

Tobias Willner

# Arbeitnehmerentsendungen im internationalen Ertragsteuerrecht



**Nomos**



**Steuerwissenschaftliche Schriften**

**Herausgegeben von**

**Prof. Dr. Dr. Lars P. Feld, Walter Eucken Institut, Freiburg i. Br.  
Prof. Dr. Ekkehart Reimer, Universität Heidelberg  
Prof. Dr. Christian Waldhoff, Humboldt-Universität zu Berlin**

**Band 77**

Tobias Willner

# Arbeitnehmerentsendungen im internationalen Ertragsteuerrecht



**Nomos**



**Die Deutsche Nationalbibliothek** verzeichnet diese Publikation in der Deutschen Nationalbibliografie; detaillierte bibliografische Daten sind im Internet über <http://dnb.d-nb.de> abrufbar.

Zugl.: Hohenheim, Univ., Diss., 2020

ISBN 978-3-8487-8250-5 (Print)

ISBN 978-3-7489-2680-1 (ePDF)



Onlineversion  
Nomos eLibrary

**D100**

1. Auflage 2021

© Nomos Verlagsgesellschaft, Baden-Baden 2021. Gesamtverantwortung für Druck und Herstellung bei der Nomos Verlagsgesellschaft mbH & Co. KG. Alle Rechte, auch die des Nachdrucks von Auszügen, der fotomechanischen Wiedergabe und der Übersetzung, vorbehalten. Gedruckt auf alterungsbeständigem Papier.

## Vorwort

Die vorliegende Arbeit wurde von der Fakultät für Wirtschafts- und Sozialwissenschaften der Universität Hohenheim im Dezember 2020 als Dissertation angenommen. Sie entstand während meiner Tätigkeit als Wissenschaftlicher Mitarbeiter am Lehrstuhl für Betriebswirtschaftliche Steuerlehre und Prüfungswesen der Universität Hohenheim und als Mitarbeiter bei der Linklaters LLP.

Mein herzlicher und aufrichtigster Dank gilt zunächst meinem Doktorvater und akademischen Lehrer, Prof. Dr. Holger Kahle. Seine Unterstützung im Rahmen diverser fachlicher Gespräche verbunden mit seiner menschlichen Art hat maßgeblich zum Erfolg der Arbeit beigetragen. Auch die von ihm im Rahmen der Erstellung der Dissertation gewährten Freiräume weiß ich sehr zu schätzen. Daneben möchte ich mich besonders bei Prof. Dr. Ulrich Palm für die Übernahme des Zweitgutachtens sowie bei Prof. Dr. Dirk Hachmeister für den Vorsitz der Prüfungskommission bei der Disputation bedanken.

Die stets gute Zusammenarbeit und gemeinsame Zeit mit meinen ehemaligen Lehrstuhlkollegen, unter anderen Dr. Marcel Wildermuth, Dr. Daniel R. Kälberer, Silvan Burger und Julia Braun, wird mir in bester Erinnerung bleiben. Weiter möchte ich mich bei Dr. Jann Jetter von der Linklaters LLP vielmals bedanken, der es ermöglicht hat, dass ich die Arbeit berufsbegleitend vollenden konnte.

Ohne die dauerhafte Unterstützung und den Rückhalt durch meine Eltern, Brigitte Meyer-Willner und Dieter Willner, wäre diese Arbeit nicht zustande gekommen. Mein herzlichster und größter Dank gilt Ihnen für die uneingeschränkte Förderung meiner gesamten Ausbildung in jeglicher Hinsicht. Ihnen widme ich diese Arbeit.

Erlangen, im März 2021

*Tobias Willner*

## 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

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 Steuersubstrats	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

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

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

7.3.2. Anwendungskonkurrenzen	307
7.3.3. <i>Switch-over</i> -Klausel des § 50d Abs. 9 S. 1 Nr. 1 EStG	309
7.3.4. <i>Subject-to-tax</i> -Klausel 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 Korrektornormen	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

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. Entsandte 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

10. Thesenförmige Zusammenfassung	405
Anhang	409
Literaturverzeichnis	415

## Abkürzungsverzeichnis

a.A.	anderer Auffassung
ABl.	Amtsblatt
Abs.	Absatz
AEAO	Anwendungserlass zur Abgabenordnung
AEntG	Arbeitnehmer-Entsendegesetz
AER	American Economic Review
AEUV	Vertrag über die Arbeitsweise der Europäischen Union
AG	Aktiengesellschaft/Die Aktiengesellschaft
AktG	Aktiengesetz
AL	Ad Legendum
Alt.	Alternative
AltZertG	Altersvorsorgeverträge-Zertifizierungsgesetz
AmtshilfeRLUmsG	Amtshilferichtlinie-Umsetzungsgesetz
AO	Abgabenordnung
AOA	Authorized OECD Approach
AöR	Archiv für öffentliches Recht
Art.	Artikel
ASA	Archiv für Schweizerisches Abgaberecht
ASQ	Administrative Science Quarterly
AStG	Außensteuergesetz
ATAD I	Richtlinie zur Bekämpfung von Steuervermeidungspraktiken
ATE	Auslandstätigkeitserlass
AuA	Arbeit und Arbeitsrecht
Aufl.	Auflage
AÜG	Arbeitnehmerüberlassungsgesetz
AWD	Außenwirtschaftsdienst des Betriebs-Beraters
B/K/T	Baetge/Kirsch/Thiele
B+P	Zeitschrift für Betrieb und Personal
bAV	betriebliche Altersversorgung
BB	Betriebs-Berater

*Abkürzungsverzeichnis*

BBK	NWB Rechnungswesen
BC	Zeitschrift für Bilanzierung, Rechnungswesen und Controlling
Bd.	Band
BetrAVG	Gesetz zur Verbesserung der betrieblichen Altersversorgung
BFH	Bundesfinanzhof
BFH/NV	Sammlung nicht veröffentlichter Entscheidungen des BFH
BGBI.	Bundesgesetzblatt
BGE	Entscheidungen des Schweizerischen Bundesgerichts
BGH	Bundesgerichtshof
BIFD	Bulletin for International Fiscal Documentation
BilMoG	Bilanzrechtsmodernisierungsgesetz
BIT	Bulletin for International Taxation
BMF	Bundesministerium der Finanzen
BR-Drucks.	Bundesratsdrucksache
Breith	Breithaupt, Sammlung von Entscheidungen aus dem Sozialrecht
BSG	Bundessozialgericht
BsGaV	Betriebsstättengewinnaufteilungsverordnung
BSGE	Entscheidungen des Bundessozialgerichts
bspw.	beispielsweise
BStBl.	Bundessteuerblatt
BT-Drucks.	Bundestagsdrucksache
BTR	British Tax Review
Buchst.	Buchstabe
BVerfG	Bundesverfassungsgericht
BVerfGE	Entscheidungen des Bundesverfassungsgerichts
BVerwG	Bundesverwaltungsgericht
C/R	Calliess/Ruffert
CDFI	Cahiers de droit fiscal international
CML Rev.	Common Market Law Review
Colum. J. Transnat'l L.	Columbia Journal of Transnational Law
DB	Der Betrieb
DBA	Doppelbesteuerungsabkommen

DE-VG	Deutsche Verhandlungsgrundlage für Doppelbesteuerungsabkommen
DÖV	Die öffentliche Verwaltung
D/P/M	Dötsch/Pung/Möhlenbrock
DStJG	Deutsche Steuerjuristische Gesellschaft
DStR	Deutsches Steuerrecht
DStR-Beih	DStR-Beihefter
DStRK	Deutsches Steuerrecht kurzgefaßt
DStZ	Deutsche Steuer-Zeitung
DTC	Double Taxation Conventions
DVBl	Deutsches Verwaltungsblatt
ECLI	European Case Law Identifier
Ed.	Edition
EFG	Entscheidungen der Finanzgerichte
EFTA	European Free Trade Association
EG	Europäische Gemeinschaft
EL	Ergänzungslieferung
Empl. Relat.	Employee Relations
ErfK	Erfurter Kommentar zum Arbeitsrecht
EStB	Ertrag-Steuerberater
EStG	Einkommensteuergesetz
EStR	Einkommensteuerrichtlinien
ET	European Taxation
et al	et alii
EU	Europäische Union
EUAHiG	EU-Amtshilfegesetz
EuGH	Europäischer Gerichtshof
EuR	Europarecht
EUR	Euro
EUV	Vertrag über die Europäische Union
EuZW	Europäische Zeitschrift für Wirtschaftsrecht
EWG	Europäische Wirtschaftsgemeinschaft
EWK	Europäischer Wirtschaftsraum
EWRAkb	Abkommen über den Europäischen Wirtschaftsraum
EWS	Europäisches Wirtschafts- und Steuerrecht
f.	folgend

*Abkürzungsverzeichnis*

F/G/O	Franzen/Gallner/Oetker
F/W/B/S	Flick/Wassermeyer/Baumhoff/Schönfeld
F/W/K	Flick/Wassermeyer/Kempermann
FA	FinanzArchiv
ff.	fortfolgend
FG	Festgabe/Finanzgericht
FGO	Finanzgerichtsordnung
FN-IDW	IDW Fachnachrichten
FR	Finanz-Rundschau
FS	Festschrift
FStR	IFF Forum für Steuerrecht
FZA	Freizügigkeitsabkommen
G/H/N	Grabitz/Hilf/Nettesheim
G/K/G/K	Gosch/Kroppen/Grotherr/Kraft
GBOE	Global Business and Organizational Excellence
GewStG	Gewerbesteuergesetz
GG	Grundgesetz
ggf.	gegebenenfalls
GmbHR	GmbH-Rundschau
GS	Gedächtnisschrift/Gedächtnissymposium
GWR	Gesellschafts- und Wirtschaftsrecht
HGB	Handelsgesetzbuch
H/H/R	Herrmann/Heuer/Raupach
H/H/Sp	Hübschmann/Hepp/Spitaler
HFR	Höchstrichterliche Finanzrechtsprechung
HS.	Halbsatz
HStR	Handbuch des Staatsrechts
Hum Resour Manage	Human Resource Management
i.S.d.	im Sinne des/im Sinne der
i.V.m.	in Verbindung mit
IFSt	Institut Finanzen und Steuern
IJHRM	International Journal of Human Resource Management
INF	Die Information für Steuerberater und Wirtschaftsprüfer
Int Stud Manag Organ	International Studies of Management and Organization
INT TAX PUBLIC	International Tax and Public
FINAN	Finance

Int'l Tax & Bus. Law	International Tax & Business Law
ISR	Internationale Steuer-Rundschau
IStR	Internationales Steuerrecht
IStR-Beih	IStR-Beihefter
IStR-LB	IStR-Länderbericht
ITEPA	Income Tax (Earnings and Pensions) Act
IWB	NWB Internationales Steuer- und Wirtschaftsrecht
J. Econ. Geogr.	Journal of Economic Geography
JATTA	Journal of the Australasian Tax Teachers Association
JbFSt	Jahrbuch der Fachanwälte für Steuerrecht
JbNSt	Jahrbücher für Nationalökonomie und Statistik
JIBS	Journal of International Business Studies
JöR	Jahrbuch für öffentliches Recht
JStG	Jahressteuergesetz
JuS	Juristische Schulung
JWB	Journal of World Business
JZ	JuristenZeitung
K/K/B/M/H	Kanzler/Kraft/Bäuml/Marx/Hechtner
K/S/M	Kirchhof/Söhn/Mellinghoff
Kap.	Kapitel
KassKomm	Kasseler Kommentar Sozialversicherungsrecht
KonsVerAUTV	Verordnung zur Umsetzung von Konsultationsvereinbarungen zwischen der Bundesrepublik Deutschland und der Republik Österreich
KonsVerBELV	Verordnung zur Umsetzung von Konsultationsvereinbarungen zwischen der Bundesrepublik Deutschland und dem Königreich Belgien
KonsVerCHEV	Verordnung zur Umsetzung von Konsultationsvereinbarungen zwischen der Bundesrepublik Deutschland und der Schweizerischen Eidgenossenschaft
KonsVerGBRV	Verordnung zur Umsetzung von Konsultationsvereinbarungen zwischen der Bundesrepublik Deutschland und dem Vereinigten Königreich Großbritannien und Nordirland
KonsVerLUXV	Verordnung zur Umsetzung von Konsultationsvereinbarungen zwischen der Bundesrepublik Deutschland und dem Großherzogtum Luxemburg

*Abkürzungsverzeichnis*

KonsVerNLDV	Verordnung zur Umsetzung von Konsultationsvereinbarungen zwischen der Bundesrepublik Deutschland und dem Königreich der Niederlande
KStG	Körperschaftsteuergesetz
KStR	Körperschaftsteuerrichtlinien
L/B/P	Littmann/Bitz/Pust
LSF	Landesamt für Steuern und Finanzen
LStR	Lohnsteuerrichtlinien
lt.	laut
m.w.N.	mit weiteren Nennungen
M/D	Maunz/Dürig
M/W	Musil/Weber-Grellet
MAH	Münchener Anwaltshandbuch
MüKo AktG	Münchener Kommentar zum Aktiengesetz
MüKo BilR	Münchener Kommentar zum Bilanzrecht
MüKo HGB	Münchener Kommentar zum Handelsgesetzbuch
NBER	National Bureau of Economic Research
NJW	Neue Juristische Wochenschrift
No.	Number
Nr.	Nummer
NTJ	National Tax Journal
NVwZ	Neue Zeitschrift für Verwaltungsrecht
NWB	NWB Steuer- und Wirtschaftsrecht
NYU Law Review	New York University Law Review
NZA	Neue Zeitschrift für Arbeitsrecht
NZA-RR	Neue Zeitschrift für Arbeitsrecht Rechtsprechungs-Report
NZG	Neue Zeitschrift für Gesellschaftsrecht
NZS	Neue Zeitschrift für Sozialrecht
o.ä.	oder ähnlich
o.D.	ohne Datum
o.g.	oben genannt
öBMF	Bundesministerium für Finanzen (Österreich)
OECD	Organisation for Economic Co-operation and Development

OECD-MA	OECD-Musterabkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung
OECD-MK	OECD-Musterkommentar
OEEC	Organisation for European Economic Co-operation
öStG	Einkommensteuergesetz (Österreich)
OFD	Oberfinanzdirektion
ORDO	Jahrbuch für die Ordnung von Wirtschaft und Gesellschaft
ÖStZB	Beilage zur Österreichischen Steuerzeitung
öVerfGH	Verfassungsgerichtshof (Österreich)
öVwGH	Verwaltungsgerichtshof (Österreich)
PIStB	Praxis Internationale Steuerberatung
PIStR	Praxis des Internationales Steuerrechts
RdA	Recht der Arbeit
RFHE	Entscheidungen des Reichsfinanzhofs
RGBl.	Reichsgesetzblatt
RIW	Recht der Internationalen Wirtschaft
Rn.	Randnummer
Rs.	Rechtssache
S.	Satz/Seite
S/D	Schönfeld/Ditz
S/K/K	Strunk/Kaminski/Köhler
SAM	Steueranwaltsmagazin
Sec.	Section
SGB IV	Viertes Buch Sozialgesetzbuch
Slg.	Sammlung
sog.	sogenannt
Soziale KV, PV	Soziale Krankenversicherung, Pflegeversicherung
StÄndG 2003	Steueränderungsgesetz 2003
StB	Der Steuerberater
Stbg	Die Steuerberatung
Stbjb	Steuerberater-Jahrbuch
StBP	Die steuerliche Betriebsprüfung
StBW	Steuerberater Woche
SteuK	Steuerrecht kurzgefasst
StuB	NWB Unternehmensteuern und Bilanzen

*Abkürzungsverzeichnis*

StuW	Steuer und Wirtschaft
StVj	Steuerliche Vierteljahresschrift
StW	Die Steuer-Warte
SWI	Steuer und Wirtschaft International
T/K	Tipke/Kruse
Tax L. Rev.	Tax Law Review
TIBR	Thunderbird International Business Review
TNI	Tax Notes International
Tz.	Teilziffer
u.a.	unter anderem
u.U.	unter Umständen
Ubg	Die Unternehmensbesteuerung
V/L	Vogel/Lehner
vdG/S/H	von der Groeben/Schwarze/Hatje
vGA	verdeckte Gewinnausschüttung
vgl.	vergleiche
VO (EG)	Verordnung der Europäischen Gemeinschaft
VO (EU)	Verordnung der Europäischen Union
VO (EWG)	Verordnung der Europäischen Wirtschaftsgemeinschaft
VWG ArbN	Verwaltungsgrundsätze-Arbeitnehmerentsendung
VZ	Veranlagungszeitraum
WD	Wirtschaftsdienst
WiSt	Wirtschaftswissenschaftliches Studium
Wpg	Die Wirtschaftsprüfung
WRV	Weimarer Reichsverfassung
WTJ	World Tax Journal
z.B.	zum Beispiel
ZAR	Zeitschrift für Ausländerrecht und Ausländerpolitik
ZESAR	Zeitschrift für europäisches Sozial- und Arbeitsrecht
ZEW	Zentrum für Europäische Wirtschaftsforschung
ZfB	Zeitschrift für Betriebswirtschaft
ZfbF	Schmalenbachs Zeitschrift für betriebswirtschaftliche Forschung
ZfV	Zeitschrift für Verwaltung
ZIAS	Zeitschrift für ausländisches und internationales Arbeits- und Sozialrecht