



JURISTISCHE FAKULTÄT



UNIVERSITÄT
HEIDELBERG
ZUKUNFT
SEIT 1386

Zusammenfassung der Dissertation mit dem Titel

**„Besteuerung von Mitarbeiterbeteiligungen beim Wechsel der
persönlichen Steuerpflicht“**

Dissertation vorgelegt von Christoph Hawlitschek

Erstgutachter: Prof. Dr. Ekkehart Reimer

Zweitgutachter: Prof. Dr. Hanno Kube

Institut für Finanz- und Steuerrecht

Zusammenfassung der wesentlichen Ergebnisse der Dissertation mit dem Titel
„Besteuerung von Mitarbeiterbeteiligungen beim Wechsel der persönlichen Steuerpflicht“

Christoph Hawlitschek

1. Einleitung

Mitarbeiterbeteiligung ist jede Beteiligung des Mitarbeiters an ideellen oder materiellen Rechten und Funktionen im arbeitgebenden Unternehmen, die über regelmäßig in Arbeitsverträgen festgelegte Rechte und Funktionen hinausgeht (Esser/Faltlhauser, Beteiligungsmodelle, München 1974, S. 12). Der Begriff der Beteiligung ist dabei vorliegend nicht nur dem gesellschafts- oder steuerrechtlichen Verständnis entsprechend als Beteiligung am Nennkapital einer Gesellschaft zu verstehen, sondern darüber hinaus auch dem natürlichen Sprachgebrauch folgend im Sinne einer betrieblichen Partnerschaft zwischen Mitarbeiter und Arbeitgeber, die neben kapitalistischen auch erfolgsmäßige oder sogar bloß immaterielle Beteiligungen vorsehen können.

Innovativ an der vorliegenden Ausarbeitung ist der Fokus auf spezielle Fragen der Besteuerung von Mitarbeiterbeteiligungen, die aus dem Wechsel der persönlichen Steuerpflicht und dem Ansässigkeitswechsel herrühren. Hierfür werden Abgrenzungsprobleme zwischen Einkünften aus nichtselbstständiger Tätigkeit und Einkünften aus Kapitalvermögen bzw. Veräußerungsgewinnen mit der statusbegründenden persönlichen Steuerpflicht und Ansässigkeit im Rahmen des deutschen Einkommensteuerrechts und dem Recht der DBAs verzahnt. Die Anwendbarkeit der jeweiligen Regelungskreise in persönlicher Sicht ist herauszuarbeiten und die weichenstellende Funktion im Hinblick auf die Besteuerung von Mitarbeiterbeteiligungen nach der unbeschränkten oder beschränkten Steuerpflicht und der Abkommensberechtigung aufzulösen, wobei Zuzug und Wegzug in der Natur der Sache liegend Schwerpunkte bilden. Neu ist auch der Versuch, die Darstellung des Themas nicht auf eine bestimmte Mitarbeiterbeteiligungsart einzuschränken, sondern allgemeingültige Grundlagen der Arbeitnehmerbesteuerung, die für alle Mitarbeiterbeteiligungen Gültigkeit beanspruchen, „vor die Klammer“ zu ziehen.

Zur Bearbeitung des Themas liegt der Dissertation ein viergliedriger Aufbau zugrunde. Im ersten Kapitel wird der Wechsel der persönlichen Steuerpflicht behandelt. Neben Grundlagen zur Steuerpflicht natürlicher Personen und ihrer Bedeutung für das Internationale Steuerrecht erschließt das erste Kapitel die unbeschränkte und die beschränkte Steuerpflicht als Grundvoraussetzungen des Themas. Neben dem eigentlichen Wechsel der Steuerpflicht werden auch sich aus dem Wechsel der Steuerpflicht ergebende Folgefragen zum Verlustausgleich, der Berücksichtigung außergewöhnlicher Belastungen sowie der örtlichen Zuständigkeit untersucht. Außerdem sind die Besonderheiten zum Progressionsvorbehalt beim Wechsel der Steuerpflicht darzustellen.

Das zweite Kapitel beinhaltet neben einer Begriffsbestimmung im Exkurs die historische Entwicklung und die ökonomische Bedeutung sowie staatliche Förderungen von Mitarbeiterbeteiligungen im innerstaatlichen Kontext.

Im dritten Kapitel ist die Besteuerung der einzelnen Mitarbeiterbeteiligungsformen aus innerstaatlicher und außensteuerlicher Sicht zusammengefasst. Hierfür sind in einem allgemeinen Teil Besteuerungsgrundlagen vorangestellt, die für alle Formen der Mitarbeiterbeteiligungen Relevanz erlangen können. Im Anschluss werden Besonderheiten bei der Besteuerung, jeweils untergliedert in unbeschränkte Steuerpflicht, beschränkte Steuerpflicht und Wechsel der Steuerpflicht, verschiedener Formen der

Mitarbeiterbeteiligungen (Stock Options, Eigenkapital-, Fremdkapital-, Mezzanine-Kapital- und Erfolgsbeteiligungen) erörtert.

Abschließend befasst sich die Ausarbeitung mit abkommensrechtlichen Themen. Hierbei werden zunächst Ansässigkeit und Ansässigkeitswechsel dargestellt. Sodann werden in Grundzügen die einzelnen Einkunftsarten und ihre zeitlichen Aspekte untersucht. Außerdem werden Stock Options aus abkommensrechtlicher Sicht erschlossen sowie ein Vergleich von deferred remunerations und Mitarbeiterbeteiligungen vollzogen.

2. Wechsel der persönlichen Steuerpflicht

2.1. Grundlagen der Steuerpflicht natürlicher Personen und ihre Bedeutung für das Internationalen Steuerrecht

Ausgangspunkt ist die natürliche Person als Steuersubjekt der Einkommensteuer (§ 1 EStG). Ob Erträge eines Mitarbeiters aus einer Mitarbeiterbeteiligung in Deutschland steuerbar sind, entscheidet sich zunächst nicht an der Einkunftsart, sondern an der Art der persönlichen Steuerpflicht. Diese knüpft an die persönliche Beziehung der Person zur Bundesrepublik Deutschland an und bestimmt, ob das Welteinkommen oder nur bestimmte inländische Einkünfte der deutschen Steuergewalt unterliegen.

Maßgebliche persönliche Anknüpfungspunkte sind bei der „normalen“ unbeschränkten Steuerpflicht der Wohnsitz oder gewöhnliche Aufenthalt im Inland (§ 1 Abs. 1 EStG, §§ 8, 9 AO), bei der erweiterten unbeschränkten Steuerpflicht insbesondere die deutsche Staatsangehörigkeit (§ 1 Abs. 2 EStG). Demgegenüber stützt sich die beschränkte Steuerpflicht (§ 1 Abs. 4, § 49 EStG) auf die wirtschaftliche Beziehung zum Inland in Gestalt inländischer Einkünfte.

Diese Anknüpfungsmerkmale erfüllen zugleich eine völkerrechtliche Legitimationsfunktion. Ein Staat darf Steuerhoheit nur ausüben, wenn persönliche oder räumliche Bezugspunkte zum Steuerpflichtigen bestehen. Die Rechtsprechung verlangt „hinreichend einsichtige“ Anknüpfungsmomente. Sachgerecht sind insoweit rechtliche (Staatsangehörigkeit), räumliche (Wohnsitz, Aufenthalt) und wirtschaftliche (inländische Einkünfte) Kriterien. § 1 EStG kommt deshalb eine zentrale Brückenfunktion im Internationalen Steuerrecht zu, weil er die Zuordnung von Steueransprüchen Deutschlands zu den Steueransprüchen anderer Staaten vorstrukturiert.

International entspricht es der üblichen Systematik, die unbeschränkte Steuerpflicht an persönliche und die beschränkte Steuerpflicht an räumlich-wirtschaftliche Kriterien zu binden. In Deutschland dominiert das Wohnsitzprinzip, ergänzt um das Nationalitätsprinzip (erweiterte unbeschränkte und erweiterte beschränkte Steuerpflicht).

2.2. Arten und Formen der persönlichen Steuerpflicht

Systematisch sind zwei *Arten* der persönlichen Steuerpflicht zu unterscheiden:

- die unbeschränkte Steuerpflicht (§ 1 Abs. 1 EStG) und
- die beschränkte Steuerpflicht (§§ 1 Abs. 4, 49 ff. EStG).

Innerhalb dieser beiden Arten bestehen jeweils verschiedene *Formen*. Bei der unbeschränkten Steuerpflicht:

- „normale“ unbeschränkte Steuerpflicht (§ 1 Abs. 1 EStG),
- erweiterte unbeschränkte Steuerpflicht (§ 1 Abs. 2 EStG) und
- fiktive unbeschränkte Steuerpflicht (§§ 1 Abs. 3, 1a EStG);

Bei der beschränkten Steuerpflicht:

- „normale“ beschränkte Steuerpflicht (§§ 1 Abs. 4, 49 ff. EStG) und
- erweiterte beschränkte Steuerpflicht (§ 2 AStG).

Die Formen unterscheiden sich tatbestandlich, gehören aber jeweils zu einer Art. Rechtsfolgenseitig ist die unbeschränkte Steuerpflicht durch die Besteuerung des Welteinkommens, die beschränkte Steuerpflicht durch die Beschränkung auf inländische bzw. erweiterte Inlandseinkünfte geprägt.

Die Nichtsteuerpflicht bildet das kontradiktoriale Gegenteil jeder Steuerpflicht. Es fehlt jeder inländische Anknüpfungspunkt. Bedeutung erlangt sie gleichwohl über den Progressionsvorbehalt (§ 32b Abs. 1 S. 1 Nr. 2 EStG), der unter bestimmten Voraussetzungen auch in Phasen der Nichtsteuerpflicht erzielte ausländische Einkünfte für die Steuersatzbestimmung erfasst.

2.3. Unbeschränkte Steuerpflicht und Welteinkommensprinzip

Unbeschränkt einkommensteuerpflichtig ist, wer im Inland seinen Wohnsitz oder gewöhnlichen Aufenthalt hat (§ 1 Abs. 1 EStG). „Inland“ ist primär das Hoheitsgebiet der Bundesrepublik im völkerrechtlichen Sinn. Funktional erweitert wird der Inlandsbegriff auf Teile des Festlandsockels und der ausschließlichen Wirtschaftszone, soweit dort bestimmte Tätigkeiten (Exploration von Naturschätzen, Betrieb von Offshore-Windparks) ausgeübt werden. Diese Erweiterung wirkt allerdings nur für Einkünfte, nicht für die Begründung eines Wohnsitzes.

Der steuerrechtliche Wohnsitz (§ 8 AO) setzt eine zum dauerhaften Wohnen geeignete und bestimmte Wohnung, ein Innehaben im Sinne tatsächlicher Verfügungsmacht sowie Umstände voraus, die auf künftige Beibehaltung und Nutzung schließen lassen. Subjektive Absichten werden weitgehend objektiviert. Die Rechtsprechung lässt mehrere Wohnsitze zu und hat insbesondere zu Familienwohnsitz und sogenannten Standby-Wohnungen (Pilotenfälle) die Konturen des Wohnsitzbegriffs geschärft.

Der gewöhnliche Aufenthalt (§ 9 AO) tritt gleichrangig neben den Wohnsitz und wird durch ein nicht nur vorübergehendes Verweilen an einem Ort oder in einem Gebiet begründet. Eine Sechsmonatsfrist begründet eine gesetzliche Vermutung. Sie ist durch Ausnahmen für rein privat motivierte Aufenthalte (Besuch, Erholung, Kur) bis zu einem Jahr relativiert. Auch unfreiwillige Aufenthalte (z. B. Gefängnis, Krankenhaus) können zu einem gewöhnlichen Aufenthalt führen.

Im Abkommensrecht (Art. 4 OECD-MA) dienen Wohnsitz und „ständiger Aufenthalt“ als Ansässigkeitskriterien. Dabei wird grundsätzlich auf die nationalen Definitionen (§§ 8, 9 AO) zurückgegriffen. Umgekehrt hat die abkommensrechtliche Ansässigkeit keine Rückwirkung auf die innerstaatliche Qualifikation der Steuerpflicht als unbeschränkt oder beschränkt. Sie wirkt ausschließlich auf die Verteilung der Besteuerungsrechte.

Die Gesamtrechtsfolge der unbeschränkten, erweiterten und fiktiven unbeschränkten Steuerpflicht ist, vorbehaltlich abkommensrechtlicher Durchbrechungen, die Besteuerung des Welteinkommens. § 2 EStG enthält hierfür den generellen Anknüpfungspunkt. Die Herkunft der Einkünfte ist im Ausgangspunkt unbeachtlich. Inländische und ausländische Einkünfte werden gleichermaßen erfasst.

In der steuerlichen Realität wird dieses Prinzip durch zahlreiche Doppelbesteuerungsabkommen und besondere Vorschriften (§§ 2a, 34c, 34d, 49 EStG) teilweise begrenzt. Im Zusammenspiel von innerstaatlichem Recht und Abkommensrecht ergibt sich kein reines Universalitätsprinzip, sondern ein aus Welteinkommens- und Territorialprinzip gemischtes System.

2.4. Beschränkte Steuerpflicht, Territorialprinzip und erweiterte beschränkte Steuerpflicht

Die beschränkte Steuerpflicht setzt keinen persönlichen Inlandsbezug voraus, sondern knüpft an das Erzielen inländischer Einkünfte i. S. v. § 49 EStG an. Beschränkt steuerpflichtig ist, wer

im Inland weder Wohnsitz noch gewöhnlichen Aufenthalt hat, aber inländische Einkünfte erzielt.

Kennzeichnend ist der ausgeprägte Objektsteuercharakter. Persönliche Verhältnisse werden in weitem Umfang ausgeblendet. Werbungskosten sind nur insoweit abziehbar, als sie mit inländischen Einkünften im wirtschaftlichen Zusammenhang stehen. Zahlreiche Sonderausgaben, Freibeträge und außergewöhnliche Belastungen bleiben außer Ansatz (§ 50 Abs. 1 EStG). Zudem wirken Quellensteuern (Lohnsteuer, Kapitalertragsteuer, § 50a EStG) regelmäßig abgeltend (§ 50 Abs. 2 EStG) und führen zur Bruttobesteuerung mit proportionalen Steuersätzen.

Die beschränkte Steuerpflicht konkretisiert das objektive Territorialitätsprinzip. Nur Einkünfte mit hinreichendem Inlandsbezug dürfen besteuert werden. Dieser Inlandsbezug wird einkunftsartenabhängig bestimmt.

Für Einkünfte aus nichtselbstständiger Arbeit (§ 49 Abs. 1 Nr. 4 EStG) ist das Arbeitsort- und Wirkungsprinzip maßgeblich. Einkünfte unterliegen der deutschen Besteuerung, wenn die Arbeit im Inland ausgeübt oder im Inland verwertet wird oder worden ist. Das Tätigkeitsprinzip verlangt eine physische Arbeitsleistung im Inland, unabhängig von deren Dauer. Das Wirkungsprinzip erfasst Fälle, in denen die Arbeitsleistung zwar im Ausland erbracht, aber im Inland wirtschaftlich genutzt wird.

Die erweiterte beschränkte Steuerpflicht erweitert bei bestimmten Wegzugsfällen den Kreis der Besteuerung unterliegenden Einkünfte auf sogenannte nichtausländische Einkünfte i. S. v. § 34d EStG (erweiterte Inlandseinkünfte).

2.5. Wechsel zwischen unbeschränkter und beschränkter Steuerpflicht, Steuerent- und -verstrickung

Beginn und Ende der unbeschränkten Steuerpflicht richten sich nach Begründung bzw. Aufgabe von Wohnsitz oder gewöhnlichem Aufenthalt (bzw. nach Eintritt bzw. Wegfall der besonderen Voraussetzungen der erweiterten bzw. fiktiven unbeschränkten Steuerpflicht). Die Aufgabe des Wohnsitzes bereitet in der Praxis besondere Schwierigkeiten, insbesondere bei Entsendungen, Zweitwohnungen und (angeblich) „ruhenden“ Wohnungen.

Die beschränkte Steuerpflicht beginnt mit dem Zufluss inländischer Einkünfte an eine nicht unbeschränkt steuerpflichtige Person und endet mit dem Wegfall dieser Einkünfte oder mit dem Übergang zur unbeschränkten Steuerpflicht (Zuzug). Die erweiterte beschränkte Steuerpflicht ist zusätzlich an den Wegzug in einen Niedrigsteuerstaat und an das Vorliegen wesentlicher wirtschaftlicher Inlandsinteressen gekoppelt und zeitlich befristet.

Abkommensrechtliche Ansässigkeitswechsel (Art. 4 Abs. 2 OECD-MA) berühren die Qualifikation als un- oder beschränkt Steuerpflichtiger nach innerstaatlichem Recht nicht. Sie begrenzen nur den Umfang der tatsächlich ausübaren Steuerhoheit.

Der Wechsel von der unbeschränkten zur beschränkten Steuerpflicht oder in die Nichtsteuerpflicht führt zur Beschränkung oder Aufgabe des deutschen Besteuerungsrechts hinsichtlich bislang steuerverstrickter stiller Reserven (subjektbezogene Steuerentstrickung). Spiegelbildlich bedeutet der Wechsel in die unbeschränkte Steuerpflicht oder die Ausweitung der beschränkten Steuerpflicht eine Steuerverstrickung. Bislang nicht der deutschen Besteuerung unterliegende stillen Reserven geraten in das Welteinkommens- bzw. erweiterte Territorialitätsprinzip.

Für im Privatvermögen gehaltene wesentliche Beteiligungen (§ 17 EStG) ist der Wegzugstatbestand des § 6 AStG das zentrale Instrument zur Sicherung des deutschen Besteuerungsrechts über die bis zum Wegzug entstandenen stillen Reserven.

2.6. Verlustausgleich, Verlustabzug und außergewöhnliche Belastungen beim Wechsel

Verlustausgleich und Verlustabzug (§ 10d EStG) knüpfen an die Person des Steuerpflichtigen an. Da beim Wechsel der Steuerpflicht die Person identisch bleibt, kann der Verlustabzug über einen Wechsel der Art der Steuerpflicht hinweg fortgeführt werden. § 2 Abs. 7 S. 3 EStG und § 50 Abs. 2 S. 2 Nr. 3 EStG durchbrechen im Jahr des Wechsels die Abgeltungswirkung der beschränkten Steuerpflicht. Sämtliche inländischen Einkünfte werden in eine einheitliche Veranlagung zur unbeschränkten Steuerpflicht einbezogen, sodass Verluste grundsätzlich ausgeglichen und (im Rahmen der allgemeinen Beschränkungen) zurück- oder vorgetragen werden können.

Außerhalb des Jahres des Wechsels ist der Verlustabzug beschränkt, soweit Einkünfte der abgeltenden Quellenbesteuerung unterliegen (§ 50 Abs. 2 EStG). Insoweit können Verluste weder ausgeglichen noch vor- bzw. rückgetragen werden.

Außergewöhnliche Belastungen (§§ 33 ff. EStG) sind auf unbeschränkt Steuerpflichtige beschränkt (§ 50 Abs. 1 S. 3 EStG). Im Wechseljahr können sie aufgrund der einheitlichen Veranlagung zur unbeschränkten Steuerpflicht voll berücksichtigt werden, unabhängig davon, ob sie in der Phase der unbeschränkten oder der beschränkten Steuerpflicht entstanden sind. Außerhalb des Jahres des Wechsels gilt das Abflussprinzip. Aufwendungen, die während einer Phase der beschränkten Steuerpflicht erst später abgeflossen sind, können bei späterer unbeschränkter Steuerpflicht noch berücksichtigt werden. Umgekehrt sind Aufwendungen, die nach Eintritt in die beschränkte Steuerpflicht abfließen, nicht mehr als außergewöhnliche Belastung abziehbar.

2.7. Steuererhebung und Progressionsvorbehalt beim Wechsel der persönlichen Steuerpflicht

§ 2 Abs. 7 S. 3 EStG ordnet bei unterjährigem Wechsel zwischen unbeschränkter und beschränkter Steuerpflicht eine einheitliche Veranlagung zur unbeschränkten Steuerpflicht für das gesamte Kalenderjahr an. Die inländischen Einkünfte aus der Phase der beschränkten Steuerpflicht werden der Bemessungsgrundlage der unbeschränkten Steuerpflicht zugerechnet; die speziellen Regeln der beschränkten Steuerpflicht (einschließlich der abgeltenden Wirkung des Quellenabzugs) treten zurück. Dadurch werden Progressionsvorteile einer „Zerstückelung“ der Bemessungsgrundlage vermieden und Frei- und Pauschbeträge werden nur einmal gewährt.

Der Lohnsteuerabzug nach §§ 38 ff. EStG bleibt als Erhebungsform sowohl bei unbeschränkter als auch bei beschränkter Steuerpflicht grundsätzlich gleich. Der Wechsel wirkt sich vor allem über die Lohnsteuerabzugsmerkmale (Steuerklasse, Freibeträge) aus. Bei sonstigen Bezügen (z. B. Bonuszahlungen) sind nach der Rechtsprechung auch im Jahr des Wegzugs während der früheren unbeschränkten Steuerpflicht erzielte laufende Bezüge in den Jahresarbeitslohn einzubeziehen, um die Vergleichsrechnung des § 39b EStG sachgerecht durchzuführen.

Der Progressionsvorbehalt nach § 32b Abs. 1 S. 1 Nr. 2 EStG erstreckt den Steuersatz auf ausländische Einkünfte, die im Kalenderjahr erzielt wurden, aber nicht der deutschen Besteuerung unterlagen. Dies gilt auch für Zeiten der Nichtsteuerpflicht. Diese weite Fassung stößt in der Literatur auf erhebliche völkerrechtliche und systematische Bedenken, weil in Zeiten ohne inländische Steuerpflicht keine ausreichenden inländischen Anknüpfungspunkte bestehen. Die abkommensrechtlichen Progressionsklauseln (Art. 23A Abs. 3, Art. 23B Abs. 2 OECD-MA) legitimieren nur den Progressionsvorbehalt für abkommensrechtlich freizustellende, aber an sich der inländischen Steuerpflicht unterliegende Einkünfte. Sie decken nicht ohne Weiteres die Einbeziehung solcher Einkünfte, die weder nach innerstaatlichem Recht noch nach Abkommensrecht der deutschen Steuergewalt unterfallen.

2.8. Örtliche Zuständigkeit beim Wechsel der persönlichen Steuerpflicht

Die einheitliche Veranlagung zur unbeschränkten Steuerpflicht im Wechseljahr entschärft die Frage der örtlichen Zuständigkeit. Zuständig ist das Finanzamt, das nach § 19 AO im Zeitpunkt der Veranlagung für die unbeschränkte Steuerpflicht zuständig ist. Ein eigener Zuständigkeitswechsel innerhalb des Jahres für die Zeit der beschränkten Steuerpflicht findet im Ergebnis nicht statt.

Problematischer, aber lösbar ist der Zuständigkeitswechsel zwischen „normaler“ unbeschränkter Steuerpflicht (§ 1 Abs. 1 EStG) und erweiterter unbeschränkter Steuerpflicht (§ 1 Abs. 2 EStG), weil sich die Zuständigkeit vom Wohnsitzfinanzamt auf das Finanzamt der zahlenden öffentlichen Kasse verlagert. Nach dem Prinzip der Gesamtzuständigkeit entscheidet jedoch auch hier der Zustand im Veranlagungszeitpunkt, sodass keine konkurrierende Zuständigkeit mehrerer Finanzämter entsteht.

3. Begriffsbestimmung und staatliche Förderung von Mitarbeiterbeteiligungen

Mitarbeiterbeteiligung bezeichnet im weiteren Sinn jede Beteiligung von Mitarbeitern an Rechten und Funktionen im Unternehmen, die über den üblichen Arbeitsvertrag hinausgeht, im engeren Sinn vor allem die materielle Beteiligung am Unternehmenserfolg oder am Unternehmenskapital. Der Begriff Mitarbeiter wird arbeitsrechtlich weit verstanden und umfasst alle Arbeitnehmer im privaten Dienst im Sinn des § 1 LStDV. Beamte und sonstige im öffentlichen Recht Beschäftigte sowie freie Mitarbeiter, die einkommensteuerrechtlich Einkünfte aus selbstständiger Arbeit oder Gewerbebetrieb erzielen, sind nicht erfasst.

Systematisch lassen sich drei Grundformen unterscheiden. Erstens die Kapitalbeteiligung als Teilhabe am Eigenkapital oder Fremdkapital des Arbeitgebers in Form etwa von Mitarbeiterdarlehen, stillen Beteiligungen, Genussrechten, Belegschaftsaktien oder GmbH-Anteilen. Dabei stehen eigenkapitalnahe Beteiligungen wie Aktien oder GmbH-Anteile fremdkapitalnahen Instrumenten wie stiller Gesellschaft oder Mitarbeiterdarlehen gegenüber, während Mezzanine Kapitalformen wie stille Beteiligung und Genussrechte Elemente beider Seiten verbinden. Besonderheiten ergeben sich bei Aktiengesellschaften durch Belegschaftsaktien, die meist vergünstigt und mit Sperrfrist überlassen werden, sowie durch Aktienoptionsprogramme, bei denen Führungskräfte ein Recht zum Erwerb von Aktien zu einem festen Basiskurs erhalten und damit an Kurssteigerungen partizipieren. Ferner existieren virtuelle Beteiligungen, bei denen nur ein wertabhängiger Zahlungsanspruch an den Aktienkurs geknüpft wird, sowie kreditfinanzierte Erwerbsmodelle wie LESOP, die im deutschen Gesellschaftsrecht wegen verdeckter Sacheinlageproblematik problematisch sind. Kapitalbeteiligungen können direkt oder indirekt über Poolgesellschaften in der Form einer GbR oder GmbH erfolgen, was insbesondere in Konzernstrukturen und größeren Unternehmen der Bündelung und Trennung von Arbeitsverhältnis und Kapitalbeteiligung dient.

Zweitens die Erfolgsbeteiligung, bei der sich die Höhe der Beteiligung nach einem Erfolgsmaßstab richtet. In Betracht kommen Leistungsbeteiligungen anhand von Produktivität oder Kostenersparnis, Ertragsbeteiligungen anhand von Umsatz oder Wertschöpfung sowie Gewinnbeteiligungen am Ausschüttungs- oder Unternehmensgewinn, die als praktisch wichtigste und handhabbarste Form gelten. Drittens die immaterielle Beteiligung, verstanden als Teilhabe an Informations- und Entscheidungsprozessen. Sie stärkt Identifikation und Kooperationskultur und gilt als wesentliche Voraussetzung für die motivatorische Wirkung materieller Beteiligungen, ohne selbst eigenständige steuerliche Relevanz zu haben.

Staatlich gefördert werden Mitarbeiterbeteiligungen insbesondere durch den Freibetrag des § 3 Nr. 39 EStG und durch das Fünfte Vermögensbildungsgesetz. § 3 Nr. 39 EStG gewährt für Vorteile aus der unentgeltlichen oder verbilligten Überlassung bestimmter Vermögensbeteiligungen am Unternehmen oder an Konzernunternehmen des Arbeitgebers

einen jährlichen Freibetrag von dreihundertsechzig Euro je Arbeitsverhältnis. Begünstigt sind Arbeitnehmer im Sinn des § 1 LStDV in einem gegenwärtigen Arbeitsverhältnis, einschließlich Teilzeitkräften, Auszubildenden und weiterbeschäftigte Rentnern, unabhängig davon, ob sie unbeschränkt oder beschränkt steuerpflichtig sind. Sachlich erfasst die Norm bestimmte Beteiligungsformen im Sinn des Fünften Vermögensbildungsgesetzes wie Aktien, Genussrechte, GmbH-Anteile, typische stille Beteiligungen und besicherte Darlehensforderungen gegen den Arbeitgeber. Voraussetzung ist zudem, dass das Beteiligungsangebot mindestens allen Mitarbeitern mit einer ununterbrochenen Betriebszugehörigkeit von einem Jahr offensteht.

Das Fünfte Vermögensbildungsgesetz ergänzt die steuerliche Förderung durch die Gewährung einer Arbeitnehmer-Sparzulage auf vermögenswirksame Leistungen, die unter anderem in Beteiligungen am Unternehmen oder an Konzernunternehmen des Arbeitgebers angelegt werden. Die Zulage steht Mitarbeitern bis zu bestimmten Einkommensgrenzen zu und ist ihrerseits steuerfrei. Damit bilden Freibetrag und Vermögensbildungsgesetz zusammen den Kern der staatlichen Förderung von Mitarbeiterkapitalbeteiligungen.

4. Inländische und außensteuerliche Behandlung von Mitarbeiterbeteiligungen

4.1. Allgemeine steuerliche Grundsätze für alle Formen der Mitarbeiterbeteiligung

Für die Einordnung als Einkünfte aus nichtselbstständiger Arbeit werden Mitarbeiterbeteiligungen steuerlich zunächst danach beurteilt, ob der dem Mitarbeiter zufließende Vorteil durch das Dienstverhältnis veranlasst ist. Maßgeblich ist, ob die Zuwendung im weitesten Sinne Gegenleistung für das Zurverfügungstellen der individuellen Arbeitskraft ist und sich dem Mitarbeiter objektiv als Frucht seiner Tätigkeit darstellt. Dabei kommt es nicht auf die Bezeichnung oder die zivilrechtliche Einordnung, sondern auf das wirtschaftlich Gewollte und Bewirkte an.

Die Zuwendung kann auch von einem Dritten stammen, etwa von einer Konzernmutter, ohne dass dies der Einordnung als Arbeitslohn entgegensteht, sofern der Dritte die Leistung erkennbar mit Rücksicht auf das konkrete Dienstverhältnis erbringt. Kein Arbeitslohn liegt vor, wenn der Vorteil aufgrund einer selbstständig neben dem Arbeitsverhältnis bestehenden Sonderrechtsbeziehung zufließt, etwa aus einem eigenständigen Miet- oder Darlehensverhältnis.

In Abgrenzung zu Einkünften aus Kapitalvermögen können zwischen Arbeitgeber und Mitarbeiter neben dem Arbeitsverhältnis eigenständige Kapitalbeziehungen bestehen, insbesondere der Erwerb von Beteiligungen oder die Hingabe von Darlehen. Diese Sonderrechtsbeziehungen sind einkommensteuerlich selbstständig zu beurteilen und jeweils einer der gesetzlich typisierten Einkunftsarten zuzuordnen.

Nutzt der Mitarbeiter sein Kapital als eigenständige Erwerbsgrundlage, etwa durch den Erwerb von Aktien oder Genussrechten zu fremdüblichen Bedingungen, sprechen die Erträge hieraus regelmäßig für Einkünfte aus Kapitalvermögen. Arbeitslohn liegt demgegenüber vor, wenn der Vorteil untrennbar an das Bestehen und die konkrete Ausgestaltung des Arbeitsverhältnisses anknüpft, etwa bei Rückkaufswerten von Genussrechten, die von der Art der Beendigung des Dienstverhältnisses abhängen oder bei Beteiligungsmodellen mit typischen Halte- und Verfallklauseln.

Arbeitslohn ist nach dem Zuflussprinzip zu versteuern. Zufluss liegt vor, wenn der Mitarbeiter wirtschaftliche Verfügungsmacht über den Vorteil erlangt, also den Leistungserfolg nutzen oder herbeiführen kann. Der bloße Anspruch auf eine Beteiligung genügt hierfür regelmäßig nicht, die Gutschrift auf einem Beteiligungskonto hingegen schon, selbst wenn die Verfügungsmöglichkeiten eingeschränkt sind. Reine Wertsteigerungen im bereits vorhandenen Vermögen führen ohne Zufluss von außen nicht zu steuerbarem Arbeitslohn.

Geldleistungen werden mit dem Nominalwert angesetzt, Fremdwährungen mit dem Tageskurs zum Zuflusszeitpunkt. Sachbezüge, wozu insbesondere verbilligt überlassene Aktien oder Gesellschaftsanteile gehören, sind mit dem um übliche Rabatte geminderten üblichen Endpreis am Abgabeort anzusetzen. Steuerbefreite Vorteile bleiben zwar Zufluss, werden aber im Rahmen der jeweiligen Befreiungsvorschrift von der Besteuerung ausgenommen.

Bei beschränkt Steuerpflichtigen sind Einkünfte aus nichtselbstständiger Arbeit nur steuerbar, soweit die Tätigkeit im Inland ausgeübt oder dort verwertet wird oder soweit es sich um Vergütungen für Organstellungen bei Gesellschaften mit Geschäftsleitung im Inland handelt. Ausübungsort ist dort, wo der Mitarbeiter seine Tätigkeit tatsächlich entfaltet, Verwertungsort dort, wo der Arbeitgeber das Arbeitsergebnis nutzt.

Wechselt ein Mitarbeiter von der unbeschränkten in die beschränkte Steuerpflicht oder umgekehrt, knüpft die Zuordnung der Einkünfte an den Zeitpunkt des Zuflusses an. Einkommensteuerrechtlich ist entscheidend, ob der im Zuflusszeitpunkt vorliegende Status die Besteuerung eröffnet und ob die betreffende Mitarbeiterleistung dem Inland zugeordnet werden kann. Einnahmen, die für frühere rein ausländische Tätigkeiten gezahlt werden, bleiben bei späterer beschränkter Steuerpflicht grundsätzlich außerhalb des deutschen Steuerzugriffs, soweit kein besonderer Inlandsanknüpfungstatbestand eingreift.

4.2. Stock Options

Das Einkommensteuergesetz enthält keine speziellen Regelungen zur Besteuerung von Mitarbeiteroptionen. Stock Options sind zivilrechtlich Optionsrechte auf den Erwerb von Anteilen und werden im Steuerrecht als besondere Form der Mitarbeiterkapitalbeteiligung verstanden. Wegen ihres Optionscharakters sind sie gesondert zu würdigen.

Steuerlich knüpft die Behandlung an die allgemeinen Grundsätze des Arbeitslohns an. Im Mittelpunkt steht die Frage, ob und wann aus der Option ein geldwerter Vorteil entsteht, der dem Dienstverhältnis zuzurechnen ist. Untersucht werden dabei sowohl der Zeitpunkt der Gewährung als auch der Zeitpunkt der erstmaligen Ausübbarkeit und der Zeitpunkt der tatsächlichen Ausübung und der Veräußerung der bezogenen Aktien.

Vorteile aus Stock Options sind nach der herrschenden Auffassung und der Rechtsprechung andere Bezüge und Vorteile im Sinne des § 19 Abs. 1 Satz 1 Nummer 1 EStG. Es handelt sich weder um laufenden Arbeitslohn noch um klassische Gratifikationen oder Tantiemen, sondern um eine erfolgsorientierte Sondervergütung, die typischerweise der Bindung und Motivation qualifizierter Mitarbeiter dient.

Ein Kapitalertrag liegt im Optionsstadium demgegenüber nicht vor. Der Mitarbeiter überlässt dem Arbeitgeber kein Kapital zur Nutzung, sondern erhält einen arbeitsleistungsbezogenen Anspruch auf einen künftigen verbilligten Anteilserwerb. Das gilt auch dann, wenn der Vorteil aus einem Stock Option Programm von einer ausländischen Konzernmutter gewährt wird. Entscheidend ist, dass der Vorteil aus Sicht des Mitarbeiters als Gegenleistung für die Tätigkeit bei der inländischen Tochter erscheint und aus Sicht des Zuwendenden mit dem Dienstverhältnis verknüpft ist.

Die früher vertretene Anfangsbesteuerung im Zeitpunkt der Gewährung der Option ist von der Rechtsprechung verworfen worden. Zwar hat eine Option einen inneren und einen Zeitwert, doch fehlt dem Mitarbeiter bei der bloßen Einräumung regelmäßig die Möglichkeit, diesen Wert wirtschaftlich zu realisieren. Die Zusage des Arbeitgebers, künftig Aktien verbilligt zu überlassen, bleibt damit solange steuerlich unbeachtlich, wie kein erfüllungsnaher Zufluss stattfindet.

Ebenfalls nicht maßgeblich ist der Zeitpunkt der erstmaligen Ausübbarkeit. Auch die bloße Möglichkeit, die Option nun ausüben zu können, begründet noch keinen gesicherten Vorteil.

Der tatsächliche wirtschaftliche Vorteil steht erst fest, wenn der Mitarbeiter das Optionsrecht ausübt und die Aktien zu einem bestimmten Kurs tatsächlich erwirbt oder das Recht entgeltlich verwertet.

Nach gefestigter Rechtsprechung ist deshalb auf den Zeitpunkt der Ausübung abzustellen. Zufluss liegt vor, wenn der Mitarbeiter wirtschaftliches Eigentum an den Aktien erlangt. Maßgeblich ist regelmäßig der Tag der Einbuchung der Aktien auf seinem Depot, da erst dann Nutzung und Verwertungsmacht auf ihn übergehen. Die Handelbarkeit der Option ändert hieran nichts. Auch eine frei übertragbare Option führt nicht bereits bei Gewährung zu Arbeitslohn, solange der Mitarbeiter sie weder ausübt noch anderweitig verwertet.

Verzichtet der Mitarbeiter unentgeltlich auf die Ausübung seiner Option, erfolgt kein Lohnzufluss. Entgeltliche Verwertungen, etwa der Verzicht gegen Abfindung oder die entgeltliche Übertragung der Option auf eine vom Mitarbeiter beherrschte Gesellschaft, führen dagegen in Höhe des Entgelts zu Arbeitslohn im Zeitpunkt der Verfügung, da sich die arbeitsbezogene Chance in einer realisierbaren Bereicherung niederschlägt.

Bei beschränkt Steuerpflichtigen unterliegen Vorteile aus Stock Options der deutschen Besteuerung, soweit sie für eine im Inland ausgeübte oder verwertete Tätigkeit gewährt werden oder Vergütungen für Organfunktionen bei Gesellschaften mit Geschäftsleitung im Inland darstellen. Die Zuordnung des Vorteils zu bestimmten Tätigkeitszeiträumen ist wegen der häufig langen Zeitspanne zwischen Gewährung und Ausübung besonders anspruchsvoll.

Stock Options werden in der Praxis überwiegend als Anreiz für künftige Leistungen gewährt, können aber auch als Belohnung für vergangene Erfolge oder als Mischvergütung ausgestaltet sein. Zur sachgerechten Aufteilung bei grenzüberschreitenden Sachverhalten ist auf den Inhalt der Optionsvereinbarung, die dort dokumentierten Zeiträume und Bedingungen und gegebenenfalls auf ergänzende Vereinbarungen abzustellen. Arbeitgeber sind gehalten, diese Zuordnung aus Lohnsteuerzwecken nachvollziehbar zu dokumentieren.

Stock Options sind keine Anteile im Sinne des § 17 EStG. Sie unterliegen deshalb nicht der Wegzugsbesteuerung nach § 6 AStG. Entscheidend bleibt auch hier der Zuflusszeitpunkt des Vorteils aus Ausübung oder Verwertung.

4.3. Eigenkapitalbeteiligungen

Eigenkapitalbeteiligungen der Mitarbeiter erfolgen typischerweise in Form von Belegschaftsaktien, GmbH-Anteilen oder Genossenschaftsanteilen. Steuerlich sind der Erwerb, die laufenden Erträge und die Veräußerung gesondert zu betrachten.

Beim verbilligten oder unentgeltlichen Erwerb liegt in Höhe der Differenz zwischen Wert des Anteils und vom Mitarbeiter gezahltem Preis Arbeitslohn vor, auch wenn der Vorteil über Zwischengesellschaften oder von Gesellschaftern des Arbeitgebers gewährt wird. Entscheidend ist, dass der Vorteil dem Mitarbeiter mit Rücksicht auf sein Dienstverhältnis eingeräumt wird. In begrenztem Umfang greift die Steuerbefreiung des § 3 Nr. 39 EStG.

Laufende Erträge aus der Beteiligung, insbesondere Dividenden, sind demgegenüber Einkünfte aus Kapitalvermögen. Sie werden regelmäßig dem Kapitalertragsteuerabzug unterworfen und auf Ebene der Gesellschaft als Gewinnverwendung behandelt.

Veräußerungsgewinne aus Mitarbeiterbeteiligungen qualifizieren, soweit keine wesentliche Beteiligung vorliegt und der Erwerb nach den alten Übergangsvorschriften nicht in den Anwendungsbereich des früheren privaten Veräußerungsgeschäfts fällt, als Einkünfte aus Kapitalvermögen. Der Bundesfinanzhof hat hervorgehoben, dass selbst bei Beteiligungsmodellen mit Leaver-Klauseln und Beschränkungen im Zusammenhang mit dem Arbeitsverhältnis die Verfügung über die Beteiligung eigenständige Kapitalnutzung darstellen kann. Nur bei wesentlichen Beteiligungen im Sinne des § 17 EStG werden

Veräußerungsgewinne als Einkünfte aus Gewerbebetrieb erfasst und dem Teileinkünfteverfahren unterworfen.

Bei beschränkter Steuerpflicht unterliegt der Erwerbsvorteil aus der vergünstigten Überlassung von Anteilen als Arbeitslohn der deutschen Besteuerung, soweit die zugrunde liegende Tätigkeit dem Inland zuzurechnen ist. Dividenden sind nach § 49 Abs. 1 N. 5 Buchst. a EStG inländische Einkünfte, wenn die ausschüttende Gesellschaft Geschäftsleitung oder Sitz im Inland hat. Veräußerungsgewinne aus Streubesitzbeteiligungen bleiben hingegen außer Ansatz, während Gewinne aus der Veräußerung wesentlicher Beteiligungen nach § 49 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. e EStG beschränkt steuerpflichtig sind.

Die Wegzugsbesteuerung nach § 6 AStG sichert bei wesentlichen Beteiligungen die Besteuerung stiller Reserven, wenn ein Mitarbeiter nach langjähriger unbeschränkter Steuerpflicht ins Ausland verzieht oder in vergleichbaren Fällen der deutsche Steuerzugriff auf Veräußerungsgewinne entfällt. Sie fingiert im Zeitpunkt des Wegzugs einen Veräußerungsvorgang und setzt an die Stelle eines tatsächlichen Kaufpreises den gemeinen Wert der Beteiligung. Gleichzeitig sieht das Gesetz Stundungs- und Rückausnahmeverordnungen, insbesondere für Wegzüge innerhalb der Europäischen Union, vor.

4.4. Fremdkapitalbeteiligungen

Bei Fremdkapitalbeteiligungen stellt der Mitarbeiter dem Arbeitgeber Kapital in Form eines Darlehens zur Verfügung. Der Mitarbeiter ist Gläubiger, der Arbeitgeber Schuldner. Gesellschaftsrechtliche Mitwirkungsrechte werden hierdurch nicht vermittelt.

Zinszahlungen sind grundsätzlich Einkünfte aus Kapitalvermögen, da sie aus der Überlassung von Geldkapital herrühren. Nur der Teil eines Zinsvorteils, der über den marktüblichen Zinssatz hinausgeht und keinen eigenständigen wirtschaftlichen Grund in der Struktur des Darlehens hat, kann als arbeitsleistungsbezogene Zusatzvergütung und damit als Arbeitslohn qualifizieren. Ein zu niedriger oder null Zinssatz führt zwar zu einem geringeren Kapitaleinkommen, begründet aber keinen negativen Arbeitslohn.

Wird laufender Arbeitslohn durch Vereinbarung der Parteien in eine Darlehensforderung umgewandelt, führt dies grundsätzlich im Zeitpunkt der Schuldumwandlung zum Zufluss von Arbeitslohn, weil der Mitarbeiter über den Lohnanspruch disponiert und ihn in eine andere vermögenswerte Rechtsposition transformiert. Eine Ausnahme kann bestehen, wenn der Arbeitgeber bereits objektiv zahlungsunfähig ist und der Mitarbeiter erkennbar endgültig auf die wirtschaftliche Realisierung verzichtet.

Fällt das Mitarbeiterdarlehen aus, ist der Verlust dem Einkunftsstatbestand zuzuordnen, in dessen Aussicht der Mitarbeiter das Risiko eingegangen ist. Fehlt eine Eigenkapitalbeteiligung und steht die Erzielung von Zinsen im Vordergrund, handelt es sich regelmäßig um vergebliche Aufwendungen im Bereich der Einkünfte aus Kapitalvermögen, deren Berücksichtigung nach den gesetzlichen Einschränkungen nur sehr begrenzt möglich ist. Bei wesentlicher Beteiligung oder bei erkennbarer Vorbereitung einer Beteiligung kann der Darlehensverlust als nachträgliche Anschaffungskosten der Beteiligung und damit im Rahmen des § 17 EStG relevant werden. In eng begrenzten Fällen, insbesondere bei eindeutig arbeitsplatzsichernden Krisendarlehen von nicht beteiligten Mitarbeitern, kann ein Werbungskostenabzug bei den Einkünften aus nichtselbstständiger Arbeit in Betracht kommen.

Bei beschränkt Steuerpflichtigen sind Zinseinnahmen aus Mitarbeiterdarlehen dem deutschen Steuerzugriff entweder als inländischer Arbeitslohn oder als inländische Kapitaleinkünfte unterworfen, je nachdem, ob die Darlehensbeziehung eigenständig oder als Annex des Dienstverhältnisses zu beurteilen ist und ob der Schuldner der Kapitalerträge seinen steuerlichen Anknüpfungspunkt im Inland hat.

5. Ansässigkeitswechsel und Besteuerung von Mitarbeiterbeteiligungen nach dem Recht der DBA

5.1. Ansässigkeit und Ansässigkeitswechsel nach Art. 4 OECD-MA

Die Ansässigkeit hat drei zentrale Funktionen für die Anwendung von DBA. Erstens bestimmt der Begriff der in einem Vertragsstaat ansässigen Person zusammen mit Art. 1 OECD-MA den persönlichen Anwendungsbereich des Abkommens und damit die Abkommensberechtigung des Mitarbeiters. Zweitens ist die Ansässigkeit Leitkriterium für die Verteilung der Besteuerungsrechte zwischen Wohnsitzstaat und Quellenstaat sowohl in den Verteilungsnormen der Art. 6 bis 22 OECD-MA als auch im Methodenartikel zur Vermeidung der Doppelbesteuerung nach Art. 23 A und B OECD-MA. Drittens kann auch die Ansässigkeit des Vergütungsschuldners für die Einkünftezuordnung entscheidend sein, etwa bei Dividenden, Zinsen und Einkünften aus unselbständiger Arbeit.

Die Regelung der Ansässigkeit nach Art. 4 OECD-MA ändert nichts an der unbeschränkten oder beschränkten Steuerpflicht nach nationalem Recht. Ein Mitarbeiter kann innerstaatlich in zwei Staaten unbeschränkt steuerpflichtig sein obwohl er nach den tie-breaker-Regeln des Art. 4 Abs. 2 OECD-MA abkommensrechtlich nur einem Staat zugeordnet wird. Eine Bindungswirkung zwischen nationaler unbeschränkter Steuerpflicht und abkommensrechtlicher Ansässigkeit besteht nicht. Allerdings setzt die Ansässigkeit nach Art. 4 Abs. 1 OECD-MA eine an einem ortsbezogenen Tatbestandsmerkmal anknüpfende unbeschränkte Steuerpflicht voraus.

Art. 4 Abs. 1 OECD-MA definiert die in einem Vertragsstaat ansässige Person über Wohnsitz ständigen Aufenthalt Ort der Geschäftsleitung oder ein ähnliches Merkmal und schließt Fälle aus, in denen nur mit inländischen Quellen Einkünften beschränkte Steuerpflicht besteht. Wohnsitz und ständiger Aufenthalt werden mangels Abkommensdefinition nach innerstaatlichem Recht bestimmt, wobei es auf eine sachliche Entsprechung der Begriffe ankommt. Als ähnliche Merkmale kommen nur ortsbezogene Anknüpfungspunkte in Betracht nicht dagegen die Staatsangehörigkeit oder rein rechtliche Fiktionen unbeschränkter Steuerpflicht.

Ist eine natürliche Person nach Art. 4 Abs. 1 OECD-MA in beiden Staaten ansässig, so ordnen die tie-breaker-Regeln des Abs. 2 die Ansässigkeit ausschließlich einem Staat zu. Dabei werden in einer Stufenfolge ständige Wohnstätte, Mittelpunkt der Lebensinteressen, gewöhnlicher Aufenthalt, Staatsangehörigkeit und zuletzt eine Verständigungslösung der Behörden herangezogen. Die verwendeten Anknüpfungsmerkmale sind autonom auszulegen um den durch Rückgriff auf das nationale Recht entstandenen Konflikt der Doppelansässigkeit wirklich zu lösen.

Ein Ansässigkeitswechsel setzt einen Wechsel der ansässigkeitsbegründenden Steuerpflicht voraus. Verlegt der Mitarbeiter seinen Wohnsitz unterjährig in einen anderen Staat, kann es zu einem unmittelbaren Ansässigkeitswechsel nach Art. 4 Abs. 1 OECD-MA oder bei Beibehaltung eines weiteren Wohnsitzes zu einer Zuordnung nach den tie-breaker-Regeln kommen. In Dreiecksfällen mit einem Drittstaat können unterschiedliche Abkommen nebeneinander zu Mehrfachbesteuerungen führen deren Lösung im Verhältnis zwischen den beteiligten Vertragsstaaten über die Kollisionsregeln und insbesondere über Art. 21 OECD-MA zu suchen ist.

Für Beginn und Ende der Ansässigkeit ist aufgrund des Verweises in Art. 4 Abs. 1 OECD-MA auf das jeweilige innerstaatliche Recht abzustellen. Maßgeblich ist die abstrakte Steuerpflicht nicht die tatsächliche Steuerbelastung so dass Steuerbefreiungen und negative Einkünfte die Abkommensberechtigung nicht entfallen lassen. Die persönliche Abkommensberechtigung ist laufend und grundsätzlich taggenau zu prüfen, da sich die tatsächlichen Lebensverhältnisse nur

ex post über einen Beobachtungszeitraum verlässlich erfassen lassen und der Zeitpunkt des Wechsels des Mittelpunkts der Lebensinteressen regelmäßig erst nachträglich bestimmbar ist.

5.2. Einkünfte aus Mitarbeiterbeteiligungen und zeitliche Aspekte

Mitarbeiterbeteiligungen können unterschiedliche Einkunftsarten nach dem OECD-MA auslösen. Praktisch bedeutsam sind vor allem Einkünfte aus unselbständiger Arbeit nach Art. 15 ihre Abgrenzung zu Aufsichts- und Verwaltungsratsvergütungen nach Art. 16 sowie zu Ruhegehältern nach Art. 18 Gewinne aus der Veräußerung von Vermögen nach Art. 13 Dividenden nach Art. 10 und Zinsen nach Art. 11 OECD-MA. Die abkommensrechtlichen Einkunftsbegiffe sind eigenständig auszulegen auch wenn sie strukturell an nationale Kategorien erinnern.

Für die zeitliche Anwendung ist zwischen Abkommensberechtigung und Verteilungsnorm zu unterscheiden. Die Abkommensberechtigung muss im Zeitpunkt der Einkünfteerzielung bestehen, wie ihn das innerstaatliche Recht bestimmt etwa Zufluss Zeitpunkt oder Realisationszeitpunkt. Die Verteilungsnormen knüpfen dagegen an den Zeitpunkt an in dem die tatbestandlichen Merkmale des jeweiligen Besteuerungstatbestands verwirklicht wurden. Bei tätigkeitsbezogenen Einkünften ist auf den Zeitraum der Tätigkeit abzustellen. Auch Vor- und Nacheinkünfte sind dem Tätigkeitsstaat zuzuordnen sofern ein funktionaler Zusammenhang besteht. Bei Veräußerungsgewinnen kommt dem Veräußerungstichtag besondere Bedeutung zu, weil dort die gesamte Wertsteigerung einschließlich der vor einem Ansässigkeitswechsel entstandenen stillen Reserven erfasst wird.

Art. 15 OECD-MA weist Gehälter Löhne und ähnliche Vergütungen grundsätzlich dem Ansässigkeitsstaat zu, sofern die Arbeit nicht im anderen Staat ausgeübt wird. Bei grenzüberschreitender Tätigkeit gilt das Arbeitsortprinzip das durch die 183 Tage Regel sowie durch die Kriterien des Vergütungsschuldners und der Betriebsstätte modifiziert wird. Der Tatbestand ist zeitlich doppelt geprägt durch die laufend zu prüfende Ansässigkeit und den Zeitraum der im anderen Staat ausgeübten Tätigkeit. Vergütungen die sich auf verschiedene Tätigkeitszeiträume und Staaten beziehen sind zeitanteilig aufzuteilen wobei die Aufteilung grundsätzlich auf Tagesbasis erfolgen soll.

Art. 13 Abs. 5 OECD-MA erfasst als Auffangnorm Veräußerungsgewinne aus Anteilen des Mitarbeiters am arbeitgebenden Unternehmen und weist das Besteuerungsrecht ausschließlich dem Ansässigkeitsstaat zu. Der abkommensrechtliche Veräußerungs- und Veräußerungsgewinnbegriff wird im Kern autonom bestimmt und im Umfang nach innerstaatlichem Recht ergänzt, was eine Einbeziehung von Veräußerungsfiktionen etwa bei Wegzug erlaubt. Maßgeblich ist der Zeitpunkt der Veräußerung im Sinne des innerstaatlichen Rechts.

Art. 10 OECD-MA ordnet Dividenden aus gesellschaftsrechtlichen Beteiligungen eine Aufteilung des Besteuerungsrechts zwischen Ansässigkeitsstaat des Mitarbeiters und Quellenstaat der Gesellschaft zu. Entscheidend ist die Ansässigkeit des Dividendenempfängers im Zeitpunkt der Zahlung, wobei der Begriff der Zahlung weit als Zuwendung des Dividendenvorteils zu verstehen ist. Art. 11 OECD-MA regelt Zinsen aus Forderungen und ordnet ebenfalls eine geteilte Besteuerung an wobei die zeitliche Zuordnung auf die Nutzung des Kapitalvermögens abstellt und die Ansässigkeit im Zeitpunkt der Zinszahlung maßgeblich ist.

5.3. Stock Options

Stock Options sind eine zentrale Form der Mitarbeiterbeteiligung mit besonderer Relevanz bei Ansässigkeitswechseln. Abkommensrechtlich stellt sich sowohl die Frage der Zuordnung zu Art. 15 OECD-MA oder zu Art. 13 Abs. 5 OECD-MA als auch die Frage der richtigen zeitlichen Anknüpfung. Unstreitig ist der Vorteil aus der verbilligten Aktienüberlassung. Soweit er

Gegenleistung für eine unselbständige Tätigkeit ist, ist er als Einkünfte aus unselbständiger Arbeit zu qualifizieren. Spätere Wertsteigerungen der erworbenen Aktien sind als Veräußerungsgewinne nach Art. 13 Abs. 5 OECD-MA und laufende Erträge als Dividenden nach Art. 10 OECD-MA zu behandeln.

Die zentrale Abgrenzungsfrage ist, bis zu welchem Zeitpunkt der Vorteil der Stock Option noch vom Austauschverhältnis Arbeit gegen Entgelt geprägt ist und ab wann der Mitarbeiter ausschließlich in seiner Eigenschaft als Investor agiert. Der Ansatz der OECD stellt für Zwecke von Art. 15 OECD-MA auf den Zeitpunkt der Ausübung des Optionsrechts oder einer vergleichbaren Verfügung ab und erfasst bis zu diesem Zeitpunkt sämtliche aus der Option resultierenden Vorteile als Arbeitslohn. Erst danach eintretende Wertveränderungen fallen in den Anwendungsbereich von Art. 13 Abs. 5 OECD-MA. Dieser Ansatz überzeugt auch dogmatisch da die bloße Ausübarkeit einer Option im Vestingzeitpunkt regelmäßig noch keinen konkret realisierten Vermögensvorteil darstellt, sondern lediglich eine Erwerbschance deren tatsächlicher Wert erst bei Ausübung feststeht.

Bei grenzüberschreitender Tätigkeit ist der aus der Stock Option erzielte Vorteil nach Art. 15 OECD-MA dem Staat zuzurechnen in dem die unselbständige Arbeit ausgeübt wurde für die die Option gewährt wurde. Wechselt der Mitarbeiter den Arbeitsort bevor er die Option ausübt so ist eine funktionale und zeitliche Aufteilung des Vorteils nach dem Verhältnis der Arbeitstage in den beteiligten Staaten vorzunehmen. Maßgeblich ist grundsätzlich der Zeitraum zwischen Gewährung und Ausübung der Option oder bei Beendigung des Arbeitsverhältnisses der Zeitraum bis zum Ausscheiden.

Das Phänomen des sogenannten Timing Mismatch ergibt sich daraus, dass Staaten den Vorteil aus Stock Options nach ihrem innerstaatlichen Recht zu unterschiedlichen Zeitpunkten besteuern, etwa bei Ausübung in einem Staat und bei Veräußerung der Aktien im anderen Staat. Obwohl Art. 15 OECD-MA das Besteuerungsrecht für den gesamten arbeitsbezogenen Vorteil dem Tätigkeitsstaat zuweist, kann es zu zeitlich versetzter Doppelbesteuerung kommen. Diese wird auf Abkommensebene über die Methodenartikel Art. 23 A und B OECD-MA gelöst die periodenübergreifend anzuwenden sind. Der Ansässigkeitsstaat hat die im Quellenstaat besteuerten Einkünfte unabhängig von der abweichenden steuerlichen Periodenzuordnung freizustellen oder anzurechnen sofern es sich um denselben Besteuerungsgegenstand handelt.

5.4. Deferred remunerations

Deferred remunerations im Sinne der von Mössner entwickelten Typisierung erfassen zeitlich aufgeschobene Vergütungsbestandteile. Viele Formen der Mitarbeiterbeteiligung lassen sich als besondere Ausprägungen dieser aufgeschobenen Vergütung begreifen. Typ 1 umfasst aufgeschobene Geldzahlungen, Typ 2 die Gewährung von Rechten insbesondere Aktien und Optionen und Typ 3 die Umwandlung von Geldansprüchen in Rechte. Gerade die Typen 1 B und 2 B überschneiden sich mit beteiligungsbasierten Erfolgs- und Optionsprogrammen und verstärken die beschriebenen Probleme der zeitlichen Zuordnung der Einkünfte und der Auflösung von Doppel- oder Mehrfachbesteuerungen im Falle eines Ansässigkeitswechsels.

Die Dissertation wird voraussichtlich im Frühjahr 2026 im Nomos Verlag Baden-Baden veröffentlicht.