Wesensmerkmale der Einkunftsart	144
4.1.2.2.1. Arbeitnehmer, Arbeitgeber und Dienstverhältnis	144
4.1.2.2.2. Arbeitslohn	148
4.1.2.2.2.1. Grundvoraussetzungen für die Annahme von Arbeitslohn	148
4.1.2.2.2.2. Definition der Einnahmen und deren Erfassung	149
4.1.2.2.2.3. Veranlassungsprinzip beim Arbeitslohn	151
4.1.2.2.2.4. Besondere Vergütungskomponenten	153
4.1.2.3. Ermittlung der steuerpflichtigen Einkünfte	162
4.1.2.3.1. Einkünfteermittlung im Allgemeinen	162
4.1.2.3.2. Einkünfteermittlung speziell für Entsendungen	165
4.1.2.3.2.1. Steuerfreistellung gem. § 3 Nr. 64 EStG	165
4.1.2.3.2.2. Entsendungsbedingte Werbungskosten	167
4.1.2.3.2.3. Ersatz von Werbungskosten	173
4.2. Beschränkte Steuerpflicht gem. § 1 Abs. 4 EStG	173
4.2.1. Stellung und Relevanz der beschränkten Steuerpflicht	173
4.2.2. Nationalrechtliche Umsetzung des Territorialitätsprinzips bei Entsendungen	175
4.2.2.1. Inlandsbezug durch Ausübung oder Verwertung der Tätigkeit	175
4.2.2.2. Inlandsbezug aufgrund der Geschäftsleitung des Arbeitgebers	177
4.2.2.3. Besondere Vergütungskomponenten	179
4.2.2.3.1. Aktienoptionen	179
4.2.2.3.2. Abfindungszahlungen	180

4.2.2.3.3. Betriebliche Altersversorgung	182
4.2.2.3.3.1. Nachgelagert besteuerte Durchführungswege	182
4.2.2.3.3.2. Vorgelagert besteuerte Durchführungswege	183
4.2.3. Wesentliche Vorschriften für die Ermittlung und Belastung beschränkt steuerpflichtiger Einkünfte	184
4.2.4. Fingierte unbeschränkte Steuerpflicht und Splittingtarif	187
4.3. Umfassende Steuerfreistellung von Arbeitslohn durch nationales Recht	190
4.3.1. Grundlagen des Steuererlasses durch den Auslandstätigkeitserlass	190
4.3.2. Voraussetzungen und Rechtsfolge des Auslandstätigkeitserlasses	191
4.3.3. Europa- und verfassungsrechtliche Aspekte	194
4.4. Zwischenfazit	197
5. Beschränkung des Besteuerungsrechts durch Doppelbesteuerungsabkommen	199
5.1. Wesentliche Fragestellungen bei der Auslegung von DBA	199
5.2. Anwendungsbereich der DBA im Allgemeinen	202
5.2.1. Persönlicher Anwendungsbereich	202
5.2.1.1. Ansässigkeit als notwendige Voraussetzung	202
5.2.1.2. Auflösung einer Doppelansässigkeit	203
5.2.1.3. Mehrstaatenkonstellationen	207
5.2.2. Sachlicher Anwendungsbereich	209
5.3. Anwendungsbereich der DBA für Arbeitnehmervergütungen	210
5.3.1. Verteilungsnorm für Einkünfte aus unselbständiger Arbeit	210
5.3.1.1. Überblick zum Tatbestand des Art. 15 OECD-MA	210
5.3.1.2. Tatbestandsmerkmale des Art. 15 Abs. 1 S. 1 OECD-MA	211
5.3.1.2.1. Begriff der Gehälter, Löhne und ähnlichen Vergütungen	211
5.3.1.2.2. Begriff der unselbständigen Arbeit	213
5.3.1.2.3. Zusammenhang zwischen Tätigkeit und Vergütung	214

## *Inhaltsverzeichnis*

5.3.1.2.4. Bestimmung des Ortes der Arbeitsausübung	215
5.3.1.2.5. Geschäftsführer und Vorstände	216
5.3.2. Verteilungsnorm für Ruhegehälter	218
5.4. Zuweisung des Besteuerungsrechts durch DBA	221
5.4.1. Einkünfte aus unselbständiger Arbeit	221
5.4.1.1. Tätigkeitsort als Regel	221
5.4.1.2. Ansässigkeitsstaat als Ausnahme	222
5.4.1.2.1. 183-Tage-Regelung (Art. 15 Abs. 2 Buchst. a) OECD-MA)	222
5.4.1.2.2. Arbeitgeber im Tätigkeitsstaat (Art. 15 Abs. 2 Buchst. b) OECD-MA)	225
5.4.1.2.2.1. Hintergrund der Regelung	225
5.4.1.2.2.2. Tatbestand im Einzelnen	227
5.4.1.2.3. Betriebsstätte im Tätigkeitsstaat (Art. 15 Abs. 2 Buchst. c) OECD-MA)	235
5.4.1.3. Reformperspektiven für Art. 15 OECD-MA	239
5.4.1.4. Sondervorschriften einzelner DBA	240
5.4.1.4.1. Gewerbliche Arbeitnehmerüberlassung	240
5.4.1.4.2. Vergütungen an leitendes Personal	242
5.4.1.5. Nutzung der DBA-Struktur zur Steuerplanung	243
5.4.2. Ruhegehälter	245
5.5. Besondere Vergütungskomponenten	248
5.5.1. Aktienoptionen	248
5.5.2. Abfindungszahlungen	250
5.5.3. Exkurs: <i>Signing Bonus</i> als Gegenstück zur Abfindung	252
5.5.4. Betriebliche Altersversorgung	253
5.6. Vermeidung der Doppelbesteuerung	255
5.6.1. Freistellungsmethode gem. Art. 23 A OECD-MA	255
5.6.2. Anrechnungsmethode gem. Art. 23 B OECD-MA	257
5.6.3. Europarechtliche Einschätzung der Freistellungs- und Anrechnungsmethode	259
5.7. Zwischenfazit	261

6. Einschränkung der Freistellungsmethode durch Abkommensrecht	263
6.1. Ungeschriebene Möglichkeiten	263
6.1.1. Auslegung des Freistellungsartikels in Anbetracht der Zielsetzungen der DBA	263
6.1.2. Qualifikationsverkettung zur Vermeidung abkommensbedingter Minderbesteuerung	265
6.2. <i>Switch-over</i> -Klauseln	268
6.2.1. Art. 23 A Abs. 4 OECD-MA	268
6.2.2. Art. 22 Abs. 1 Nr. 5 Buchst. a) DE-VG und deutsche Abkommenspraxis	270
6.2.3. Einzelfragen zu <i>Switch-over</i> -Klauseln	272
6.2.3.1. Bezugsbasis der <i>Switch-over</i> -Klauseln	272
6.2.3.2. Minderbesteuerung	273
6.2.4. Wirkung und Würdigung von <i>Switch-over</i> -Klauseln	275
6.3. <i>Subject-to-tax</i> -Klauseln	276
6.3.1. Typen von <i>Subject-to-tax</i> -Klauseln	276
6.3.2. Verhältnis zu <i>Switch-over</i> -Klauseln	278
6.3.3. Art. 22 Abs. 1 Nr. 5 Buchst. b) DE-VG und deutsche Abkommenspraxis	279
6.3.4. Einzelfragen zu <i>Subject-to-tax</i> -Klauseln	281
6.3.4.1. Bezugsbasis der <i>Subject-to-tax</i> -Klauseln	281
6.3.4.2. Nichtbesteuerung	283
6.3.4.3. Intertemporale Aspekte	285
6.3.5. Würdigung von <i>Subject-to-tax</i> -Klauseln	287
6.4. <i>Remittance-base</i> -Klauseln	289
6.4.1. Hintergrund von <i>Remittance-base</i> -Klauseln	289
6.4.2. Funktionsweise der <i>Remittance-base</i> -Klauseln am Beispiel Irland und UK	292
6.5. Zwischenfazit	294
7. Einschränkung der Freistellungsmethode und Abkommensauslegung durch nationales Recht	296
7.1. <i>Treaty Overriding</i>	296
7.2. § 50d Abs. 8 EStG	301
7.3. § 50d Abs. 9 EStG	306
7.3.1. Einordnung und Atomisierungsansatz	306

## Inhaltsverzeichnis

7.3.2. Anwendungskonkurrenzen	307
7.3.3. <i>Switch-over-Klausel</i> des § 50d Abs. 9 S. 1 Nr. 1 EStG	309
7.3.4. <i>Subject-to-tax-Klausel</i> des § 50d Abs. 9 S. 1 Nr. 2 EStG	311
7.4. § 50d Abs. 12 EStG	313
7.4.1. Hintergrund der Norm	313
7.4.2. Tatbestand und Rechtsfolge	314
7.4.3. Qualifikationskonflikte aufgrund von § 50d Abs. 12 S. 1 EStG	316
7.5. Zwischenfazit	317
8. Steuererhebung und Steueranrechnung bei Entsendungen	319
8.1. Steuererhebung bei Arbeitnehmern	319
8.1.1. Hintergrund der Lohnsteuer	319
8.1.2. Grundsätze der Erhebung	320
8.1.3. Inländischer Arbeitgeber als Abführungsverpflichteter	322
8.1.4. Freistellungsbescheinigung und Lohnsteuerhaftung des Arbeitgebers	324
8.1.5. Diskriminierung hinsichtlich der Staatsangehörigkeit durch den abgeltenden Lohnsteuerabzug	325
8.2. Anrechnung von ausländischen Steuern	326
8.2.1. Systematik der Anrechnung	326
8.2.2. Anrechnung dem Grunde nach	328
8.2.3. Anrechnung der Höhe nach	330
8.3. Zwischenfazit	332
9. Ertragsteuerliche Behandlung und Risiken von Entsendungen aus Unternehmensperspektive	333
9.1. Aufwandszuordnung zwischen den beteiligten Unternehmen	333
9.1.1. Grundsätze der Aufwandszuordnung	333
9.1.2. Kriterien für die Zuordnung des Personalaufwands	335
9.1.2.1. Kriterien dem Grunde nach	335
9.1.2.2. Kriterien der Höhe nach	336
9.1.2.3. Widerlegbare Vermutungen der VWG ArbN und Sonderfälle	338
9.1.3. Umfang der Zuordnung des Personalaufwands	340
9.1.3.1. Entsendungsaufwand	340
9.1.3.2. Aufwand aufgrund von Aktienoptionen	343

9.1.3.3. Steuerausgleich und Steuerschutz als Entsendungsaufwand	346
9.1.3.4. Vorteilsausgleich	347
9.1.4. Konsequenzen einer unzutreffenden Zuordnung oder Erfüllung	348
9.1.4.1. Unzutreffende Aufwandszuordnung	348
9.1.4.1.1. Grundlagen der Verrechnungspreiskorrektur	348
9.1.4.1.2. Maßgebliche Korrekturmöglichkeiten	349
9.1.4.1.2.1. Verdeckte Gewinnausschüttung und Leistungsentnahme	349
9.1.4.1.2.2. Keine verdeckte Einlage <i>de lege lata</i>	350
9.1.4.1.2.3. § 1 AStG	352
9.1.4.2. Unzutreffende Erfüllung	357
9.1.4.3. Abkommensrechtliche Grenzen der Korrektur und Gegenberichtigung	358
9.2. Ertragsteuerliche Risikobereiche der Unternehmen im Rahmen von Entsendungen	361
9.2.1. Transfer von <i>Know-how</i> , Mitarbeiterstämmen und Funktionen	361
9.2.1.1. <i>Know-how</i> -Transfer durch entsandte Arbeitnehmer	361
9.2.1.2. Übergang eines Mitarbeiterstamms	364
9.2.1.3. Funktionsverlagerung	365
9.2.1.3.1. Entsendungsbedingte Funktionsverlagerung	365
9.2.1.3.1.1. Relevanz der Funktionsverlagerung für Entsendungen	365
9.2.1.3.1.2. Tatbestand der Funktionsverlagerung	367
9.2.1.3.1.3. Rechtsfolge der entsendungsbedingten Funktionsverlagerung	373
9.2.1.3.2. Entsendungen in Zusammenhang mit Funktionsverlagerungen	375
9.2.2. Entsendungen und Hinzurechnungsbesteuerung	376
9.2.2.1. Einführung in den Themenkomplex	376

## *Inhaltsverzeichnis*

9.2.2.2. Mitwirkungsbegriff	379
9.2.2.3. Bedienungsbegriff	381
9.2.3. Begründung eines ausländischen Steueranknüpfungspunktes	383
9.2.3.1. Betriebsstättenbegründung durch entsandte Arbeitnehmer	383
9.2.3.1.1. Grundsätzliches zur entsendungsbedingten Betriebsstätte	383
9.2.3.1.2. Nationalrechtlicher Betriebsstättenbegriff (§ 12 AO)	384
9.2.3.1.2.1. Zurechnung entsandter Arbeitnehmer	384
9.2.3.1.2.2. Betriebsstätten nach § 12 S. 1 AO	385
9.2.3.1.2.3. Betriebsstätten nach § 12 S. 2 AO	388
9.2.3.1.3. Abkommensrechtlicher Betriebsstättenbegriff (Art. 5 OECD-MA)	390
9.2.3.1.3.1. Zurechnung entsandter Arbeitnehmer	390
9.2.3.1.3.2. Betriebsstätten nach Art. 5 Abs. 1 OECD-MA	391
9.2.3.1.3.3. Ergänzungen und Einschränkungen des Art. 5 Abs. 1 OECD-MA	393
9.2.3.1.3.4. Steuerplanerische Überlegungen im Abkommensrecht	394
9.2.3.2. Entsendete Arbeitnehmer als Vertreter	395
9.2.3.2.1. Grundsätzliches zum Vertreter	395
9.2.3.2.2. Ständiger Vertreter nach § 13 AO	396
9.2.3.2.3. Vertreter nach Art. 5 Abs. 5, 6 OECD-MA	398
9.2.3.2.3.1. OECD-MA 2014	398
9.2.3.2.3.2. OECD-MA 2017	401
9.2.3.2.3.3. Steuerplanerische Überlegungen im Abkommensrecht	402
9.3. Zwischenfazit	403

*Inhaltsverzeichnis*

10. Thesenförmige Zusammenfassung	405
Anhang	409
Literaturverzeichnis	415