

1. Themenstellung

Grenzüberschreitende Tätigkeiten und Investitionen können zu internationaler juristischer Doppelbesteuerung führen, nämlich wenn mehrere Staaten von demselben Steuerpflichtigen für denselben Steuergegenstand und denselben Zeitraum vergleichbare Steuern erheben.¹ Staaten knüpfen bei der Besteuerung von Personen an unterschiedliche Merkmale an, sodass der Umfang der Steuerpflicht variiert und sich international überschneidet. Hat zB ein Arbeitnehmer seinen Wohnsitz oder ständigen Aufenthalt in einem Staat, so ist der Arbeitnehmer dort in der Regel mit seinem Welteinkommen steuerpflichtig – das Welteinkommen kann aber Einkünfte umfassen, die aus anderen Staaten „stammen“ (zB weil die Arbeit in anderen Staaten ausgeübt oder verwertet wird) und die daher auch dort besteuert werden. Um in diesen Fällen Doppelbesteuerung zu vermeiden, schließen Staaten völkerrechtliche Verträge ab, die die Besteuerungsrechte der Vertragsstaaten einschränken. Mit solchen Doppelbesteuerungsabkommen verzichten Staaten gegenseitig auf Steueransprüche und teilen somit das „Besteuerungssubstrat“ untereinander auf. Doppelbesteuerungsabkommen sind überwiegend dem OECD-Musterabkommen nachgebildet oder basieren auf Vertragsschablonen, die in wesentlichen Teilen mit dem OECD-Musterabkommen übereinstimmen. Im Jahr 1963 wurde das OECD-Musterabkommen gemeinsam mit einem Kommentar veröffentlicht. Im Jahr 1977 erschien eine überarbeitete Fassung und seit dem Jahr 1992 werden das Musterabkommen und der Kommentar regelmäßig aktualisiert: Änderungen erfolgten in den Jahren 1992, 1994, 1995, 1997, 2000, 2003, 2005, 2008, 2010 und 2012.^{1a}

Themenbereich der Arbeit ist die Besteuerung von Einkünften aus unselbständiger Arbeit im Recht der Doppelbesteuerungsabkommen, die dem OECD-Musterabkommen folgen. Soweit es sich dabei um keine Vergütungen als Aufsichtsrats- oder Verwaltungsratsmitglied (Art 16), Einkünfte als Künstler oder Sportler (Art 17), Ruhegehälter (Art 18) oder Vergütungen und Ruhegehälter für eine im öffentlichen Dienst geleistete Arbeit (Art 19) handelt, ist Art 15 von zentraler Bedeutung.²

Artikel 15

Einkünfte aus unselbständiger Arbeit³

(1) Vorbehaltlich der Artikel 16, 18 und 19 können Gehälter, Löhne und ähnliche Vergütungen, die eine in einem Vertragsstaat ansässige Person aus unselbständiger Arbeit bezieht, nur in diesem Staat besteuert werden, es sei denn, die Arbeit

¹ Vgl OECD-Komm 1963–1977 Einl Rn 3; OECD-Komm 1992–2010 Einl Rn 1.

^{1a} In den Fußnoten konnten Verweise auf die 2012er-Fassung nicht mehr eingearbeitet werden, gegenüber der 2010er-Fassung bestehen aber keine relevanten Unterschiede.

² Änderungen, die auch in der englischen oder französischen Sprachfassung vorgenommen wurden, sind kursiv hervorgehoben. Änderungen, die nur in der deutschen Sprachfassung vorgenommen wurden, werden als stilistische Änderungen bezeichnet.

³ OECD-MA 2000: Änderung von „*Unselbständige Arbeit*“.

wird im anderen Vertragsstaat ausgeübt.⁴ Wird die Arbeit dort ausgeübt, so können die dafür bezogenen Vergütungen im anderen Staat⁵ besteuert werden.

- (2) Ungeachtet des Absatzes 1 können Vergütungen, die eine in einem Vertragsstaat ansässige Person für eine im anderen Vertragsstaat⁶ ausgeübte unselbständige Arbeit bezieht, nur im erstgenannten Staat⁷ besteuert werden, wenn
- (a) der Empfänger sich im anderen Staat⁸ insgesamt nicht länger als 183 Tage *innerhalb eines Zeitraums von 12 Monaten, der während des betreffenden Steuerjahres beginnt oder endet*,⁹ aufhält und¹⁰
 - (b) die Vergütungen von einem Arbeitgeber oder für einen Arbeitgeber gezahlt werden, der nicht im anderen Staat¹¹ ansässig ist, und
 - (c) die Vergütungen nicht von einer Betriebsstätte¹² getragen werden, die der Arbeitgeber im anderen Staat¹³ hat.
- (3) Ungeachtet der vorstehenden Bestimmungen dieses Artikels können Vergütungen für unselbständige Arbeit, die an Bord eines Seeschiffes oder Luftfahrzeuges, *das im internationalen Verkehr betrieben wird*,¹⁴ oder an Bord eines Schiffes, das der Binnenschifffahrt¹⁵ dient, ausgeübt wird, in dem Vertragsstaat besteuert werden, in dem sich der Ort der tatsächlichen Geschäftsleitung des Unternehmens befindet.

Wird eine unselbständige Arbeit im Quellenstaat ausgeübt, so können nach Art 15 Abs 1 die dafür bezogenen Vergütungen im Quellenstaat besteuert werden. Allerdings sieht Art 15 Abs 2 – die sogenannte 183-Tage-Regel oder Monteur-Klausel – eine Ausnahme von diesem Grundsatz vor, nämlich wenn (a) der Aufenthalt im Quellenstaat nur kurzfristig ist *und* (b) die Vergütungen von einem Arbeitgeber oder für einen Arbeitgeber gezahlt werden, der nicht im Quellenstaat ansässig ist *und* (c) die Vergütungen nicht von einer Betriebsstätte¹⁶ getragen

⁴ OECD-MA 1977: stilistische Änderung von „es sei denn, daß die Arbeit in dem anderen Vertragsstaat ausgeübt wird“.

⁵ OECD-MA 1977: stilistische Änderung von „in dem anderen Staat“.

⁶ OECD-MA 1977: stilistische Änderung von „in dem anderen Vertragsstaat“.

⁷ OECD-MA 1977: stilistische Änderung von „nur in dem erstgenannten Staat“.

⁸ OECD-MA 1977: stilistische Änderung von „in dem anderen Staat“.

⁹ OECD-MA 1992: Änderung von „*während des betreffenden Steuerjahres*“.

¹⁰ OECD-MA 1977: Änderung von „,“ (in der englischen und der französischen Sprachfassung ist aber der Beistrich geblieben und nur das in der französischen Fassung fehlende „e“ wurde hinzugefügt, um an die englische Fassung anzugleichen).

¹¹ OECD-MA 1977: stilistische Änderung von „nicht in dem anderen Staat“.

¹² OECD-MA 2000: Löschung von „*oder einer festen Einrichtung*“.

¹³ OECD-MA 1977: stilistische Änderung von „in dem anderen Staat“.

¹⁴ OECD-MA 1977: Änderung von „*im internationalen Verkehr*“.

¹⁵ OECD-MA 1997 (oder später): Änderung der Rechtschreibung von „Binnenschifffahrt“.

¹⁶ Hier und im Folgenden wird oft nur von einer Betriebsstätte gesprochen, die Ausführungen gelten aber sinngemäß auch bei einer festen Einrichtung, sofern Doppelbesteuerungsabkommen eine Vorschrift enthalten, die mit Art 14 OECD-MA 1963–2000 zu Einkünften aus selbständiger Arbeit vergleichbar ist und folglich Art 15 Abs 2 lit c auch auf eine feste Einrichtung verweist.

werden, die der Arbeitgeber im Quellenstaat hat. In diesem Fall können die Vergütungen nur im Ansässigkeitsstaat besteuert werden.

Für Zwecke der vorliegenden Arbeit wird davon ausgegangen, dass eine unselbständige Arbeit im Quellenstaat ausgeübt wird und dass nach Art 15 Abs 2 lit a der Aufenthalt im Quellenstaat nur kurzfristig ist, also im relevanten Zeitraum insgesamt nicht länger als 183 Tage dauert. Gegenstand der Arbeit ist somit die Frage, unter welchen Voraussetzungen nach Art 15 Abs 2 lit b die Vergütungen von einem Arbeitgeber oder für einen Arbeitgeber gezahlt werden, der nicht im Quellenstaat ansässig ist (wer ist ein Arbeitgeber, was sind die Vergütungen, wann werden die Vergütungen von einem Arbeitgeber gezahlt, wann werden die Vergütungen für einen Arbeitgeber gezahlt und wann ist ein Arbeitgeber nicht im Quellenstaat ansässig?) sowie unter welchen Voraussetzungen nach Art 15 Abs 2 lit c die Vergütungen nicht von einer Betriebsstätte getragen werden, die der Arbeitgeber im Quellenstaat hat (wer ist der Arbeitgeber, wann hat der Arbeitgeber im Quellenstaat eine Betriebsstätte, was sind die Vergütungen und wann werden die Vergütungen nicht von einer Betriebsstätte getragen?).

Art 15 Abs 2 lit b und c werfen vor allem bei einer kurzfristigen Arbeitnehmerüberlassung Schwierigkeiten auf, wenn neben einem Arbeitnehmer, der grenzüberschreitend tätig ist und hierfür Vergütungen aus unselbständiger Arbeit bezieht, mehrere Personen involviert sind. So kann zB der Arbeitnehmer bei einer Person (Überlasser, Verleiher, Zwischenperson) angestellt sein, die im Ansässigkeitsstaat oder in einem Drittstaat ansässig ist, und zu einer anderen Person (Benutzer, Entleiher, Beschäftigter) entsendet werden, die im Quellenstaat ansässig ist, um bei der letztgenannten Person eine Arbeit im Quellenstaat auszuüben. Hierbei kann grob danach unterschieden werden, ob der Überlasser dem Benutzer einen bestimmten Erfolg schuldet (Lieferung von bestimmten Produkten oder Erbringung von bestimmten Dienstleistungen) oder nicht („nur“ Zurverfügungstellung von Arbeitskräften mit einer bestimmten Qualifikation) sowie ob der Überlasser und der Benutzer verbundene Unternehmen sind oder nicht. Ist nach Art 15 Abs 2 lit b der Überlasser ein Arbeitgeber, der die Vergütungen zahlt oder für den die Vergütungen gezahlt werden, so ist die 183-Tage-Regel anwendbar und die Vergütungen können nur im Ansässigkeitsstaat besteuert werden, sofern nach Art 15 Abs 2 lit c die Vergütungen nicht von einer Betriebsstätte getragen werden, die der Arbeitgeber im Quellenstaat hat. Ist hingegen nach Art 15 Abs 2 lit c der Benutzer ein Arbeitgeber, der die Vergütungen zahlt oder für den die Vergütungen gezahlt werden, so ist die 183-Tage-Regel nicht anwendbar und die Vergütungen können nach Art 15 Abs 1 im Quellenstaat besteuert werden. Somit stellt sich die entscheidende Frage, welche Voraussetzungen erfüllt sein müssen, damit eine Person ein abkommensrechtlicher Arbeitgeber ist, und letztlich welche Bedeutung der Ausdruck „Arbeitgeber“ in Art 15 Abs 2 lit b und c hat.

Im zweiten Kapitel wird auf jene Aspekte der Auslegung von Doppelbesteuerungsabkommen eingegangen, die für die späteren Teile der Arbeit von Bedeu-

tung sind. Im dritten Kapitel wird dargestellt, wie sich die allgemeine Besteuerungsregel für Einkünfte aus unselbständiger Arbeit sowie die 183-Tage-Regel entwickelt haben und welchen Sinn und Zweck die 183-Tage-Regel verfolgt. Im vierten Kapitel – dem „Kern“ der Arbeit – wird dargelegt, welche abkommensautonome Bedeutung der Ausdruck „Arbeitgeber“ in Art 15 Abs 2 lit b und c hat und unter welchen Voraussetzungen nach Art 15 Abs 2 lit b die Vergütungen von einem Arbeitgeber oder für einen Arbeitgeber gezahlt werden. Im fünften Kapitel geht es um die Frage, unter welchen Voraussetzungen nach Art 15 Abs 2 lit c die Vergütungen von einer Betriebsstätte getragen werden, die der Arbeitgeber im Quellenstaat hat, und ob hierbei ein Zusammenhang mit dem Kriterium der Zahlung und der Arbeitgebereigenschaft nach Art 15 Abs 2 lit b besteht. Art 15 Abs 2 lit b setzt für die Anwendbarkeit der 183-Tage-Regel voraus, dass der Arbeitgeber nicht im Quellenstaat ansässig ist. Im sechsten Kapitel wird daher darauf eingegangen, unter welchen Voraussetzungen es an der Ansässigkeit im Quellenstaat mangelt sowie ob auch transparente oder hybride Personengesellschaften ein Arbeitgeber sein können. Im siebten Kapitel werden die Ergebnisse zusammengefasst.