

sem Drittstaat die unselbständige Tätigkeit ausgeübt wurde,²⁷⁰ zu den Gesamtarbeitstagen zuzuweisen. Für die restlichen Arbeitstage bleibt es beim Besteuerungsrecht des Ansässigkeitsstaates.

Merke: Aus der Systematik und der Zusammenschau dieser Vorschriften kann geschlossen werden, dass die Anwendung der Grenzgängerregelung so lange nicht ausgeschlossen werden kann, wie nicht die Regelung des Art. 15 Abs. 2 DBA-Schweiz bzw. DBA-Österreich bzw. des Art. 13 Abs. 4 DBA-Frankreich greift. Die Grenzgängerregelung gilt also weiterhin, wenn sich die Person länger als 183 Tage im Kalender-/Steuerjahr²⁷¹ im Arbeitsortstaat aufhält.²⁷² Dann ist die jeweilige Grenzgängerregelung dahingehend zu prüfen, ob eine echte oder unechte Grenzgängereigenschaft vorliegt (→ Rn. 191 ff., 251 ff.). Ein Wechsel von Art. 15a Abs. 2 DBA-Schweiz bzw. DBA-Österreich bzw. Art. 13 Abs. 5 DBA-Frankreich zu Art. 15 Abs. 2 Buchst. a DBA-Schweiz bzw. DBA-Österreich bzw. Art. 13 Abs. 4 Nr. 1 DBA-Frankreich kann somit erst bei einem Aufenthalt von mehr als 183 Kalendertagen außerhalb des Arbeitsortstaates vollzogen werden. Erst bei einer Entscheidung von mehr als 183 Tagen kann die Grenzgängereigenschaft von **vornherein** nicht mehr erfüllt sein (→ Rn. 261 ff., 301 ff., 407). Dann sind die Grundregeln des Art. 15 Abs. 1 DBA-Schweiz bzw. DBA-Österreich bzw. des Art. 13 Abs. 1 DBA-Frankreich oder die *lex specialis*-Regeln dazu anzuwenden.

2. Intensitätsgrenze – Abweichung vom Arbeitsortprinzip

Auch wenn die Arbeit im anderen Staat ausgeübt wird, kann – als *lex specialis* gegenüber dem Arbeitsortprinzip – nur der Wohnsitzstaat besteuern, wenn sich die Person an höchstens 183 Tagen im Kalender-/Steuerjahr im Tätigkeitsstaat aufhält. In der 183-Tage-Regel, das heißt dem exakten Vorliegen oder Nichtvorliegen eines Aufenthalts im Tätigkeitsstaat,²⁷³ wurde die aus Praktikabilitätsgründen gesuchte Intensitätsgrenze zwischen dem Weiterbestehen des Besteuerungsrechts des Ansässigkeitsstaates und dem Wechsel des Besteuerungsrechtes zum Einsatz-/Tätigkeitsstaat gefunden. Als Maßstab des Ausmaßes der Intensität dienen die Aufenthaltstage in einem Zwölf-Monats-Zeitraum (Kalender-/Steuerjahr). Der geforderte Mindestaufenthalt – verstanden als Vereinfachungsregelung – hat zur Folge, dass nicht bei jedem kurzfristigen Aufenthalt in einem anderen Staat das Besteuerungsrecht an diesen Tätigkeitsstaat (nach dem Arbeitsortprinzip) wechselt. Die Grenze von 183 Aufenthalts-

411

²⁷⁰ Vgl. BMF 12.12.2023, BStBl. I 2023, 2179 Rn. 102, 233.

²⁷¹ Bei einer DBA-Regelung, die sich hinsichtlich des 183-Tage-Zeitraums auf das Steuerjahr bezieht (Bangladesch, Indien, Namibia, Neuseeland, Iran, Pakistan, Sri Lanka und Südafrika), muss eine gesonderte Ermittlung der Aufenthaltstage für das einzelne Steuerjahr erfolgen. Wird in einem DBA zur Ermittlung der Aufenthaltstage auf einen 12-Monats-Zeitraum abgestellt, kommen alle möglichen 12-Monats-Zeiträume in Betracht, die innerhalb eines Kalenderjahres beginnen oder enden können (variabler 12-Monats-Zeitraum). Dieser variable 12-Monats-Zeitraum ist inzwischen OECD-Standard und in vielen neu abgeschlossenen Abkommen enthalten; vgl. BMF 12.12.2023, BStBl. I 2023, 2179 Rn. 125.

²⁷² Vgl. auch BMF 12.12.2023, BStBl. I 2023, 2179 Rn. 107.

²⁷³ Vgl. BMF 12.12.2023, BStBl. I 2023, 2179 Rn. 107.

tagen, die als **vorübergehender** Auslandsaufenthalt interpretiert wird, fungiert als Kriterium für die abkommensrechtliche Zuweisung des Besteuerungsrechtes bei Arbeitnehmern. Ergänzend zu diesem zeitlichen Kriterium müssen die Vergütungen durch einen Arbeitgeber oder eine Betriebsstätte als zwei weitere kumulativ zu erfüllende Verknüpfungen (→ Rn. 421 ff.) mit dem Tätigkeitsstaat hinzutreten.

- 412** Wird in einem DBA bei der 183-Tage-Regel auf den **Aufenthalt** im Tätigkeitsstaat abgestellt (zB Art. 15 Abs. 2 Buchst. a DBA-Schweiz bzw. DBA-Österreich, Art. 13 Abs. 4 Nr. 1 DBA-Frankreich), ist hierbei nicht die Dauer einer konkreten beruflichen Tätigkeit gemeint, sondern allein die physische Anwesenheit im Tätigkeitsstaat maßgebend. Der Begriff des Aufenthaltes ist ein Abkommensbegriff, der eigenständig zu bestimmen ist. Auf den innerstaatlichen Begriff des gewöhnlichen Aufenthaltes ist dabei nicht abzustellen, da dieser der Bestimmung der Ansässigkeit dient, die an die innerstaatliche unbeschränkte Steuerpflicht anknüpft, und sich damit an völlig anderen Zwecken orientiert.²⁷⁴
- 413** Es kommt darauf an, ob der Arbeitnehmer an mehr als 183 Kalendertagen im Tätigkeitsstaat körperlich anwesend ist. Dabei ist auch eine nur **kurzfristige** Anwesenheit an einem Tag als voller Aufenthaltstag im Tätigkeitsstaat zu berücksichtigen. Eine De-minimis-Regelung, wonach nur solche Tage zählen, an denen sich der Arbeitnehmer mindestens acht Stunden im Tätigkeitsstaat aufgehalten hat, besteht nicht.²⁷⁵ Der Aufenthalt erfordert keine Übernachtung; es muss sich nicht um einen zusammenhängenden Aufenthalt im Tätigkeitsstaat handeln und mehrere Aufenthalte im selben Tätigkeitsstaat sind zusammenzurechnen.²⁷⁶ Dies gilt auch, wenn der Arbeitnehmer im Tätigkeitsstaat für mehrere Arbeitgeber tätig gewesen ist. Keine Zusammenrechnung erfolgt jedoch, wenn der Arbeitnehmer während des Kalender-/Steuerjahres teilweise beschränkt und teilweise unbeschränkt steuerpflichtig war.²⁷⁷ Kehrt der echte Grenzgänger täglich an seinen Wohnsitz im Ansässigkeitsstaat zurück, so ist er täglich im Tätigkeitsstaat anwesend;²⁷⁸ jeder einzelne Tätigkeitstag ist ein abgeschlossener Aufenthaltstag.²⁷⁹
- 414** Als volle Tage des Aufenthalts im Tätigkeitsstaat werden nach den **DBA-Schweiz und DBA-Österreich**²⁸⁰ gezählt²⁸¹:
- Anreisetag (Fristbeginn für die Aufenthaltsberechnung) und
 - Abreisetag (Fristende)²⁸²,

²⁷⁴ Vgl. BFH 10.7.1996 – I R 4/96, BStBl. II 1997, 15.

²⁷⁵ Vgl. Wassermeyer/Schwenke OECD-MA 2017 Art. 15 Rn. 94a.

²⁷⁶ Vgl. Wassermeyer/Brandis DBA CH 1971 Art. 15 Rn. 48; Wassermeyer/Martini DBA FR 1959 Art. 15 Rn. 49.

²⁷⁷ Vgl. Wassermeyer/Schwenke OECD-MA 2017 Art. 15 Rn. 94; vgl. auch Vogel/Lehner/Prokisch OECD-MA 2017 Art. 15 Rn. 87.

²⁷⁸ Vgl. BFH 10.7.1996 – I R 4/96, BStBl. II 1997, 15.

²⁷⁹ Vgl. BFH 12.10.2011 – I R 15/11, BStBl. II 2012, 548.

²⁸⁰ Vgl. öBMF 18.11.1991, SWI 1991, 353; vgl. auch Vogel/Lehner/Prokisch OECD-MA 2017 Art. 15 Rn. 77.

²⁸¹ Vgl. BMF 12.12.2023, BStBl. I 2023, 2179 Rn. 108.

²⁸² Vgl. BFH 18.7.1990 – I R 109/88, BStBl. II 1990, 482.

- alle Tage der (Teil-)Anwesenheit²⁸³ im Tätigkeitsstaat,
- auch die Tage unmittelbar vor, während und unmittelbar nach der Tätigkeit, wie zB Samstage, Sonn- und gesetzliche Feiertage,
- Tage der Anwesenheit im Tätigkeitsstaat während kurzer (14 Tage²⁸⁴) Arbeitsunterbrechungen, zB bei Streik, Aussperrung, Ausbleiben von Lieferungen,
- Krankheitstage²⁸⁵, **es sei denn**, die Krankheit steht der Abreise des Arbeitnehmers entgegen,
- tarifliche oder vertragliche Urlaubstage²⁸⁶, die unmittelbar vor, während und nach oder in einem engen zeitlichen Zusammenhang mit der Arbeit im Tätigkeitsstaat verbracht werden.²⁸⁷

Die Berechnung der 183-Tage-Frist ist für jeden Vertragsstaat gesondert durchzuführen. Nach dem **DBA-Frankreich** werden **zudem** kurze Unterbrechungen (Heimfahrten²⁸⁸) im Zusammenhang mit mehrtägigen Dienstreisen in den Ansässigkeitsstaat oder einen Drittstaat als Tage des Aufenthalts im Beschäftigungsland mitgezählt, soweit sie im Rahmen bestehender Arbeitsverhältnisse anfallen und unter Berücksichtigung der Umstände, unter denen sie stattfinden, nicht als Beendigung des vorübergehenden Aufenthalts angesehen werden können.²⁸⁹ In diesen Fällen ist davon auszugehen, dass die Verbindung mit der Auslandstätigkeit fortbesteht. Wird im DBA-Schweiz bzw. DBA-Österreich bei der Zählung der 183 Tage anstelle eines Zwölf-Monats-Zeitraums auf das Kalenderjahr abgestellt, sind die Aufenthalts-/Ausübungstage für jedes Kalenderjahr gesondert zu ermitteln. In Deutschland entspricht das Steuerjahr dem Kalenderjahr, ebenso im DBA-Frankreich, das für die Berechnung der 183-Tage-Frist auf das Steuerjahr (= Zeitraum vom 1.1. bis 31.12.) abstellt. Würde das Steuerjahr des anderen Vertragsstaats vom Steuerjahr Deutschlands (= Kalenderjahr) abweichen, wäre das Steuerjahr des Nichtansässigkeitsstaates maßgebend, in dem die Tätigkeit ausgeübt wird.²⁹⁰

415

Beispiel 21:

Daniel G. ist in Konstanz ansässig. Im Kalenderjahr 01 ist Daniel G. vom 1.10.01 bis 4.7.02 (kein Schaltjahr) für seinen deutschen Arbeitgeber in Wien (Österreich) tätig. Der Lohnaufwand wird weiterhin vom deutschen Arbeitgeber getragen. In diesem Zeitraum hält sich Daniel G. an jedem Kalendertag – mit Ausnahme der Tage über die Weihnachtszeit und den Jahreswechsel (vom 24.12.01 bis 3.1.02) – in Österreich auf.

²⁸³ Ein stundenweiser Aufenthalt ist ausreichend, vgl. BFH 10.7.1996 – I R 4/96, BStBl. II 1997, 15.

²⁸⁴ Vgl. Wassermeyer/Schwenke OECD-MA 2017 Art. 15 Rn. 103.

²⁸⁵ Vgl. Wassermeyer/Schwenke OECD-MA 2017 Art. 15 Rn. 102.

²⁸⁶ Vgl. BMF 12.12.2023, BStBl. I 2023, 2179 Rn. 115.

²⁸⁷ Vgl. BFH 23.2.2005 – I R 13/04, IStR 2005, 489; BFH 11.6.1996 – I R 8/96, BStBl. II 1997, 117.

²⁸⁸ Vgl. BFH 12.10.2011 – I R 15/11, BStBl. II 2012, 548; vgl. auch die Kritik an der wortgetreuen Auslegung einer „Tageszählung“, Vogel/Lehner/Prokisch OECD-MA 2017 Art. 15 Rn. 78.

²⁸⁹ Vgl. BMF 3.4.2006, BStBl. I 2006, 304.

²⁹⁰ Vgl. BMF 12.12.2023, BStBl. I 2023, 2179 Rn. 128.

Die Aufenthaltstage sind für jedes Kalenderjahr getrennt zu ermitteln. Daher hält sich Daniel G. weder im Kalenderjahr 01 (84 Tage) noch im Kalenderjahr 02 (182 Tage) länger als 183 Tage in Österreich auf. Mithin bleibt es beim Besteuerungsrecht des deutschen Ansässigkeitsstaates.

Beispiel 22:²⁹¹

Daniel G. ist in Konstanz ansässig und hat seinen Arbeitsort in Zürich. Sein Arbeitgeber ist mit dem Handel von militärischen Gütern befasst. Bis April 01 liegen zehn Nichtrückkehrtage vor. Eine Dienstreise in die USA, die am 1.5.01 beginnt und die Daniel G. im Auftrag seines schweizerischen Arbeitgebers unternimmt, führt dazu, dass Daniel G. vom 1.5.01 bis 31.12.01 wegen seiner beruflichen Tätigkeit in Untersuchungshaft genommen wird. Der Lohn wurde aufgrund des Arbeitsvertrages weiterhin von seinem schweizerischen Arbeitgeber gezahlt.

Da sich Daniel G. länger als 183 Tage in den USA aufhält, kann nicht mehr von einer regelmäßigen Rückkehr an seinen Konstanzer Wohnsitz gesprochen werden. Art. 15a Abs. 2 DBA-Schweiz findet für Daniel G. in 01 keine Anwendung. Die Regelung des Art. 15 Abs. 2 DBA-USA²⁹² ist direkt anzuwenden. Es handelt sich letztlich um eine dauernde Abwesenheit, wenn der Arbeitnehmer Daniel G. mehr als 183 Tage im Kalenderjahr (Art. 15 Abs. 2 Buchst. a DBA-USA) im selben Drittland verbringt. Dadurch wird die regelmäßige Rückkehr des Art. 15a Abs. 2 S. 1 DBA-Schweiz ausgeschlossen. Das Arbeitsortprinzip des Art. 15 Abs. 1 DBA-USA ist nicht anzuwenden, da es bei Anwendung des Art. 15 Abs. 2 DBA-USA nicht „zu beachten“ ist. Nach Art. 23 Abs. 3 Buchst. a DBA-USA unterliegen die Einkünfte aus nicht-selbständiger Arbeit, die Daniel G. vom 1.5.01 bis zum 31.12.01 bezieht, in den USA der Besteuerung und sind in Deutschland unter Progressionsvorbehalt freizustellen.

Für den Zeitraum von Januar bis April 01 ist Daniel G. als echter Grenzgänger in die Schweiz zu qualifizieren. Das bedeutet, die Besteuerung des Lohnes erfolgt im Ansässigkeitsstaat Deutschland und die Schweiz hat das Recht, eine Grenzgängerabgabe von max. 4,5 % zu erheben.

Bei kurzzeitigen Auslandseinsätzen bis zu 183 Tagen im Steuer-/Kalenderjahr und Kostentragung durch den schweizerischen Arbeitgeber bleibt es bei der Grenzgängereigenschaft. Die Voraussetzung der regelmäßigen Rückkehr nach Art. 15a Abs. 2 S. 1 DBA-Schweiz gilt bei einem Aufenthalt bis zur Grenze von 183 Tagen bzw. bis zur Hälfte der Jahresarbeitstage weiterhin als erfüllt (→ Rn. 406 ff.).

Anders als Krankheitstage, die sich neutral auf die Eingliederung des Arbeitnehmers in die Arbeitsorganisation des Tätigkeitsstaates und die Lebenswelt des Wohnsitzstaates auswirken,²⁹³ war das auslösende Moment der Inhaftierung im betrieblichen bzw. beruflichen Bereich gelegen.²⁹⁴ Das Anbieten der Arbeit steht dabei der Ausübung der Arbeit gleich (→ Rn. 623).

²⁹¹ Vgl. FG Baden-Württemberg 1.4.2008 – 11 K 90/06, DStRE 2009, 856; und folgend BFH 11.11.2009 – I R 50/08, BeckRS 2009, 25015908.

²⁹² Vgl. Abkommen zwischen der Bundesrepublik Deutschland und den Vereinigten Staaten von Amerika zur Vermeidung der Doppelbesteuerung und zur Verhinderung der Steuerverkürzung auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen und einiger anderer Steuern, in der Bekanntmachung vom 4.6.2008, BGBl. 2008 II 611, und BGBl. 2008 II 851 und BGBl. 2008 II 783.

²⁹³ Vgl. BFH 16.3.1994 – B 186/93, BStBl. II 1994, 696.

²⁹⁴ Vgl. FG Baden-Württemberg 1.4.2008 – 11 K 90/06, DStRE 2009, 856; vgl. auch folgend BFH 11.11.2009 – I R 50/08, BeckRS 2009, 25015908.

Würde Daniel G. erst bei einem späteren Reisebeginn am 5.7.01 inhaftiert und die 183-Tage-Grenze nicht überschritten, wären die beruflich bedingten Übernachtungen als Nichtrückkehrtage iSd Art. 15a Abs. 2 S. 2 DBA-Schweiz zu werten. Wenn der Arbeitnehmer sich an mehr als der Hälfte der Jahresarbeitstage in der Schweiz aufhält, ist die Nähe zur Schweiz und damit der Grenzgängerstatus noch erfüllt. Im Jahr 01 würde allerdings die 60-Tage-Regelung greifen, da Daniel G. aus beruflichen Gründen an mehr als 60 vereinbarten Arbeitstagen in den USA übernachtet hat. Daniel G. befreit sich für das **gesamte** Kalenderjahr aus der Grenzgängereigenschaft. Für die Tage der Übernachtung bzw. der Arbeitsausübung in den USA (Drittstaat) steht dem deutschen Ansässigkeitsstaat (Art. 15 DBA-USA) das Besteuerungsrecht zu. Die auf die tatsächlichen Residualarbeitstage entfallende Vergütung verbleibt unter Schweizer Besteuerung.

3. Begriff des Arbeitgebers iSd DBA und der Arbeitnehmerentsendung

Die Ausnahme vom Arbeitsortprinzip, das heißt die alleinige Besteuerung im Ansässigkeitsstaat, kommt nur dann in Betracht, wenn – als zweite kumulativ zu erfüllende Ergänzungsvoraussetzung – der Tätigkeitsstaat **nicht** der Ort der Ansässigkeit des Arbeitgebers ist, von dem oder für den die Arbeitsvergütungen getragen werden. Somit ist bei einem ausländischen Arbeitsort und einem ausländischen Arbeitgeber das Besteuerungsrecht des Ansässigkeitsstaates ausgeschlossen, weil nicht hingenommen werden soll, dass dem Tätigkeitsstaat durch die Lohnkostenbelastung nur die ertragsteuerliche Bemessungsgrundlage der Arbeitgeberbesteuerung gekürzt wird. Durch diese Einschränkung soll sichergestellt werden, dass der Tätigkeitsstaat sein Recht zur Ertragsbesteuerung auch bei einer unter 183 Tage dauernden kurzfristigen Tätigkeit behält, wenn die gezahlte Vergütung den Gewinn eines seiner Steuerhoheit unterliegenden Unternehmens geschmälert hat.²⁹⁵ Anders ausgedrückt: Der zweite Ergänzungstatbestand für die Anwendung der 183-Tage-Regelung ist erfüllt (Anwendung des Arbeitsortprinzips), wenn die Vergütungen von einem Arbeitgeber oder für einen Arbeitgeber gezahlt werden, der im Einsatzstaat ansässig ist. Damit wird die (potenzielle) Kürzung der Gewinnbesteuerung des Arbeitgebers durch die Besteuerung der Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit im Tätigkeitsstaat wieder (teilweise) kompensiert.

Nach ständiger Rechtsprechung des BFH²⁹⁶ kann Arbeitgeber iSd DBA nicht nur der zivilrechtliche Arbeitgeber, sondern auch der **wirtschaftliche** Arbeitgeber im Rahmen einer Arbeitnehmerentsendung sein. Der Arbeitgeberbegriff wird im Abkommens-, Lohnsteuer-, Arbeits- und Sozialversicherungsrecht unterschiedlich definiert. Es gibt keine DBA-Definition des Arbeitgeberbegriffs. Daher gilt nach Art. 3 Abs. 2 OECD-MA zunächst innerstaatliches Recht, wenn der Abkommenszusammenhang nichts anderes erfordert. Das innerstaatliche Recht soll einer abkommensautonomen Prüfung unterzogen werden.²⁹⁷ Art. 3 Abs. 2 OECD-MA ist nicht als genereller Verweis auf innerstaatliche Arbeitgeberdefinitionen zu verstehen. Vielmehr soll daraus der Schluss ge-

²⁹⁵ Vgl. VwGH 22.5.2013 – 2009/13/0031, IStR 2013, 939.

²⁹⁶ Vgl. BFH 12.12.2024 – VI R 25/22, BStBl. II 2025, 507; BFH 29.1.1986 – I R 109/85, BStBl. II 1986, 442.

²⁹⁷ Vgl. Dziurdy IStR 2013, 939.

zogen werden, dass die relevanten Arbeitgeberfunktionen aus einer Gesamtbetrachtung zu ziehen sind. Danach ist als Arbeitgeber anzusehen,²⁹⁸ wer mit dem Arbeitnehmer eine arbeitsrechtliche Vereinbarung abschließt (**zivilrechtlicher** Arbeitgeber²⁹⁹), wodurch dieser³⁰⁰ im Rahmen des Arbeitsverhältnisses zur Leistung weisungsgebundener (bzgl. Ort, Zeit, Inhalt und Durchführung), fremdbestimmter Arbeit in persönlicher Abhängigkeit verpflichtet wird (§ 611a BGB).

- 423** Der Arbeitgeberbegriff iSe DBA umfasst aber nicht nur den formalen Arbeitgeber,³⁰¹ sondern kann auch losgelöst von einer zivilrechtlichen Grundlage unter dem Gesichtspunkt der wirtschaftlichen Kostentragung erfüllt sein. Wenn eine natürliche oder juristische Person die Vergütung für die geleistete unselbständige Tätigkeit wirtschaftlich trägt oder hätte tragen müssen, gilt diese als Arbeitgeber (**wirtschaftlicher** Arbeitgeber³⁰²). Dem wirtschaftlichen Arbeitgeberbegriff kommt besondere Bedeutung zu, wenn bei einer unselbständigen Tätigkeit eines im Inland ansässigen Arbeitnehmers, die bei einem im Ausland ansässigen verbundenen Unternehmen (§ 271 Abs. 2 HGB) ausgeübt wird, zu prüfen ist, welches dieser Unternehmen als abkommensrechtlicher Arbeitgeber anzusehen ist.
- 424** Eine grenzüberschreitende Arbeitnehmerentsendung ist die Entsendung eines Arbeitnehmers für eine bestimmte Zeit seitens eines (Mutter-)Unternehmens (entsendendes Unternehmen) an ein anderes (Tochter-)Unternehmen (aufnehmendes Unternehmen) desselben Konzerns (§ 290 HGB) in einem anderen Staat.³⁰³ Der Arbeitnehmer wird bei dem aufnehmenden Unternehmen tätig, ohne dass der bisherige Arbeitsvertrag mit dem entsendenden Unternehmen beendet wird (ruhender Arbeitsvertrag), und
- schließt mit diesem Unternehmen einen (weiteren) Arbeitsvertrag, oder
 - trifft mit diesem Unternehmen eine Nebenabrede zum bestehenden Arbeitsvertrag, oder
 - dieses Unternehmen gilt als wirtschaftlicher Arbeitgeber.³⁰⁴
- 425** Eine Arbeitnehmerentsendung liegt somit grundsätzlich³⁰⁵ dann vor, wenn der Arbeitnehmer mit seinem bisherigen Arbeitgeber (entsendendes Unternehmen) vereinbart, für eine befristete Zeit bei einem verbundenen Unternehmen (aufnehmendes Unternehmen) außerhalb des Landes des entsendenden Unternehmens tätig zu werden und das aufnehmende Unternehmen entweder eine arbeitsvertragliche Vereinbarung mit dem Arbeitnehmer abschließt oder

²⁹⁸ Vgl. BFH 21.8.1985 – I R 63/80, BStBl. II 1986, 4; zum inländischen Arbeitgeber, vgl. BMF 12.12.2023, BStBl. I 2023, 2179 Rn. 326–328.

²⁹⁹ Vgl. auch BMF 12.12.2023, BStBl. I 2023, 2179 Rn. 146.

³⁰⁰ Im Umkehrschluss zum Arbeitnehmerbegriff in § 1 Abs. 1 LStDV.

³⁰¹ Vgl. BFH 23.2.2005 – I R 46/03, BStBl. II 2005, 547.

³⁰² Vgl. BMF 12.12.2023, BStBl. I 2023, 2179 Rn. 151; vgl. auch BMF 3.5.2018, BStBl. I 2018, 643 Rn. 128 ff.

³⁰³ Vgl. BMF 12.12.2023, BStBl. I 2023, 2179 Rn. 149.

³⁰⁴ Vgl. BMF 12.12.2023, BStBl. I 2023, 2179 Rn. 149.

³⁰⁵ Vgl. BMF 9.11.2001, BStBl. I 2001, 796.

als **wirtschaftlicher** Arbeitgeber anzusehen ist. Diese Entsendung kann nur dann zu einem Wechsel der Arbeitgeberstellung führen, wenn der Arbeitnehmer nicht nur in dem aufnehmenden Unternehmen, sondern auch **für** dieses tätig wird und dieses die relevanten Arbeitgeberfunktionen vorwiegend ausübt. **Arbeitgeber** im Rahmen einer Auslandstätigkeit ist somit auch ohne Abschluss eines Arbeitsvertrages iSd § 611a BGB, wer

- im Rahmen einer Entsendung zwischen international verbundenen Unternehmen (Art. 9 OECD-MA)
- den Arbeitnehmer in seinen Geschäftsbetrieb integriert, in den Arbeitsablauf einbindet und ihm gegenüber weisungsbefugt ist sowie
- die Vergütungen für die von ihm geleistete unselbständige Arbeit wirtschaftlich trägt oder hätte tragen müssen³⁰⁶ (**wirtschaftlicher** Arbeitgeber³⁰⁷).

In diesem Fall ist das aufnehmende Unternehmen nicht zwangsläufig der formelle Arbeitgeber. Es reicht für den Arbeitgeberbegriff iSd DBA aus, wenn dieser als wirtschaftlicher Arbeitgeber anzusehen ist. Nimmt der Tätigkeitsstaat einen wirtschaftlichen Arbeitgeber an, ist ab dem ersten Entsendetag – unabhängig von der 183-Tage-Frist – das Besteuerungsrecht dieses Einsatzstaates damit verbunden. Konsequenz ist die Steuerfreistellung im Ansässigkeitsstaat.³⁰⁸ Es ist nicht Voraussetzung, dass das aufnehmende Unternehmen den Arbeitslohn in eigenem Namen und für eigene Rechnung ausbezahlt (§ 38 Abs. 1 S. 2 EStG).

426

Nach dem Urteil des BFH³⁰⁹ vom 4.11.2021 können die Voraussetzungen für eine wirtschaftliche Arbeitgeberstellung durch vier Punkte erfüllt werden. Dabei ist auf den wirtschaftlichen Gehalt und die Durchführung der zugrunde liegenden Vereinbarungen abzustellen:³¹⁰

427

- das aufnehmende Unternehmen trägt wirtschaftlich den Arbeitslohn für die geleistete Arbeit,
- der Einsatz erfolgt im **Interesse** des aufnehmenden Unternehmens,
- der entsandte Arbeitnehmer ist in den Arbeitsablauf des aufnehmenden Unternehmens integriert (Einbindung) **und**
- er ist dessen Weisungen unterworfen.³¹¹

Das aufnehmende Unternehmen wird somit nicht allein dadurch zum wirtschaftlichen Arbeitgeber, weil es dem entsendenden Unternehmen den Arbeitslohn erstattet, der auf die im Inland ausgeübte Tätigkeit entfällt.³¹²

³⁰⁶ Vgl. BFH 23.2.2005 – I R 46/03, BStBl. II 2005, 547 und BMF 9.11.2001, BStBl. I 2001, 796.

³⁰⁷ Vgl. auch BMF 12.12.2023, BStBl. I 2023, 2179 Rn. 151 ff.

³⁰⁸ Vgl. auch öBMF 12.6.2014, öBMF-010221/0362-VI/8/2014.

³⁰⁹ BFH 4.11.2021 – VI R 22/19, BStBl. II 2022, 562.

³¹⁰ Vgl. BMF 12.12.2023, BStBl. I 2023, 2179 Rn. 151.

³¹¹ Vgl. BFH 23.2.2005 – I R 46/03, BStBl. II 2005, 547.

³¹² Vgl. FG Thüringen 31.8.2022 – 4 K 146/22, BeckRS 2022, 60043; vorgehend FG Thüringen 13.12.2018 – 3 K 795/16, NZG 2019, 1360 und BFH 4.11.2021 – VI R 22/19, BStBl. II 2022, 562.

- 428** Bei der Prüfung des entsendenden Unternehmens ist³¹³ regelmäßig davon auszugehen, dass der nichtselbständig tätige Arbeitnehmer im Interesse und für Rechnung des **aufnehmenden** Unternehmens tätig wird, wenn er in einem Anstellungsverhältnis zu diesem Unternehmen steht. Die **Interessenlage** kann beispielsweise³¹⁴ anhand folgender Aspekte bzw. Indizien beurteilt werden:
- ausgeübte Funktion (genaue Tätigkeitsbeschreibung zB im Arbeits- oder Entsendevertrag),
 - benötigte fachliche Qualifikation,
 - Zusammenhang zwischen den Aufwendungen für den entsandten Arbeitnehmer und seinem Beitrag zum wirtschaftlichen Erfolg des Unternehmens,
 - Tätigkeitsort,
 - von welchem Unternehmen geht die Initiative für die Arbeitnehmerentsendung aus,
 - welches Unternehmen profitiert am meisten von der Entsendung,
 - ist die Tätigkeit des entsandten Arbeitnehmers einzelprojektbezogen,
 - ist auf dem lokalen Arbeitsmarkt des aufnehmenden Unternehmens ein Angebot an Arbeitskräften mit der nach objektiven Maßstäben erforderlichen Qualifikation nicht vorhanden und auch nicht im Rahmen betrieblicher Ausbildung oder Qualifizierung zu schaffen,
 - sind gleichwertig qualifizierte Arbeitnehmer auf dem lokalen Arbeitsmarkt des aufnehmenden Unternehmens verfügbar, die einen geringeren Personalaufwand verursachen,
 - übt der Arbeitnehmer Planungs-, Koordinierungs- oder Kontrolltätigkeiten aus,
 - werden nach Rückkehr des Arbeitnehmers dessen gesammelte Auslandserfahrungen im Rahmen seiner weiteren Beschäftigung beim entsendenden Unternehmen genutzt,
 - wird der Arbeitnehmer im Rahmen eines Rotationssystems entsandt,
 - wie hoch ist der prozentuale Anteil der entsandten Arbeitnehmer an der Gesamtbelegschaft,
 - besteht ein objektives Erfordernis an Sprachkenntnissen oder persönlichen Beziehungen in Verbindung mit der ausgeübten Funktion oder andere Spezialkenntnisse.
- 429** Das Interesse des **entsendenden** Unternehmens bleibt insbesondere dann bestehen, wenn der Arbeitnehmer Planungs-, Koordinierungs- oder Kontrollfunktionen für das entsendende Unternehmen wahrnimmt und diese vom aufnehmenden Unternehmen nicht gesondert abgegolten werden.³¹⁵ Weitere Gründe können zB sein, dass nach Rückkehr des Arbeitnehmers (Expertenentsendung) dessen gesammelte Erfahrung im Rahmen seiner weiteren Beschäftigung beim entsendenden Unternehmen in dessen Leitungssystem genutzt wird³¹⁶ oder dass die Arbeitsplätze beim Tochterunternehmen im Rotationsver-

³¹³ Vgl. BFH 3.2.1993 – I R 80-81/91, BStBl. II 1993, 462.

³¹⁴ Vgl. BMF 12.12.2023, BStBl. I 2023, 2179 Rn. 160; vgl. auch BMF 9.11.2001, BStBl. I 2001, 796 Nr. 3.3.

³¹⁵ Vgl. BMF 12.12.2023, BStBl. I 2023, 2179 Rn. 170; vgl. auch BMF 9.11.2001, BStBl. I 2001, 796 Nr. 3.1.1.

³¹⁶ Vgl. FG München 22.4.2016 – 8 K 3290/14, DStRE 2018, 468.