

Inhaltsübersicht

Abkürzungsverzeichnis/Table des abréviations/ List of abbreviations	XIX
--	-----

Teil I: Einleitung

Teil II: Grundlagen

Kapitel 1: Auslegung von DBA	5
Kapitel 2: Ansätze zur Auslegung des Arbeitgeberbegriffes	66
Kapitel 3: (Nicht-)Ansässigkeit des Arbeitgebers	91

Teil III: Auslegung des Arbeitgeberbegriffes

Kapitel 4: Allgemeine Erwägungen	119
Kapitel 5: Abkommensautonome Auslegung	131
Kapitel 6: Formeller Arbeitgeber	152
Kapitel 7: Wirtschaftlicher Arbeitgeber	160
Kapitel 8: Tatsächlicher Arbeitgeber	176

Teil IV: Kriterien zur Bestimmung des Arbeitgebers

Kapitel 9: Nutzen und Lasten	181
Kapitel 10: Direktionsrecht und Integration	209
Kapitel 11: Fremdvergleich in Konzernfällen	220
Kapitel 12: Weitere Kriterien	249
Kapitel 13: Gewichtung der Kriterien	259
Kapitel 14: Missbrauch und Steuerumgehung	264
Kapitel 15: Beispiele des OECD-MK	270

Teil V: Schluss

Kapitel 16: Zusammenfassung	281
Literaturverzeichnis/Bibliographie/Bibliography	293
Verzeichnis der Verwaltungsanweisungen/Table des instructions administratives/List of administrative orders	311
Lebenslauf des Autors	315

Inhaltsverzeichnis

Abkürzungsverzeichnis/Table des abréviations/ List of abbreviations	XIX
--	-----

Teil I: Einleitung

Teil II: Grundlagen

Kapitel 1: Auslegung von DBA	5
I. Die Rechtsstellung völkerrechtlicher Verträge und DBA	5
1. Treaty Overrides	7
2. Verhältnis zu EU-Recht und dem Freizügigkeitsabkom- men	8
II. Auslegungsregeln der Wiener Völkerrechtskonvention. . .	10
1. Auslegungsnormen der Wiener Konvention und Auswirkung auf DBA	12
1.1 Treu und Glauben	12
1.2 Gewöhnliche und besondere Bedeutung (Wortlaut- element)	13
1.3 Zusammenhang des Vertrags (Systematisches Element)	16
1.4 Gegenstand und Zweck des Vertrags	18
1.5 Ergänzende Auslegungsmittel und Entstehungs- geschichte	20
2. Mehrere Sprachfassungen eines Völkerrechtsvertrags. .	21
3. Analogien, Umkehrschlüsse und weitere Auslegungs- mittel.	24
III. Artikel 3 Abs. 2 der DBA	25
1. Verweis auf jeweils geltendes Recht.	26
2. Anwendung des Abkommens	27
2.1 Englischer Wortlaut.	28
2.2 Art. 23A OECD-MA	29
3. Abweichende Definition oder Erfordernis des Zusammenhangs	31
IV. Landes- und völkerrechtliche Theorie	31
1. Landes- und völkerrechtliche Theorie	32
1.1 Historische Auslegung	32
1.2 Zweck des DBA	34
1.3 Art. 3 Abs. 2 als <i>lex specialis</i>	35
1.4 Wortlaut des Art. 3 Abs. 2	36
1.5 Leerlauf des Verweises	38
1.6 Systematik des OECD-MA.	39

1.7	Rechtsökonomische Erwägungen	40
2.	Vermittelnde Ansicht	42
3.	Ergebnis	44
V.	Entscheidungsharmonie	46
VI.	Bedeutung des OECD-MA und des OECD-MK	48
1.	Einordnung als Auslegungsmittel der WVK	48
1.1	Art. 31 Abs. 1 WVK: Gewöhnliche Bedeutung.	48
1.2	Art. 31 Abs. 2 WVK: Zusammenhang des Vertrags	49
1.3	Art. 31 Abs. 4 WVK: Besondere Bedeutung.	51
1.4	Art. 32 WVK: Ergänzende Auslegungsmittel.	51
1.5	Ergebnis	52
2.	Berücksichtigung des OECD-MA	53
3.	Berücksichtigung des OECD-MK	53
4.	Vorbehalte und Bemerkungen.	54
5.	Bedeutung von Parallelabkommen.	55
VII.	Statische und dynamische Auslegung	56
1.	Dynamische Auslegung aus völkerrechtlicher Sicht	56
2.	Dynamische Auslegung aus verfassungsrechtlicher Sicht	59
3.	Klarstellungen.	61
VIII.	Konsultationsvereinbarungen.	61
1.	Berücksichtigung auf völkerrechtlicher Ebene.	62
2.	Berücksichtigung auf innerstaatlicher Ebene	62
3.	Ergebnis	64
IX.	Multilaterales Instrument	65
Kapitel 2:	Ansätze zur Auslegung des Arbeitgeberbegriffes	66
I.	Formelle und tatsächliche Betrachtungsweisen	69
II.	OECD-Auffassungen	70
1.	OECD-Musterkommentar 1992 bis 2010.	71
2.	OECD-Musterkommentar ab 2010.	72
III.	Rechtsprechung in der Schweiz	74
1.	Bundesgerichtliche Rechtsprechung in der Schweiz vor 2010	74
2.	Wirtschaftliche Betrachtungsweise der Rechtsprechung zu abkommensrechtlichen Betriebsstätten	75
3.	Steuerrekurskommission Zürich aus dem Jahr 2009	75
4.	Urteile des Bundesgerichts und des VGer Zürich zur Quellensteuer nach 2010.	76
5.	Verwaltungsrekurskommission St. Gallen aus dem Jahr 2015.	76
6.	VGer Zürich aus dem Jahr 2019.	77
7.	Cour de Justice Genf aus dem Jahr 2021	77

8.	Faktische Betrachtungsweise nach dem OECD-Musterkommentar 2010?	78
9.	Zusammenfassung	79
IV.	Verwaltungsauffassungen in der Schweiz	79
1.	ESTV Kreisschreiben Nr. 37 und 45	80
2.	Informationsblatt des Kantons Zürich	81
3.	Merkblatt des Kantons Bern	82
4.	Informationsblatt des Kantons Aargau	83
5.	Fragekatalog des Kantons Zug	84
6.	Auffassungen weiterer Kantone	85
V.	Rechtsprechung in Deutschland	85
1.	Personalverleih	85
2.	Arbeitnehmerentsendung im Konzern	87
VI.	Verwaltungsauffassung in Deutschland	88
1.	Grenzüberschreitende Lieferungen und Leistungen	88
2.	Arbeitnehmerentsendung	89
3.	Arbeitnehmerüberlassung	90
Kapitel 3: (Nicht-)Ansässigkeit des Arbeitgebers	. . . . .	91
I.	Doppelansässigkeit	91
1.	Vorrang der Definition des Art. 4	92
2.	Zweck des Art. 4 nach dem OECD-MK	93
3.	Ähnliche Verweise auf Art. 4 im DBA	95
4.	Systematische Stellung des Art. 4	95
5.	Wortlaut des Art. 4 und Art. 15	96
6.	Zweck des Art. 15 Abs. 2.	96
7.	Restriktive Auslegung des Ansässigkeitsprinzips	99
8.	Ergebnis	99
II.	Personengesellschaften und <i>partnerships</i>	100
1.	Erste Auffassung: Abstellen auf die Ansässigkeit der Gesellschafter	102
1.1	Zweck des Art. 15 Abs. 2.	103
1.2	Verhältnis zu Art. 15 Abs. 2 lit. c	104
1.3	Wortlaut.	105
1.4	Möglichkeit der Doppel- und Mehrfachansässigkeit.	105
2.	Zweite Auffassung: Nichtansässigkeit von Personengesellschaften	106
3.	Dritte Ansicht: Entsprechende Anwendung des Art. 4 OECD-MA auf die Personengesellschaft	107
4.	Ergebnis	109
III.	Kooperationen und den Personengesellschaften ähnliche Fälle	109

IV. Nichtansässigkeit	110
V. Steuerbefreite Personen und Organisationen	111
VI. Ansässigkeitsbestimmung in Dreiecksfällen	113
VII. Anwendung besonderer Ansässigkeitsvorschriften im DBA CH-DE	113
VIII. Ergebnis	115

Teil III: Auslegung des Arbeitgeberbegriffes

Kapitel 4: Allgemeine Erwägungen	119
I. Abkommensentstehung des DBA CH-DE	119
II. Konsultations- und Verständigungsvereinbarungen zwischen der Schweiz und Deutschland	120
III. Änderungen des OECD-MA und -MK	121
IV. Vorbehalte und Bemerkungen zu Art. 15 OECD-MA bzw. OECD-MK	123
V. Quellensteuer und DBA	125
VI. Sozialversicherungsrecht und DBA	127
VII. EU-Rechtskonforme Auslegung des Arbeitgeberbegriffes .	128
VIII. Konsequente Auslegung in Inbound- und Outbound-Fällen	129
IX. Betriebsstätte als Arbeitgeber	129
Kapitel 5: Abkommensautonome Auslegung	131
I. Ansicht des OECD-MK 2010	132
1. Zweck des Abkommens: Entscheidungsharmonie	132
2. De facto abkommensautonome Auslegung des OECD- MK 2010	134
3. Missbrauchsvermeidungszweck erfordert abkommens- autonome Auslegung	135
4. Keine Anwendung des OECD-MK 2010 auf zuvor abgeschlossene Abkommen	135
5. Ergebnis	138
II. Systematik zur unselbständigen Tätigkeit	138
1. Gemeinsames internationales Vorverständnis	141
2. Abkommensautonome Auslegung des Anwendungsbe- reichs der Zuteilungsnormen	142
3. Abkommensautonome Auslegung der selbständigen und der unternehmerischen Tätigkeit	143
4. Keine abkommensautonome Auslegung bei Teildefini- tionen	145
5. Unternehmerische und unselbständige Arbeit im DBA CH-DE	148
III. Systematik innerhalb des Art. 15 Abs. 2	149
IV. Systematik zu Art. 7 Abs. 7 DBA CH-DE	150

V.	Zweck innerstaatlicher Arbeitgeberbegriffe	150
VI.	Ergebnis	150
Kapitel 6: Formeller Arbeitgeber	. . . . .	152
I.	Erfordernis der wirtschaftlichen Betrachtung	152
II.	OECD-MK	154
III.	Restriktive Auslegung der Rückausnahme.	155
IV.	Grenzen des formellen Arbeitgebers	155
1.	Berücksichtigung des Drei-Parteien-Verhältnisses.	155
2.	Praktikabilitätsgründe.	156
3.	Unwirksamkeit und Nichterfüllung von Verträgen.	157
V.	Ergebnis	158
Kapitel 7: Wirtschaftlicher Arbeitgeber	. . . . .	160
I.	Tragen der Vergütung als entscheidendes Merkmal.	161
1.	„von“ oder „für“ einen Arbeitgeber bezahlt	161
2.	Wortlaut: „Zahlen der „Vergütung“	162
3.	Ausnahmen vom Prinzip des Gleichlaufs.	162
3.1	Dreieckskonstellationen	163
3.2	Arbeitsortsprinzip	164
3.3	Abstellen auf Sitz oder Geschäftsleitung einer transparenten Personengesellschaft	164
3.4	Sonderregelungen in DBA	164
3.5	Kein Gleichlauf bei fehlender Weiterbelastung oder Kostenberücksichtigung	165
4.	Gleichlauf kein Zweck des OECD-MA 1963.	165
5.	Vereinfachungszweck der 183-Tage-Regelung	166
6.	Wortlaut: „Zahlen“ der Vergütung	168
7.	Zweck des Wortlauts „Zahlen“ – die Quellensteuer.	169
II.	Tragen der Vergütung als eines von mehreren Merkmalen	170
1.	„Arbeitgeber“ und „Tragen der Vergütung“ als zwei Voraussetzungen	171
2.	Gewöhnliche Bedeutung des Arbeitgebers gemäß Art. 31 WVK.	172
3.	Tragen der Vergütung als Rechtsfolge anderer Voraus- setzungen	173
4.	Tragen der Vergütung gilt nicht uneingeschränkt.	174
5.	Äußerungen des OECD-MK.	174
III.	Ergebnis	174
Kapitel 8: Tatsächlicher Arbeitgeber	. . . . .	176
I.	Rechtsprechung und Verwaltungsauffassung.	176
II.	Bedeutung des Tragens der Vergütung und der formellen Vertragslage	177
III.	Ergebnis	178

Teil IV: Kriterien zur Bestimmung des Arbeitgebers

Kapitel 9: Nutzen und Lasten	181
I. „Direkte“ Weiterbelastung	183
1. Preisberechnung als Kriterium der Weiterbelastung . . .	183
2. Kritik an der Bedeutung der Berechnungsweise	184
2.1 Mangelnde Aussagekraft der Berechnungsweise . .	184
2.2 Parallele Behandlung zur Weiterbelastung in Betriebsstättenfällen	184
2.3 Faktisches Erfordernis der tatsächlichen Weiterbelastung.	185
2.4 Gestaltungsmöglichkeiten für Unternehmen	185
2.5 Preisbildung am freien Markt	185
2.6 Änderung des OECD-MK	186
3. Eigene Leistungserbringung als Kriterium der Weiter- belastung.	186
II. Dreiecksleistungsbeziehungen	187
1. Leistungsbeziehung zwischen Arbeitnehmer und Arbeitgeber	188
2. Leistungsbeziehung zwischen abgebendem und aufnehmendem Unternehmen.	188
2.1 Dienstleistungen und Kaufverträge	190
2.2 Personalverleih	191
2.3 Konzerninterne Entsendung	191
3. Unmittelbare Leistungsbeziehung zwischen Arbeitnehmer und Arbeitgeber	192
III. Tatsächliches Tragen der Lasten	194
IV. Art der Kostenberücksichtigung beim Arbeitgeber	198
1. Abschreibung aktivierter Personalkosten	198
2. Fehlende Abzugsmöglichkeit	199
3. Verlusterhöhung	200
4. Pensionsrückstellungen	201
5. Mitarbeiterbeteiligung als Vergütung	202
6. Zusammenfassung	203
V. Weitere Kriterien in Zusammenhang mit Nutzen und Lasten	203
1. Lohnfortzahlung und Arbeitsschutz	204
2. Stellung von Arbeitsmitteln oder -material.	205
3. Außenhaftung des Arbeitgebers	206
3.1 Subunternehmer-Dienstleistung	206
3.2 Personalverleih	207
3.3 Konzerninterne Arbeitnehmerentsendung	208

Kapitel 10: Direktionsrecht und Integration	209
I. Integration in die Arbeitgeberorganisation.	209
II. Weisungsrecht	211
III. Zusammenhang zwischen Weisungsrecht und Eingliederung in die Arbeitsorganisation.	213
IV. Fachliches und disziplinarisches Weisungsrecht	214
1. Fehlen eines fachlichen Weisungsrechts.	215
2. Mehrere Inhaber eines fachlichen Weisungsrechts.	216
3. Möglichkeit des Auseinanderfallens von fachlichem und disziplinarischem Weisungsrecht.	217
V. Originäres und derivatives Weisungsrecht.	217
VI. Ergebnis	219
Kapitel 11: Fremdvergleich in Konzernfällen	220
I. Begriff des Konzerns und des Nahestehenden.	220
II. Entsendungsinteresse als entscheidendes Kriterium	222
1. Fremdvergleich: Wechsel der Arbeitgeberschaft	222
2. Entsendungsinteresse in Einzelfällen	223
III. Bessere Rechtsfolge: Verrechnungspreiskorrektur.	224
1. Kritik am Entsendungsinteresse	225
2. Keine Anwendung des Fremdvergleiches auf den Arbeitnehmer als fremden Dritten	226
2.1 Ökonomisches Argument	226
2.2 Systematisches Argument: Fremdvergleich ist Sache des Art. 9 OECD-MA	228
2.3 Häufiger Ansatzpunkt marktübliche „Preise“	228
3. <i>Make or buy</i> als unternehmerische Entscheidung	229
IV. Lösungsansatz: Personalfunktion des Arbeitnehmers	230
1. Nutzen und Lasten bei Zuordnung der Personalfunktion	231
1.1 Abgrenzung des Besteuerungsrechts an Unternehmensgewinnen	232
1.2 Zuordnung von Unternehmensrisiken, -Funktionen und Personal	234
2. OECD-MK Beispiel 6	234
3. Zuordnung der Personalfunktion zum Stammhaus.	235
3.1 Systematik aus Art. 7 Abs. 2 sowie dem AOA.	235
3.2 Gleichlauf mit dem Personalkostenabzug.	236
3.3 Vermeidung der Doppelbesteuerung erfordert keine Personalfunktion	237
3.4 Verwaltungsvereinfachungszweck des Abkommens	237
4. Verhältnis zwischen Funktionsanalyse und Vertrags- gestaltung	238

5.	Gewinnaufschlag im Konzernverhältnis	239
5.1	Gewinnaufschlag	240
5.2	Gemeinkostenaufschlag	241
5.3	Parallele zur Mehrwertsteuer	242
6.	Ergebnis	242
V.	Grenzen des Fremdvergleichs in Entsendungsfällen	243
1.	Gründe für fehlende Fremdvergleiche	243
1.1	Gründe für fehlende Preisbildung am Markt	244
1.2	Höherer Gesamtnutzen im Konzernverhältnis	245
1.3	Niedrigere Transaktionskosten im Konzernverhältnis	245
1.4	Konzerninteresse	246
2.	Lösungsansätze	246
VI.	Ergebnis	247
Kapitel 12: Weitere Kriterien	. . . . .	249
I.	OECD control test	249
II.	Grundlagenrechte und -pflichten	250
III.	Auswahl des eingesetzten Arbeitnehmers	253
IV.	Dauer des Aufenthalts	253
1.	Bedeutung für die Integration in das aufnehmende Unternehmen	254
2.	Parallelwertung zur Betriebsstättenvoraussetzung	255
3.	Widerspruch zur längeren 183-Tage-Frist	255
4.	Eigenständige Bedeutung des Arbeitgeberbegriffes	255
5.	Ergebnis	256
V.	Persönliche und organisatorische Abhängigkeit	256
VI.	Arbeitsort	257
VII.	Ergebnis	258
Kapitel 13: Gewichtung der Kriterien	. . . . .	259
I.	Gewichtung und Rangverhältnis	259
II.	Mehrere Arbeitgeber	260
III.	Vorkommen mehrerer Arbeitgeber	262
Kapitel 14: Missbrauch und Steuerumgehung	. . . . .	264
I.	Behandlung von Missbrauch im internationalen Steuerrecht	264
II.	Missbrauchsvorschriften des OECD-MK zu Art. 15	266
III.	Keine Missbrauchsmöglichkeit bei tatsächlicher Betrachtungsweise	267
IV.	Multilaterales Instrument und principal-purpose-test	268
Kapitel 15: Beispiele des OECD-MK	. . . . .	270
I.	Schulungsleistungen: Erstes Beispiel des OECD-MK	270

II.	Konzerninterne Arbeitnehmerentsendung: Zweites Beispiel des OECD-MK.	271
III.	Konzerninterner, gelegentlicher Personalverleih: Drittes Beispiel des OECD-MK.	272
IV.	Gewerblicher Personalverleih: Viertes Beispiel des OECD-MK.	273
V.	Gelegentlicher Personalverleih: Fünftes Beispiel des OECD-MK.	274
VI.	Konzerninterne Arbeitnehmerentsendung: Sechstes Beispiel des OECD-MK.	275
VII.	Bewertung	276

Teil V: Schluss

Kapitel 16: Zusammenfassung	281
I. Auslegung des Arbeitgeberbegriffes	281
II. Rechtspolitische Implikationen	288
III. Ausblick – Ist das Arbeitsortprinzip noch zeitgemäß?	289
Literaturverzeichnis/Bibliographie/Bibliography	293
Verzeichnis der Verwaltungsanweisungen/Table des instructions administratives/List of administrative orders	311
Lebenslauf des Autors	315