DStjG.

Deutsche
Steuerjuristische
Gesellschaft e.V.

Grenzüberschreitende Mobilität im Steuerrecht

49. Jahrestagung

22./23. September 2025

WIEN

Inhaltsübersicht

	Seite
Wandel der Arbeitswelt – ökonomische Auswirkungen grenzüberschreitender Mobilität Prof. Bernd Fitzenberger, PhD, Nürnberg	1
Unilaterale Anknüpfungspunkte der Besteuerung grenzüberschreitender Mobilität im Rechtsvergleich Prof. Dr. Ekkehart Reimer, Heidelberg	15
Internationale und supranationale Instrumente der Besteuerung bei grenzüberschreitender Mobilität Prof. Dr. Dr. h.c. Michael Lang, Wien	17
Präferenzregime für grenzüberschreitende Mobilität im Rechtsvergleich Prof. Dr. Andrés Báez-Moreno, Madrid/München	37
Alterssicherungssysteme – grenzüberschreitende Mobilität von Ruheständlern Dr. Sabine Schmidjell-Dommes, Wien	43
Grenzüberschreitende Mobilität von Selbständigen (insbes. Künstler, Sportler, Influencer) Prof. Dr. Kasper Dziurdz, Maastricht	45
Anknüpfung für die Besteuerung von Unternehmen – insbes. Ort der Geschäftsleitung und Substanz Prof. Dr. Claus Staringer, Wien	47
Mobile Arbeitswelt und Betriebsstätte Richterin am FG Dr. Solvejg Glatz, Hannover	53
Verrechnungspreise und Personalfunktion Dr. Nadia Altenburg, Hamburg	56
Entstrickungsbesteuerung und Wegzugsbesteuerung Prof. Dr. Daniela Hohenwarter-Mayr, Wien	65

49. Jahrestagung

der Deutschen Steuerjuristischen Gesellschaft

22./23. September 2025 in Wien

Wandel der Arbeitswelt – ökonomische Auswirkungen grenzüberschreitender Mobilität

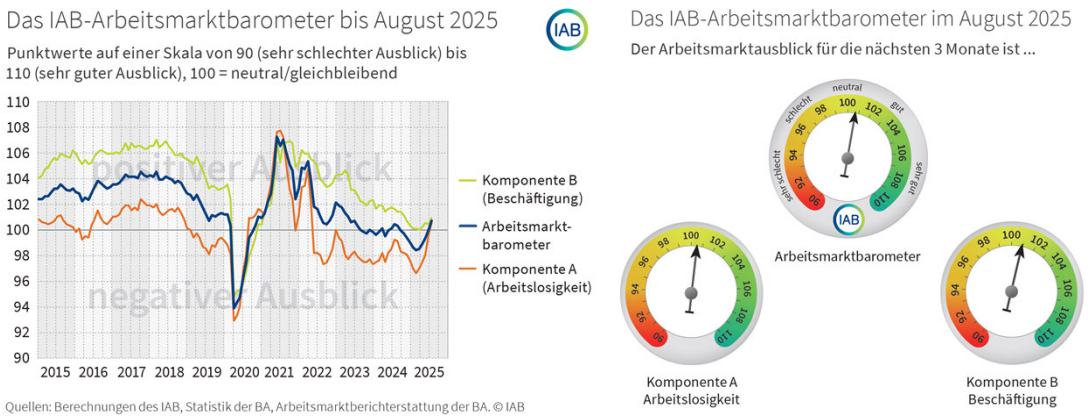
Prof. Bernd Fitzenberger, PhD, Nürnberg

AGENDA

- Die aktuelle Lage auf dem Arbeitsmarkt in Deutschland
- Die Arbeitswelt von morgen aus der Vogelperspektive: IAB-Projektionen
- Zuwanderung und Fachkräfteeinwanderung
- Fallstudie: Effekte von Migration auf Erwerbskarrieren - Evidenz aus verknüpften österreichisch-deutschen Registerdaten
- Fallstudie: Grenzregion Deutschland-Schweiz

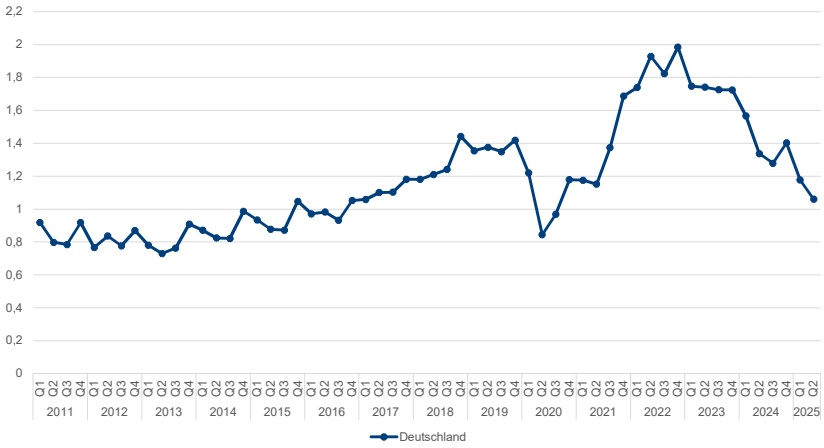
DIE AKTUELLE LAGE AUF DEM ARBEITSMARKT IN DEUTSCHLAND

MONATLICHE FRÜHINDIKATOREN DES ARBEITSMARKTS
IAB-ARBEITSMARKTBAROMETER



Quelle: IAB-Arbeitsmarktbarometer.

OFFENE STELLEN
ANZAHL IN MIO., Q1.2011 BIS Q2.2025



Im zweiten Quartal 2025 gab es bundesweit **1,06 Millionen offene Stellen**. Gegenüber dem Vorquartal ging diese Zahl nochmals um 119.300 oder rund 10 Prozent weiter zurück.

Im Vergleich zum zweiten Quartal 2024 liegt die Zahl der offenen Stellen um 279.500 oder rund 21 Prozent niedriger.

Anmerkungen: Vorläufige Zahlen ab 2022. Quelle: IAB-Monitor Arbeitskräftebedarf.

ERWERBSPERSONENPOTENZIAL WÄCHST NUR NOCH VERHALTEN

Effekte auf das Erwerbspersonenpotenzial (EPP)
in 1.000

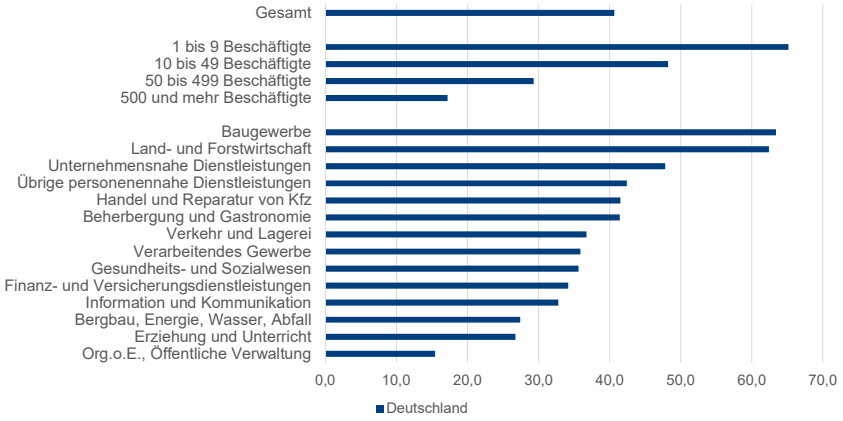
	Demografie	Erwerbsbeteiligung	Wanderungen	EPP
2024	- 420	+ 330	+ 350	+ 260
2025	- 440	+ 260	+ 230	+ 50

- Demografischer Wandel nimmt weiter an Fahrt auf
- Steigende Erwerbsquoten von Frauen und Älteren, allerdings eher in Teilzeit
- Zuwanderung weiterhin hoch aber rückläufig

Quelle: Gartner, Hermann, Timon Hellwagner, Markus Hummel, Christian Hutter, Benjamin Lochner, Susanne Wanger, Enzo Weber & Gerd Zika (2025): IAB-Prognose 2025: Zwischen Schwächephase und Investitionsimpulsen. (IAB-Kurzbericht 03/2025).

TROTZ WIRTSCHAFTSSCHWÄCHE SEHR HOHE NICHTBESETZUNGSQUOTE FÜR FACHKRÄFTE: VOR ALLEM IM BAUGEWERBE, LAND- UND FORSTWIRTSCHAFT SOWIE UNTERNEHMENSNAHEN DIENSTLEISTUNGEN, 2024

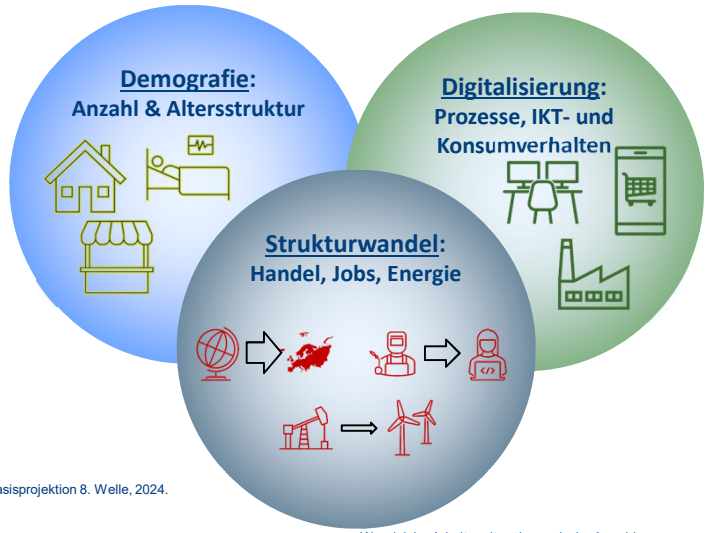
Anteil der Betriebe mit unbesetzten Fachkraftstellen an allen Fachkraftstellen, in Prozent



Quelle: IAB-Betriebspanel 2024; Basis: Betriebe mit Fachkräftebedarf.

DIE ARBEITSWELT VON MORGEN AUS DER VOGELPERSPEKTIVE: IAB-PROJEKTIONEN

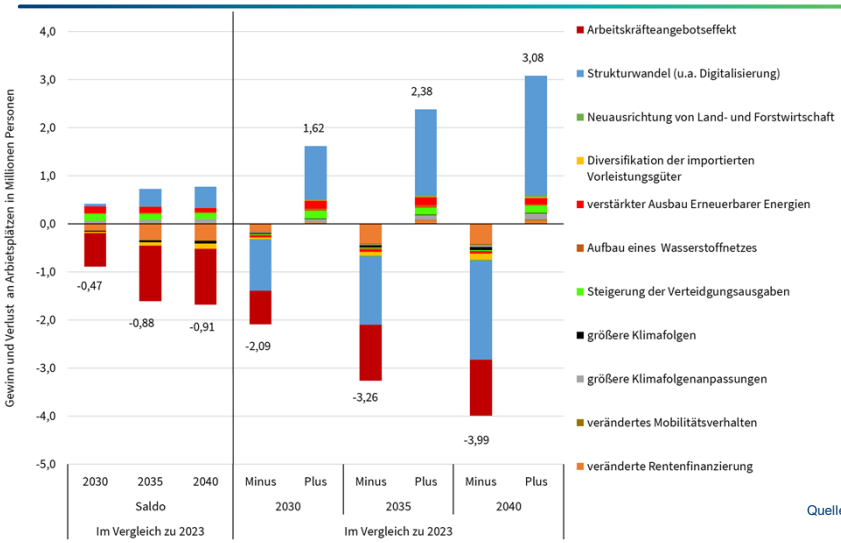
MEGATRENDS



Hinzu kommen Investitionen in Verteidigungs-fähigkeit

Quelle: QuBe-Projekt, Basisprojektion 8. Welle, 2024.

BASISPROJEKTION 8. WELLE, 2024: ARBEITSPLATZWANDEL

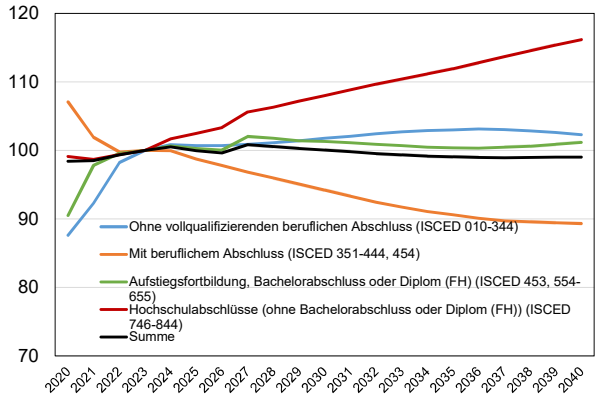


- **Strukturwandel** hat größten Effekt auf den **Arbeitsplatzwandel**
- **Arbeitsangebot** hat den größten Effekt auf die Zahl der Arbeitsplätze (**Saldo**)

Quelle: QuBe-Projekt, Basisprojektion 8. Welle, 2024.

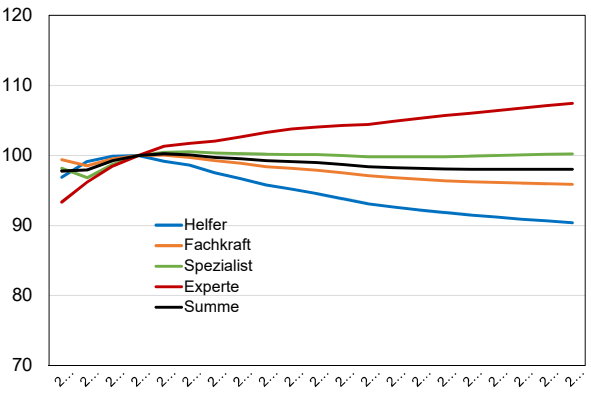
BASISPROJEKTION 8. WELLE, 2024: ERGEBNISSE – QUALIFIKATIONEN, ANFORDERUNGEN (2023=100)

Qualifikationen



Zahl der formal Hochqualifizierten nimmt stark zu

Anforderungen

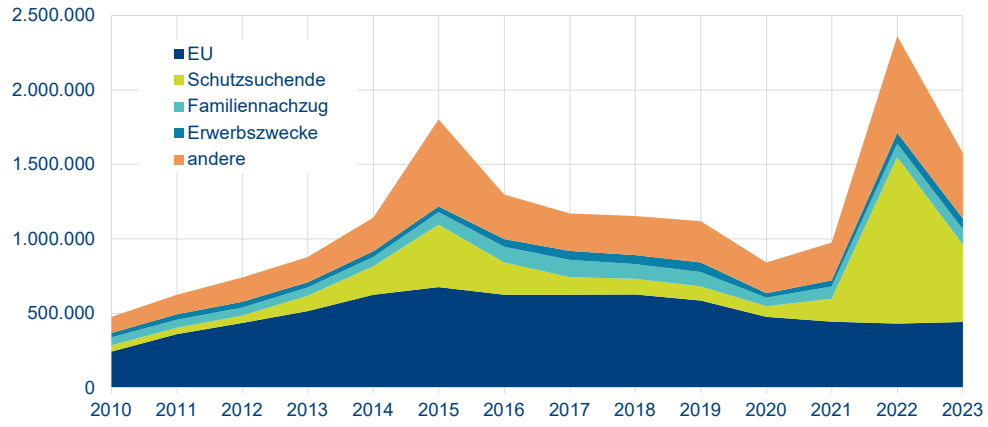


Expertentätigkeiten steigen, aber weniger stark

Quelle: QuBe-Projekt, Basisprojektion 8. Welle, 2024, eigene Berechnungen.

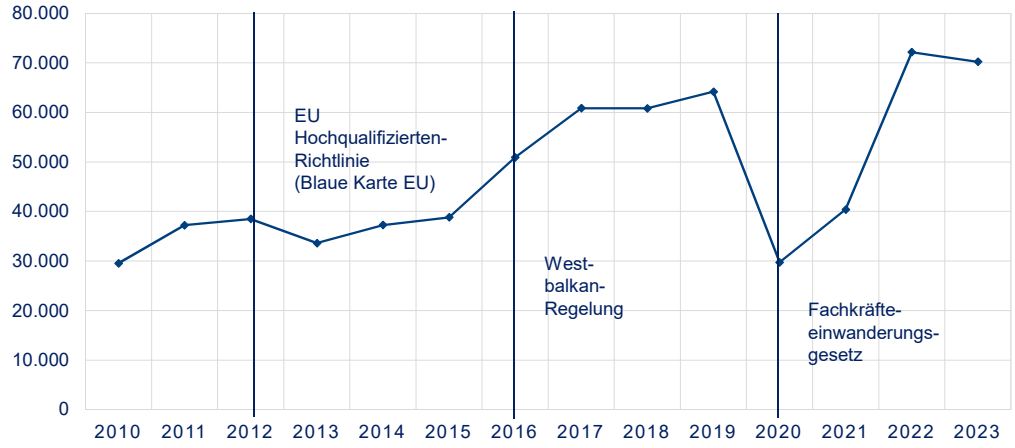
ZUWANDERUNG UND FACHKRÄFTEEINWANDERUNG

STRUKTUR DER ZUZÜGE NACH AUFENTHALTSZWECKEN, 2010 - 2023



Quelle: BAMF, Ausländerzentralregister (2023), eigene Darstellung.

ZUZÜGE ZU ERWERBSZWECKEN AUS DRITTSTAATEN, 2010 - 2023



Quelle: BAMF, Ausländerzentralregister (2023), eigene Darstellung.

KRITIK DES BESTEHENDEN SYSTEMS

- **Zu geringe Erwerbsmigration**
- **Restriktive Wirkungen** des geltenden Rechts durch **Kumulation von Hürden**
  - Verbindung von Qualifikationsauflagen mit Gleichwertigkeitsprüfung eines international spezifischen Bildungssystems wirkt restriktiv
  - Hoher Verwaltungs- und Zeitaufwand kann prohibitiv wirken
  - Geringe Anreize zur Anerkennung von Abschlüssen und zur Arbeitssuche einzureisen
  - Geringe Transparenz
  - Hürden für reglementierte Berufe besonders hoch
- **Reformen Fachkräfteeinwanderungsgesetz** waren sinnvoll, aber reichen nicht aus, gezielte Fachkräfteeinwanderung deutlich zu steigern
- **Hohe Abwanderungsneigung:** 26 % der nach Deutschland eingewanderten Personen – hochgerechnet 2,6 Millionen – denken darüber nach, Deutschland zu verlassen. 3 % beziehungsweise 300.000 Personen haben bereits konkrete Auswanderungspläne. Politische Unzufriedenheit, persönliche Gründe, steuerliche Belastungen und Bürokratie nennen die Befragten als Hauptursachen für Auswanderungsüberlegungen.

Quelle: Kosyakova, Yuliya, Lukas Olbrich, Katia Gallegos Torres, Luisa Hammer, Theresa Koch & Simon Wagner (2025): Germany as a stopover? Insights into return and International Mobility Panel of Migrants in Germany (IMPa), (IAB-Forschungsbericht 15/2025).

FALLSTUDIE: EFFEKTE VON MIGRATION AUF ERWERBSKARRIEREN - EVIDENZ AUS VERKNÜPFTEN ÖSTERREICHISCH-DEUTSCHEN REGISTERDATEN

Card, David, Wolfgang Dauth, Wolfgang Frimmel, Julia Schmieder, Andrea Weber & Rudolf Winter-Ebmer (2025): What are the Returns to Migration? Evidence from Linked Austrian – German Register Data. Work in Progress. https://iab.de/projekt/?id=14204276.

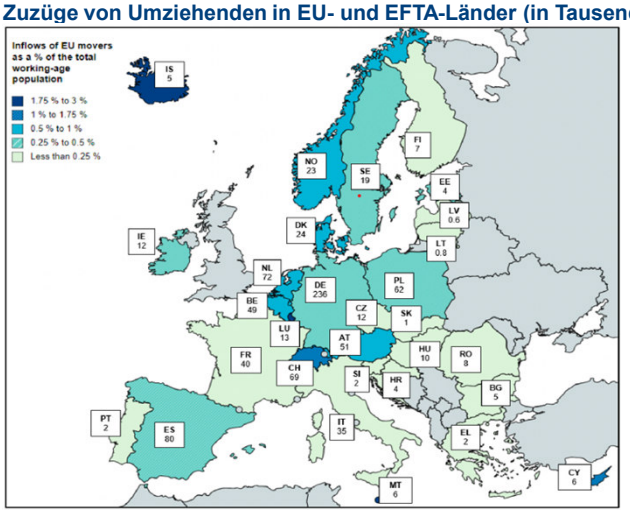
MOBILITÄT IN DER EU

- Die EU hält am Grundsatz der Freizügigkeit der Erwerbspersonen fest. Wie mobil ist die Erwerbsbevölkerung? Behindern nationale Institutionen die Mobilität?
- EU-interne Grenzregionen machen 40 % des EU-Gebiets aus.
- Im Jahr 2023: 10,1 Millionen EU-*Migranten/innen, d.h.* Personen im Alter von 20-64 Jahren, die in einem anderen Land als ihrem Herkunftsland leben (= 3,8 % der EU-Erwerbsbevölkerung).
- 1,8 Millionen *grenzüberschreitende Pendelnde* und *Leiharbeitnehmende*, die in einem Land leben und in einem anderen arbeiten.

Quelle: Card, David, Wolfgang Dauth, Wolfgang Frimmel, Julia Schmieder, Andrea Weber & Rudolf Winter-Ebmer (2025): What are the Returns to Migration? Evidence from Linked Austrian – German Register Data. Work in progress und Eurostat.

ZUZÜGE INNERHALB EUROPAS

Zuzüge von Umziehenden in EU- und EFTA-Länder (in Tausend und %), 2021

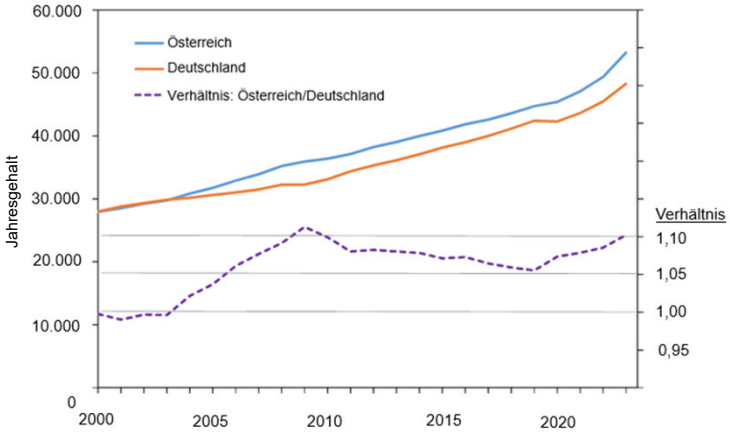


Anmerkung: Die Länder sind entsprechend dem Anteil der EU-Zugewanderten an der Gesamtbevölkerung farblich gekennzeichnet. Die Beschriftungen geben den Mitgliedstaat und die Gesamtzahl der Zuwandernden im Jahr 2021 in Tausend an. Die Zahlen wurden auf die nächsten Tausend (oder bei weniger als Tausend auf die nächsten 100) gerundet.

Quelle: Card, David, Wolfgang Dauth, Wolfgang Frimmel, Julia Schmieder, Andrea Weber & Rudolf Winter-Ebmer (2025): What are the Returns to Migration? Evidence from Linked Austrian – German Register Data. Work in progress und Eurostat.

JAHRESGEHÄLTER IM VERGLEICH: AU > D

Durchschnittliches Jahresvollzeitgehalt in Österreich und Deutschland (Euro)

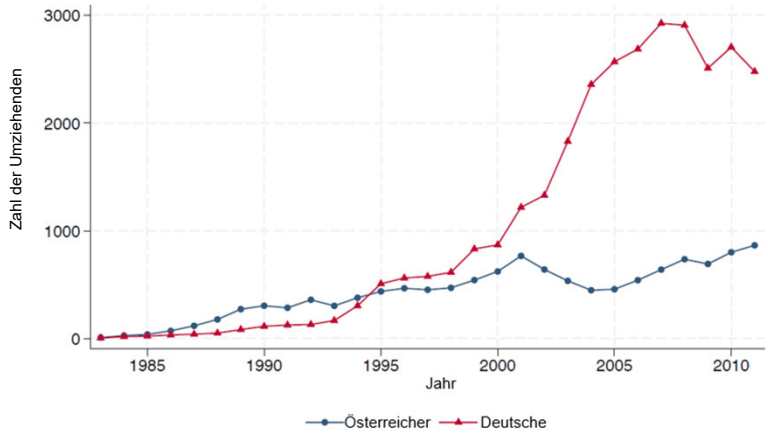


Anmerkung: Die durchschnittlichen Jahreslöhne pro Vollzeitäquivalent abhängiger Arbeitnehmer werden ermittelt, indem die auf der Volkswirtschaftlichen Gesamtrechnung basierenden Gesamtlohnkosten durch die durchschnittliche Zahl der Beschäftigten in der Gesamtwirtschaft geteilt und anschließend in Vollzeitäquivalente umgerechnet werden, indem das Verhältnis der durchschnittlichen wöchentlichen Regelarbeitszeit pro Vollzeitbeschäftigten zu der aller Beschäftigten herangezogen wird.

Quelle: OECD; Card, David, Wolfgang Dauth, Wolfgang Frimmel, Julia Schmieder, Andrea Weber & Rudolf Winter-Ebmer (2025): What are the Returns to Migration? Evidence from Linked Austrian – German Register Data. Work in progress.

ZUGEWANDERTE INS NACHBARLAND IM VERGLEICH

Zahl der Zugewanderten in Tausend



Quelle: Card, David, Wolfgang Dauth, Wolfgang Frimmel, Julia Schmieder, Andrea Weber & Rudolf Winter-Ebmer (2025): What are the Returns to Migration? Evidence from Linked Austrian – German Register Data. Work in progress.

MIGRATION ZWISCHEN DEUTSCHLAND UND ÖSTERREICH

- Durch negative Schocks auf dem Arbeitsmarkt ausgelöste Migration
- Die Erwerbsbiografien von Zugewanderten erholen sich in beiden Zielländern nachhaltig von dem Schock
- Einkommenszuwächse der Österreicher stärker als bei den Deutschen
- Österreichische Migranten übertreffen ihre bleibenden Kollegen/innen

Quelle: Card, David, Wolfgang Dauth, Wolfgang Frimmel, Julia Schmieder, Andrea Weber & Rudolf Winter-Ebmer (2025): What are the Returns to Migration? Evidence from Linked Austrian – German Register Data. Work in progress.

FALLSTUDIE: GRENZREGION DEUTSCHLAND-SCHWEIZ

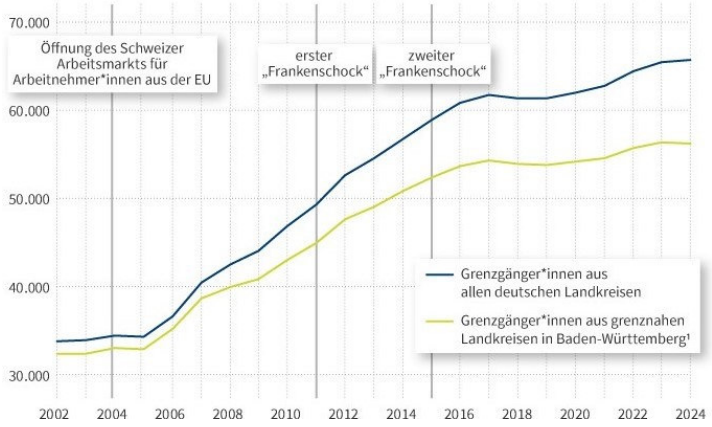
Fitzenberger, Bernd; Holleitner, Julia; Illing, Hannah (2025): Die starke Aufwertung des Franken zeigte deutliche Effekte auf den Arbeits- und Ausbildungsmarkt in der deutschen Grenzregion zur Schweiz, In: IAB-Forum 21. Mai 2025, https://iab-forum.de/die-starke-aufwertung-des-franken-zeigte-deutliche-effekte-auf-den-arbeits-und-ausbildungsmarkt-in-der-deutschen-grenzregion-zur-schweiz/.

GRENZÜBERSCHREITENDE ARBEITS- UND AUSBILDUNGSMÄRKTE

- Die Schweiz ist das wichtigste Auswanderungsland von Deutschland.
- Die Zahl der Beschäftigten, die in Deutschland leben und in der Schweiz arbeiten, ist seit der Öffnung des Schweizer Arbeitsmarkts 2004 kontinuierlich gestiegen.
- Der Großteil dieser Grenzgänger und Grenzgängerinnen stammt aus grenznahen Landkreisen.
- Der Frankenschock im Jahr 2011, also der starker Wechselkursanstieg des Schweizer Franken gegenüber dem Euro, führte zu einer teils signifikanten Zunahme von Auszubildenden in den deutschen Grenzregionen zur Schweiz.
- Durch verbesserte Arbeitsmarktbedingungen in der Schweiz lohnt sich Ausbildung in Deutschland mehr für Jugendliche und deutsche Betriebe müssen mehr ausbilden, um ihre Fachkräftebedarfe zu decken.

GROßTEIL DER GRENZGÄNGER UND GRENZGÄNERINNEN STAMMT AUS GRENZNAHEN REGIONEN

Zahl deutscher Grenzgängerinnen und Grenzgänger in der Schweiz (2002-2024)



1) Landkreise mit maximaler Pendeldistanz von von 60 Minuten zum nächsten Grenzübergang in die Schweiz (Waldshut, Konstanz, Lörrach, Schwarzwald-Baar-Kreis, Tuttlingen, Bodenseekreis, Freiburg im Breisgau und Breisgau-Hochschwarzwald).

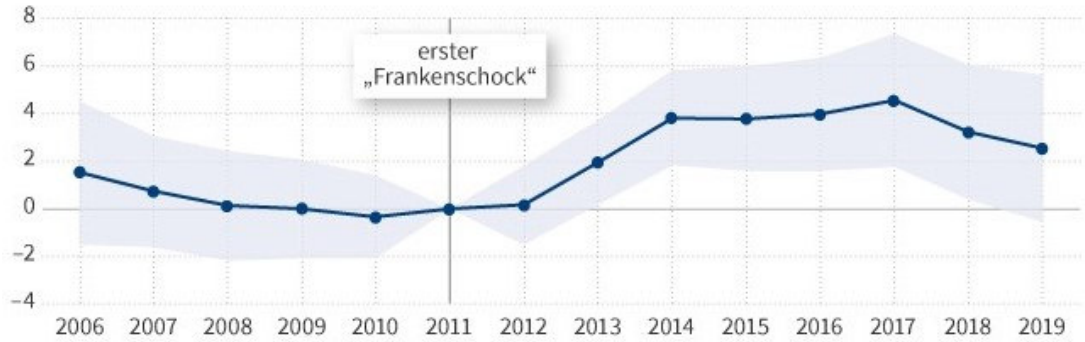
Quellen:

Zahlen des Schweizer Bundesamts für Statistik – Grenzgängerstatistik, eigene Darstellung.

Fitzenberger, Bernd; Holleitner, Julia; Illing, Hannah (2025): Die starke Aufwertung des Franken zeigte deutliche Effekte auf den Arbeits- und Ausbildungsmarkt in der deutschen Grenzregion zur Schweiz, In: IAB-Forum 21. Mai 2025, https://iab-forum.de/die-starke-aufwertung-des-franken-zeigte-deutliche-effekte-auf-den-arbeits-und-ausbildungsmarkt-in-der-deutschen-grenzregion-zur-schweiz/.

AUSWIRKUNGEN DES ERSTEN „FRANKENSCHOCKS“ AUF DEN AUSBILDUNGSMARKT IN DEN GRENZNAHEN LANDKREISEN BADEN-WÜRTTEMBERGS

Zahl der Auszubildenden, in Prozent (2006-2019)



Anmerkung: Im Vergleich zu den weiter entfernten Kreisen ist die Zahl der Auszubildenden in den grenznahen Kreisen um 4 Prozent gestiegen.

Quellen: IAB-Beschäftigtenhistorik, eigene Darstellung, Fitzenberger, Bernd; Holleitner, Julia; Illing, Hannah (2025): Die starke Aufwertung des Franken zeigte deutliche Effekte auf den Arbeits- und Ausbildungsmarkt in der deutschen Grenzregion zur Schweiz, In: IAB-Forum 21. Mai 2025, https://iab-forum.de/die-starke-aufwertung-des-franken-zeigte-deutliche-effekte-auf-den-arbeits-und-ausbildungsmarkt-in-der-deutschen-grenzregion-zur-schweiz/.

FAZIT

- Der deutsche Arbeitsmarkt sieht sich durch den demografischen Wandel, Strukturwandel und der Digitalisierung starken Herausforderungen ausgesetzt, hinzu kommen Ausgaben in die Verteidigung und unklare Auswirkungen amerikanischer Zölle.
- Fachkräftemangel bremst wirtschaftliche Entwicklung, betriebliche Ausbildung unter Vorcoronaniveau.
- Die Beschäftigung Älterer, von Frauen (hohe Teilzeitquote) und die Zuwanderung sind weitere wichtige Ansatzpunkte, um Fachkräftemängel abzufedern
- Bisherige Reformen der Erwerbsmigration sinnvoll, aber unzureichend und es besteht eine hohe Abwanderungsneigung unter eingewanderten Personen in Deutschland
- Hohe Abwanderungsabsichten von Zugewanderten und Abwanderung von Grenzpendlerinnen/en in AU und CH.

49. Jahrestagung

der Deutschen Steuerjuristischen Gesellschaft

22./23. September 2025 in Wien

Unilaterale Anknüpfungspunkte der Besteuerung grenzüberschreitender Mobilität im Rechtsvergleich

Prof. Dr. Ekkehart Reimer, Heidelberg

I. Normen im Strukturvergleich

1. Normfunktionen
2. Integrationsgrad
3. Gebietsfragmentierungen
4. Besonderheiten von Einkunftsarten
5. Branchenfragmentierungen
6. Verweisungsnormen

II. Kriterienvergleich

1. Tätigkeitsort
2. Verwertungsort
3. Ort des Arbeitgebers
4. Betriebsort
5. Kassenstaat
6. Wohnort
7. Zeit

III. Das bessere Recht

1. Reformbedarf?
2. Denken vom Völkerrecht her
3. Fazit

49. Jahrestagung

der Deutschen Steuerjuristischen Gesellschaft

22./23. September 2025 in Wien

Internationale und supranationale Instrumente der Besteuerung bei grenzüberschreitender Mobilität

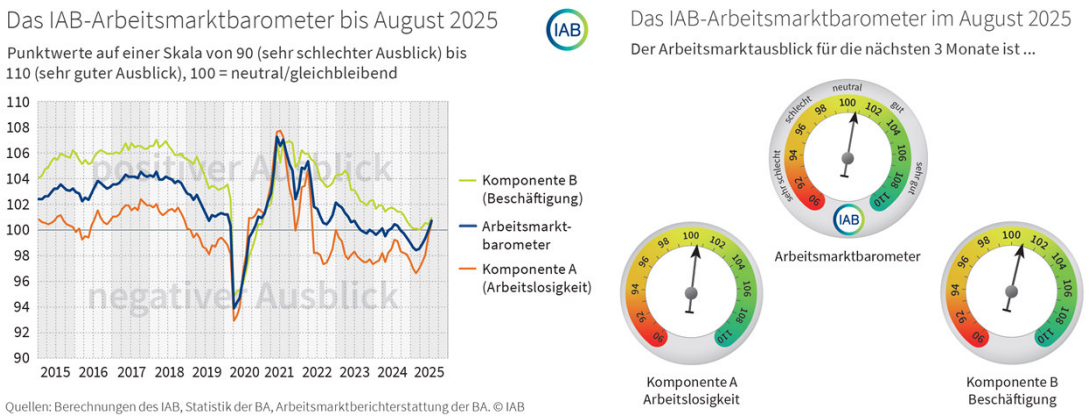
Prof. Dr. Dr. h.c. Michael Lang, Wien

AGENDA

- Die aktuelle Lage auf dem Arbeitsmarkt in Deutschland
- Die Arbeitswelt von morgen aus der Vogelperspektive: IAB-Projektionen
- Zuwanderung und Fachkräfteeinwanderung
- Fallstudie: Effekte von Migration auf Erwerbskarrieren - Evidenz aus verknüpften österreichisch-deutschen Registerdaten
- Fallstudie: Grenzregion Deutschland-Schweiz

DIE AKTUELLE LAGE AUF DEM ARBEITSMARKT IN DEUTSCHLAND

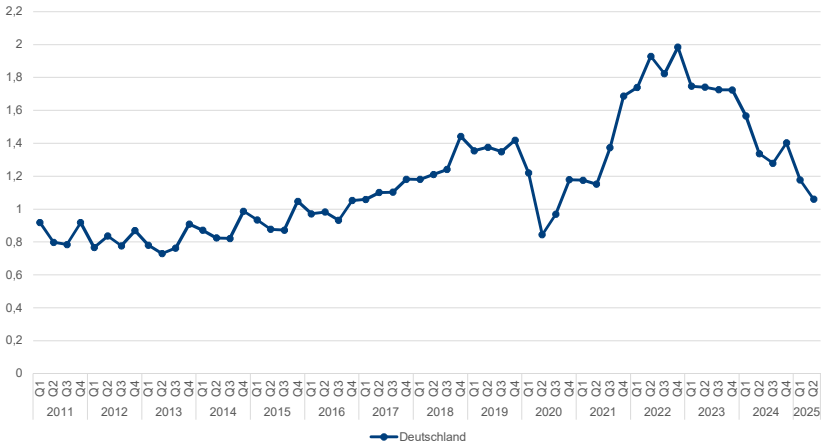
MONATLICHE FRÜHINDIKATOREN DES ARBEITSMARKTS
IAB-ARBEITSMARKTBAROMETER



Quellen: Berechnungen des IAB, Statistik der BA, Arbeitsmarktberichterstattung der BA. © IAB

Quelle: IAB-Arbeitsmarktbarometer.

OFFENE STELLEN
ANZAHL IN MIO., Q1.2011 BIS Q2.2025



Im zweiten Quartal 2025 gab es bundesweit **1,06 Millionen offene Stellen**. Gegenüber dem Vorquartal ging diese Zahl nochmals um 119.300 oder rund 10 Prozent weiter zurück.

Im Vergleich zum zweiten Quartal 2024 liegt die Zahl der offenen Stellen um 279.500 oder rund 21 Prozent niedriger.

Anmerkungen: Vorläufige Zahlen ab 2022. Quelle: IAB-Monitor Arbeitskräftebedarf.

ERWERBSPERSONENPOTENZIAL WÄCHST NUR NOCH VERHALTEN

Effekte auf das Erwerbspersonenpotenzial (EPP)
in 1.000

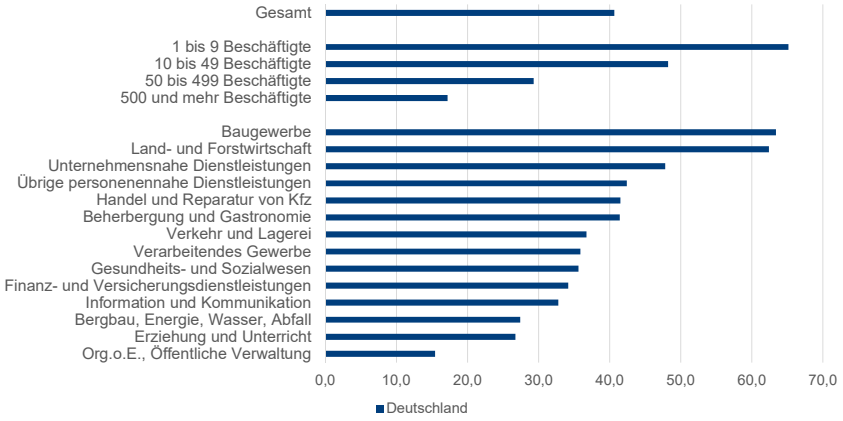
	Demografie	Erwerbsbeteiligung	Wanderungen	EPP
2024	- 420	+ 330	+ 350	+ 260
2025	- 440	+ 260	+ 230	+ 50

- Demografischer Wandel nimmt weiter an Fahrt auf
- Steigende Erwerbsquoten von Frauen und Älteren, allerdings eher in Teilzeit
- Zuwanderung weiterhin hoch aber rückläufig

Quelle: Gartner, Hermann, Timon Hellwagner, Markus Hummel, Christian Hutter, Benjamin Lochner, Susanne Wanger, Enzo Weber & Gerd Zika (2025): IAB-Prognose 2025: Zwischen Schwächephase und Investitionsimpulsen. (IAB-Kurzbericht 03/2025).

TROTZ WIRTSCHAFTSSCHWÄCHE SEHR HOHE NICHTBESETZUNGSQUOTE FÜR FACHKRÄFTE: VOR ALLEM IM BAUGEWERBE, LAND- UND FORSTWIRTSCHAFT SOWIE UNTERNEHMENSNAHEN DIENSTLEISTUNGEN, 2024

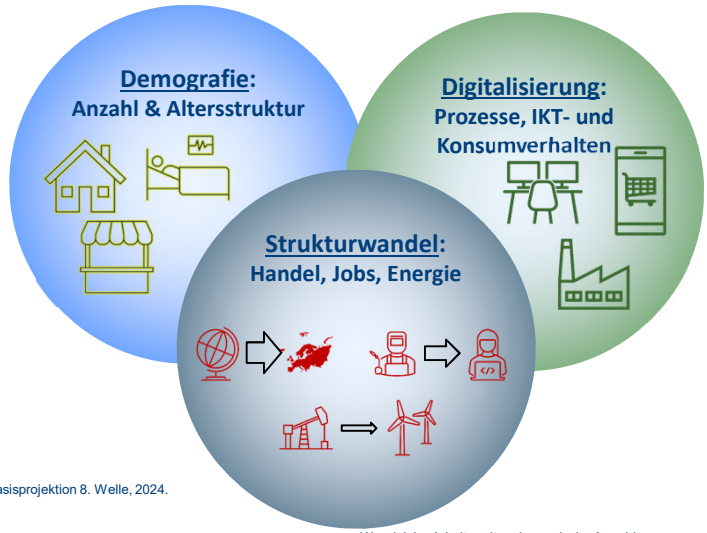
Anteil der Betriebe mit unbesetzten Fachkraftstellen an allen Fachkraftstellen, in Prozent



Quelle: IAB-Betriebspanel 2024; Basis: Betriebe mit Fachkräftebedarf.

DIE ARBEITSWELT VON MORGEN AUS DER VOGELPERSPEKTIVE: IAB-PROJEKTIONEN

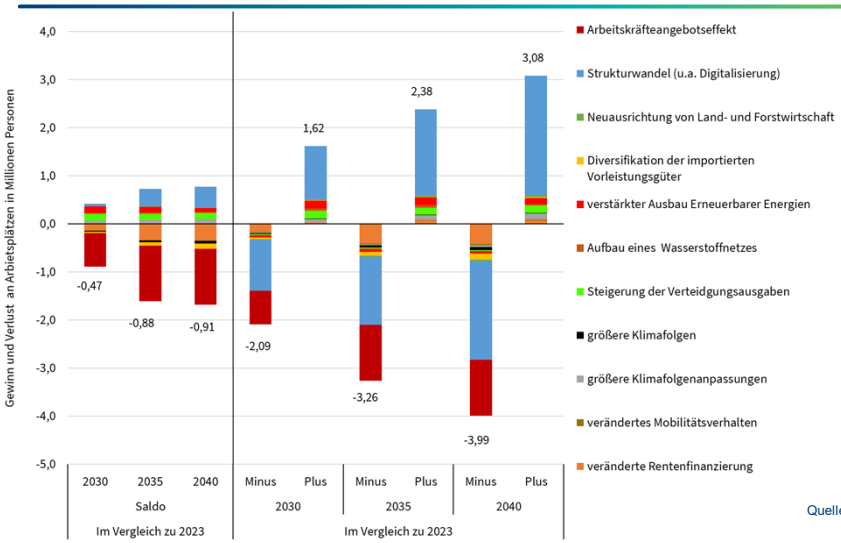
MEGATRENDS



Hinzu kommen Investitionen in Verteidigungs-fähigkeit

Quelle: QuBe-Projekt, Basisprojektion 8. Welle, 2024.

BASISPROJEKTION 8. WELLE, 2024: ARBEITSPLATZWANDEL

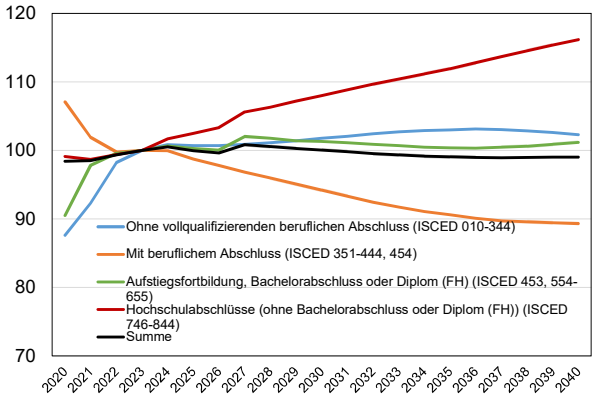


- **Strukturwandel** hat größten Effekt auf den **Arbeitsplatzwandel**
- **Arbeitsangebot** hat den größten Effekt auf die Zahl der Arbeitsplätze (**Saldo**)

Quelle: QuBe-Projekt, Basisprojektion 8. Welle, 2024.

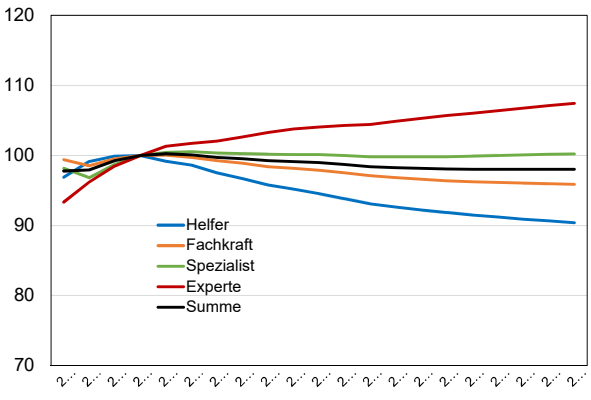
BASISPROJEKTION 8. WELLE, 2024: ERGEBNISSE – QUALIFIKATIONEN, ANFORDERUNGEN (2023=100)

Qualifikationen



Zahl der formal Hochqualifizierten nimmt stark zu

Anforderungen

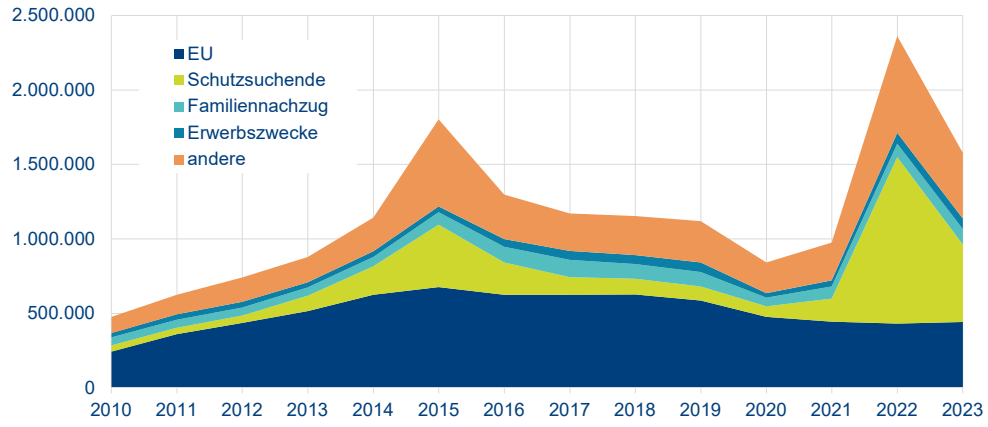


Expertentätigkeiten steigen, aber weniger stark

Quelle: QuBe-Projekt, Basisprojektion 8. Welle, 2024, eigene Berechnungen.

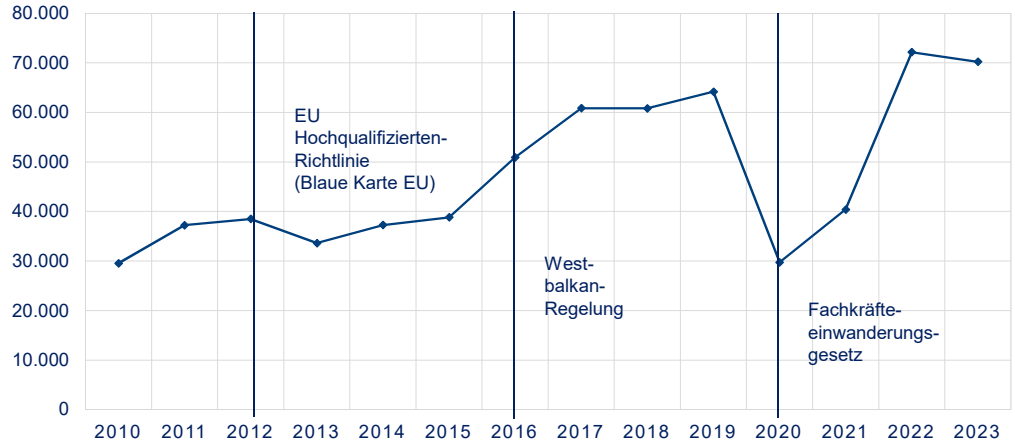
ZUWANDERUNG UND FACHKRÄFTEEINWANDERUNG

STRUKTUR DER ZUZÜGE NACH AUFENTHALTSZWECKEN, 2010 - 2023



Quelle: BAMF, Ausländerzentralregister (2023), eigene Darstellung.

ZUZÜGE ZU ERWERBSZWECKEN AUS DRITTSTAATEN, 2010 - 2023



Quelle: BAMF, Ausländerzentralregister (2023), eigene Darstellung.

KRITIK DES BESTEHENDEN SYSTEMS

- **Zu geringe Erwerbsmigration**
- **Restriktive Wirkungen** des geltenden Rechts durch **Kumulation von Hürden**
  - Verbindung von Qualifikationsauflagen mit Gleichwertigkeitsprüfung eines international spezifischen Bildungssystems wirkt restriktiv
  - Hoher Verwaltungs- und Zeitaufwand kann prohibitiv wirken
  - Geringe Anreize zur Anerkennung von Abschlüssen und zur Arbeitssuche einzureisen
  - Geringe Transparenz
  - Hürden für reglementierte Berufe besonders hoch
- **Reformen Fachkräfteeinwanderungsgesetz** waren sinnvoll, aber reichen nicht aus, gezielte Fachkräfteeinwanderung deutlich zu steigern
- **Hohe Abwanderungsneigung:** 26 % der nach Deutschland eingewanderten Personen – hochgerechnet 2,6 Millionen – denken darüber nach, Deutschland zu verlassen. 3 % beziehungsweise 300.000 Personen haben bereits konkrete Auswanderungspläne. Politische Unzufriedenheit, persönliche Gründe, steuerliche Belastungen und Bürokratie nennen die Befragten als Hauptursachen für Auswanderungsüberlegungen.

Quelle: Kosyakova, Yuliya, Lukas Olbrich, Katia Gallegos Torres, Luisa Hammer, Theresa Koch & Simon Wagner (2025): Germany as a stopover? Insights into return and International Mobility Panel of Migrants in Germany (IMPa), (IAB-Forschungsbericht 15/2025).

FALLSTUDIE: EFFEKTE VON MIGRATION AUF ERWERBSKARRIEREN - EVIDENZ AUS VERKNÜPFTEN ÖSTERREICHISCH-DEUTSCHEN REGISTERDATEN

Card, David, Wolfgang Dauth, Wolfgang Frimmel, Julia Schmieder, Andrea Weber & Rudolf Winter-Ebmer (2025): What are the Returns to Migration? Evidence from Linked Austrian – German Register Data. Work in Progress. https://iab.de/projekt/?id=14204276.

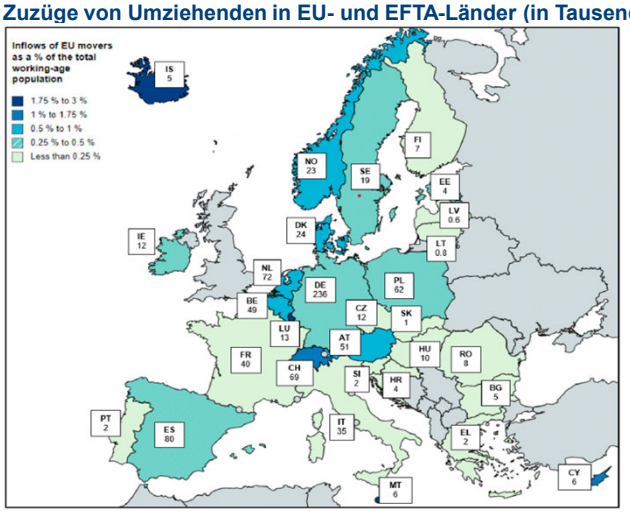
MOBILITÄT IN DER EU

- Die EU hält am Grundsatz der Freizügigkeit der Erwerbspersonen fest. Wie mobil ist die Erwerbsbevölkerung? Behindern nationale Institutionen die Mobilität?
- EU-interne Grenzregionen machen 40 % des EU-Gebiets aus.
- Im Jahr 2023: 10,1 Millionen EU-*Migranten/innen, d.h.* Personen im Alter von 20-64 Jahren, die in einem anderen Land als ihrem Herkunftsland leben (= 3,8 % der EU-Erwerbsbevölkerung).
- 1,8 Millionen *grenzüberschreitende Pendelnde* und *Leiharbeitnehmende*, die in einem Land leben und in einem anderen arbeiten.

Quelle: Card, David, Wolfgang Dauth, Wolfgang Frimmel, Julia Schmieder, Andrea Weber & Rudolf Winter-Ebmer (2025): What are the Returns to Migration? Evidence from Linked Austrian – German Register Data. Work in progress und Eurostat.

ZUZÜGE INNERHALB EUROPAS

Zuzüge von Umziehenden in EU- und EFTA-Länder (in Tausend und %), 2021

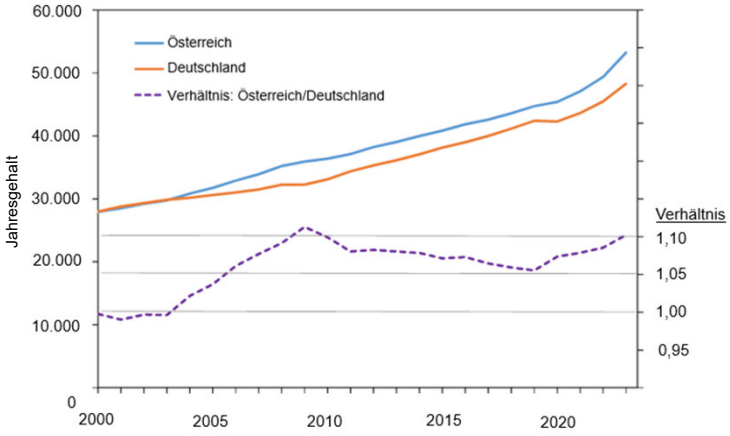


Anmerkung: Die Länder sind entsprechend dem Anteil der EU-Zugewanderten an der Gesamtbevölkerung farblich gekennzeichnet. Die Beschriftungen geben den Mitgliedstaat und die Gesamtzahl der Zuwandernden im Jahr 2021 in Tausend an. Die Zahlen wurden auf die nächsten Tausend (oder bei weniger als Tausend auf die nächsten 100) gerundet.

Quelle: Card, David, Wolfgang Dauth, Wolfgang Frimmel, Julia Schmieder, Andrea Weber & Rudolf Winter-Ebmer (2025): What are the Returns to Migration? Evidence from Linked Austrian – German Register Data. Work in progress und Eurostat.

JAHRESGEHÄLTER IM VERGLEICH: AU > D

Durchschnittliches Jahresvollzeitgehalt in Österreich und Deutschland (Euro)

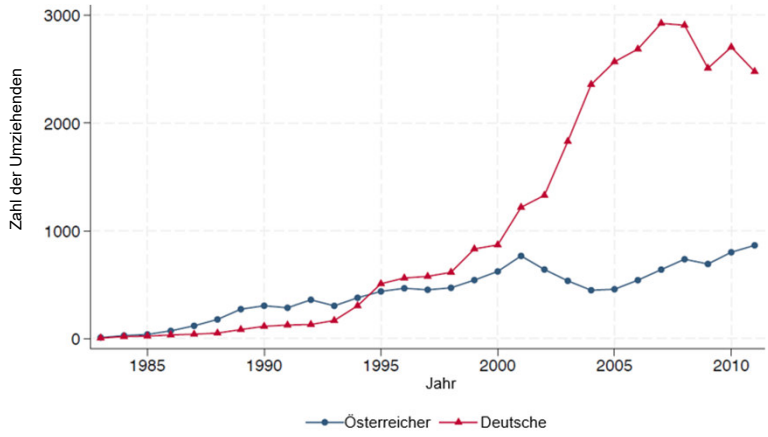


Anmerkung: Die durchschnittlichen Jahreslöhne pro Vollzeitäquivalent abhängiger Arbeitnehmer werden ermittelt, indem die auf der Volkswirtschaftlichen Gesamtrechnung basierenden Gesamtlohnkosten durch die durchschnittliche Zahl der Beschäftigten in der Gesamtwirtschaft geteilt und anschließend in Vollzeitäquivalente umgerechnet werden, indem das Verhältnis der durchschnittlichen wöchentlichen Regelarbeitszeit pro Vollzeitbeschäftigten zu der aller Beschäftigten herangezogen wird.

Quelle: OECD; Card, David, Wolfgang Dauth, Wolfgang Frimmel, Julia Schmieder, Andrea Weber & Rudolf Winter-Ebmer (2025): What are the Returns to Migration? Evidence from Linked Austrian – German Register Data. Work in progress.

ZUGEWANDERTE INS NACHBARLAND IM VERGLEICH

Zahl der Zugewanderten in Tausend



Quelle: Card, David, Wolfgang Dauth, Wolfgang Frimmel, Julia Schmieder, Andrea Weber & Rudolf Winter-Ebmer (2025): What are the Returns to Migration? Evidence from Linked Austrian – German Register Data. Work in progress.

MIGRATION ZWISCHEN DEUTSCHLAND UND ÖSTERREICH

- Durch negative Schocks auf dem Arbeitsmarkt ausgelöste Migration
- Die Erwerbsbiografien von Zugewanderten erholen sich in beiden Zielländern nachhaltig von dem Schock
- Einkommenszuwächse der Österreicher stärker als bei den Deutschen
- Österreichische Migranten übertreffen ihre bleibenden Kollegen/innen

Quelle: Card, David, Wolfgang Dauth, Wolfgang Frimmel, Julia Schmieder, Andrea Weber & Rudolf Winter-Ebmer (2025): What are the Returns to Migration? Evidence from Linked Austrian – German Register Data. Work in progress.

FALLSTUDIE: GRENZREGION DEUTSCHLAND-SCHWEIZ

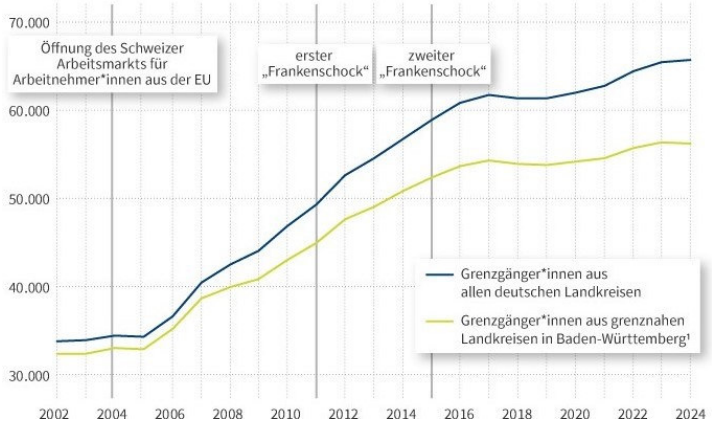
Fitzenberger, Bernd; Holleitner, Julia; Illing, Hannah (2025): Die starke Aufwertung des Franken zeigte deutliche Effekte auf den Arbeits- und Ausbildungsmarkt in der deutschen Grenzregion zur Schweiz, In: IAB-Forum 21. Mai 2025, https://iab-forum.de/die-starke-aufwertung-des-franken-zeigte-deutliche-effekte-auf-den-arbeits-und-ausbildungsmarkt-in-der-deutschen-grenzregion-zur-schweiz/.

GRENZÜBERSCHREITENDE ARBEITS- UND AUSBILDUNGSMÄRKTE

- Die Schweiz ist das wichtigste Auswanderungsland von Deutschland.
- Die Zahl der Beschäftigten, die in Deutschland leben und in der Schweiz arbeiten, ist seit der Öffnung des Schweizer Arbeitsmarkts 2004 kontinuierlich gestiegen.
- Der Großteil dieser Grenzgänger und Grenzgängerinnen stammt aus grenznahen Landkreisen.
- Der Frankenschock im Jahr 2011, also der starker Wechselkursanstieg des Schweizer Franken gegenüber dem Euro, führte zu einer teils signifikanten Zunahme von Auszubildenden in den deutschen Grenzregionen zur Schweiz.
- Durch verbesserte Arbeitsmarktbedingungen in der Schweiz lohnt sich Ausbildung in Deutschland mehr für Jugendliche und deutsche Betriebe müssen mehr ausbilden, um ihre Fachkräftebedarfe zu decken.

GROßTEIL DER GRENZGÄNGER UND GRENZGÄNERINNEN STAMMT AUS GRENZNAHEN REGIONEN

Zahl deutscher Grenzgängerinnen und Grenzgänger in der Schweiz (2002-2024)



1) Landkreise mit maximaler Pendeldistanz von von 60 Minuten zum nächsten Grenzübergang in die Schweiz (Waldshut, Konstanz, Lörrach, Schwarzwald-Baar-Kreis, Tuttlingen, Bodenseekreis, Freiburg im Breisgau und Breisgau-Hochschwarzwald).

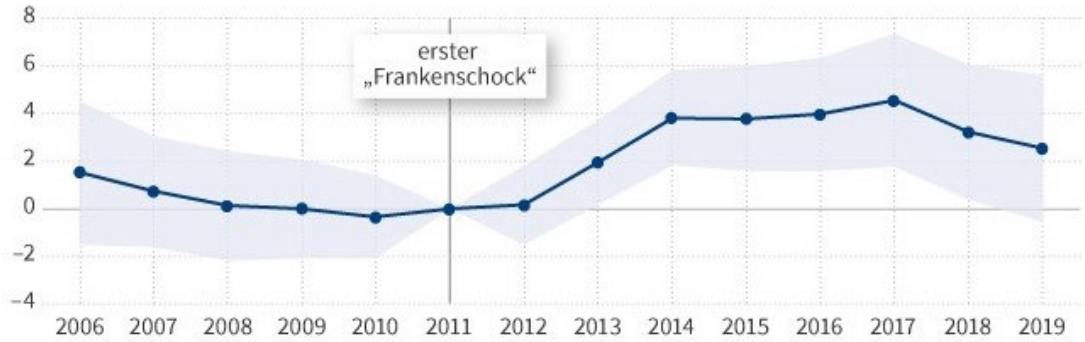
Quellen:

Zahlen des Schweizer Bundesamts für Statistik – Grenzgängerstatistik, eigene Darstellung.

Fitzenberger, Bernd; Holleitner, Julia; Illing, Hannah (2025): Die starke Aufwertung des Franken zeigte deutliche Effekte auf den Arbeits- und Ausbildungsmarkt in der deutschen Grenzregion zur Schweiz, In: IAB-Forum 21. Mai 2025, https://iab-forum.de/die-starke-aufwertung-des-franken-zeigte-deutliche-effekte-auf-den-arbeits-und-ausbildungsmarkt-in-der-deutschen-grenzregion-zur-schweiz/.

AUSWIRKUNGEN DES ERSTEN „FRANKENSCHOCKS“ AUF DEN AUSBILDUNGSMARKT IN DEN GRENZNAHEN LANDKREISEN BADEN-WÜRTTEMBERGS

Zahl der Auszubildenden, in Prozent (2006-2019)



Anmerkung: Im Vergleich zu den weiter entfernten Kreisen ist die Zahl der Auszubildenden in den grenznahen Kreisen um 4 Prozent gestiegen.

Quellen: IAB-Beschäftigtenhistorik, eigene Darstellung, Fitzenberger, Bernd; Holleitner, Julia; Illing, Hannah (2025): Die starke Aufwertung des Franken zeigte deutliche Effekte auf den Arbeits- und Ausbildungsmarkt in der deutschen Grenzregion zur Schweiz, In: IAB-Forum 21. Mai 2025, https://iab-forum.de/die-starke-aufwertung-des-franken-zeigte-deutliche-effekte-auf-den-arbeits-und-ausbildungsmarkt-in-der-deutschen-grenzregion-zur-schweiz/.

FAZIT

- Der deutsche Arbeitsmarkt sieht sich durch den demografischen Wandel, Strukturwandel und der Digitalisierung starken Herausforderungen ausgesetzt, hinzu kommen Ausgaben in die Verteidigung und unklare Auswirkungen amerikanischer Zölle.
- Fachkräftemangel bremst wirtschaftliche Entwicklung, betriebliche Ausbildung unter Vorcoronaniveau.
- Die Beschäftigung Älterer, von Frauen (hohe Teilzeitquote) und die Zuwanderung sind weitere wichtige Ansatzpunkte, um Fachkräftemängel abzufedern
- Bisherige Reformen der Erwerbsmigration sinnvoll, aber unzureichend und es besteht eine hohe Abwanderungsneigung unter eingewanderten Personen in Deutschland
- Hohe Abwanderungsabsichten von Zugewanderten und Abwanderung von Grenzpendlerinnen/en in AU und CH.

49. Jahrestagung der DStjG

Internationale und supranationale Instrumente der Besteuerung bei grenzüberschreitender Mobilität

Prof. Dr. Dr. h.c. Michael Lang, Wien

Das Konzept des Art 15 OECD-MA

- Art. 15 Abs. 1 OECD-MA: Ausschließliches Besteuerungsrecht des Ansässigkeitsstaats, außer Tätigkeit im anderen Staat
- Ausnahme nach Art. 15 Abs. 2 OECD-MA
- Tätigkeit bei internationalem Verkehr: Ansässigkeitsstaat
- Grenzgängerregelungen
- Ruhegehälter: Ansässigkeitsstaat
- Künstler/Sportler: Tätigkeitsstaat
- Vergütungen für unselbstständige Arbeit im öffentlichen Dienst: Kassenstaat
- Probleme der Besteuerung im Ansässigkeits- und im Tätigkeitsstaat

Tätigkeitsstaat: Aufspaltung der Besteuerungsrechte bei hoher Mobilität?

- Art. 15 Abs. 1 OECD-MA: Tätigkeitsstaat hat Besteuerungsrecht → Erklärungspflichten in vielen Staaten
- Möglicherweise geringe Besteuerung bei progressivem Tarif
- Art. 15 Abs. 2 OECD-MA: Ansässigkeitsstaat hat Besteuerungsrecht
- Monteurklausel allerdings auch bei kurzen Aufenthalten relevant
- Sondersituation: Künstler/Sportler

Tätigkeitsstaat: Frühere unselbstständige Tätigkeit

- Tätigkeitsort bei nachträglich ausbezahlten Vergütungen oft schwer rekonstruierbar
- BFH: Abfindung und Gehaltsfortzahlung bei Freistellung → Ansässigkeitsstaat
- Nähe dieser Zahlungen zu Ruhegehältern
- Treaty override aufgrund § 50d Abs. 12 EStG
- FG Hessen stellt auf Tätigkeitsstaat ab
- Gehaltsfortzahlung wohl nicht von § 50d Abs. 12 erfasst
- Enger Anwendungsbereich bei völkerrechtskonformer Interpretation

Tätigkeitsstaat: Fiktive Tätigkeit in der Pandemie

- Homeoffice während Pandemie → Wechsel des Besteuerungsrechts zum Ansässigkeitsstaat
- Konsultationsvereinbarungen: fingierte Arbeit im Tätigkeitsstaat
- Bedenken

Ansässigkeitsstaat: Grenzgänger

- Grenzgängerregelungen: Ausnahme vom Tätigkeitsortprinzip
- Nicht im OECD-MA enthalten
- Unterschiedliche Ausgestaltung: Grenzzone, regelmäßige Rückkehr
- Toleranzgrenzen bei Nichtrückkehr – teils im DBA, teils verwaltungsseitig
- DBA AT–DE: neue Regelung erlaubt Homeoffice in Grenzzone
- Tätigkeitsstaat teils mit beschränktem Besteuerungsrecht (z. B. 4,5 %)
- EU-Richtlinienvorschlag 1979: Hohe Komplexität
- Grenzgängerregelungen: Notwendigkeit?

Ansässigkeitsstaat: Ruhegehälter

- Art. 18 OECD-MA unter Druck (Nord-Süd Migration)
- Abkommenskündigungen/änderungen
- DBA Deutschland-Türkei: 10% Quellensteuer, EUR 10.000 Freibetrag
- DBA Dänemark-Frankreich: Anrechnung der im Ansässigkeitsstaat erhobenen Steuer („Reverse tax credit")
- DBA Niederlande-Portugal: „subject to tax-Klausel", EUR 10.000 Freibetrag, „Reverse tax credit"
- Ansässigkeit als Unsicherheitsfaktor

Ansässigkeitsstaat: Der Paradigmenwechsel bei Flug- und Schifffahrtspersonal

- Art. 15 Abs. 3 OECD-MA: Ort der tatsächlichen Geschäftsleitung
- Probleme bei Dreieckssachverhalten (Piloten und Flugbegleiter)
- 183 Tage-Grenze überschritten → 2 Quellenstaaten
- Abkommensrevision 2017: ausschließliches Besteuerungsrecht des Ansässigkeitsstaates des Arbeitnehmers

Arbeitgeberstaat: Rahmenübereinkommen zur Anwendung des Art. 16 Abs. 1 der VO (EG) Nr 883/2004 bei grenzüberschreitender Telearbeit

- Anwendbarkeit des Sozialversicherungssystems des Arbeitgeberstaates
- Telearbeit unter 50%
- Optionale Anwendung
- Drittstaatenaufenthalte nicht berücksichtigt

Arbeitgeberstaat: Øresund Abkommen

- Ausübung von mindestens 50% der Tätigkeit im Arbeitgeberstaat
- Ausschließliche Besteuerung im Arbeitgeberstaat
- Telearbeit und Geschäftsreisen unschädlich
- Betriebsstätte im Arbeitgeberstaat ausreichend
- Problem: Drittstaaten
- Finanzieller Ausgleichsmechanismus

Arbeitgeberstaat: Vorschläge der UN

- Besteuerungsrecht des Arbeitgeberstaates: Vergütungen für Tätigkeiten im Ansässigkeitsstaat des Arbeitnehmers und in Drittstaaten
- Anknüpfung an Art. 15 Abs. 2 lit. b UN-MA
- Modifikation: Prozentuale Begrenzung zugunsten des Ansässigkeitsstaates des Arbeitnehmers
- Doppel- oder Nichtbesteuerung bei Drittstaatenkonstellationen
- Reverse tax credit: Primäre Besteuerung im Ansässigkeitsstaat des Arbeitnehmers

Bewertung

- Probleme der Besteuerung im Tätigkeitsstaat
- Probleme der Besteuerung im Ansässigkeitsstaat
- Probleme der Besteuerung im Arbeitgeberstaat
- Vorteile von Art. 15 Abs. 1 und 2 MA
- Umfangreiche Rechtsprechung zu Vorschriften der Musterabkommen
- Weiterleitung der Steuereinnahmen
- Mustervorschriften (Grenzgänger, reverse tax credit)

49. Jahrestagung

der Deutschen Steuerjuristischen Gesellschaft

22./23. September 2025 in Wien

Präferenzregime für grenzüberschreitende Mobilität im Rechtsvergleich

Prof. Dr. Andrés Báez-Moreno, Madrid/München

Inhaltsübersicht

I. Neue Nischen des Steuerwettbewerbs und erhöhte Mobilität natürlicher Personen: Ein idealer Nährboden für Präferenzregime im Einkommensteuerrecht?

II. Was ist ein Präferenzregime für grenzüberschreitende Mobilität natürlicher Personen?

1. Präferenzregime

2. Für die grenzüberschreitende Mobilität

3. Natürlicher Personen

III. Die technische Gestaltung von Präferenzregimen im rechtsvergleichenden Kontext

1. Der Tatbestand der Präferenzregime: die Voraussetzungen für die Anwendung steuerlicher Vorteile für grenzüberschreitende Individuen

a) Ausschließlich für grenzüberschreitende natürlicher Personen?

b) Offene oder selektive Regime?

2. Die Rechtsfolge(n) der Präferenzregime: die steuerlichen Vorteile für grenzüberschreitende Individuen

a) Ausgleichende und nicht ausgleichende Vorteile

aa) Vorteile die ausländische Einkünfte betreffen

bb) Vorteile die inländische Einkünfte betreffen

cc) Vorteile, die Einkünfte unabhängig von ihrer Quelle (inländisch oder ausländisch) betreffen

b) Unbefristete und zeitlich begrenzte Vorteile

IV. Präferenzregime und Doppelbesteuerungsabkommen

V. Präferenzregime und verfassungrechtliche Maßstäbe des Steuerrechts

VI. Präferenzregime und Europäisches Recht

VII. Präferenzregime und schädlicher Steuerwettbewerb: ein gefährlicher Pfad

PRÄFERENZREGIME FÜR GRENZÜBERSCHREITENDE MOBILITÄT IM RECHTSVERGLEICH.

Andrés Báez-Moreno
Max Planck Institut für Steuerrecht und Öffentliche Finanzen, München.

MAX PLANCK INSTITUTE
FOR TAX LAW AND PUBLIC FINANCE

DEUTSCHE STEUERJURISTISCHE GESELLSCHAFT.
GRENZÜBERSCHREITENDE MOBILITÄT IM STEUERRECHT
49. JAHRESTAGUNG

22. September 2025, Wien.

EINE DÄMPFUNG DER ERWARTUNGEN:
DIE QUANTITATIVE RELEVANZ DER PRÄFERENZREGIME

- Die höchst fragwürdige Verringerung des Steuerwettbewerbs bei der Körperschaftsbesteuerung
- Die Digitalisierung des Faktors Arbeit: Weniger spektakulär als erwartet
- Der geringe Einfluss der Besteuerung auf die Mobilität natürlicher Personen

GLIEDERUNG

- Eine juristische Taxonomie der Präferenzregime
- Taxonomische Merkmale: Präferenzregime, Doppelbesteuerungsabkommen, Verfassungs- und Europarecht
- Epilog: Schädlicher Steuerwettbewerb und Präferenzregime … ein Irrweg

EINE JURISTISCHE TAXONOMIE DER PRÄFERENZREGIME

- Tatbestand (die Voraussetzungen für die Anwendung des Präferenzregimes)
  - Überleitungsgrad des Begünstigten in das Regimegewährende Land
    - Wechsel der steuerlichen Ansässigkeit/physischen Präsenz des Steuerpflichtigen/der Dienstleistungserbringung in den gewährenden Staat … *VS. Non-Dom-Regime*
  - Merkmale der Begünstigten
    - Offene Regime VS. Offene regime nur de iure (HNWI)/(Berufliche) Auswahl- bzw. Ausschlusskriterien in unterschiedlicher Detailtiefe
- Rechtsfolge (den „Vorteil“, den die Begünstigten aus dem Regime ziehen)
  - Kompensatorische Entlastungsmaßnahmen (unechte Vorteile)
    - Echte und pauschale Kompensationen
  - Nicht kompensatorische Entlastungsmaßnahmen (echte Vorteile)
    - In Bezug auf ausländische Einkünfte, inländische Einkünfte oder beide
    - Befristet/Unbefristet

PRÄFERENZREGIME UND DBAS

“Artikel 4 Ansässige Person.

(1) Im Sinne dieses Abkommens bedeutet der Ausdruck ‚eine in einem Vertragsstaat ansässige Person‘ eine Person, die nach dem Recht dieses Staates dort aufgrund ihres Wohnsitzes, ihres ständigen Aufenthalts, des Ortes ihrer Geschäftsleitung oder eines anderen ähnlichen Merkmals **steuerpflichtig** ist, und umfasst auch diesen Staat und seine Gebietskörperschaften sowie ein anerkanntes Pensionssondervermögen dieses Staates. Der Ausdruck umfasst jedoch **nicht** eine Person, die in diesem Staat **nur mit Einkünften aus Quellen in diesem Staat** oder mit in diesem Staat gelegenem Vermögen steuerpflichtig ist.“

- ‚Steuerpflichtig‘ in 4 Absatz 1 Satz 1 MA ist nicht gleichbedeutend mit unbeschränkte Steuerpflicht nach dem Welteinkommensprinzip.
- Steuerpflichtige, die nur mit Einkünften aus Quellen im Ansässigkeitsstaat besteuert werden, fallen nach Art. 4 Abs. 1 S. 2 MA aus dem Anwendungsbereich der DBA.
- Substituierte, aufgeschobene oder befreite Auslandseinkünfte?

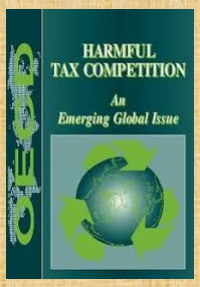
PRÄFERENZREGIME UND VERFASSUNGSRECHT

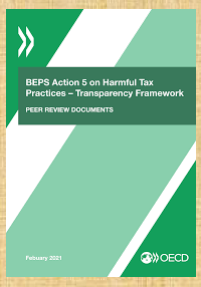
- Die Präferenz als ungleiche Behandlung vergleichbarer Paare (neue und alte Ansässige bzw. dom- und non-dom-Residenten)
  - Offene Regime: gerechtfertigte, aber (möglicherweise) unverhältnismäßige Ungleichbehandlungen
  - Qualifizierte Regime: gerechtfertigte und verhältnismäßige Ungleichbehandlungen
  - Sonderregime für Hochvermögende Privatpersonen (*HNWI*): gerechtfertigte, aber ungeeignete Ungleichbehandlungen, wenn sie keine Investitionen im begünstigenden Staat fördern.
- Die Präferenz als ungleiche Behandlung nicht vergleichbarer Paare
  - Gerechtfertigt und verhältnismäßig nur, wenn zeitlich befristet auf alle neuen Ansässigen erstreckt und an die politische sowie wirtschaftliche Integration angepasst.

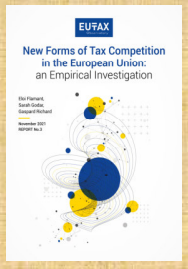
PRÄFERENZREGIME UND EU RECHT

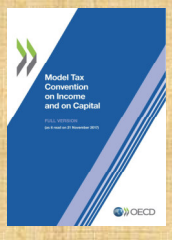
- Präferenzregime und Grundfreiheiten
  - Anekdotische Interaktionen: Irrelevanz umgekehrter Diskriminierungen für die Grundfreiheiten
- Präferenzregime und Verbot staatlicher Beihilfen
  - Nach einem traditionellen Verständnis der staatlichen Beihilfe
    - Möglicherweise liegen Vorteile vor, selektiv sind sie jedoch schwerlich.
  - Unter einem Verständnis des Beihilfeverbots als allgemeines Diskriminierungsverbot
    - Völlig unabsehbare Ergebnisse

EPILOG









49. Jahrestagung

der Deutschen Steuerjuristischen Gesellschaft

22./23. September 2025 in Wien

Alterssicherungssysteme – grenzüberschreitende Mobilität von Ruheständlern

Dr. Sabine Schmidjell-Dommes, Wien

Gliederung

1. Problemstellung
2. Alterssicherungssysteme
3. Beiträge zur Pensionsvorsorge im grenzüberschreitenden Kontext- steuerliche und sozialversicherungsrechtliche Aspekte
   - 3.1. Einleitung
   - 3.2. Pflichtversicherungsbeiträge (1. Säule)
   - 3.2.1. Sozialversicherungsrechtliche Behandlung
   - 3.2.2. Steuerliche Behandlung
   - 3.3. Sonderregelungen zur Behandlung von Beiträgen in Doppelbesteuerungsabkommen
4. Ruhegehälter im grenzüberschreitenden Kontext - steuerliche und sozialversicherungsrechtliche Aspekte
   - 4.1. Einleitung
   - 4.2. Beitragspflicht durch Ruheständler
   - 4.3. Sozialversicherungspensionen (1. Säule)
   - 4.2.1. Artikel 18 OECD-MA
   - 4.2.2. Artikel 19 OECD-MA
   - 4.2.3. Sonderregelungen für Sozialversicherungspensionen
   - 4.4. Betriebspensionen (2. Säule)
   - 4.5. Freiwillige Pensionsvorsorge (3. Säule)
   - 4.6. Übertragung von Pensionsanwartschaften.
5. Fazit

49. Jahrestagung

der Deutschen Steuerjuristischen Gesellschaft

22./23. September 2025 in Wien

Grenzüberschreitende Mobilität von Selbständigen (insbes. Künstler, Sportler, Influencer)

Prof. Dr. Kasper Dziurdz, Maastricht

Grenzüberschreitende Mobilität von Selbständigen (insbesondere Künstler, Sportler, Influencer)

Prof. Dr. Kasper Dziurdź, Universität Maastricht

I. Einleitung

II. Mobilität von Selbständigen

III. Künstler und Sportler (Artikel 17 OECD- und UN-MA)

1. Reichweite

2. Rechtfertigungen

3. Nachteile und Kritik

IV. Dienstleistungen (Artikel 12AA UN-MA 2025)

1. Reichweite

2. Rechtfertigungen

3. Nachteile und Kritik

V. Optionen zur Aufteilung der Besteuerungsrechte

1. Abwägungsfragen

2. Beibehaltung von Art. 17

3. Abschaffung von Art. 17

4. Erweiterung von Art. 17

5. Anknüpfung an die Zahlung

VI. Schlussbemerkungen

49. Jahrestagung

der Deutschen Steuerjuristischen Gesellschaft

22./23. September 2025 in Wien

Anknüpfung für die Besteuerung von Unternehmen – insbes. Ort der Geschäftsleitung und Substanz

Prof. Dr. Claus Staringer, Wien

Anknüpfung für die Besteuerung von Unternehmen

Univ. Prof. Dr. Claus Staringer

I. Was bedeutet die Anknüpfung der Körperschaftsteuerpflicht unter dem Blickwinkel grenzüberschreitender Mobilität?

II. Anknüpfung der unbeschränkten Körperschaftsteuerpflicht

1. „Sitz oder Geschäftsleitung im Inland"
2. Sitz
3. Geschäftsleitung

III. Die Mobilität der Geschäftsleitung von Kapitalgesellschaften

1. Sitztheorie und Niederlassungsfreiheit
2. Judikatur des EuGH
3. Drittstaatsfälle

IV. Die Mobilität des Sitzes von Kapitalgesellschaften

1. Rechtsprechung des EuGH
2. Sitzverlegung nach der Mobilitäts-Richtlinie
3. Bedeutung im Steuerrecht

V. Doppelansässigkeit von Kapitalgesellschaften

1. Doppelansässigkeit als Ergebnis von Mobilität
2. Innerstaatliches Recht
3. Art 4 Abs 3 OECD-MA idF 2017

VI. Die Kritik an der Besteuerung nach der Ansässigkeit

VII. Ausblick

Abgrenzung des Themas

- Nur Kapitalgesellschaften
- Nur Deutschland und Österreich
  - Für internationalen Rechtsvergleich: IFA Cahiers 2025/109a „Residence for Corporate Income Tax Purposes"
- Nur Anknüpfung der persönlichen unbeschränkten Körperschaftsteuerpflicht an „Residence"
  - Nicht: Reichweite der beschränkten Steuerpflicht, Nexus-Fragen, Gewinnzurechnung etc.
- Thema: Was bedeutet die Anknüpfung der Körperschaftsteuerpflicht an „Residence" unter dem Blickwinkel grenzüberschreitender Mobilität?

Anknüpfung der unbeschränkten KöSt-Pflicht

- „Sitz oder Geschäftsleitung im Inland"
  - Lange Rechtstradition in D und Ö – unberührt von Globalisierung, Digitalisierung, Debatten um „Source vs Residence" etc.
  - Keine sonstigen Kriterien (wie wirtschaftliche Aktivität, Einkommen, Substanz, „Bedeutung" etc.)
  - Sitz oder Geschäftsleitung verschaffen DBA-Schutz (Art 4 Abs 1 OECD-MA)
- Sitz
  - Satzungssitz bzw statutarischer Sitz
  - Gesellschaftsrechtlicher Begriff (vgl § 11 AO und § 27 Abs 1 BAO)
  - Nach hA kein rein formales Element (wichtig für „*other criterion of similar nature*" in Art 4 Abs 1 OECD-MA), aber materielle Anforderungen niedrig – ratio der Sitz-Anknüpfung ist Einfachheit / Eindeutigkeit
- Geschäftsleitung
  - Mittelpunkt der geschäftlichen Oberleitung (§ 10 AO und § 27 Abs 2 BAO)
  - Anknüpfung an Leitungsfunktion (ähnlich dem Verwaltungssitz im Gesellschaftsrecht)
  - Eigenständiger steuerrechtlicher Begriff – umfangreiche kasuistische Rspr und Lit
  - Kritik der Praxis an Unsicherheit des „Ortes der GL" gerechtfertigt? – justiziabler Begriff

Die Mobilität der Geschäftsleitung von Kapitalgesellschaften

- Verlegung der GL in anderen Staat als faktische Maßnahme
- EuGH-Judikatur zur Niederlassungsfreiheit hat traditionelle (Verwaltungs-)Sitztheorie des IPR überwunden
  - *Centros*, *Überseering*, *Inspire Art* seit 1999 (anders noch *Daily Mail* 1988)
  - Jedenfalls für aus Gründungstheorie-MS durch Verlegung ihrer GL ins Inland „zuziehende" Gesellschaften (nicht entschieden für „Zuzug" aus Sitztheorie-MS)
- Liberale Rspr – primäre Niederlassung durch formale Gründung in anderem MS ist de facto Rechtswahlfreiheit – keine Umgehungsschranke
  - IE kann in EU/EWR errichtete Gesellschaft von D/Ö aus geleitet werden
    - Zivilrechtsfähig als ausländische Rechtsform
    - Unbeschränkt KöSt-pflichtig
- In Drittstaatsfällen(inkl UK/Brexit-Fälle) gilt im IPR in D/Ö weiterhin (Verwaltungs-)Sitztheorie
  - „Zuzug" der GL führt im Zuzugsstaat zum zivilrechtlichen Untergang als Kapitalgesellschaft
  - Dennoch KöSt-Subjektivität, wenn strukturell mit inländischer Kapitalgesellschaft vergleichbar
    - in Ö VwGH Ro 2021/13/0019, nunmehr AbgÄG 2023
    - in D seit SEStEG 2006, zB BFH I B 21/31

Die Mobilität des Sitzes von Kapitalgesellschaften

- Verlegung des Sitzes idR durch Neu-Registrierung im anderen Staat
- Entspricht nachträglicher Korrektur der Rechtswahl bei Gründung – identitätswahrend möglich?
  - Seit EuGH *Polbud* in EU/EWR durch Niederlassungsfreiheit geschützt
- Nunmehr durch Mobilitäts-RL als „Sitzverlegung" reguliert (D: UmwG, Ö: EU-UmgrG)
  - Koordiniertes Registerverfahren für Sitzverlegung im Wegzugs- und Zuzugs-MS
  - Ebenso bei anderen grenzüberschreitenden Umstrukturierungen (Verschmelzung, Spaltung, Ausgliederung)
  - GL muss bei SV nicht mitverlegt werden (weil für Mobilitäts-RL insgesamt ohne Bedeutung)
- Konkrete Steuerfolgen einer bloßen Sitzverlegung (ohne GL) oft gering
  - Insb unter Art 4 Abs 3 OECD-MA (jedenfalls aF vor 2017) iE keine Wegzugsbesteuerung
  - Steuerrecht nicht im Vordergrund
  - Dennoch fürchtet Mobilitäts-RL ua die Steuerumgehung
  - In Ö: Prüfpflicht des Registergerichts iHa steuerlichen Missbrauch

Doppelansässigkeit als Folge der Mobilität der Ansässigkeitskriterien

- „Neue Mobilität" von Sitz oder Geschäftsleitung führt oftmals zur Doppelansässigkeit
  - Insb innerhalb der EU sind sowohl Sitz als auch GL heute problemlos grenzüberschreitend verlegbar
  - Auseinanderfallen erzeugt Doppelansässigkeit
  - Doppelansässigkeit als logische Folge des mobilitätsfreundlichen (nichtsteuerlichen) Rechtsrahmens
- Im nationalen Steuerrecht sind Probleme der Doppelansässigkeit mittlerweile in der Regel bewältigt
  - Keine „Angst" mehr vor doppelansässigen Gesellschaften
  - Strenge Wegzugsbesteuerung schützt nationale Besteuerungsrechte für Alt-Zeiträume
- Ganz anders aber Art 4 Abs 3 OECD-MA idF 2017
  - DBA-Berechtigung für doppelansässige Gesellschaften nur nach vorherigem erfolgreichem MAP (und nicht mehr im Staat des POEM als Tie Breaker wie vor 2017)
  - Kapitulation vor POEM-Problemen? Pauschaler Verdacht der Steuerumgehung (Dual Treaty Entitlement)?
  - Zunehmende praktische Bedeutung in DBA-Netzwerken
  - Erhebliche Bedenken im Schrifttum (keine klaren Kriterien, Verfassungsrecht, Schwächen des MAP, kein Einigungszwang, Zugang zum Schiedsverfahren unklar, kein Rechtsschutz, Unionsrecht etc. etc.)

Die Kritik an der Besteuerung nach der Ansässigkeit

- „Mobilität" der Ansässigkeit kann zur Beliebigkeit führen – *„Corporate Income Tax is essentially elective"*

- Kritik an bloßer *Corporate Residence* als Anknüpfung der Körperschaftsteuer
  - Insb im US-Schrifttum
  - *Corporate Residence* immer öfter losgelöst von wirtschaftlicher Tätigkeit, Märkten, Aktionären etc.
  - Dennoch verschafft *Corporate Residence* weitreichende Besteuerungsrechte für das Welteinkommen (insb für den *residual profit*)
  - *Residence Based System* bevorzugt iE MNE, die sich ihren Ansässigkeitsstaat aussuchen können
  - Debatten um DBA-Verteilung (Source vs Residence) / Pillar 1 / Art 4 Abs 3 OECD-MA idF 2017 etc. sind nicht Kern des Problems, sondern nur Symptome des *Residence Systems*

- Mobilität der *Corporate Residence* führt traditionelle steuerpolitische Rechtfertigungen an Grenzen
  - Leistungsfähigkeit? Nutzentheorie? Kapitalexportneutralität?

- Was spricht für Anknüpfung an *Residence*?
  - Kontinuität / Realität – Fundamentalwechsel zur *Source Taxation* kaum realistisch
  - Praktikabilität
  - Innere Rechtfertigung: „gesunder" internationaler Steuerwettbewerb, der auch Grenzen akzeptiert

49. Jahrestagung

der Deutschen Steuerjuristischen Gesellschaft

22./23. September 2025 in Wien

Mobile Arbeitswelt und Betriebsstätte

Richterin am FG Dr. Solvejg Glatz, Hannover

Gliederung

1. Einführung und Darstellung der „New Work“-Szenarien
2. Der Begriff der Betriebsstätte im innerstaatlichen deutschen Recht und im Abkommensrecht
3. Übertragung auf die die mobile Arbeitswelt
    a) Einrichtung
    b) Festigkeit
    c) Zusammenhang zwischen Einrichtung und Unternehmenstätigkeit
    d) Verfügungsmacht
        aa) Auffassung OECD-MK
        bb) Auffassung BMF
        cc) Literatur
        dd) Maßstäbe der BFH-Rechtsprechung
        ee) Kritische Würdigung und eigener Vorschlag
            (1) Keine unentziehbare Rechtsposition
            (2) Verfügungsmacht aus „anderen Umständen“?
                (a) Allgemeine rechtliche Absicherung & kein Bestreiten der Verfügungsmacht
                (b) Dauerhafte tatsächliche Nutzungsbefugnis

Thesen

1. Im Fall des mobilen Arbeitens an verschiedenen wechselnden Orten oder dem „Workation“ scheitert die Betriebsstättenbegründung bereits an der zeitlichen Festigkeit. Gleiches gilt für das nur sporadisch genutzte Homeoffice.

2. Ob der Arbeitgeber im Fall der regelmäßigen Homeofficetätigkeit bei dauerhafter Telearbeit über die entsprechenden Räumlichkeiten des Arbeitnehmers Verfügungsmacht hat, ist einzelfallabhängig.

3. Die Frage nach der Verfügungsmacht ist eine Zurechnungsfrage. Die vorzunehmende wertende Gesamtbetrachtung hat sich an dem der Betriebsstätte zugrunde liegenden Verwurzelungsgedanken zu orientieren. Welche Anforderungen an die Verwurzelung eines Unternehmens zu stellen sind, hängt daher von der konkret ausgeübten Unternehmenstätigkeit ab.

4. Die bei der Prüfung der Verfügungsmacht bereits in der Vergangenheit zu beobachtende Tendenz, bei der Feststellung der örtlichen Verwurzelung der Unternehmenstätigkeit verstärkt auf tatsächliche Umstände abzustellen, nimmt in einer mobileren Arbeitswelt noch stärker zu.

5. Die erhöhte Mobilität in der Arbeitswelt verlangt ein Umdenken bei den Anforderungen an die örtliche Verwurzelung:

   a) Ob die allgemeine rechtliche Absicherung durch eine Heimarbeitsklausel auch im Zeitalter der mobilen Arbeitswelt daran scheitert, dass die Verfügungsmacht mangels jederzeitigen Zutrittsrechts nicht als unbestritten angesehen werden kann, erscheint jedenfalls dann zweifelhaft, wenn die betreffenden Arbeitsprozesse des Unternehmens vollständig digitalisiert sind.

   b) Aufgrund des Abhängigkeitsverhältnisses und der Einbindung des Arbeitnehmers in den Betrieb des Arbeitgebers ist das Tätigwerden im Homeoffice dem Unternehmen als eigene betriebliche Handlung zuzurechnen.

   c) Eine Überwachung des Arbeitnehmers „vor Ort“ erscheint nicht zwingend erforderlich, solange durch die unternehmensinternen Prozesse eine Überwachung dem Grunde nach sichergestellt ist.

   d) Insgesamt sollten bei der Bejahung eigener betrieblicher Handlungen des Unternehmens in den Homeoffice-Räumlichkeiten an die betriebliche Einbindung des Arbeitnehmers und die zugehörigen Kontroll- und Überwachungsprozesse im Homeoffice keine höheren Anforderungen als im Büro gestellt werden.

   e) Der vom Arbeitgeber überlassene Unternehmens-Laptop stellt regelmäßig keine personenbeschränkte Nutzungsstruktur im Sinne der BFH-Rechtsprechung dar.

6. Um den Betriebsstättenbegriff nicht gänzlich aufzuweichen, wird die Abmilderung der rechtlichen Anforderungen an die örtliche Verwurzelung tendenziell eine stärkere Betonung der zeitlichen Verwurzelung nach sich ziehen. Damit kommt dem Aspekt der Dauerhaftigkeit eine zunehmend größere Bedeutung zu.

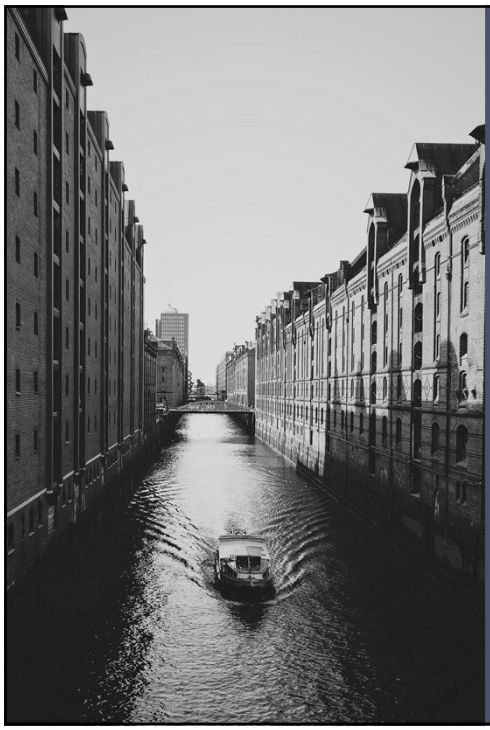
49. Jahrestagung

der Deutschen Steuerjuristischen Gesellschaft

22./23. September 2025 in Wien

Verrechnungspreise und Personalfunktion

Dr. Nadia Altenburg, Hamburg



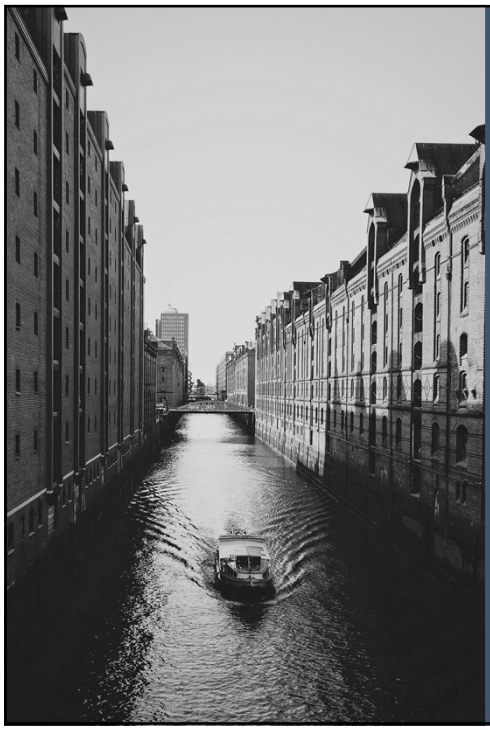
AGENDA

1 Einführung und Grundlagen 3

2 Begriffsbestimmung 5

3 Global Mobility und Funktionszuordnung 9

4 Fazit 16



AGENDA

1 Einführung und Grundlagen 3

2 Begriffsbestimmung 5

3 Global Mobility und Funktionszuordnung 9

4 Fazit 16

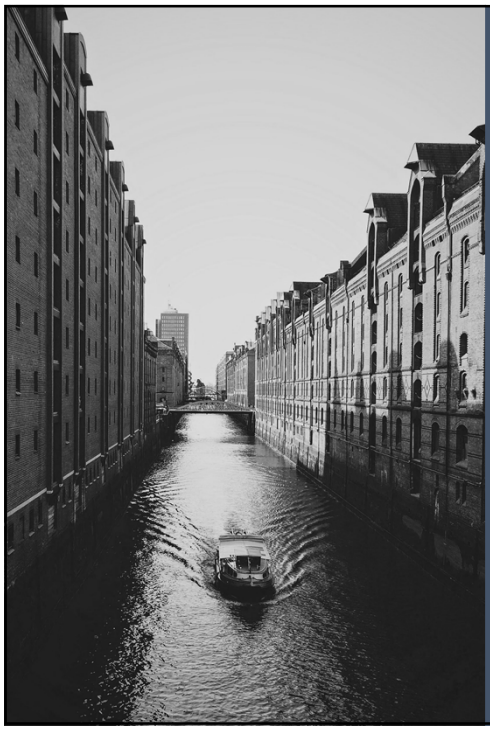
Einführung und Grundlagen

Umfang des Besteuerungsrechts

- Die Frage des „**ob**" wurde heute Vormittag bereits geklärt oder zumindest erläutert – Verrechnungspreise befassen sich nach der Frage des „**wie**"
- Anknüpfungspunkt stets das **Funktions- und Risikoprofils**
  - Welche Tätigkeiten werden ausgeübt
  - Wer trägt welche Risiken?
- Risikokontrollansatz setzt den Fokus auf die Personalfunktion: wer hat die Fähigkeit, darüber zu entscheiden, Risiken einzugehen und Risiken zu managen, und diese Entscheidungsfunktionen auch auszuüben (OECD TPGL 2022 Tz. 1.65):
  - Wer trifft die Entscheidung?
  - Wer trägt Risiko?
  - Wer kann Risiko intellektuell einschätzen?
  - Wer kann Risiko finanziell tragen?

Im Zuge des Leitthemas „**Grenzüberschreitende Mobilität im Steuerrecht**" liegt unser Fokus auf der Frage:

Welchen Steueranspruch kann ein einzelner Mitarbeiter begründen?



AGENDA

1 Einführung und Grundlagen 3

2 Begriffsbestimmung 5

3 Global Mobility und Funktionszuordnung 9

4 Fazit 16

Begriffsbestimmung

Funktion = Personalfunktion = Mitarbeiter?

- Eine **Funktion** ist eine **Geschäftstätigkeit**, die aus einer **Zusammenfassung gleichartiger betrieblicher Aufgaben** besteht, die von bestimmten Stellen oder Abteilungen eines Unternehmens erledigt werden. Sie ist ein **organischer Teil** eines Unternehmens, ohne dass ein Teilbetrieb im steuerlichen Sinn vorliegen muss. (§ 1 Abs. 1 FVerlV)
- VWG VP 2024, Tz. 3.89: Geschäftsleitung, Forschung und Entwicklung, Materialbeschaffung, Lagerhaltung, Produktion, Verpackung, Vertrieb, Montage, Bearbeitung oder Veredelung von Produkten, Qualitätskontrolle, Finanzierung, Transport, Organisation, Verwaltung, Marketing oder Kundendienst
- Eine **Personalfunktion** ist eine **Geschäftstätigkeit**, die von eigenem Personal des Unternehmens für das Unternehmen ausgeübt wird, insb. Nutzung, Anschaffung, Herstellung, Verwaltung, Veräußerung, Weiterentwicklung, Schutz, Risikosteuerung und Entscheidung, Änderungen hinsichtlich von Chancen und Risiken vorzunehmen. (§ 2 Abs. 3 BsGaV)
- Eine Person kann mehrere Personalfunktionen ausüben, gleichzeitig können mehrere Personen für eine Personalfunktion zuständig sein

Aber:

*Wie hat die **Zuordnung** einer Personalfunktion zu erfolgen?*

Begriffsbestimmung

Zuordnung der Personalfunktion - § 4 BsGaV

§ 4 Zuordnung von Personalfunktionen

(1) Eine Personalfunktion ist der Betriebsstätte zuzuordnen, in der die Personalfunktion ausgeübt wird. Eine Personalfunktion ist einer Betriebsstätte jedoch nicht zuzuordnen, wenn die Personalfunktion

1. keinen sachlichen Bezug zur Geschäftstätigkeit der Betriebsstätte aufweist und
2. an weniger als 30 Tagen innerhalb eines Wirtschaftsjahres in dieser Betriebsstätte ausgeübt wird.

(2) Wird eine Personalfunktion weder in der Betriebsstätte noch im übrigen Unternehmen ausgeübt oder liegt ein Fall des Absatzes 1 Satz 2 vor, so ist die Personalfunktion der Betriebsstätte zuzuordnen, zu der die Personalfunktion sachlich den engsten Bezug aufweist.

(3) Kann eine Personalfunktion nicht eindeutig zugeordnet werden, so ist eine Zuordnung vorzunehmen, die den Absätzen 1 und 2 nicht widerspricht.

Begriffsbestimmung

Zuordnung der Personalfunktion - § 4 BsGaV

Sind diese Grundsätze für die Gewinnzuordnung im Kontext grenzüberschreitender Mobilität weiterhin geeignet?

§ 4 Zuordnung von Personalfunktionen

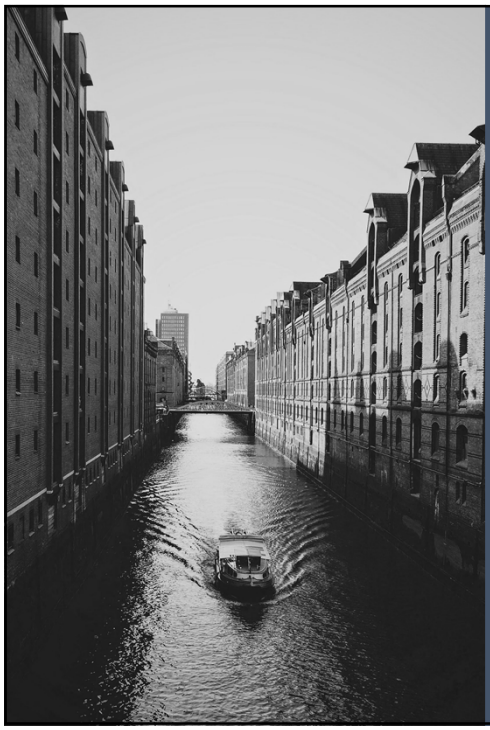
(1) Eine Personalfunktion ist der Betriebsstätte zuzuordnen, in der die Personalfunktion ausgeübt wird. Eine Personalfunktion ist einer Betriebsstätte jedoch nicht zuzuordnen, wenn die Personalfunktion

1. keinen sachlichen Bezug zur Geschäftstätigkeit der Betriebsstätte aufweist und

2. an weniger als 30 Tagen innerhalb eines Wirtschaftsjahres in dieser Betriebsstätte ausgeübt wird.

(2) Wird eine Personalfunktion weder in der Betriebsstätte noch im übrigen Unternehmen ausgeübt oder liegt ein Fall des Absatzes 1 Satz 2 vor, so ist die Personalfunktion der Betriebsstätte zuzuordnen, zu der die Personalfunktion sachlich den engsten Bezug aufweist.

(3) Kann eine Personalfunktion nicht eindeutig zugeordnet werden, so ist eine Zuordnung vorzunehmen, die den Absätzen 1 und 2 nicht widerspricht.



AGENDA

1 Einführung und Grundlagen 3

2 Begriffsbestimmung 5

3 Global Mobility und Funktionszuordnung 9

4 Fazit 16

Global Mobility und Funktionszuordnung

Fragen zur Funktionszuordnung

Ausgangslage

- Es wird nicht das Personal, sondern die Personalfunktion zugeordnet
- Jede Personalfunktion kann nur einmal zugeordnet werden
- jeder Mitarbeiter kann mehrere Funktionen ausüben

1. Abstellen auf den tatsächlichen Ausübungsort der Tätigkeit des Mitarbeiters, unabhängig von einem unternehmerischen Bezug?
2. Berücksichtigung der Willensbildung des Unternehmens bzgl. des Ortes, an dem Mitarbeiter ihre Aufgaben ausüben?
3. Berücksichtigung, ob Unternehmen an dem Ort, an dem Mitarbeiter Aufgaben ausübt, eigene betriebliche Infrastruktur unterhält?
4. Berücksichtigung wo Arbeitsergebnisse verwertet werden?

Global Mobility und Funktionszuordnung

Beispiele (alle Mitarbeiter begründen Betriebsstätten)

Grundfall

Die ABC-Gruppe hat Büroräumlichkeiten und Produktionsstätten in den Ländern A, B und C. Folgende Fallkonstellationen treten auf:

Mitarbeiter X, der in den letzten 5 Jahren aus dem Home Office in A gearbeitet hat, möchte seinen Lebensmittelpunkt nach D verlegen, weil das Wetter dort besser ist. X ist der einzige Mitarbeiter der ABC-Gruppe, der in D lebt.

a) X ist Entwickler und ist in der Produktentwicklung tätig.
   i. er ist Teil eines 10köpfigen Teams.
   ii. er ist für ein bestimmtes Produkt allein verantwortlich.
b) X ist Vertriebsmitarbeiter, er übt seine Tätigkeit online aus mit einem Fokus auf die DACH-Region
c) X ist Geschäftsführer der Konzernobergesellschaft ABC GmbH

1. Abwandlung

Die ABC-Gruppe beschäftigt 10 + x weitere Mitarbeiter in D, die dort aus dem Home Office tätig werden.

2. Abwandlung

Der Arbeitsmarkt in D bietet neben dem guten Wetter eine Vielzahl von gut ausgebildeten Mitarbeitern.

a) Die ABC-Gruppe unterhält kein Büro vor Ort
b) Die ABC-Gruppe hat ein Repräsentationsbüro in D eröffnet, um weitere Mitarbeiter anzuwerben

3. Abwandlung

Die ABC-Gruppe hat einen großen Standort in D. X wird von der lokalen Gesellschaft angestellt aus arbeitsrechtlichen Gründen.

Global Mobility und Funktionszuordnung

Lösungsansätze

- **Das reine Abstellen auf den Tätigkeitsort** des Mitarbeiters (bei Annahme einer Betriebsstätte) für die Zuordnung der Personalfunktion ohne Berücksichtigung einer unternehmerischen Willensbildung ist **nicht sachgerecht**
- Die private Wahl des Wohnortes könnte andernfalls sehr niedrigschwellig zu **Entstrickungsbesteuerungen** führen, obwohl diese **außerhalb des Machtbereichs** des Unternehmens liegt
- § 4 BsGaV betont den sachlichen Bezug, auch § 49 Abs. 1 Nr. 4 EStG stellt für nichtselbstständige Arbeit auf den Ort der Verwertung ab, der regelmäßig am Ort des Arbeitgebers liegt
- Sofern Wahl des Wohnortes eine **private Entscheidung des Mitarbeiters** ist, nicht maßgeblich für die Zuordnung der Personalfunktion; vielmehr sind der **sachliche Zusammenhang** und die **organisatorische Aufstellung** entscheidend (unabhängig von 30 Tagesschwelle des § 4 Abs. 1 S. 2 BsGaV)
- Sprechen die äußeren Umstände für eine unternehmerische Entscheidung der Standortwahl?
  - Bereitstellung von Räumlichkeiten?
  - Gezieltes Anwerben von Mitarbeitern in einer bestimmten Region auch ohne Räumlichkeiten?
  - Auch in diesem Fall zu überprüfen: Für wen werden Tätigkeiten ausgeübt (vgl. Matrixorganisation)

Global Mobility und Funktionszuordnung

Lösungsansätze (Fs.)

Nicht:

- Reine Home Office Tätigkeit, auch wenn mehrere Mitarbeiter dort leben (ohne gezieltes Anwerben)
- Alleinige Produktentwicklung – unterscheide: liegt Produktverantwortung bei Mitarbeiter oder in Organisationseinheit am Unternehmenssitz? Im ersten Fall Zuordnung der Personalfunktion bei Mitarbeiter, andernfalls Auftragsforschung

Kontrollfrage:

➢ Wer trifft die **Entscheidungen** und trägt das **Risiko**?

Hier kann eine **Business Process Analysis (BPA)**, unterlegt mit einer **RACI-Analyse** unterstützen!

(Eigtl für DEMPE Analyse, aber insgesamt zur Klarstellung von Prozessen und Verantwortlichkeiten)

- Besonderheit Geschäftsführung: stets unternehmerische Entscheidung, aber auch hier ist zu fragen, wo die schwerpunktmäßige Ausübung erfolgt (Ort der Geschäftsleitung des Unternehmens)

Global Mobility und Funktionszuordnung

Zwischenfazit

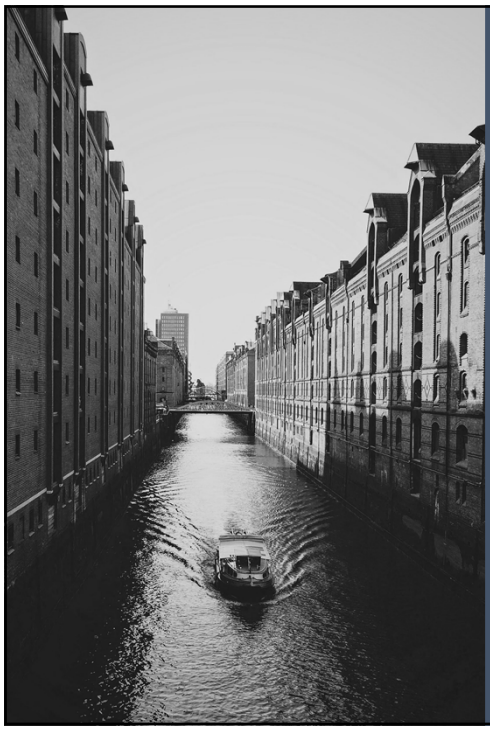
- Die Zuordnung der Personalfunktion erfolgt auf Grundlage des sachlichen Zusammenhangs
- Der Ausübungsort kann sich nur dann auf die Zuordnung auswirken, wenn diesem eine unternehmerischen Entscheidung zu Grunde liegt

Global Mobility und Funktionszuordnung

Vergütungsanspruch

Die Frage der Aufteilung des Einkommens eines Einzelunternehmens auf Stammhaus und Betriebsstätte ist eines der schwierigsten Probleme im Internationalen Steuerrecht (Kroppen), daher nachfolgend nur Leitlinien:

- Fiktion einer Vertragsbeziehung zwischen Stammhaus und Betriebsstätte
- Ohne eigene Personalfunktion kann die Mitarbeit aus der Home Office Betriebsstätte als eine reine Personalüberlassung an das Stammhaus betrachtet werden
- Mangels Personalfunktion und eigener Risikotragung kommt nur eine Routinevergütung in Betracht
- Ggf. Vergleichbarkeit der Home Office Betriebsstätte mit personalloser Betriebsstätte? (OECD, 2010)



AGENDA

1	Einführung und Grundlagen	3
2	Begriffsbestimmung	5
3	Global Mobility und Funktionszuordnung	9
4	**Fazit**	**16**

Fazit

Die Personalfunktion ist maßgeblich für die Zuordnung von materiellen und immateriellen Wirtschaftsgütern, von Beteiligungen und Finanzanlagen sowie die Zuordnung von Geschäftsvorfällen, Chancen und Risiken und somit unmittelbar für die Gewinnberechtigung.

Jede Personalfunktion kann nur einmal zugeordnet werden - die Zuordnung hat auf Grundlage eines sachlichen Zusammenhangs zu erfolgen.

Der Ausübungsort ist regelmäßig dann maßgeblich, wenn diesem eine unternehmerischen Entscheidung zu Grunde liegt.

Mangels Personalfunktion und Risikotragung steht einer durch private Entscheidungen des Mitarbeiters begründeten Betriebsstätte nur eine Routinevergütung zu (vergleichbar einer personallosen Betriebsstätte).

49. Jahrestagung

der Deutschen Steuerjuristischen Gesellschaft

22./23. September 2025 in Wien

Entstrickungsbesteuerung und Wegzugsbesteuerung

Prof. Dr. Daniela Hohenwarter-Mayr, Wien

I) Terminologische Abgrenzung und Thematische Eingrenzung

II) Vom „Abfahrtgeld“ zur „Exit Tax“ – ein Blick in die Geschichte

III) Systematisierung der Entstrickungs- und Wegzugsregelungen im nachbarschaftlichen Rechtsvergleich

1.) Wegzug und Entstrickung von Betriebsvermögen
2.) Wegzug und Entstrickung von Privatvermögen
3.) Gemeinsamkeiten, Unterschiede und Grundsatzfragen

IV) Entstrickungs- und Wegzugsbesteuerung im Spannungsfeld von Verfassungs-, Unions- und Völkerrecht

1.) Steuerliche Erfassung von stillen Reserven aus verfassungsrechtlicher Perspektive
2.) Völkerrechtliche Erwägungen
3.) Unionsrechtliche Schranken der Besteuerung

V) Zusammenfassende Würdigung und Ausblick