

3.2.2.6 Einkünfte aus persönlichen Tätigkeiten

3.2.2.6.1 Einkünfte aus selbstständiger Arbeit (Art. 14 OECD-MA 2008)

Seit dem OECD-MA 2010 sind Einkünfte aus selbstständiger Arbeit von Art. 7 OECD-MA mit umfasst (Art. 3 Abs. 1 Buchst. h) OECD-MA). Bis dahin waren die Einkünfte aus selbstständiger Arbeit von einem eigenen Art. 14 geregelt. Die meisten deutschen DBA regeln diese Einkünfte noch separat in einem eigenständigen Artikel (vgl. z.B. Art. 14 DBA Schweden)

Da die DBA den Begriff selbstständige Arbeit in der Regel nicht abschließend definieren, ist dieser unter Rückgriff aus das innerstaatliche Rechts zu bestimmen. Unter Art. 14 OECD-MA 2008 bzw. Art. 3 Abs. 1 Buchst. h) OECD-MA 2014 fallen damit in erster Linie Einkünfte nach § 18 EStG. Die Einkünfte der Aufsichtsräte, der Künstler und Sportler und ggf. der Lizenzgeber sind in eigenen Artikeln geregelt (Art. 16, 17 und 12 OECD-MA), die als speziellere Normen den Vorschriften über die selbstständige Arbeit vorgehen. Nach den deutschen DBA besteht das Besteuerungsrecht grundsätzlich im Ansässigkeitsstaat des Selbstständigen. Steht für die Ausübung der selbstständigen Arbeit im anderen Vertragsstaat aber für gewöhnlich eine feste Einrichtung zur Verfügung, können die Einkünfte auch in diesem Staat besteuert werden (Art. 14 Abs. 1 OECD-MA 2008, Art. 7 OECD-MA 2014). Einige DBA stellen zusätzlich auf die Dauer der Tätigkeit im anderen Staat ab (vgl. z.B. Art. 14 DBA Türkei). Auch der Begriff der festen Einrichtung ist in den DBA nicht definiert, hierfür wird in der Regel auf den Begriff der Betriebsstätte zurückgegriffen, da beide Ausdrücke weitgehend deckungsgleich sind.

Im Staat der festen Einrichtung können die Gewinne besteuert werden, die auf die feste Einrichtung entfallen (Art. 14 Abs. 1 OECD-MA). Nach Ansicht der Finanzverwaltung sind diese Gewinne anhand § 1 Abs. 5 AStG zu ermitteln (VWG BsGa, Tz. 12).

Im Ansässigkeitsstaat Deutschland erfolgt regelmäßig die Freistellung unter Progressionsvorbehalt (vgl. z.B. Art. 23 Abs. 1 Buchst. a) DBA Schweden)

3.2.2.6.2 Einkünfte aus unselbstständiger Arbeit (Art. 15 OECD-MA)

3.2.2.6.2.1 Grundsätzliche Aufteilung der Besteuerungsrechte

Die Einkünfte aus unselbstständiger Arbeit sind in den DBA regelmäßig nicht definiert, sodass auf § 19 EStG zurückzugreifen ist (vgl. Art. 3 Abs. 2 OECD-MA sowie BFH vom 11.07.2018, I R 44/16). Nach Art. 15 Abs. 1 OECD-MA gehen die spezielleren Normen in Art. 16 (Tätigkeit als Aufsichtsrat), Art. 18 (Ruhegehälter) und Art. 19 (Öffentlicher Dienst) vor. Auch eine Tätigkeit als Künstler oder Sportler, die im Angestelltenverhältnis ausgeübt wird, fällt grundsätzlich nicht unter Art. 15, sondern unter Art. 17 OECD-MA.

Beispiel:

Der in den USA ansässige U ist bei der US-Muttergesellschaft einer in Deutschland ansässigen Aktiengesellschaft als Controller angestellt. Für seine Arbeitgeberin sitzt er im Aufsichtsrat der AG und erhält dafür Sitzungsgelder gemäß Satzung der AG.

Lösung:

Ob auch ein Arbeitnehmer, der in einem Aufsichtsrat die Interessen seines Arbeitgebers vertritt, mit den Sitzungsgeldern Einkünfte nach § 18 Abs. 1 Nr. 3 bezieht, oder ob diese Einkünfte unter § 19 EStG fallen, ist nicht eindeutig geklärt. In beiden Fällen hat U aber inländische Einkünfte, soweit die Tätigkeit Aufsichtsratsitzungen) im Inland ausgeübt wird (§ 49 Abs. 1 Nr. 3, 4 Buchst. a) EStG. Auch für den Fall, dass U die Einkünfte des U als aus solche aus nichtselbstständiger Tätigkeit anzusehen wären, wären diese nicht von Art. 15, sondern von Art. 16 DBA USA erfasst.

Beispiel:

Der in Spanien ansässige Opernsänger S ist an einer Oper in Spanien angestellt. Im Jahr 2019 hält er sich im Rahmen dieses Arbeitsverhältnisses für drei Wochen zu einem Gastspiel an einer deutschen Oper auf.

Lösung:

S erzielt Einkünfte aus nichtselbstständiger Tätigkeit im Sinne von § 19 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG. Mit auf die Dauer des Gastspiels gezahlten Vergütungen unterliegt er der beschränkten Steuerpflicht in Deutschland (§§ 1 Abs. 4, 49 Abs. 1 Nr. 4 Buchst. a) EStG). Nach dem DBA Spanien handelt es sich um Einkünfte nach dessen Art. 16 (Künstler und Sportler), nicht nach Art. 15.

Beispiel:

Der in Deutschland ansässige Rentner R bezieht eine Leibrente aus einer betrieblichen Direktzusage seines ehemaligen Arbeitgebers in Österreich.

Lösung:

R erzielt Einkünfte aus nichtselbstständiger Arbeit gemäß § 19 Abs. 1 Satz Nr. 2 EStG. Die Einkünfte unterfallen aber nicht Art. 15, sondern Art. 18 DBA (Ruhegehälter) DBA Österreich.

Beispiel:

Der deutsche Beamte B ist bei einer inländischen Dienststelle beschäftigt, lebt aber im angrenzenden Frankreich.

Lösung:

B erzielt Einkünfte nach § 19 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG, mit denen er der beschränkten Steuerpflicht unterliegt (§§ 1 Abs. 3, 49 Abs. 1 Nr. 4 Buchst. a) bzw. b) EStG). Nach dem DBA Frankreich fallen die Einkünfte des B nicht unter Art. 13 (unselbstständige Arbeit), sondern unter Art. 14 (Öffentlicher Dienst).

Soweit Einkünfte unter Art. 15 OECD-MA fallen, ist deren Aufteilung wie folgt geregelt:

- Die für eine unselbstständige Tätigkeit gezahlten Vergütungen dürfen im Grundsatz nur im Ansässigkeitsstaat besteuert werden.
- Wird die Tätigkeit aber im anderen Vertragsstaat ausgeübt, dürfen die Vergütungen auch dort besteuert werden.
- Ist die Tätigkeit im anderen Vertragsstaat aber nur von begrenzter Dauer, d.h. weniger als 183 Tage, bleibt es beim ausschließlichen Besteuerungsrecht des Ansässigkeitsstaates.
- Trotz nur geringfügigen Aufenthalts im Umfang von 183 Tagen oder weniger hat der Tätigkeitsstaat trotzdem ein Besteuerungsrecht, wenn der Arbeitgeber die Vergütung im Tätigkeitsstaat bei seiner eigenen Besteuerung als Personalaufwand abziehen kann. Dies ist der Fall, wenn der Arbeitgeber im Tätigkeitsstaat ansässig ist oder dort eine Betriebsstätte (Art. 5 OECD-MA) unterhält, der die Tätigkeitsvergütungen nach den Grundsätzen von Art. 7 OECD-MA zuzurechnen sind.

Art. 15 OECD formuliert dies mit Blick auf den Ansässigkeitsstaat:

- Die Tätigkeitsvergütungen können nur im Ansässigkeitsstaat besteuert werden, es sei denn, die Tätigkeit wird im anderen Vertragsstaat ausgeübt (Art. 15 Abs. 1 Satz 1 OECD-MA).
- Wird die Tätigkeit im anderen Vertragsstaat ausgeübt, so können die dafür bezogenen Vergütungen auch in diesem Staat, d.h. dem Tätigkeitsstaat, besteuert werden (Art. 15 Abs. 1 Satz 2 OECD-MA).

- Trotz Arbeitsausübung im Tätigkeitsstaat bleibt es aber nach Art. 15 Abs. 2 OECD-MA beim ausschließlichen Besteuerungsrecht des Ansässigkeitsstaates, wenn:
 - der Arbeitnehmer sich – in einem beliebigen Zwölfmonatszeitraum – im Tätigkeitsstaat **nicht** länger als 183 Tage aufhält, der während des Steuerjahrs beginnt oder endet, und
 - die Vergütungen für die Arbeit im Tätigkeitsstaat für oder von einem Arbeitgeber gezahlt werden, der nicht im Tätigkeitsstaat ansässig (Art. 4 OECD-MA) ist, (d.h. ein Arbeitgeber, der im Tätigkeitsstaat aufgrund seines Wohnsitzes, seiner Geschäftsleitung etc. zur Besteuerung herangezogen wird, also unbeschränkt steuerpflichtig ist), **und**
 - die Vergütungen auch **nicht** von einer Betriebsstätte gezahlt werden, die der Arbeitgeber im Tätigkeitsstaat unterhält.

Beispiel:

Die russische Journalistin J lebt und arbeitet in Moskau. In einem nebenberuflichen Anstellungsverhältnis schreibt sie regelmäßig Berichte für eine in Deutschland erscheinende Zeitung, die sich an in Deutschland wohnhafte Personen mit russischer Muttersprache wendet.

Lösung:

J erzielt mit der nebenberuflichen Tätigkeit Einkünfte aus nicht selbstständiger Arbeit nach § 19 Abs. 1 Satz Nr. 1 EStG. Zwar hält sich J zur Ausübung ihrer Tätigkeit nicht im Inland auf. Da ihre Arbeit aber im Inland verwertet wird, erzielt sie inländische Einkünfte nach § 49 Abs. 1 Nr. 4 Buchst. a) EStG. Gemäß Art. 15 Abs. 1 DBA Russland könnten die Einkünfte der J aber nur dann in Deutschland besteuert werden, wenn sie in Deutschland ausgeübt würden. Für den Fall der bloßen Verwertung der unselbstständigen Arbeit kommt ein Besteuerungsrecht Deutschlands nicht in Betracht.

Beispiel:

Der in Deutschland ansässige Ingenieur I ist bei einem großen Automobilzulieferbetrieb, der in Deutschland ansässig ist, beschäftigt. Sein Arbeitgeber sendet ihn im Jahr 2018 für sieben Monate zu einem Kunden nach Japan, wo er die Interessen seines Arbeitgebers bei der Entwicklung einer neuartigen Fahrzeugkomponente vertritt. Seinen Lebensmittelpunkt behält I während der Entsendung in Deutschland. Es sei unterstellt, dass die Tätigkeit des I für seinen Arbeitgeber keine Betriebsstätte begründet.

Lösung:

Der Ansässigkeitsstaat des I ist auch während der Entsendung Deutschland, weil hier der Mittelpunkt der Lebensinteressen ist (Art. 4 Abs. 2 Buchst. a) DBA Japan). Da I seine Tätigkeit in Japan ausübt, darf Japan die Vergütungen besteuern, die auf den Entsendezeitraum entfallen. Die Voraussetzungen für einen Rückfall des Besteuerungsrechts an Deutschland gemäß Art. 14 Abs. 2 DBA Japan sind schon deshalb nicht erfüllt, weil I sich länger als 183 Tage in Japan aufhält.

Abwandlung 1:

Sachverhalt wie im vorhergehenden Beispiel, allerdings dauert die Entsendung des I nach Japan nur fünf Monate.

Lösung:

Nach Art. 14 Abs. 1 DBA Japan kann Japan die Einkünfte des I grundsätzlich besteuern. Da I sich jedoch nicht mehr als 183 Tage in Japan aufhält und außerdem sein Arbeitgeber weder in Japan ansässig ist noch eine Betriebsstätte in Japan unterhält, darf nur Deutschland die Einkünfte des I besteuern. Der japanische Kunde ist nicht als (wirtschaftlicher) Arbeitgeber des I anzusehen (vgl. dazu BMF vom 03.05.2018, IV B 2 – S 1300/08/10027, Rz. 125)

Abwandlung 2:

Sachverhalt wie in Abwandlung 1, allerdings wird I nicht zu einem Kunden, sondern zur japanischen Tochtergesellschaft seines Arbeitgebers entsandt. I soll dort unter der Leitung des Entwicklungschefs und nach dessen Vorgaben einen längerfristig erkrankten japanischen Kollegen vertreten.

Lösung:

Die auf den Entsendezeitraum entfallenden Vergütungen können in dieser Abwandlung in Japan besteuert werden. Zwar hält sich I nicht mehr als 183 Tage in Japan auf. Allerdings ist die japanische Tochtergesellschaft für den Zeitraum der Entsendung als wirtschaftlicher Arbeitgeber des I anzusehen. Die inländische Muttergesellschaft bleibt rechtlicher Arbeitgeber. Vgl. dazu BMF vom 03.05.2018, a.a.O., Rz. 132.

Abwandlung 3:

Sachverhalt wie in der Abwandlung 3, allerdings erfolgt die Entsendung des I nicht zu einer Tochtergesellschaft, sondern zu einer Betriebsstätte (Art. 5 DBA Japan) des inländischen Arbeitgebers des I in Japan.

Lösung:

Auch in diesem Fall können die Bezüge des I nach Art. 14 Abs. 2 DBA in Japan besteuert werden, da die Bezüge des I während der Entsendung der japanischen Betriebsstätte des Arbeitgebers des I zuzuordnen sind (vgl. dazu BMF vom 03.05.2018, a.a.O., Tz. 4.4. sowie unter c.c.c).



Hinweis! Entgegen dem eigentlichen Wortlaut von Art. 15 Abs. 2 Buchst. b) und c) OECD-MA gehen die Rechtsprechung, die Finanzverwaltung und die herrschende Meinung in der Literatur davon aus, dass es genügt, wenn die Bezüge des Arbeitnehmers während der Entsendung nach dem Veranlassungsprinzip dem wirtschaftlichen Arbeitgeber bzw. der Betriebsstätte als Aufwand zuzurechnen sind. Eine Zahlung durch den wirtschaftlichen Arbeitgeber oder die Betriebsstätte ist eben so wenig erforderlich wie eine tatsächliche Verrechnung zwischen den verbundenen Unternehmen bzw. zwischen dem Stammhaus und der Betriebsstätte.

Art. 15 Abs. 3 OECD trifft eine von den Absätzen 1 und 2 abweichende Regelung für Tätigkeiten an Bord von Schiffen und Luftfahrzeugen im internationalen Verkehr (Art. 3 Abs. 1 Buchst. e) OECD-MA). Für diese Tätigkeiten gezahlte Vergütungen können auch in dem Staat besteuert werden, in dem sich die tatsächliche Geschäftsleitung (Art. 4 Abs. 3 OECD-MA) des Unternehmens befindet, das die Fahrzeuge betreibt.

Besonderheiten bestehen zudem abweichend vom OECD-MA in einigen deutschen DBA in Bezug auf Grenzpendler, Leitende Angestellte, gewerbliche Arbeitnehmerüberlassung (vgl. dazu unten).

Können die für die Tätigkeit im anderen Vertragsstaat gezahlten Vergütungen im Tätigkeitsstaat zur Besteuerung herangezogen werden, erfolgt die Vermeidung der Doppelbesteuerung in Deutschland regelmäßig durch Freistellung der Bezüge unter Progressionsvorbehalt. Soweit die Freistellung in dem betref-

fenden DBA nicht davon abhängt, dass die Vergütungen im Tätigkeitsstaat tatsächlich besteuert werden, greift § 50d Abs. 8 EStG als Treaty override. Danach wird die nach dem DBA eigentlich gebotene Freistellung davon abhängig gemacht, dass der Arbeitnehmer nachweist, dass seine Bezüge der Besteuerung im Tätigkeitsstaat unterliegen oder dass der Tätigkeitsstaat auf die Besteuerung verzichtet. Mit dem Nachweis über die Verzichtserklärung des anderen Staates soll sichergestellt werden, dass die Freistellung von der deutschen Steuer nicht gewährt wird, wenn der andere Staat nur deshalb nicht besteuert, weil er keine Kenntnis von seinem Besteuerungsrecht hat.

Beispiel:

Die in Deutschland ansässige D ist wird in 2019 an 213 Tagen bei der dänischen Muttergesellschaft ihrer im Inland ansässigen Arbeitgeberin tätig. Ihr Ansässigkeitsstaat im Sinne des DBA Dänemark ist weiterhin Deutschland. Den Nachweis über die Besteuerung ihrer Einkünfte in Dänemark kann D nicht führen.

Lösung:

Die Einkünfte aus nicht selbstständiger Arbeit der D, können, soweit sie auf die Entsendezeitraum entfallen, nach Art. 15 Abs. 1 und 2 DBA Dänemark auch in Dänemark besteuert werden. Nach Art. 24 Abs. 1 DBA Dänemark stellt Deutschland die Einkünfte unter Progressionsvorbehalt frei. Für die Freistellung ist an dieser Stelle zunächst ausreichend, dass die Einkünfte in Dänemark besteuert werden können. Nach Art. 24 Abs. 3 des DBA steht die Freistellung allerdings unter dem Vorbehalt, dass die Einkünfte in Dänemark tatsächlich der Besteuerung unterliegen (vgl. dazu auch BMF vom 20.06.2013, IV B 2 – S 1300/09/10006, Tz. 2.2.1.). Statt der Freistellungs- kommt deshalb nur die Anrechnungsmethode in Betracht. Da ein Nachweis über dänische Steuer nicht erbracht wird, kann tatsächlich selbstverständlich keine Anrechnung erfolgen (§ 68b EStDV).

Abwandlung:

Sachverhalt wie im vorstehenden Beispiel, allerdings wird D bei der Muttergesellschaft in Polen tätig.

Lösung:

Die Einkünfte können nach Art. 15 Abs. 1 und 2 DBA Polen in Polen besteuert werden. Von der deutschen Steuer sind die Einkünfte nach Art. 24 Abs. 1 DBA Polen allein deshalb auszunehmen, weil sie in Polen besteuert werden können. Da das DBA keine tatsächliche Besteuerung in Polen fordert, greift § 50d Abs. 8 EStG mit der Folge, dass im DBA vorgesehene Freistellung nicht gewährt wird. Gelingt der Nachweis erst nach Veranlagung, kann der Steuerbescheid nach § 175 Abs. 1 Satz 2 AO (rückwirkendes Ereignis) geändert werden.

In einigen DBA wird die Freistellung von Einkünften in Deutschland aufgrund einer sogenannten Remittance-base-Klausel nur insoweit gewährt, als die Einkünfte in den Tätigkeitsstaat überwiesen worden sind. Hintergrund einer solchen Regelung ist, dass das Steuerrecht des anderen Vertragsstaates die Einkünfte nur insoweit der Besteuerung unterwirft, als sie auf ein Konto bei einer Bank im Tätigkeitsstaat überwiesen werden (vgl. dazu BMF vom 20.06.2013, IV B 2 – S 1300/07/10006, Tz. 3).

Im Zusammenhang mit der Freistellung von Einkünften aus unselbstständiger Arbeit von gewisser Bedeutung sind auch die in § 50d Abs. 9 EStG getroffenen Treaty-override-Regelungen. Nach § 50d Abs. 9 Satz 1 EStG wird einem DBA gebotene Freistellung nicht gewährt, wenn der andere Vertragsstaat das Abkommen auf denselben Sachverhalt so anwendet, dass die Einkünfte unbesteuert blieben. Nach Nr. 2 der Vorschrift wird die Freistellung ebenfalls nicht gewährt, soweit der andere Staat Einkünfte nicht besteuert, weil der Steuerpflichtige im anderen Vertragsstaat nicht unbeschränkt steuerpflichtig ist.

Beispiel:

Die im Inland ansässige I wird im Jahr 2019 für vier Monate zur Schweizer Tochtergesellschaft ihrer inländischen Arbeitgeberin entsandt, um dort einen erkrankten Mitarbeiter zu vertreten. Es sei unterstellt, dass die zuständige Schweizer Behörde in der Schweizer Tochtergesellschaft nicht einen Arbeitgeber der I im Sinne des DBA Schweiz sieht.

Lösung:

Aus deutscher Sicht können die Einkünfte der I, soweit sie auf den Entsendezeitraum entfallen, nach Art. 15 Abs. 1 und 2 DBA Schweiz in der Schweiz besteuert werden. Zwar hält sich I für weniger als 183 Tage in der Schweiz auf. Allerdings ist die Schweizer Tochtergesellschaft als wirtschaftlicher Arbeitgeber der I anzusehen, dem die Bezüge während der Entsendung als Personalaufwand zuzurechnen sind. Nach Art. 24 Abs. 1 Buchst. d) DBA Schweiz hat Deutschland die Bezüge freizustellen.

Aus Sicht der Schweiz können die Bezüge der I auch während des Entsendezeitraums nur in Deutschland besteuert werden, denn aus Sicht der Schweiz hält sich I weniger als 183 Tage in der Schweiz auf, und ihre Bezüge werden nicht für einen in der Schweiz ansässigen Arbeitgeber gezahlt.

Wegen dieser unterschiedlichen Würdigung der Bezüge durch die beiden Vertragsstaaten blieben die Bezüge der I unbesteuert. An dieser Stelle greift § 50d Abs. 9 Satz 1 Nr. 1 EStG ein mit der Folge dass Deutschland die nach Art. 24 DBA Schweiz eigentlich gebotene Freistellung nicht gewährt.

Abwandlung:

Sachverhalt wie im vorhergehenden Beispiel. Es sei nun unterstellt:

- dass die arbeitsvertraglichen Regelungen für die Entsendung so ausfallen, dass auch die Schweiz für den Entsendezeitraum in der Schweizer Tochtergesellschaft den Arbeitgeber der I erblickt, und ergänzend sei angenommen,
- dass I neben ihren regulären Bezügen für das ganze Jahr 2019 einen Bonus bekommt, der sich nach dem Ergebnis des konsolidierten Konzernabschlusses ihres deutschen Arbeitgebers bemisst, dieser Bonus nach innerstaatlichem Steuerrecht der Schweiz nicht steuerpflichtig ist, soweit er von Steuer ausländern verdient wird.

Lösung:

In der Abwandlung wenden beide Vertragsstaaten das Abkommen übereinstimmend so an, dass die Bezüge der I während der Entsendung nur in der Schweiz besteuert werden können, da die Bezüge der I zulasten eines in der Schweiz ansässigen Arbeitgebers gehen. Anders als die Schweiz bezieht Deutschland aber auch den Bonus zeitanteilig in die für den Entsendezeitraum gezahlten Bezüge ein (BMF vom 03.05.2018, a.a.O., Tz. 5.5.1.). Deutschland hätte auch den anteiligen Bonus nach Art. 24 DBA Schweiz freizustellen, obwohl die Schweiz diesen nicht zur Besteuerung heranzieht. Nach § 50d Abs. 9 Satz 1 Nr. 2 EStG wird zwar auf die übrigen Einkünfte, nicht aber in Bezug auf den anteiligen Bonus die Freistellung gewährt.

3.2.2.6.2.2 Die 183-Tage-Regelungen der DBA (Art. 15 Abs. 2 OECD-MA)**3.2.2.6.2.2.1 Ermittlung der „183 Tage“-Frist**

Gemäß Art. 15 Abs. 2 Buchst. a) OECD-MA bezieht die 183-Tage-Frist sich auf die Tage des Aufenthaltes im Tätigkeitsstaat. Einige DBA stellen stattdessen auf die Tage der Arbeitsausübung ab. Zudem kann die 183-Tage-Frist sich auf das Steuerjahr, das Kalenderjahr oder auf einen Zeitraum von zwölf Monaten beziehen.

Stellt das einschlägige DBA auf die **Aufenthaltstage** ab, kommt es nicht auf die Tage an, an denen der Arbeitnehmer die Arbeit im anderen Tag ausübt, sondern auf seine körperliche Anwesenheit im Anwesenheitsstaat. Es muss sich auch nicht um einen zusammenhängenden Zeitraum handeln. Als Tage des Aufenthalts zählen auch An- und Abreisetage; Wochenenden und Feiertage; Tage unfreiwilliger Arbeitsunterbrechung, wie Streik und Krankheit, sowie Urlaubstage, die dem Arbeitsaufenthalt unmittelbar vorangehen oder sich daran anschließen (BMF vom 03.05.2018, a.a.O., Tz. 4.2.2.)

Bezieht sich das DBA dagegen auf **Tage der tatsächlichen Arbeitsausübung** ist für die 183-Tage-Regelung jeder Tag mitzuzählen, an dem der Arbeitnehmer sich zum Zweck der Arbeitsausübung im Tätigkeitsstaat aufgehalten hat. Tage der unfreiwilligen Arbeitsunterbrechung sind dabei auch einzubeziehen, nicht aber Wochenenden, Feiertage, Urlaubstage (vgl. BMF vom 03.05.2018, a.a.O., Tz. 4.2.3.).

Beispiel:

Der in Deutschland ansässige Arbeitnehmer A ist mehrere Monate für seinen Arbeitgeber in den Niederlanden tätig. Die Woche von Montag bis Freitag geht er seiner Tätigkeit in den Niederlanden nach. An den Samstage fährt er jeweils zu seiner Familie nach Deutschland und kehrt jeweils sonntags in die Niederlande zurück. Am Ende des Aufenthaltes in den Niederlanden verbringt er dort zwei Wochen Urlaub mit seiner Familie.

Lösung:

Im DBA Niederlande kommt es nach dessen Art. 14 Abs. 2 für die Berechnung der 183-Tage-Regelung auf Aufenthaltstage an. Dabei sind die Samstage und Sonntage sowie der sich an den Arbeitsaufenthalt anschließenden Urlaubstage mitzuzählen.

Abwandlung:

Sachverhalt wie im vorhergehenden Beispiel, allerdings ist A für seinen Arbeitgeber in Dänemark tätig.

Lösung:

Nach Art. 15 Abs. 2 DBA Dänemark sind die Tage der Arbeitsausübung in Dänemark von Bedeutung. Die Samstage und Sonntage sowie der sich anschließende Urlaub sind dabei nicht in die 183-Tage-Dauer einzurechnen.

Die Aufenthalts- bzw. Ausübungstage können nach dem jeweiligen DBA für ein Kalenderjahr, ein Steuerjahr oder einen Zeitraum von zwölf Monaten zu ermitteln sein.

Beispiel:

Der im Inland ansässige A ist für seinen Arbeitgeber vom 01.08.2018 bis 31.03.2019 in Schweden tätig.

Lösung:

Art. 15 Abs. 2 DBA Schweden stellt auf Aufenthaltstage im Kalenderjahr ab. Zwar dauert der Aufenthalt insgesamt länger als 183 Tage. Allerdings sind die Aufenthaltstage für jedes Kalenderjahr zu berücksichtigen. Somit hält sich A weder im Kalenderjahr 2018 noch 2019 jeweils mehr als 183 Tage in Schweden auf.

Abwandlung:

Sachverhalt wie im vorstehenden Beispiel, allerdings ist A in Indien tätig.