

Arbeitnehmerentsendung in und aus DBA-Staaten

Grundlagen, Praxisfragen, Fallbeispiele

Von

Julia Metzger

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

ERICH SCHMIDT VERLAG

Bibliografische Information der Deutschen Bibliothek

Die Deutsche Bibliothek verzeichnet diese Publikation
in der Deutschen Nationalbibliografie;
detaillierte bibliografische Daten sind im Internet über
dnb.ddb.de abrufbar.

Weitere Informationen zu diesem Titel finden Sie unter

[ESV.info/978 3 503 11623 2](http://ESV.info/978_3_503_11623_2)

ISSN 1860-0484

ISBN 978 3 503 11623 2

Alle Rechte vorbehalten

© Erich Schmidt Verlag GmbH & Co., Berlin 2009
www.ESV.info

Dieses Papier erfüllt die Frankfurter Forderungen der Deutschen Bibliothek
und der Gesellschaft für das Buch bezüglich der Alterungsbeständigkeit
und entspricht sowohl den strengen Bestimmungen der US Norm Ansi/Niso
Z. 39.48-1992 als auch der ISO-Norm 9706.

Satz: le-tex, Leipzig
Druck und Bindung: Hubert & Co, Göttingen

Inhaltsverzeichnis

Vorwort	7
Inhaltsverzeichnis	9
Abkürzungsverzeichnis	13
Abbildungs- und Tabellenverzeichnis	15
I Einleitung.	17
II Besteuerungskompetenz nach nationalem Recht in Deutschland	23
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
III Doppelbesteuerung.	53
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
IV	Steuerliche Behandlung von Einkünften aus nichtselbständiger bzw. unselbständiger Arbeit	91
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	Arbeitstägliche 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
V	Einkünfte aus der Überlassung von Aktienoptionen/Stock Options	139
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
VI	Schlussbetrachtung	169
	Literaturverzeichnis	177
	Stichwortverzeichnis	191