

## Betriebsstätte als „wirtschaftlicher Arbeitgeber“ oder worin liegt der Sinn und Zweck der 183-Tage-Regel?

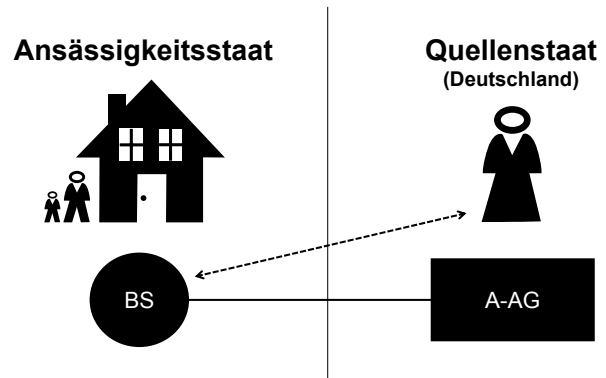
Von Dr. Kasper Dziurdz\*

Vogler/Nientimp haben im IStR-Heft 12/2014<sup>1</sup> die Frage gestellt, ob aufgrund der Selbstständigkeits- und Unabhängigkeitsfiktion nach dem „Authorised OECD Approach“ (AOA) eine Betriebsstätte der wirtschaftliche Arbeitgeber sein kann. Ein Argument für die Arbeitgeberbereitschaft nach Art. 15 Abs. 2 Buchst. b OECD-MA beruht auf der Auffassung, dass der Tätigkeitsstaat bei einer kurzfristigen Arbeitnehmertätigkeit den Arbeitslohn nur dann besteuern soll, wenn dieser als Betriebsausgabe sein Steueraufkommen geschmälert hat. Das BMF-Schreiben vom 12.11.2014, IV B 2 – S 1300/08/10027 ist auf diese Frage nicht eingegangen. Im Folgenden wird dargelegt, warum es auf eine derartige Korrespondenz nicht ankommen dürfte. Ob die selbständige Betriebsstätte der wirtschaftliche Arbeitgeber wäre, ist aber für das Tragen der Vergütungen nach Art. 15 Abs. 2 Buchst. c OECD-MA von Bedeutung.

### 1. Problemstellung: Betriebsstätte als „wirtschaftlicher Arbeitgeber“?

An folgendem Beispiel sind Vogler/Nientimp der Frage nachgegangen, ob eine Betriebsstätte Arbeitgeber sein kann, wenn das relevante Doppelbesteuerungsabkommen Art. 7 Abs. 2 OECD-MA und dem AOA folgt: Die A-AG mit Sitz und Ort der Geschäftsleitung in Deutschland unterhält im anderen Vertragsstaat eine Betriebsstätte. Diese Betriebsstätte beschäftigt und bezahlt Mitarbeiter, die im Staat der Betriebsstätte ansässig sind. Regelmäßig reisen bestimmte Mitarbeiter zum deutschen Stammhaus, halten sich dort aber nur kurzfristig auf. Der Lohnaufwand wird von der Betriebsstätte getragen. Da die Mitarbeiter im Staat der Betriebsstätte ansässig sind und es um die Besteuerung der Arbeitslöhne geht, wird dieser Staat im Folgenden als der Ansässigkeitsstaat bezeichnet. Damit ist jener Vertragsstaat der Ansässigkeitsstaat, in dem der Arbeitnehmer ansässig ist, und der andere Vertragsstaat ist stets der Quellenstaat. Deutschland, wo die kurzfristige Tätigkeit ausgeübt wird und sich das Stammhaus der A-AG befindet, ist demnach der Quellenstaat. Wenn die Mitarbeiter während ihrer Tätigkeit beim deutschen Stammhaus im Quellenstaat dennoch der Betriebsstätte in ihrem Ansässigkeitsstaat funktional zugeordnet bleiben, weil u. a. die Mitarbeiter nicht in das Stammhaus eingebunden sind, so stellt sich die Frage,

ob nach Art. 15 Abs. 2 OECD-MA die 183-Tage-Regel anwendbar ist.



Beispiel zum wirtschaftlichen Arbeitgeber nach Art. 15 Abs. 2 Buchst. b OECD-MA

Art. 15 Abs. 1 OECD-MA folgt dem Arbeitsortprinzip. Gehälter, Löhne und ähnliche Vergütungen aus unselbständiger Arbeit können zunächst nur im Ansässigkeitsstaat besteuert werden. Wird jedoch die Arbeit im Quellenstaat ausgeübt, so können die dafür bezogenen Vergütungen im Quellenstaat besteuert werden. In welchem Staat die Vergütungen abgezogen werden können, ist irrelevant.

Art. 15 Abs. 2 OECD-MA – die 183-Tage-Regel – sieht eine Ausnahme vom Arbeitsortprinzip vor. Vergütungen für eine im Quellenstaat ausgeübte unselbständige Arbeit können nur im Ansässigkeitsstaat besteuert werden, wenn:

- der Arbeitnehmer sich im Quellenstaat insgesamt nicht länger als 183 Tage innerhalb eines bestimmten 12-Monatszeitraums aufhält und
- die Vergütungen von einem Arbeitgeber oder für einen Arbeitgeber gezahlt werden, der nicht im Quellenstaat ansässig ist, und
- die Vergütungen nicht von einer Betriebsstätte getragen werden, die der Arbeitgeber im Quellenstaat hat.

Da sich im Beispiel der A-AG die Mitarbeiter nur kurzfristig im Quellenstaat aufhalten, ist für die DBA-rechtliche Besteuerungsbefugnis nach Buchst. b entscheidend, ob die im Quellenstaat (Deutschland) ansässige A-AG der abkommensrechtliche Arbeitgeber ist. Wird dies bejaht, weil die A-AG als Person<sup>2</sup> und Gesamtunternehmen<sup>3</sup> die relevanten Arbeitgeberfunktionen ausübt<sup>4</sup> sowie die Betriebsstätte insbesonde-

\* Dr. Kasper Dziurdz ist APART-Stipendiat der Österreichischen Akademie der Wissenschaften am Institut für Österreichisches und Internationales Steuerrecht der WU (Wirtschaftsuniversität Wien). Der Autor dankt Univ.-Prof. Dr. Dr. h. c. Michael Lang, Mag. Ina Kerschner und Dr. Christoph Marchgraber für wertvolle Anregungen.

<sup>1</sup> Vogler/Nientimp IStR 2014, 427 ff.

<sup>2</sup> Vgl. Art. 3 Abs. 1 Buchst. a i. V. m. Buchst. b OECD-MA.

<sup>3</sup> Vgl. Art. 3 Abs. 1 Buchst. d i. V. m. Buchst. c und h OECD-MA.

<sup>4</sup> Vgl. zum abkommensautonomen Arbeitgeberbegriff Dziurdz, Kurzfristige Arbeitnehmerüberlassung im Internationalen Steuerrecht, 2013, S. 105 ff., m. w. N.

## AUFsätze

re aufgrund systematischer Überlegungen kein Arbeitgeber sein kann<sup>5</sup>, ist die 183-Tage-Regel nicht anwendbar, da der Arbeitgeber im Quellenstaat ansässig ist.<sup>6</sup>

Diesem Ergebnis könnte entgegengehalten werden, dass die Vergütungen der Mitarbeiter von der Betriebsstätte der A-AG (im Ansässigkeitsstaat der Mitarbeiter) getragen werden und allein dort als Betriebsausgaben abziehbar sind.<sup>7</sup> Damit erhält der Quellenstaat, in dem die unselbständige Arbeit ausgeübt wird, das Besteuerungsrecht, obwohl dessen Besteuerungssubstrat nicht gemindert wird. Nach dem Sinn und Zweck des Buchst. b solle aber der Quellenstaat nur dann die Vergütungen besteuern können, wenn dort ein gewinnmindernder Abzug erfolgen kann.<sup>8</sup>

Um in diesen Fällen die 183-Tage-Regel anzuwenden und dadurch eine Besteuerung der Vergütungen im Ansässigkeitsstaat der Mitarbeiter sicherzustellen, in dem die Vergütungen abgezogen werden, argumentieren *Vogler/Nientimp* für die Arbeitgebereneigenschaft der Betriebsstätte.<sup>9</sup> Ist nämlich die Betriebsstätte (im Ansässigkeitsstaat der Mitarbeiter) aufgrund deren Selbständigkeit nach dem AOA als wirtschaftlicher Arbeitgeber zu sehen, sind die Voraussetzungen der 183-Tage-Regel erfüllt. Gemäß Buchst. b werden die Vergütungen von einem Arbeitgeber oder für einen Arbeitgeber gezahlt, der *nicht* im Quellenstaat ansässig ist. Ob die Betriebsstätte als wirtschaftlicher Arbeitgeber überhaupt ansässig sein kann, ist demnach irrelevant. Im Ergebnis wird die Vorschrift so verstanden, dass nur dann ein im Quellenstaat ansässiger Arbeitgeber vorliegt, wenn die Vergütungen nach dem AOA dem Stammhaus im Quellenstaat zuzurechnen sind.

5 Vgl. die Nachweise in Fn. 44.

6 So im Ergebnis auch *Ulonska* DStR 1990, 267 f.; in diese Richtung (bei einem Dreiecksachverhalt) zudem *Pötgens*, *Income from International Private Employment*, 2007, S. 473 f.; a. A. aber *Prokisch* in *Vogel/Lehner*, DBA, 5. Aufl., 2008, Art. 15 Rz. 49a, der davon ausgeht, dass die Frage, wer letztlich die Vergütung für die ihm geleistete unselbständige Arbeit wirtschaftlich trägt, für die Arbeitgebereneigenschaft nicht von Bedeutung ist. Erst bei der Frage, ob die Zahlung durch den Arbeitgeber erfolgt ist, spiele dies eine Rolle (zu möglichen Gegenargumenten vgl. *Dziurdz* (Fn. 4), S. 121 ff.). Vor diesem Hintergrund werden laut *Prokisch* die Vergütungen nach Buchst. b nicht von einem im Quellenstaat ansässigen Arbeitgeber getragen bzw. gezahlt, wenn die Vergütungen von einer Betriebsstätte getragen werden, die sich in einem anderen Staat befindet. Damit werde eine Besteuerung im Quellenstaat durch die 183-Tage-Regel vermieden, obwohl der Arbeitgeber nach Art. 4 Abs. 1 im Quellenstaat ansässig ist. *Prokisch* dürfte somit davon ausgehen, dass die 183-Tage-Regel so lange anwendbar bleibt, bis ein im Quellenstaat ansässiger Arbeitgeber gefunden wird, der bzw. dessen Stammhaus zugleich die Vergütungen wirtschaftlich trägt. Dagegen spricht jedoch der Wortlaut der 183-Tage-Regel, wonach vom Arbeitsortprinzip nur dann abgewichen wird, wenn der Arbeitgeber *nicht* im Quellenstaat ansässig ist. Ist daher der Arbeitgeber nach Art. 4 Abs. 1 im Quellenstaat ansässig, fehlt es jedenfalls am nach Buchst. b geforderten nicht im Quellenstaat ansässigen Arbeitgeber, und zwar unabhängig davon, ob das Stammhaus oder eine Betriebsstätte die Vergütungen trägt.

7 Allerdings stellt sich die Frage, was unter einer Abzugsmöglichkeit konkret zu verstehen ist, insbesondere, wenn der Arbeitgeber nach Art. 23 die Anrechnungsmethode anwendet oder Betriebsstättenverluste trotz Befreiungsmethode abziehbar sind.

8 Vgl. i. d. S. *Vogler/Nientimp* IStR 2014, 430.

9 Vgl. *Vogler/Nientimp* IStR 2014, 432 ff.

## 2. Sinn und Zweck der 183-Tage-Regel: Besteuerung der Vergütungen als Ausgleich für deren steuermindernden Abzug im Quellenstaat?

In der Literatur wird vertreten, dass der Quellenstaat, in dem die unselbständige Arbeit ausgeübt wird, sein Besteuerungsrecht auch bei einem kurzfristigen Aufenthalt behalten soll, wenn die Vergütungen den Unternehmensgewinn im Quellenstaat geschmälert haben.<sup>10</sup> In diese Richtung geht auch der OECD-Kommentar: „Sinn und Zweck der Buchstaben b und c liegen darin, die Quellenbesteuerung bei kurzfristiger Arbeitsausübung zu vermeiden, soweit die Arbeitseinkünfte im Quellenstaat nicht als Betriebsausgaben abgezogen werden können, da der Arbeitgeber in diesem Staat nicht der Steuer unterliegt, weil er weder eine dort ansässige Person ist noch dort eine Betriebsstätte unterhält.“<sup>11</sup> Gleichzeitig können dem Kommentar zufolge diese Buchstaben aber „auch dadurch gerechtfertigt werden, dass die Auferlegung einer Verpflichtung zum Abzug an der Quelle für eine kurzfristige Arbeitsausübung in einem bestimmten Staat eine zu starke Verwaltungsbelastung darstellt, wenn der Arbeitgeber in diesem Staat weder ansässig ist noch eine Betriebsstätte unterhält.“<sup>12</sup>

Hierbei stellt sich die Frage, ob der Quellenstaat immer dann die Arbeitseinkünfte aus einer dort kurzfristig ausgeübten Tätigkeit besteuern soll, wenn diese sein Steuersubstrat gemindert haben<sup>13</sup>, oder ob zudem der Quellenstaat die Arbeitseinkünfte *nicht* besteuern soll, wenn diese sein Steuersubstrat *nicht* gemindert haben.<sup>14</sup> Diese Zwecke sind nicht bedeutungsgleich: Ist z. B. der Arbeitgeber doppelt ansässig, also sowohl im Ansässigkeitsstaat als auch im Quellenstaat, und bestimmt der „tie-breaker“ nach Art. 4 Abs. 2 oder 3 OECD-MA, dass der Arbeitgeber als nur im Ansässigkeitsstaat ansässig gilt, so werden nach Art. 7 Abs. 1 OECD-MA sämtliche Unternehmensgewinne im Ansässigkeitsstaat besteuert, sofern im Quellenstaat keine Betriebsstätte vorliegt. Folglich können auch die Arbeitseinkünfte allein im Ansässigkeitsstaat abgezogen werden. Übt ein (im Ansässigkeitsstaat ansässiger) Arbeitnehmer eine Tätigkeit kurzfristig im Quellenstaat aus, so stellt sich die Frage nach

10 Vgl. statt vieler *Jacobs*, *Internationale Unternehmensbesteuerung*, 7. Aufl., 2011, S. 1344 und 1347; *Kempermann* in *Flick/Wassermeyer/Kempermann*, DBA-Schweiz, 34. Lfg., April 2011, Art. 15 Anm. 65 und 81; *Kluge*, *Das Internationale Steuerrecht*, 4. Aufl., 2000, S. 889 (Rz. S 280); *Korn/Dietz/Debatin*, *Doppelbesteuerung*, 6. Aufl., Systematik IV Rz. 278 f.; *Krawitz/Hick* RIW 2003, 905; *Lechner/Muszynska* in *Gassner et al.*, *Arbeitnehmer im Recht der Doppelbesteuerungsabkommen*, 2003, S. 158; *Prokisch* (Fn. 6), Rz. 53a, 53d, 63 und 67; *Reinhold* in *Gosch/Kroppen/Grotherr*, DBA, 24. Lfg., 2013, Art. 15 OECD-MA Rn. 7, 9, 155, 160 und 214; *Schaumburg*, IStR, 3. Aufl., 2011, Rz. 16.437 f.; *Schoueri* *Intertax* 1993, 27 f.; *Schmidt* in *Haase*, *AStG/DBA*, 2. Aufl., 2012, Art. 15 MA Rn. 17; *Ulonska* DStR 1990, 268; *Wassermeyer/Schwenke* in *Wassermeyer*, DBA, 120. Lfg., Okt. 2012, Art. 15 MA Rz. 34, 40, 116 und 125.

11 OECD-Komm. 2000 Art. 15 Rn. 6.2.

12 *Ibda.*

13 So *Vogler/Nientimp* IStR 2014, 428, m. w. N. und (ähnlich) 435. Vgl. zudem die Nachweise in Fn. 10.

14 So im Ergebnis *Vogler/Nientimp* IStR 2014, 433 f. und 434 f. Vgl. zudem z. B. *Kempermann* (Fn. 10), Anm. 62; *Reinhold* (Fn. 10), Rn. 165 und 167; *Schoueri* *Intertax* 1993, 28 f.; *Wassermeyer/Schwenke* (Fn. 10), Rz. 114a und 121.

## AUFSÄTZE

der Anwendbarkeit der „tie-breaker“-Vorschriften für Zwecke der 183-Tage-Regel.<sup>15</sup> Aus dem Sinn und Zweck, dass der Quellenstaat immer dann die Arbeitseinkünfte aus einer dort kurzfristig ausgeübten Tätigkeit besteuern soll, wenn diese sein Steuersubstrat gemindert haben, lässt sich in diesem Fall nichts gewinnen. Eine solche Abzugsmöglichkeit im Quellenstaat besteht gerade nicht. Erst wenn der Umkehrschluss gezogen wird, dass der Quellenstaat die Arbeitseinkünfte *nicht* besteuern soll, soweit diese sein Steuersubstrat *nicht* gemindert haben, spricht das gegen eine Besteuerung im Quellenstaat.

Somit kann man den Sinn und Zweck der Buchst. b und c zunächst darin sehen, dass bestimmte Umstände *für* eine Besteuerung im Quellenstaat sprechen. Können die Vergütungen im Quellenstaat abgezogen werden oder ist eine ausreichende Präsenz im Quellenstaat vorhanden, die übermäßige Verwaltungsbelastungen vermeidet, soll der Arbeitslohn im Quellenstaat besteuert werden. Ebenso kann man den Sinn und Zweck aber auch darin sehen, dass bestimmte Umstände *gegen* eine Besteuerung im Quellenstaat sprechen. Sind die Vergütungen nicht im Quellenstaat abziehbar oder liegt keine ausreichende Präsenz im Quellenstaat vor, soll keine Besteuerung im Quellenstaat erfolgen. Damit wird jeweils nur für einen Teilbereich eine eindeutige Aussage getroffen. Wie der jeweils andere Teilbereich aus teleologischen Gründen behandelt werden sollte, bleibt offen. Wird daher mit der Literatur<sup>16</sup> davon ausgegangen, dass der Quellenstaat sein Besteuerungsrecht auch bei einem kurzfristigen Aufenthalt behalten soll, wenn die Vergütungen den Unternehmensgewinn im Quellenstaat geschmälert haben, so ist das lediglich ein Grund *für* eine Besteuerung im Quellenstaat. Um im Einzelfall *gegen* eine Besteuerung im Quellenstaat argumentieren zu können, muss im Umkehrschluss abgeleitet werden, dass der Quellenstaat sein Besteuerungsrecht *nicht* behalten soll, wenn die Vergütungen den Unternehmensgewinn im Quellenstaat *nicht* geschmälert haben.

Ob sich gute Gründe für einen solchen Umkehrschluss finden lassen, ist aber fraglich. Zunächst spielt die Abzugsmöglichkeit der Vergütungen schon für das Arbeitsortprinzip nach Art. 15 Abs. 1 OECD-MA keine Rolle. Arbeitseinkünfte können im Quellenstaat besteuert werden, wenn die Arbeit dort ausgeübt wird. Dies gilt unabhängig davon, in welchem Staat diese beim Arbeitgeber abgezogen werden können und daher welcher Staat Steuersubstrat „verliert“. Weder Art. 15 Abs. 1 OECD-MA noch die 183-Tage-Regel sehen ausdrücklich eine Besteuerung in jenem Vertragsstaat vor, in dem die Arbeitseinkünfte abgezogen werden können. Eine vollständige Korrespondenz, wonach bei kurzfristigen Tätigkeiten die Vergütungen immer in jenem Staat besteuert werden sollen, in dem diese abziehbar sind, lässt sich bei Drittstaatssachverhalten zudem gar nicht erreichen.<sup>17</sup> Korrespondenzbemühungen, dem Quellenstaat bei fehlender Abzugsmöglichkeit das Besteuerungsrecht ganz zu versagen,

erscheinen daher zu weitgehend. Ebenso spricht die Entstehungsgeschichte der 183-Tage-Regel gegen einen Umkehrschluss. Mitte der 50er Jahre, als die Arbeiten am OECD-Musterabkommen begannen, war es gängige Abkommenspraxis, dass die 183-Tage-Regel bei einem im Drittstaat ansässigen Arbeitgeber nicht anwendbar war<sup>18</sup> und daher der Quellenstaat besteuern konnte, obwohl diesem gar kein „doppelter Verlust“ an Steuereinnahmen drohte. Die Arbeitsgruppe 10 des OEEC-Steuerausschusses ging von dieser Praxis ab, um mehr Arbeitnehmer zu begünstigen.<sup>19</sup> Es gibt keine Hinweise darauf, dass eine „Lücke“ geschlossen werden sollte, damit der Quellenstaat bei kurzfristigen Tätigkeiten nur dann besteuern kann, wenn die Vergütungen dort abziehbar sind.

Im Beispiel der A-AG lässt sich aus dem Sinn und Zweck, dass der Quellenstaat bei einer Abzugsmöglichkeit besteuern soll, zunächst nichts gewinnen. Im Quellenstaat, in dem die unselbständige Arbeit beim Stammhaus der A-AG ausgeübt wird, besteht gerade keine Abzugsmöglichkeit.<sup>20</sup> Die Mitarbeiter sind nämlich der Betriebsstätte funktional zuzuordnen, die sich im Ansässigkeitsstaat der Mitarbeiter befindet, so dass nach dem AOA allein die Betriebsstätte den Arbeitslohn trägt. Erst wenn ein Umkehrschluss gezogen wird, dass der Quellenstaat *nur* bei einer Abzugsmöglichkeit besteuern soll, lässt sich vertreten, dass keine Besteuerung im Quellenstaat erfolgen sollte. Dann ließe sich vertreten, dass diesem Sinn und Zweck folgend kein im Quellenstaat ansässiger Arbeitgeber vorliegt, weil die Vergütungen nicht vom Stammhaus im Quellenstaat getragen werden, sondern von der Betriebsstätte als dem „wirtschaftlichen Arbeitgeber“ im Ansässigkeitsstaat der Mitarbeiter. Doch selbst dann würde sich noch die Frage stellen, ob die im OECD-Kommentar ebenso erwähnten Verwaltungsbelastungen<sup>21</sup> dennoch für ein anderes Auslegungsergebnis sprechen.

### 3. Sinn und Zweck der 183-Tage-Regel: Vermeidung von übermäßigen Verwaltungsbelastungen bei fehlender Präsenz im Quellenstaat

Wird der Arbeitslohn nach dem Arbeitsortprinzip im Quellenstaat besteuert, muss jener Anteil der Einkünfte ermittelt werden, der auf die im Quellenstaat ausgeübte Arbeit entfällt. Anschließend wird die Steuer im Quellenstaat entweder durch Steuerabzug beim Arbeitgeber oder durch Veranlagung beim Arbeitnehmer erhoben. Im Ansässigkeitsstaat werden schließlich die Einkünfte befreit oder die im Quellenstaat gezahlte Steuer wird angerechnet. Eine Besteuerung nach dem Arbeitsortprinzip führt somit oft zu Verwaltungsbelastungen durch zusätzliche Veranlagungs-, Steuerabzugs- oder Meldepflichten. Diese können als übermäßig angesehen werden, wenn weder der Arbeitnehmer noch der Arbeitgeber einen näheren Bezug zum Quellenstaat haben. Würde stattdessen ein im Quellenstaat ansässiger Kunde zum Quel-

<sup>15</sup> Vgl. dazu *Dziurdz* (Fn. 4), S. 272 ff., m. w. N.

<sup>16</sup> Vgl. die Nachweise in Fn. 10.

<sup>17</sup> Vgl. auch *Haase* IStR 2014, 237 f.; zu den möglichen Konstellationen *Dziurdz* (Fn. 4), S. 90 ff.

<sup>18</sup> *OEEC*, FC/WP10(57)1, 11.9.1957, S. 2.

<sup>19</sup> *Ibid.*, S. 11.

<sup>20</sup> Vgl. aber bereits Fn. 7.

<sup>21</sup> Siehe Fn. 11.

## AUFSÄTZE

lensteuerabzug verhalten, könnten sich die dadurch verursachten Verwaltungsbelastungen ebenfalls negativ auf den internationalen Handel auswirken. Kurz gesagt, aufgrund der Steuererhebung könnten sich Arbeitnehmer und Arbeitgeber abgehalten fühlen, ins Ausland zu reisen bzw. Arbeitnehmer für kurzfristige Tätigkeiten ins Ausland zu entsenden.

Um Verwaltungsbelastungen zu minimieren und dadurch die internationale Arbeitnehmerfreizügigkeit zu erleichtern, wird mit der 183-Tage-Regel vom sonst geltenden Arbeitsortprinzip abgewichen. Sofern der Arbeitslohn nur im Ansässigkeitsstaat besteuert werden kann, bestehen im Idealfall weder für den Arbeitnehmer noch für den Arbeitgeber steuerliche Pflichten im Quellenstaat.<sup>22</sup> Falls nämlich der Quellenstaat bestimmte Einkünfte abkommensrechtlich voraussichtlich nicht besteuern kann und diesbezügliche Verwaltungsverfahren insoweit kein Steueraufkommen generieren können, wird der Quellenstaat dazu geneigt sein, auf den Verwaltungsaufwand ganz zu verzichten oder diesen Aufwand soweit wie möglich zu minimieren.<sup>23</sup> Obwohl der Verwaltungsaufwand letztlich vom innerstaatlichen Recht abhängt, verbindet das OECD-Musterabkommen mit der 183-Tage-Regel die Erwartung, dass der Quellenstaat Maßnahmen zur Minderung der Verwaltungsbelastungen ergreifen wird.

Historisch lassen sich diese Überlegungen untermauern. Schon im DBA USA–Schweden, das am 23.3.1939 abgeschlossen wurde<sup>24</sup>, findet sich in Artikel XI eine Art „180-Tage-Regel“.<sup>25</sup> Hierzu wird in den Materialien angemerkt, dass damit „störende Hindernisse“ für den Handelsverkehr beseitigt werden sollen und die Reise in den anderen Vertragsstaat bedeutend erleichtert werden soll.<sup>26</sup> Zudem ist in den Völkerbund-Entwürfen von Mexiko (1943) und London (1946) eine 183-Tage-Regel enthalten. Dem Kommentar zufolge soll die Vorschrift die Tätigkeiten von Unternehmen, die im internationalen Handel engagiert sind, sowie den Personenverkehr von Arbeitnehmern über die nationalen Grenzen hinweg fördern.<sup>27</sup> Die Arbeitsgruppe 10

des OEEC-Steuer Ausschusses hat ebenfalls erläutert, dass mit der Ausnahme vom Arbeitsortprinzip die Arbeitnehmerentsendung bei der Lieferung von Maschinen und Anlagen erleichtert werden soll.<sup>28</sup> Nicht zuletzt wird im OECD-Kommentar aus 1963 und 1977 der Sinn und Zweck der 183-Tage-Regel damit umschrieben, dass diese „hauptsächlich die internationale Freizügigkeit qualifizierter Arbeitnehmer erleichtern [soll]“.<sup>29</sup>

Hält sich der Arbeitnehmer nur wenige Tage im Quellenstaat auf und hat der Arbeitgeber sonst keinen näheren Bezug zum Quellenstaat, kann es sich für die Abgabenbehörden im Quellenstaat als schwierig erweisen, von der steuerbegründenden Arbeit rechtzeitig zu erfahren und die Steuer auf die hierfür bezogenen Einkünfte zu erheben. Sinn und Zweck der 183-Tage-Regel könnte daher auch sein, dass der Quellenstaat ohnedies nur auf eine Besteuerung von „schwer greifbaren“ Einkünften verzichtet. Gleichzeitig könnte dieser Verzicht aus der Sicht der Finanzverwaltung die Gefahr mindern, dass der Arbeitnehmer mit den Einkünften gar nicht besteuert wird, indem dieser sich im Ansässigkeitsstaat auf eine Befreiung nach Art. 23 A OECD-MA beruft, im Quellenstaat aber einer Besteuerung mangels ausreichender Anknüpfungspunkte faktisch entgeht.<sup>30</sup> Können die Einkünfte aufgrund der 183-Tage-Regel nur im Ansässigkeitsstaat besteuert werden, kann wenigstens der Ansässigkeitsstaat eine Besteuerung gewährleisten. Wird jedoch der Arbeitnehmer länger im Quellenstaat tätig oder hat der Arbeitgeber aufgrund seiner Ansässigkeit oder einer Betriebsstätte einen näheren Bezug zum Quellenstaat, kann der Quellenstaat leichter die Besteuerung der Arbeitseinkünfte sicherstellen<sup>31</sup>, so dass dem Arbeitsortprinzip nichts mehr im Wege steht.

In der Tat dürften praktische Überlegungen bei der Schaffung der 183-Tage-Regel im Vordergrund gestanden sein.<sup>32</sup> In den historischen Materialien der OEEC und OECD<sup>33</sup> finden sich zwar keine näheren Ausführungen darüber, warum die Anwendbarkeit der 183-Tage-Regel durch Buchst. b und c eingeschränkt werden sollte. Doch im ersten Bericht aus 1957 erwähnt die Arbeitsgruppe 10 des OEEC-Steuer Ausschusses, dass die Ausnahme von der Besteuerung im Tätigkeitsstaat aufgrund der 183-Tage-Regel auch im Zusammenhang mit dem Steuerabzug an der Quelle (Lohnsteuerabzug, „Pay-As-You-Earn“-System) klare Vorteile hat, denn die Vergütungen müssen vom Arbeitgeber gezahlt werden, der dann den üblichen Steuerabzug vornimmt.<sup>34</sup> Beachtung verdienen aber auch Art. 15 Abs. 3 und

22 Vgl. ähnlich Peter IStR 1999, 457 in Fn. 4; Schmidt (Fn. 10), Rn. 7 und 116; Lechner/Muszynska (Fn. 10), S. 159.

23 Vgl. in diese Richtung Wassermeyer/Schwenke (Fn. 10), Rz. 34, wonach ein Hintergrund der 183-Tage-Regel ist, dass bei sehr kurzfristigen Einsätzen im Quellenstaat die Erfassungsprobleme und der Aufwand i. d. R. in keinem vertretbaren Verhältnis zum Steueraufkommen stehen; ähnlich z. B. auch Schmidt (Fn. 10), Rn. 7; Krawitz/Hick RIW 2003, 903; Reinhold (Fn. 10), Rn. 7; Schilcher/Stefaner SWI 2005, 6.

24 Abgedruckt z. B. in Roberts/Robinson, Legislative History of United States Tax Conventions – Roberts & Holland Collection, Band XVIII, 1986, S. 2355 (Sweden S. 26).

25 Doch auch noch ältere DBA enthalten Ausnahmen vom Arbeitsortprinzip bei einem nur kurzfristigen oder vorübergehenden Aufenthalt im Quellenstaat; vgl. z. B. Z. 9 Abs. 2 Schlussprotokoll zum DBA Deutschland–Schweden v. 25.4.1928, R.GBl II 1928, 522 (528); Z. 10 Schlussprotokoll zum DBA Deutschland–Finnland v. 25.9.1935, R.GBl II 1936, 28 (35); vgl. auch Reimer, Der Ort des Unterlassens, 2004, S. 317.

26 Vgl. die Nachweise in Dziurdz IStR 2014, 941 in Fn. 20.

27 Völkerbund, London and Mexico Model Tax Conventions, C. 88. M. 88. 1946. II. A., 1946, S. 23, in Joint Committee on Internal Revenue Taxation, Legislative History of United States Tax Conventions, Band IV, 1962, S. 4343.

28 Siehe Fn. 19.

29 OECD-Komm. 1963-1977 Art. 15 Rn. 3.

30 So oder in diese Richtung z. B. Krawitz/Hick RIW 2003, 903; Philipp/Loukota/Jirousek, Internationales Steuerrecht, Band I/1, 32. Lfg., Sept. 2011, Z. 15 Rz. 51; Popp DB 1976, 2083; Schilcher/Stefaner SWI 2005, 6; Waldburger in Lang u. a., Source Versus Residence, 2008, S. 194; Wassermeyer/Schwenke (Fn. 10), Rz. 34.

31 Vgl. aber zu einem möglichen Gegenargument Dziurdz (Fn. 4), S. 82 f.

32 So auch Waldburger (Fn. 30), S. 187 und 190 ff.

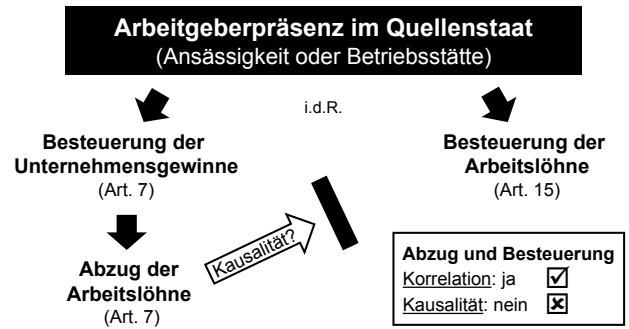
33 Abrufbar unter <<http://www.taxtreatieshistory.org/>>.

34 Siehe Fn. 19.

AUFSÄTZE

Art. 8 OECD-MA. Beide Vorschriften stellen für die Besteuerungsfolgen auf den Ort der tatsächlichen Geschäftsleitung ab. Dennoch sollte Art. 15 Abs. 3 OECD-MA keinen Ausgleich für die Minderung von Unternehmensgewinnen schaffen, indem die Vorschrift jenem Staat, auf dessen Gebiet sich der Ort der tatsächlichen Geschäftsleitung befindet und dessen Steueraufkommen durch die Vergütungen gemindert wird, eine Besteuerungsmöglichkeit belässt.<sup>35</sup> Vielmehr ist von der Arbeitsgruppe 5 des OEEC-Steuerausschusses erwogen worden, dass in diesem Staat für gewöhnlich auch die (Lohn-)Steuer auf die Gehälter und Löhne an der Quelle erhoben wird, so dass die Steuer dort einfach und schnell erhoben werden kann und ausreichende Kontrollmöglichkeiten bestehen.<sup>36</sup>

Aus historischer und systematischer Sicht ist somit zweifelhaft, ob eine etwaige Steuererminderung im Quellenstaat tatsächlich für Buchst. b und c von Bedeutung ist.<sup>37</sup> Sind nämlich Verwaltungsbelastungen insbesondere durch einen Lohnsteuerabzug zumutbar und ausreichende Kontrollmöglichkeiten vorhanden, wenn der Arbeitgeber eine gewisse Beziehung zum Quellenstaat hat, dann kommt es dabei – wie generell beim Arbeitsortprinzip – nicht darauf an, ob die Vergütungen im Quellenstaat abgezogen werden können. Ist eine derartige Beziehung gegeben, werden aber i. d. R.<sup>38</sup> die Abzugs- und die Besteuerungsmöglichkeit im Quellenstaat zusammenfallen. Denn die Präsenz im Quellenstaat in Form der Ansässigkeit oder einer Betriebsstätte ist nach Art. 7 OECD-MA kausal für die Besteuerung der Unternehmensgewinne sowie nach Art. 15 OECD-MA kausal für die Zumutbarkeit der Verwaltungsbelastungen und für die Kontrollmöglichkeiten. Es besteht daher häufig eine Korrelation, d. h. ein tatsächlicher Zusammenhang zwischen dem Abzug der Arbeitslöhne bei der Ermittlung der Unternehmensgewinne einerseits sowie der Besteuerung der Arbeitslöhne im Quellenstaat andererseits. Das bedeutet aber nicht, dass der Abzug der Arbeitslöhne kausal für deren Besteuerung ist oder sein sollte.



Unterschied zwischen Korrelation und Kausalität bei Art. 7 und 15 OECD-MA

Art. 15 Abs. 2 OECD-MA hat bestimmte Merkmale der nicht ausreichenden Beziehung zum Quellenstaat bestimmt, die eine Unzumutbarkeit der Verwaltungsbelastungen bei einer Besteuerung nach dem Arbeitsortprinzip implizieren. Wenn aber der Arbeitgeber eine derart enge persönliche Beziehung zum Quellenstaat hat, dass der Quellenstaat innerstaatlich diese Person der unbeschränkten Steuerpflicht i. S. von Art. 4 Abs. 1 OECD-MA unterwirft oder (bei Personengesellschaften, sollte der Quellenstaat das Transparenzprinzip gedanklich aufgeben) unterwerfen würde<sup>39</sup>, lässt sich aus Buchst. b die Wertung gewinnen, dass dem Arbeitgeber Verwaltungsbelastungen durch einen Lohnsteuerabzug im Quellenstaat zugemutet werden können und die Erhebung sichergestellt werden kann.<sup>40</sup>

Vogler/Nientimp gehen jedoch von umfangreichen administrativen Arbeitsabläufen und einem kaum umsetzbaren administrativen Aufwand aus, wenn die Mitarbeiter ab dem ersten Tag ihrer Tätigkeit beim Stammhaus im Quellenstaat besteuert werden.<sup>41</sup> In der Tat könnte bezweifelt werden, warum nach Buchst. b diese Verwaltungsbelastungen dem Stammhaus jedenfalls zumutbar sein sollen, während es nach Buchst. c zusätzlich darauf ankommen würde, ob die Vergütungen von einer Betriebsstätte im Quellenstaat getragen werden. Vermag allein die unbeschränkte Steuerpflicht i. S. von Art. 4 Abs. 1 OECD-MA einen derartigen Unterschied zu begründen? Mit anderen Worten, nur weil die Buchst. b und c zu starke Verwaltungsbelastungen vermeiden wollen, „wenn der Arbeitgeber in diesem Staat weder ansässig ist noch eine Betriebsstätte unterhält“<sup>42</sup>, berechtigt dies zum Umkehrschluss, dass jedenfalls keine zu starken Verwaltungsbelastungen vorliegen, sofern der Arbeitgeber im Quellenstaat ansässig ist?

Es genügt nach dem Wortlaut des Buchst. b nicht, einer im Quellenstaat ansässigen Person die Arbeitgebereneigenschaft oder das Tragen der Vergütungen<sup>43</sup> abzuspochen, um die 183-Tage-Regel anzuwenden. Vielmehr muss der nicht im Quellenstaat ansässige Arbeitgeber bestimmt werden. Da-

35 So aber z. B. Bendlinger, *Auslandsentsendungen*, 2. Aufl., 2011, S. 194; Bourseaux/Levedag in Schönfeld/Ditz, *DBA*, 2013, Art. 15 Rz. 5 und 108; Jahn *PIStB* 2003, 181; Jann in Gassner u. a., *Aktuelle Entwicklungen im Internationalen Steuerrecht*, 1994, S. 199; Kempermann (Fn. 10), Anm. 94; Pötgens (Fn. 6), S. 796, 830 und 858; Prokisch (Fn. 6), Rz. 103 und 110; Reinhold (Fn. 10), Rn. 11, 262 und 271; Schaumburg (Fn. 10), Rz. 16.439; Wassermeyer/Schwenke (Fn. 10), Rz. 196; Wouterson in Hohenwarter/Metzler, *Taxation of Employment Income*, 2009, S. 150; in diese Richtung auch Hilbert *Intertax* 2011, 423.

36 Vgl. OEEC, FC/WP5(56)1, 2.10.1956, S. 11; FC/WP5(57)2, 6.5.1957, S. 17; zudem OEEC, FC/M(58)2, 29.3.1958, S. 7; C(59)147, 18.6.1959, S. 16; FC(58)2, 13.2.1958, S. 14; FC(58)2 (Rev. 1) Pt. I, 19.4.1958, S. 12; TFD/FC/64, 11.4.1959, S. 15 f.; TFD/FC/64 (Rev. 1), 5.5.1959, S. 19; FC(59)2, 21.5.1959, S. 19; außerdem van den Tempel, *Beseitigung der Doppelbesteuerung*, 1967, S. 48 (Rn. 80).

37 An diesem Hintergrundgrund des Buchst. b auch zweifelnd Waldburger (Fn. 30), S. 190 ff.

38 Vgl. zu einer möglichen Ausnahme bei Art. 8 Dziurdz *Bulletin for International Taxation* 2013, 122 ff.; Dziurdz (Fn. 4), S. 214 ff. (Bsp. 23); so im Ergebnis auch Kempermann (Fn. 10), Anm. 83; a. A. Prokisch (Fn. 6), Rz. 67.

39 Vgl. Dziurdz (Fn. 4), S. 251 ff.; Dziurdz *Intertax* 2013, 492 ff.

40 Vgl. in diese Richtung Wassermeyer/Schwenke (Fn. 10), Rz. 40, abgeschwächt jedoch in Rz. 130. Vgl. außerdem Philipp/Loukota/Jirousek (Fn. 30), Z. 15 Rz. 66 und 72.

41 Vgl. Vogler/Nientimp *ISr* 2014, 434 f.

42 Siehe Fn. 11.

43 Vgl. i. d. Z. auch Fn. 6 zur Ansicht von Prokisch.

## AUFsätze

mit stellt sich die Frage, ob eine Betriebsstätte ein solcher Arbeitgeber sein kann, um in Fällen wie jenem der A-AG Verwaltungsbelastungen im Quellenstaat zu vermeiden. Abgesehen von systematischen Überlegungen, die gegen eine Arbeitgeberbereitschaft der Betriebsstätte sprechen<sup>44</sup>, ist aus historischer Perspektive zu berücksichtigen, dass „Arbeitgeber“ mit „Person“ und „Person, die die Vergütungen zahlt“ gleichgesetzt werden kann.<sup>45</sup> Diese Ausdrücke wurden nämlich in den ersten Entwürfen der 183-Tage-Regel ohne ersichtlichen Bedeutungsunterschied und insofern synonym verwendet.<sup>46</sup> In diesem Sinne wäre es im Fall der A-AG zwar möglicherweise wünschenswert, wenngleich nur schwer zu begründen, warum die Vergütungen von einer Person oder für eine Person gezahlt werden, die nicht im Quellenstaat ansässig ist, sofern die Betriebsstätte – der fiktiv selbständige „wirtschaftliche Arbeitgeber“ im Ansässigkeitsstaat der Mitarbeiter – trotz AOA<sup>47</sup> keine Person sein kann. Somit ist davon auszugehen, dass Art. 15 Abs. 2 Buchst. b OECD-MA (anders als Buchst. c) die unterschiedlichen Unternehmensanteile ignoriert und nur auf das Gesamtunternehmen, d. h. auf die Person als Arbeitgeber abstellt.

#### 4. Vergütungen werden von einer Betriebsstätte nur dann getragen, wenn diese der „wirtschaftliche Arbeitgeber“ wäre

Wird nach dem AOA eine Betriebsstätte wie ein selbständiges und völlig unabhängiges Unternehmen behandelt, so müsste es möglich sein, der Betriebsstätte nicht nur Mitarbeiter und Personalfunktionen, sondern auch Arbeitgeberfunk-

tionen zuzuordnen.<sup>48</sup> Ob die Betriebsstätte insofern der „wirtschaftliche Arbeitgeber“ wäre, kann für die Besteuerung der Arbeitslöhne durchaus von Bedeutung sein. Es stellt sich nämlich die Frage, wann die Vergütungen von einer Betriebsstätte getragen werden. Für das Beispiel der A-AG wäre diese Frage zwar nicht relevant, denn allein deren Ansässigkeit im Quellenstaat reicht nach der hier vertretenen Auffassung aus, um die Anwendung der 183-Tage-Regel zu versagen und dem Arbeitsortprinzip zu folgen. Im umgekehrten Fall aber, wenn der Arbeitgeber im Ansässigkeitsstaat oder in einem Drittstaat ansässig ist und eine Betriebsstätte im Quellenstaat hat, ist nach Art. 15 Abs. 2 Buchst. c OECD-MA entscheidend, ob der Arbeitslohn von der Betriebsstätte getragen wird.

Gemäß dem AOA werden in einem ersten Schritt der Betriebsstätte und anderen Unternehmensteilen wesentliche Personalfunktionen, Wirtschaftsgüter, Risiken und Kapital zugeordnet und Transaktionen zwischen den Unternehmensteilen („dealings“) angenommen. Nachdem diese Transaktionen in einem zweiten Schritt nach dem Fremdvergleichsgrundsatz bewertet wurden, kann der Betriebsstätte der Gewinn (oder Verlust) zugerechnet werden, den sie als selbständiges und völlig unabhängiges Unternehmen erzielt hätte. Es kann davon ausgegangen werden, dass jener Unternehmensteil, dem die Personalfunktionen zugeordnet wurden, den entsprechenden Arbeitslohn wirtschaftlich trägt oder nach dem AOA zu tragen hätte. Allerdings ist denkbar, dass der Arbeitslohn weiterverrechnet wird, denn nach dem AOA finden Transaktionen zwischen den Unternehmensteilen statt, so dass z. B. Wirtschaftsgüter geliefert oder Dienstleistungen erbracht werden.

Bei solchen Transaktionen werden zwischen fremden Dritten kalkulatorisch als Preisbestandteil auch Vergütungen aus unselbständiger Arbeit weiterverrechnet, denn auch der Arbeitgeber wird versuchen, die Vergütungen an seine Kunden weiterzuerrechnen, um diese wirtschaftlich gesehen nicht selbst tragen zu müssen.<sup>49</sup> Richtigerweise wird jedoch der zunächst vermutete Arbeitgeber seine Arbeitgeberbereitschaft nicht schon dadurch verlieren, dass er Produkte liefert oder Dienstleistungen erbringt und dabei dem jeweiligen Kunden auch die Vergütungen seiner Arbeitnehmer weiterverrechnet, d. h. die Vergütungen wirtschaftlich gesehen vom Kunden getragen werden. Gleichzeitig wird der Kunde dadurch nicht zum abkommensrechtlichen Arbeitgeber.<sup>50</sup>

44 Art. 15 Abs. 2 Buchst. b bezieht sich nämlich auf den Arbeitgeber und dessen *Ansässigkeit*, während Buchst. c von einer Betriebsstätte spricht, die der *Arbeitgeber* hat. Vor diesem Hintergrund erscheint es zweifelhaft, ob eine Betriebsstätte DBA-rechtlich der Arbeitgeber sein kann. Vgl. allgemein z. B. *Bourseaux/Levedag* (Fn. 35), Rz. 97; *Kempermann* (Fn. 10), Anm. 64; *Prokisch* (Fn. 6), Rz. 53 (wenngleich *Prokisch* davon ausgeht, dass der Arbeitgeber keine „Person“ zu sein braucht; vgl. Rz. 52); *Reinhold* (Fn. 10), Rn. 189 ff.; *Schmidt* (Fn. 10), Rn. 170; *Wassermeyer/Schwenke* (Fn. 10), Rz. 115 und 126. Vgl. zudem BFH v. 21.8.1985, I R 63/80, BFHE 144, 428, BStBl II 1986, 4, BeckRS 1985, 22007369; v. 29.1.1986, I R 109/85, BFHE 146, 141, BStBl II 1986, 442, BeckRS 1986, 22007552; v. 29.1.1986, I R 296/82, BFHE 146, 136, BStBl II 1986, 513, BeckRS 1986, 22007554; *Kempermann* DStZ 1982, 143 f.; *Neyer* BB 1982, 1171 f.; *Neyer* DB 1982, 1845 f.; *Peter* IStR 1999, 456; *Selent/Endres* DB 1984, 86; *Siefert* RIW 1986, 979 f.; *von Bornhaupt*, Beilage 16 zu BB 1985, 14; *H. Vogel* BB 1978, 1024 f.; a. A. aber *Debatin* DStZ 1987, 214 f.

45 A. A. wohl *Prokisch* (Fn. 6), Rz. 52, demzufolge der Arbeitgeber keine „Person“ nach Art. 3 Abs. 1 Buchst. a zu sein braucht. Vgl. zudem *Debatin* DStZ 1987, 214 f.

46 Die zunächst vorgeschlagene 183-Tage-Regel verwendete nämlich die Ausdrücke „Person“ (Buchst. b) und „Person, die die Vergütungen zahlt“ (Buchst. c). In der Kommentierung wurde diese Person aber als „Arbeitgeber“ bezeichnet. Vgl. *OECD*, FC/WP10(57)1, 11.9.1957, S. 8 und 11; FC/WP10(58)1, 31.1.1958, S. 3 und 5; dazu auch *Dziurdz* (Fn. 4), S. 70 ff. Warum die erstgenannten Ausdrücke auf „Arbeitgeber“ geändert wurden, geht nicht eindeutig hervor. Es dürfte sich aber nur um redaktionelle Änderungen gehandelt haben, denn diese wurden von einer Drafting Group vorgenommen, die eingerichtet wurde, um vom Steuerausschuss angenommene Entwürfe zu vereinheitlichen. Vgl. im Detail *Dziurdz* (Fn. 4), S. 73 f., m. w. N.

47 So zumindest *Kaaser* in *Wassermeyer*, DBA, 124. Lfg., Okt. 2013, Art. 7 MA Rz. 404.

48 Vgl. dazu *Dziurdz* (Fn. 4), S. 197 ff.; *Dziurdz* Bulletin for International Taxation 2013, 122 ff. Vgl. zudem zur Frage, anhand welcher Kriterien Arbeitnehmer- und Arbeitgeberfunktionen einer Betriebsstätte zugeordnet werden können, *Dziurdz* in *Lang u. a.*, *Dependent Agents as Permanent Establishments*, 2014, S. 258 ff.; *Dziurdz* World Tax Journal 2014, 155 ff.

49 Vgl. i. d. S. *Kroppen* in *Jahrbuch der Fachanwälte für Steuerrecht* 2000/2001, 2001, S. 636; *Runge* IStR 2002, 39; *Bosshard/Rajower* FStR 2003, 213; *Waldburger* (Fn. 30), S. 192 f.; *Achter* IStR 2003, 411.

50 Vgl. i. d. S. z. B. *Blankenheim*, *Grenzüberschreitende Arbeitnehmer-tätigkeit im Internationalen Steuerrecht*, 2003, S. 165; *Bourseaux/Levedag* (Fn. 35), Rz. 99; *Fajen* IStR 1995, 472 f.; *Hilbert* Intertax 2011, 423. *Hinneken* Intertax 1988, 330; *Kempermann* (Fn. 10), Anm. 71 und 76; *Kempermann* DStZ 1982, 145; *Kroppen* (Fn. 49), S. 636; *Philipp/Loukota/Jirousek* (Fn. 30), Z. 15 Rz. 125; *Portner* IStR 2014, 438; *Prokisch* (Fn. 6), Rz. 53a; *Reinhold* (Fn. 10), Rn. 163, 170 und 172; *Schmidt* (Fn. 10), Rn. 155 f.; *Wassermeyer/Schwenke* (Fn. 10), Rz. 117 und 120; zur int. Rsp. zudem *De Broe u. a.* Bulletin for International Fiscal Documentation 2000, 516.

## AUFsätze

Anderes wäre mit dem Sinn und Zweck der 183-Tage-Regel schwer vereinbar. Würde nämlich allein auf die Weiterverrechnung abgestellt und der im Quellenstaat ansässige Bezieher einer Lieferung oder Dienstleistung zum abkommensrechtlichen „Arbeitgeber“ gemacht werden, bliebe der 183-Tage-Regel kaum ein praktischer Anwendungsbereich. Übermäßige Verwaltungsbelastungen könnten kaum vermieden werden.

In Grenzfällen wirft diese Unterscheidung zwischen relevanten und nicht relevanten Weiterverrechnungen Abgrenzungsprobleme und schwierige Auslegungsfragen auf. Gerade bei der gewerblichen Arbeitnehmerüberlassung stellt sich die Frage, ob eine eigenständige Dienstleistung erbracht wird, bei der die Weiterverrechnung der Vergütungen die Arbeitgeberereignis nicht beeinflusst, oder ob es zu einem Arbeitgeberwechsel kommt. Diese Frage kann als eine Unterscheidung zwischen „direkten“ und „indirekten“ Weiterverrechnungen aufgefasst werden, doch im Kern geht es stets darum, jene Person zu bestimmen, die die relevanten Arbeitgeberfunktionen vorwiegend ausübt und daher der abkommensrechtliche Arbeitgeber ist. Dies kann durchaus der Verleiher sein.<sup>51</sup>

Wer nicht den Preis für Produkte oder Dienstleistungen, sondern den *Arbeitslohn* wirtschaftlich trägt, lässt sich unter fremden Dritten nicht allein anhand der Verrechnungsmodalitäten oder Zahlungswege bestimmen. Nur jene Person, die die relevanten Arbeitgeberfunktionen vorwiegend ausübt, für den also der Arbeitnehmer unselbständig arbeitet, ist Arbeitgeber und trägt wirtschaftlich den Arbeitslohn. Wer hingegen keine Arbeitgeberfunktionen ausübt und daher kein Arbeitgeber ist, für den arbeitet der Arbeitnehmer nicht, der kann auch nicht den Arbeitslohn tragen, sondern nur den Preis für bezogene Produkte oder Dienstleistungen. In diesem Sinne stellt der BFH bei der Frage nach der Arbeitgeberereignis nicht allein auf die Weiterverrechnung der Vergütungen ab.<sup>52</sup>

Wenn nach Buchst. b eine Weiterverrechnung der Vergütungen an einen fremden Dritten als Preisbestandteil von Produkten oder Dienstleistungen keine Auswirkungen auf die Anwendbarkeit der 183-Tage-Regel hat, so dürfte nach Buchst. c eine derartige unternehmensinterne Weiterverrechnung die Anwendbarkeit der 183-Tage-Regel ebenfalls nicht beeinflussen.<sup>53</sup> Was zwischen fremden Dritten gilt, muss insofern auch zwischen einzelnen Unternehmensteilen gelten, soweit diese nach dem AOA selbständigen und völlig unabhängigen Unternehmen gleichgestellt werden. Ob

jedoch eigenständige Produkte oder Dienstleistungen erbracht werden, hängt insbesondere von den Arbeitgeberfunktionen ab und wer bzw. welcher Unternehmensteil diese ausübt. Werden daher die Vergütungen immer dann nach Buchst. b von einer Person oder für eine Person als Arbeitgeber gezahlt, wenn diese die relevanten Arbeitgeberfunktionen vorwiegend ausübt, so dürften die Vergütungen immer dann nach Buchst. c von einer Betriebsstätte getragen werden, wenn diese – wäre sie selbständig und von anderen Unternehmensteilen völlig unabhängig – die relevanten Arbeitgeberfunktionen vorwiegend ausüben würde. Für welchen Unternehmensteil der Arbeitnehmer die Arbeitsleistungen erbringt, d. h. welcher fiktiv selbständige Unternehmensteil ggf. hinsichtlich einzelner, voneinander zeitlich und funktionell abgrenzbarer Arbeitsleistungen der „wirtschaftliche Arbeitgeber“ wäre, ist nach Buchst. c entscheidend dafür, ob die Vergütungen von einer Betriebsstätte getragen werden, die der Arbeitgeber im Quellenstaat hat.<sup>54</sup>

## 5. Zusammenfassung

In der Literatur wird vertreten, dass Art. 15 Abs. 2 Buchst. b und c OECD-MA den Sinn und Zweck verfolgen, auch bei kurzfristigen Tätigkeiten eine Besteuerung im Quellenstaat sicherzustellen, wenn der Arbeitslohn dort abgezogen werden kann. Im Umkehrschluss wird zudem gefolgert, dass der Quellenstaat nicht besteuern soll, wenn keine Steuererminderung durch einen Ausgabenabzug erfolgt. Aus historischer und systematischer Sicht ist dieser Sinn und Zweck aber zweifelhaft. Welche Präsenz der Arbeitgeber im Quellenstaat hat, hängt grundsätzlich nach Art. 7 OECD-MA mit der Besteuerung der Unternehmensgewinne und damit mit der Abziehbarkeit der Vergütungen zusammen. Dieselbe Präsenz entscheidet bei der 183-Tage-Regel darüber, ob Verwaltungsbelastungen im Quellenstaat insbesondere durch einen Lohnsteuerabzug – würde man dem Arbeitsortprinzip folgen – als zumutbar erscheinen oder besser mit Hilfe der 183-Tage-Regel vermieden werden sollten. Somit werden die Vergütungen aus unselbständiger Arbeit i. d. R. im Quellenstaat besteuert, wenn dort ein Abzug der Vergütungen erfolgt. Dieser Abzug ist jedoch nicht der Grund für die Besteuerungsbefugnis, sondern nur eine Folge davon, dass eine ausreichende Präsenz im Quellenstaat vorhanden ist. Insofern dürfte es bei der 183-Tage-Regel auf die Abzugsmöglichkeit der Vergütungen gar nicht ankommen.

Dennoch ist bei der 183-Tage-Regel von Bedeutung, ob eine Betriebsstätte nach dem AOA der „wirtschaftliche Arbeitgeber“ wäre. Streng genommen werden nämlich Vergütungen auch dann von einer Betriebsstätte wirtschaftlich getragen, wenn diese als kalkulatorischer Preisbestandteil von unternehmensinternen Lieferungen oder Dienstleistungen weiterverrechnet werden. Doch genauso wie solche Lieferungen und Dienstleistungen zwischen fremden Dritten zu keinem Arbeitgeberwechsel nach Buchst. b führen, sollten

51 Vgl. *Dziurdz* ÖStZ 2014, 121 ff.; *Dziurdz/Pötgens* Bulletin for International Taxation 2014, 404 ff.

52 Vgl. BFH v. 23.2.2005, I R 46/03, BFHE 209, 241, BStBl II 2005, 547, ISr 2005, 458; v. 15.3.2000, I R 28/99, BFHE 191, 325, BStBl II 2002, 238, ISr 2000, 407; zum Fall einer gewerblichen Arbeitnehmerüberlassung vgl. BFH v. 18.12.2002, I R 96/01, ISr 2003, 537 m. Anm. *de Weerth*; dazu auch *Dziurdz* ÖStZ 2014, 127.

53 So im Ergebnis z. B. auch *Bendlinger* (Fn. 35), S. 146; *Blankenheim* (Fn. 50), S. 188; *Fajen* ISr 1995, 472; *Gruen* FR 1985, 488 und 490; *Hinneken* Intertax 1988, 323; *Lechner* SWI 1992, 263 f. in Fn. 21; *Philipp/Loukotska/Jirousek* (Fn. 30), Z. 15 Rz. 75; *Prokisch* (Fn. 6), Rz. 65; *Reinhold* (Fn. 10), Rn. 221; *Runge* BB 1977, 185; *Runge* FR 1986, 481 f.; *Schmidt* (Fn. 10), Rn. 175; *Wienands* PISr 1999, 23.

54 Vgl. abermals Fn. 48.

## AUFsätze

diese zwischen einzelnen Unternehmensteilen nach Buchst. c keine Rolle spielen. Ob, in welcher Form und weshalb Vergütungen aus unselbständiger Arbeit zwischen fremden Dritten weiterverrechnet werden, hängt aber davon ab, wer die relevanten Arbeitgeberfunktionen vorwiegend ausübt, d. h. für welche Person als Arbeitgeber der Arbeitnehmer sei-

ne Arbeitsleistungen erbringt. Vergütungen werden daher nur dann nach Art. 15 Abs. 2 Buchst. c OECD-MA von einer Betriebsstätte im Quellenstaat getragen, wenn die Betriebsstätte – wäre sie selbständig und von anderen Unternehmensteilen völlig unabhängig – die relevanten Arbeitgeberfunktionen vorwiegend ausüben würde.

## Die Verhinderung von Abkommensmissbrauch

Von Michael Wichmann und Ole Schmidt-Heß,  
beide Berlin\*

Die Maßnahme 6 des BEPS-Aktionsplans der OECD vom Juni 2013<sup>1</sup> lautet „Verhinderung von Abkommensmissbrauch“. Dazu sieht der Aktionsplan Folgendes vor: „Erarbeitung von Bestimmungen für das Musterabkommen und von Empfehlungen für die Gestaltung nationaler Vorschriften, um die Gewährung von Abkommensvorteilen in unangemessenen Fällen zu verhindern. Außerdem soll klargestellt werden, dass Doppelbesteuerungsabkommen nicht bezwecken, eine doppelte Nichtbesteuerung herbeizuführen, und es sollen die steuerpolitischen Überlegungen ermittelt werden, die Staaten grundsätzlich anstellen sollten, bevor sie ein Doppelbesteuerungsabkommen mit einem anderen Staat abschließen. Es ist erforderlich, diese Maßnahme mit den Arbeiten zu hybriden Gestaltungen abzustimmen.“

### 1. Hintergrund

Der BEPS-Aktionsplan bezeichnet den Missbrauch von DBA, insbesondere durch sog. „*Treaty-Shopping*“, als eine der bedeutsamsten Ursachen für die BEPS-Problematik, also die internationale Gewinnverkürzung und Gewinnverlagerung, und sieht in der Anwendung strikter Abkommenskláuseln zur Missbrauchsbeämpfung eine Möglichkeit, die Quellenbesteuerung in einer Reihe von Fällen wiederherzustellen.<sup>2</sup>

Abkommensmissbrauch und dessen Bekämpfung sind keine neuen Erscheinungen. Die OECD hat sich damit seit 1977, als erstmals eine Passage zum Missbrauch von Abkommen in den Kommentar zu Art. 1 des OECD-MA aufgenommen wurde, mehrfach beschäftigt<sup>3</sup> und die Ausführungen des Kommentars immer wieder erweitert. Missbrauchsgefahr wird insbesondere in der Verwendung künstlicher Gestaltungen zur Kombination von Steuervorteilen des innerstaatlichen Rechts mit in den Abkommen vorgese-

henen Steuerentlastungen gesehen und das Prinzip klargestellt, dass bei Gestaltungen, die einen Missbrauch von Abkommensvorschriften darstellen, keine Pflicht zur Gewährung von Abkommensvorteilen besteht.<sup>4</sup>

Der deutsche Gesetzgeber hat in Reaktion auf das sogenannte Monaco-Urteil des BFH vom 29.10.1981<sup>5</sup> mit § 50d Abs. 1a EStG erstmals zur Verhinderung von „*Treaty Shopping*“ eine eigenständige Vorschrift in das Einkommensteuerrecht aufgenommen, nach der Abkommensvorteile bei Zwischenschaltung von bestimmten Gesellschaften zu versagen sind.<sup>6</sup> Diese Vorschrift, heute § 50d Abs. 3 EStG, gehört nach wie vor zu den vieldiskutierten Vorschriften des Einkommensteuerrechts.<sup>7</sup>

### 2. OECD/G20-Zielsetzung

Maßnahme 6 des Aktionsplans verfolgt eine Reihe verschiedener Ziele im Rahmen des BEPS-Projekts. Während einige andere Maßnahmen begrenzte Fragestellungen aufweisen, wie z. B. die Hinzurechnungsbesteuerungsregeln, die Gewinnverlagerung durch Abzug von Zinsaufwendungen oder den Betriebsstättenbegriff, zählt der Abkommensmissbrauch, bei dem es auch um einige grundsätzliche und sehr allgemeine Fragen im Zusammenhang mit Doppelbesteuerungsabkommen geht, zu den übergreifenden Querschnittsthemen mit Verbindungslinien zu vielen anderen Bereichen. So betrifft die Frage der Vermeidung der Nichtbesteuerung die grundsätzliche Zielsetzung von DBA. In diesem Zusammenhang wird auch auf die steuerpolitischen Überlegungen, die vor dem Abschluss von DBA angestellt werden sollten, eingegangen. Der Schwerpunkt der Arbeiten liegt in der Erarbeitung von konkreten wie allgemeinen DBA-Bestimmungen zur Verhinderung des Missbrauchs von Abkommen und der Klärung des Verhältnisses der Missbrauchsabwehrvorschriften des Abkommensrechts zu jenen des nationalen Rechts. Hierbei muss den unterschiedlichen

\* Michael Wichmann ist Referatsleiter im Bundesministerium der Finanzen in Berlin. Ole Schmidt-Heß ist Referent im Bundesministerium der Finanzen in Berlin. Der Beitrag ist nicht in dienstlicher Eigenschaft verfasst.

1 [www.oecd.org/ctp/BEPSActionplan.pdf](http://www.oecd.org/ctp/BEPSActionplan.pdf)

2 Erläuterungen vor Maßnahme 6, a. a. O.

3 So z. B. in den im Anhang zu OECD, Model Tax Convention on Income and on Capital, Condensed Version, Paris, July 2010, abgedruckten Berichten aus 1986 „Double Taxation and the Use of Base Companies“ und 1992 „Double Taxation and the Use of Conduit Companies“, sowie aus 2003 „Restricting the Entitlement to Treaty Benefits“.

4 Tz. 8 und 9.4 des OECD-Kommentars zu Art. 1 des OECD-MA, OECD, Model Tax Convention on Income and on Capital, Condensed Version, Paris, 15.7.2014.

5 BFH v. 29.10.1981, I R 89/80, BStBl II 1982, 150, BeckRS 1981, 22005923.

6 § 50d Abs. 1a EStG wurde mit dem Missbrauchsbeämpfungsgesetz (STMBG) v. 21.12.1993, BGBl I 1993, 2310, eingeführt.

7 Vgl. jüngst z. B. Jochum in Bezug auf das DBA-Niederlande, IStR 2014, 553.