

## Steuern in China

Case Study „China Manager IHK“  
Tag 5 – Referent: Jürgen Bächle  
www.artax.com

Anschluss an die Fallstudie „Winter“, China Forum Bayern

### Inhalt

In Deutschland zu erfüllende Pflichten .....	18
Anmeldung in Deutschland betr. Gründung in China .....	20
Rechnungslegung und Prüfung in Deutschland.....	21
Erweiterte Pflichten bei Auslands-Tochtergesellschaften .....	22
Steuerpflicht in Deutschland und in China.....	24
Doppelbesteuerungsabkommen Deutschland-China.....	24
Betriebsstätte nach Art. 5 DBA abweichend von § 12 AO .....	25
Pflichten in China .....	27
Meldeverfahren bei den Finanzbehörden in China.....	27
Steuerpflichtiges Einkommen, Wahlrecht in der Gewinnermittlung.....	28
Jahresabschluss und Steuererklärungen in China .....	28
Verrechnungspreise .....	29
Funktionsverlagerung .....	32
Umsatzsteuer in China.....	34
Entsendung von Mitarbeitern .....	35
Erlaubnis zur Erbringung von Dienstleistungen .....	37
Scheinselbständigkeit .....	38
Eingriff in das Privatrecht der Mitarbeiter .....	39
Stolperstein Nr. 1: Entstehung von Betriebsstätten.....	41
Vermeidung von Betriebsstätten .....	43
Versetzung versus Entsendung .....	44
Kündigungsschutz .....	44
Anspruch auf Weiterbeschäftigung in Deutschland.....	45
Anrechnung der Dauer der Versetzung zur Betriebszugehörigkeit .....	46
Interessenkonflikte.....	46

Payroll-Split.....	46
Konditionen in ausländischen Arbeitsverträgen .....	47
Renten- und Arbeitslosenversicherung .....	48
Kranken-, Pflege- und Unfallversicherung .....	51
Sozialversicherungspflicht in China .....	51
Steuern der Mitarbeiter.....	52
Beschränkte und unbeschränkte Steuerpflicht .....	54
Ein DBA liegt vor .....	55
Besteuerungsrecht gem. Art. 15 DBA.....	57
Prüfungsschema Art. 15 Abs. 2 OECD-MA.....	60
Verfahrensrecht im DBA Fall.....	60
Methoden zur Vermeidung der Doppelbesteuerung .....	61
Vorliegen von „weißen“ Einkünften .....	62
Besteuerungsfolgen für den deutschen Arbeitgeber .....	63
Der Auslandstätigkeitserlass (ATE) .....	64
Besteuerungsfolgen für den deutschen Arbeitgeber .....	64

Fallstudie, handelnde Personen:

Fa. Winter, vertreten durch Herrn Klee sen. und seinen Sohn Sebastian, sowie der Steuerberater und ein hinzu gezogener Experte für Internationales Steuerrecht

---

Bereits morgens um 8 Uhr Treffen sich Herr Klee sen., sein Sohn Sebastian und designierte Geschäftsführer sowie der langjährige Steuerberater des Unternehmens, der für diesen speziellen Fall einen in China erfahrenen Experten für Internationales Steuerrecht. Hinzugezogen hat. Denn es gibt einige steuerliche Aspekte, die einerseits das Unternehmen Winter in Deutschland in seiner zukünftigen Rolle als Muttergesellschaft einer im Ausland ansässigen Tochtergesellschaft betreffen. Man möchte die Risiken des Engagements dadurch minimieren, dass man zunächst das schützt, was Generationen in Deutschland aufgebaut haben. Das Unternehmen in China soll Gewinne erwirtschaften und nicht Probleme dadurch verursachen, dass man die Tax Compliance vernachlässigt. Natürlich möchte man bezogen auf das gesamte Unternehmen die Steuerbelastung auf ein vernünftiges Maß begrenzen.

Zugleich wissen die Teilnehmer der Runde, dass die Einbeziehung der berechtigten Interessen eines Mitarbeiters durchaus Einfluss haben auf den unternehmerischen Erfolg, den er ja gerade befördern soll.

## In Deutschland zu erfüllende Pflichten

Die beiden Steuerberater sehen sich zunächst einmal den Handelsregistrauszug und die Satzung der Winter GmbH und auch den Geschäftsführer-Anstellungsvertrag des für die Geschäftsführung in China bestimmten Mitarbeiters an. Dabei geht es ihnen vor allem um den eingetragenen Zweck der Gesellschaft. Schließlich soll ja ein wie auch immer geartetes Tochterunternehmen in China gegründet werden, in dem Teile der bisherigen in Deutschland angesiedelten Produktion stattfinden werden. Lässt die Satzung ein solches

Engagement überhaupt zu oder muss vorher eine Gesellschafterversammlung einberufen werden, um einen entsprechenden Beschluss herbeizuführen?

Dass der deutsche Fiskus nicht sonderlich erbaut sein muss, wenn steuerbares Einkommen nicht in Deutschland, sondern im Ausland anfällt liegt auf der Hand. Vor allem wird der Fiskus ein Auge darauf haben, dass eventuelle Funktionsverlagerungen entsprechend der Regelungen im Außensteuergesetz – AStG - erfasst werden. Überdies ist bekannt, dass Unternehmensgewinne über die Gestaltung von Verrechnungspreisen von einem in ein anders Land verschoben werden können. Dies und vieles mehr sind Themen, die im Rahmen eines Auslands-Engagements, nicht nur im Verhältnis zu China, zu bearbeiten sind.

Sodann legt der Steuerberater auch den letzten Jahresabschluss der Winter GmbH und den Businessplan für das Engagement in China vor. Dass Chancen und Risiken miteinander einhergehen, ist ja nichts Neues. Der Geschäftsführer einer Kapitalgesellschaft ist aber gewissermaßen nur treuhänderischer Verwalter des Vermögens der GmbH und hat daraus resultierend gesetzliche Treuepflichten zu beachten. Ein China-Engagement darf er überhaupt nur dann eingehen, wenn er sich im Voraus eingehend mit den Chancen und Risiken befasst und dies auch dokumentiert hat. Ansonsten setzt er sich persönlichen Haftungsrisiken aus. Eine Ergebnisplanung reicht zur Vermeidung der Haftung nicht aus. Der China-Experte hat deshalb einige Fragen, insbesondere zum Geschäftsmodell und zur zukünftigen Zusammenarbeit bzw. Chancen- und Risikoverteilung zwischen Mutter- und Tochtergesellschaft. Überdies hinterfragt er sehr intensiv die vorgelegten Planbilanzen. Ihm geht es ganz besonders um die darin ausgewiesene Kapitalbindung im Umlaufvermögen. Anders als in Deutschland und in den meisten Industrienationen gibt es in China nämlich einen direkten Zusammenhang zwischen der geplanten Bilanzsumme und dem Stammkapital. Zur Erinnerung: bei einem genehmigten total investment von > 5 Mio.\$ US muss das Stammkapital mindestens 70% der Aktivseite betragen. Max. in Höhe des Delta zwischen genehmigtem total investment und Stammkapital dürfen Gesellschafterdarlehen gewährt und vorausgesetzt eine Genehmigung der SAFE liegt vor, auch zurückgezahlt werden.

Damit wird eine ggf. erforderliche Verlustfinanzierung ebenso erschwert oder unmöglich gemacht wie die Vorfinanzierung von Aufträgen. Eine Veränderung des Geschäftsmodells z.B. in Richtung einer Lohnfertigung oder Handelsvertretung kann insoweit Abhilfe schaffen, als dadurch Verluste vermieden werden, man durch Beistellung von Materialien die Vorratshaltung vermindert – alles Maßnahmen zur Verringerung des working capital und damit Ermöglichung eines geringeren Stammkapitals. Der laufende Kapitalbedarf wird dann nicht über Gesellschafterdarlehen abgedeckt, sondern z.B. über die monatliche Leistungsabrechnung.

Fa. Winter bzw. deren Geschäftsführer werden ihr Geschäftsmodell unter diesen Aspekten nochmals überdenken, zumal es auch steuerlich erhebliche Konsequenzen hat, wie der Experte für Internationales Steuerrecht erläutert. Er erinnert daran, und der Steuerberater bestätigt dies, dass ausländische (Anlauf-) Verluste in Deutschland nicht verrechenbar sind mit positiven Einkünften. Verdient das Mutterhaus vor Steuern z.B. 500 TE und hätte man in China einen Verlust von 200 TE, so wären gleichwohl 500 TE zu versteuern, obwohl man nur 300 TE verdient hat. Über ein Geschäftsmodell, das die volle Kostenverrechnung von China nach Deutschland ermöglicht, würde man am Ende nur 300 TE versteuern.

#### Anmeldung in Deutschland betr. Gründung in China

„Denken Sie daran, dass Sie innerhalb eines Monats nach der Gründung in China diese dem deutschen Finanzamt anmelden müssen, erinnert der Steuerberater seinen Kunden. Das Finanzamt erkennt daraus, dass die Winter GmbH nunmehr ein Unternehmen mit Auslandsbezug ist. Sie werden ab sofort bei der laufenden Veranlagung in Deutschland etwas genauer angeschaut, Sie haben erhöhte Mitwirkungspflichten, die sich in einer Umkehr der Beweislast äußern. Bei Betriebsprüfungen werden Experten für Auslandssachverhalte dabei sein. Wenn Sie, was ich annehme, mit ihrem Unternehmen in China in einen Austausch von Lieferungen und Leistungen treten, dann müssen Sie über die dabei verrechneten Preise eine Dokumentation erstellen und weitere Pflichten beachten. Mit einem Tochterunternehmen im Ausland spielen Sie in einer höheren Liga, da gelten andere Gesetze“.

- ▶ § 138 AO – Anmeldung innerhalb eines Monats, sonst Ordnungswidrigkeit

## Rechnungslegung und Prüfung in Deutschland

„Und richten Sie sich darauf ein, dass Sie Ihre Buchhaltung und Ihren Jahresabschluss in Deutschland den neuen Verhältnissen anpassen, damit Sie ihre steuerlichen Pflichten in Deutschland überhaupt erfüllen können“ fährt der Steuerberater fort. „Wieso denn“, fragt Herr Klee, bisher war bei uns immer alles in Ordnung, das Finanzamt hatte außer kleinen Dingen nie irgendwelche Einwendungen gegen unsere Bilanzen und Steuererklärungen. Der Steuerberater erklärt ihm darauf, dass schon mit einem einzigen Tochterunternehmen ein Konzern entsteht und verweist auf die einschlägige Regelung im HGB.

- ▶ § 271 HGB – Beteiligungen, verbundene Unternehmen

Der Steuerberater legt nach, indem er die wichtigsten Neuerungen im Zusammenhang mit dem China-Engagement aufzählt:

- ▶ „Künftig ist neben der Handelsbilanz für die Winter GmbH nicht nur die deutsche Steuerbilanz aufzustellen und zu veröffentlichen.....
- ▶ es muss zusätzlich ein eigener Konzernabschluss nach deutschem Recht aufgestellt, ggf. gesondert geprüft und im Bundesanzeiger veröffentlicht werden.
- ▶ Damit der Konzernabschluss überhaupt erstellt werden kann, muss der künftige chinesische Abschluss, der nach dortigem lokalem Recht erstellt und geprüft wird, übergeleitet werden auf das deutsche HGB.
- ▶ Für den Konzernabschluss ist gesondert zu prüfen, ob die größenabhängigen Erleichterungen in § 264 HGB noch erfüllt sind.
- ▶ Es sind alle Anhangsangaben und auch der Lagebericht für den Konzern nach den Kriterien für dessen Größenordnung zu erstellen.“
- ▶ § 290 -315 a HGB – Konzernabschluss und Konzernlagebericht

„Wir sollen also nicht nur in Deutschland zusätzliche Pflichten erfüllen, sondern auch noch den Abschluss unserer künftigen Tochtergesellschaft in China nach deutschen Gesichtspunkten erstellen? Ist etwa die E-Bilanz dann auch noch für China zu erstellen? Was geht denn das deutsche Finanzamt an, was wir in China machen?“ fragt Herr Klee.

## Erweiterte Pflichten bei Auslands-Tochtergesellschaften

Grundsätzlich haben wir in Deutschland eine Verteilung der Beweislast auch im Steuerverfahren so, dass der Steuerpflichtige zum einen eine wahrheitsgemäße und vollständige Erklärung abgeben muss. Im Zweifel ist er nachweispflichtig für Sachverhalte die ihn begünstigen, während das Finanzamt nachweisen muss, dass Steuererhöhende Aspekte vorliegen. Bei Auslandssachverhalten hat der Fiskus aber weniger Möglichkeiten, solche Nachweise zu führen, deshalb hat der Gesetzgeber die Mitwirkungspflichten des Steuerpflichtigen erhöht und damit eine Umkehr der Beweislast geschaffen.

Da es sich künftig um verbundene Unternehmen handelt und ein sog. Auslandssachverhalt gegeben ist, sind Sie gegenüber dem deutschen Finanzamt zur erhöhten Mitwirkung, d.h. zur Vorlage des chinesischen Abschlusses verpflichtet. Die Amtssprache in Deutschland ist nun mal deutsch.

Es hilft nichts, fährt der Steuerberater fort, Sie müssen das erledigen, aber letztlich hilft es auch Ihnen. Sie können soweit ich weiß auch kein chinesisches, also haben auch Sie ein Interesse daran zu erfahren, was in Ihrem Unternehmen in China läuft. Die Erstellung der sog. HB2 bzw. der nach HGB aufgestellte und geprüfte Abschluss in deutscher Sprache dient damit in erster Linie Ihrer Information und nicht zuletzt wird Ihre Bank wissen wollen, wie sich das Unternehmen in China entwickelt. Die Basel-III- Beschlüsse verpflichten die Bank dazu, sich umfassend zu informieren, über § 18 KWG, der Ihnen sicher schon mal begegnet ist, wird die Bank also einen Abschluss anfordern.

- ▶ § 90 (2) AO – erhöhte Mitwirkungspflicht
- ▶ §§ 90, 140 ff AO, § 238 HGB – Dokumentation von Verrechnungspreisen
- ▶ § 162 (2) AO – Strafschätzung bei Verletzung der vollständigen Mitwirkungspflicht
- ▶ § 18 KWG – Vorlage von Unterlagen zur Kreditbeurteilung
- ▶ §§ 316-324a HGB Prüfung von Jahresabschlüssen
- ▶ § 51 b WPO – Vorlage der Arbeitspapiere bei der deutschen Wirtschaftsprüferkammer

Sebastian schreibt eifrig mit. Dass in Deutschland so viel Aufwand erforderlich ist, nur weil sich ein Unternehmen im Ausland engagiert, hätte er nicht gedacht. Schließlich reden doch

alle von Globalisierung. Ob die andern sich alle an diese Regeln halten, fragt er den China-Experten. Dieser erklärt, dass es etliche Unternehmen die pure Existenz gekostet hat, weil sie zum einen keine verlässlichen Informationen über ihr Unternehmen in China hatten. Eine Bilanz nach dortigem Standard sieht einer deutschen Bilanz sogar recht ähnlich, also meint man, die Informationen zu verstehen. Dass der chinesische Standard aber ganz andere Aussagen trifft als ein HGB-Abschluss, das muss man erst einmal wissen.

Herr Klee ist ein alter Hase und er weiß, dass derjenige der glaubt, er als Geschäftsführer des Unternehmens brauche das nicht, der erfährt bald, dass im Zweifel der Staat und die Banken am längeren Hebel sitzen. Der Experte fährt fort: „Ich kann Ihnen nur dringend raten, hier keine Experimente zu unternehmen. Am Ende dient es Ihrer Sicherheit und erhöht die Transparenz im Unternehmen, wenn Sie die auch aus betriebswirtschaftlicher Sicht sinnvollen gesetzlichen Normen abarbeiten. Die Transparenz werden Sie dann besonders schätzen lernen, wenn die Winter GmbH mit dem chinesischen Unternehmen Geschäfte macht und Sie wirklich wissen möchten, wo man mit welchen Kosten und Erträgen arbeitet.“

Die Bank wird z.B. die Eigenkapitalquote der Gesellschaft künftig nicht mehr allein nach dem Abschluss der Winter GmbH berechnen, sondern aus dem Konzernabschluss. Was das bedeutet, verdeutlicht der Experte den Herren Klee anhand einer einfachen Zeichnung:

### Konzernbilanz

Anlagevermögen D	Eigenkapital fix	} <i>EK-Quote bisher 20% neu X%</i>
Umlaufvermögen D	Fremdkapitalkapital D	
		Bilanzsumme D
+		
Anlagevermögen C		} Bilanzsumme China
Umlaufvermögen C	Fremdkapitalkapital C	
		= Bilanzsumme Konzern



## Steuerpflicht in Deutschland und in China

Dass Deutschland wie auch China ihren Staatshaushalt aus Steuern finanzieren, das ist Herrn Klee und auch seinem Sohn Sebastian nicht neu. Sie dachten dass das, was man in Deutschland verdient, hier versteuert wird und dass das, was man in China verdient, eben dort besteuert wird. Beide erschrecken daher, als ihnen der Experte für Internationales Steuerrecht etwas von der „Besteuerung des gesamten Welteinkommens“ in Deutschland erzählt, dann auf das Thema „beschränkte und unbeschränkte Steuerpflicht“ in Deutschland wie auch in China zu sprechen kommt. Und dass sowohl in China als auch in Deutschland gleichzeitig die Steuerpflicht bestehen kann.

## **Doppelbesteuerungsabkommen Deutschland-China**

„Wenn das so ist“, meint Herr Klee, „dann können wir es ja gleich bleiben lassen, mir reicht es schon, das Einkommen einmal zu versteuern, zweimal zahlen wir nicht. Ich habe aber schon mal gehört, dass es da Abkommen gäbe, wonach die Doppelbesteuerung ausgeschlossen wird“. Jetzt kann der Experte für Internationales Steuerrecht unter Beweis stellen, was ihn auszeichnet. Er erklärt Herrn Klee und Sebastian das Verhältnis der beiden nationalen Steuergesetzgebungen zu dem völkerrechtlichen Abkommen kurz DBA genannt, das die Doppelbesteuerung von Einkommen vermeiden soll.

### ► DBA Deutschland-China

Er vergleicht den Inhalt des DBA mit einer Kommode. Für jede Einkunftsart gebe es da eine Schublade. Aufgabe Nr. 1 sei es deshalb, die Einkunftsart richtig zu bestimmen, wobei Deutschland bereits insoweit nicht immer zum selben Ergebnis kommt wie China. Habe man erst die richtige Schublade gefunden, d.h. die Einkunftsart bestimmt, dann würde man in dem entsprechenden Artikel des DBA einen Katalog an Kriterien finden, die am Ende bestimmen, welches der beiden Länder auf die Ausübung seines grundsätzlich bestehenden Besteuerungsrechts verzichten müsse.

### Betriebsstätte nach Art. 5 DBA abweichend von § 12 AO

Für Unternehmensgewinne sei z.B. Art. 7 maßgebend, der eine Besteuerung am Sitz der Gesellschaft regelt, es sei denn die Unternehmensgewinne (oder –Verluste) würden ganz oder teilweise über eine Betriebsstätte im anderen Land erwirtschaftet.

Der Experte hat damit das zentrale Thema angeschnitten, das immer wieder zu den allergrößten Problemen führt und bei internationalen Engagements inzwischen zum Stolperstein Nr. 1 avanciert: Wann liegt eine Betriebsstätte vor? In Deutschland ist der Begriff in der Abgabenordnung geregelt und ziemlich kurz gefasst.

- ▶ § 12 AO – Betriebsstätte national
- ▶ Art. 5 DBA – Betriebsstätte international

Eine Betriebsstätte gründet man nicht, sie entsteht alleine dadurch, dass die in Art. 5 DBA genannten Kriterien erfüllt sind.

Betriebsstätte ist nach § 12 AO jede feste Geschäftseinrichtung oder Anlage, die der Tätigkeit eines Unternehmens dient. Als Betriebsstätten sind insbesondere anzusehen:

1. die Stätte der Geschäftsleitung,
2. Zweigniederlassungen,
3. Geschäftsstellen,
4. Fabrikations- oder Werkstätten,
5. Warenlager,
6. Ein- oder Verkaufsstellen,
7. Bergwerke, Steinbrüche oder andere stehende, örtlich fortschreitende oder schwimmende Stätten der Gewinnung von Bodenschätzen,
8. Bauausführungen oder Montagen bei mehr als sechs Monate Dauer.

Im Verhältnis zu China wird diese Definition aber ersetzt durch eine abweichende Definition im Doppelbesteuerungsabkommen. Danach entsteht eine Betriebsstätte z.B. schon dann, wenn ein Mitarbeiter des deutschen Unternehmens nach China entsandt wird und dort

Entscheidungen nicht nur treffen soll, sondern die kraft seiner Vollmachten auch kann. Das ist z.B. dann der Fall, wenn Sebastian Klee schon mal China besucht und dort Geschäfte anbahnt. Dann liegt auch ohne feste Einrichtung, also ohne dass Sie dort ein Büro hätten, eine Betriebsstätte vor, so der Experte.

„Soll das heißen, dass wir durch Zuordnung von Kompetenzen das Besteuerungsrecht von einem Land in ein anderes Land verlagern können?“ fragt Sebastian. „Jawohl, genauso ist es“ antwortet der Experte für Internationales Steuerrecht. Nach dem DBA ist eine Gesellschaft zwar dort steuerpflichtig, wo sie ihren Sitz hat. Wenn allerdings die Entscheidungen des täglichen Geschäfts in einem anderen Land getroffen werden, dann gilt dies als Verwaltungssitz und der überwiegt dann. Gleichzeitig ist es aber auch so, dass Sie bereits ohne Gründung einer Gesellschaft in China dort steuerpflichtig werden, wenn eine Betriebsstätte nach Art. 5 DBA vorliegt.

Wenn die Winter GmbH in China allerdings nur den Einkauf in China organisiert, man also dort Leute hätte, die dort den Einkauf von Waren koordinieren, dann entsteht, so viele Leute dort auch arbeiten mögen und wie groß das Lager auch wäre, keine Steuerpflicht. „Und noch was“, ergänzt der Experte für Internationales Steuerrecht. „Wenn Sie durch geschickte und in der Zeitreihe veränderbare Zuordnung von Kompetenzen das Besteuerungsrecht von China nach Deutschland verlagern, dann werden z.B. auch die zu erwartenden Anlaufverluste in Deutschland abziehbar, was bei 30% Steuersatz einer ordentlichen Subvention gleichkommt. Das ist übrigens ein Modell, das große Konzerne zur Finanzierung ihres Wachstums einsetzen.“

Das Gesicht des Herrn Klee hellt sich auf, Sebastian wird gar euphorisch. Bislang hatten sie Steuern eher als lästig empfunden. Dass Ihnen der deutsche Fiskus aber sogar bei der Finanzierung des Engagements in China helfen würde, das hätten beide nicht erwartet.

„Das hört sich ja schon mal gut an“, meint der Steuerberater, „sicher müssen wir da aber nochmals eingehender miteinander sprechen. Natürlich werden wir Anfangsverluste haben, aber dann wollen wir Geld verdienen.“

## **Pflichten in China**

### Meldeverfahren bei den Finanzbehörden in China

Sie müssen sich sogar schon vor der Gründung mit den chinesischen Behörden in Verbindung setzen. Sonst wird Ihnen erst gar keine Geschäftslizenz erteilt. Überhaupt, richten Sie sich auf ein Antragsverfahren ein, das durchaus sechs Monate in Anspruch nehmen kann. Denn Hürden auf dem Weg bis dahin gibt es genug. Angefangen von nicht genehmigten Mietverträgen über endlose Diskussionen mit den Genehmigungsbehörden über den genauen Inhalt der Geschäftstätigkeit bis hin zur Klärung von Übersetzungsdifferenzen. Auch nach Erteilung der Geschäftslizenz müssen Sie, bevor Sie irgendwelche Geschäfte tätigen dürfen, eine umfassende Prozedur durchlaufen“, erklärt der China-Experte.

„Wenn Sie nach Erteilung der Geschäftslizenz den Antrag gestellt und als general taxpayer registriert sind, müssen zwei Mitarbeiter des Unternehmens oder einer zusammen mit einem in China zugelassenen Steuerberater eine Schulung bei den Steuerbehörden durchlaufen und sich dort einen Drucker kaufen, auf dem Sie die amtlichen Fapiaos, das heißt die registrierte Steuerrechnung an Ihre Kunden ausdrucken können“. Der Experte wirkt dabei leicht amüsiert, aber er scheint sich auch in diesen Kleinigkeiten auszukennen.

### Steuerpflichtiges Einkommen, Wahlrecht in der Gewinnermittlung

„Wie viel Steuern zahlt man denn in China“? fragt Herr Klee. „Nun, das kommt zunächst mal auf die Höhe des Gewinns an, der in China nach den dortigen Gesetzen zu ermitteln ist. Als ausländisch investiertes Unternehmen haben sie ein Wahlrecht, ob Sie den Gewinn nach den China-GAAP- oder nach IAS bzw. seit 2013 nach einem erleichterten Standard, den sog. ASSE ermitteln“, antwortet der China-Experte. Der nach einem der Standards ermittelte Gewinn wird dann für steuerliche Zwecke noch um Hinzu- und Abrechnungen korrigiert, um so zum steuerpflichtigen Einkommen zu gelangen. Steuerlich nicht abzugsfähig sind z.B. noch nicht gezahlte Nettolöhne, nicht gezahlte Service-Kosten etc. Auf das so ermittelte Einkommen erhebt China eine corporate income tax von 25%. Für High-Tech-Unternehmen und in Sonderwirtschaftszonen liegt der Steuersatz teilweise auch deutlich darunter.

### Jahresabschluss und Steuererklärungen in China

Nun kommt der Experte für Internationales Steuerrecht auf den Jahresabschluss zu sprechen. „Anders als in Deutschland, wo man sich unglaublich viel Zeit lässt mit der Erstellung des Jahresabschlusses, ist dieser in China zum 30.4. des Folgejahres fertigzustellen, bis Ende Mai sind die Steuererklärungen einzureichen. Der nach chinesischem Recht entweder auf Basis ASSE, CAS oder IAS erstellte Abschluss muss durch einen chinesischen CPA geprüft werden. Das Berichtswesen erfolgt in chinesischer Sprache und Schrift, und natürlich in der lokalen Währung. Der legal representative übernimmt mit seiner Unterschrift bzw. seinem Stempel die Verantwortung dafür, dass die chinesischen Gesetze, vor allem die Steuergesetze, eingehalten sind. Da bleibt auch Ihnen, Herr Klee, nur die Möglichkeit, auf einen kompetenten Berater zu vertrauen, denn Sie selbst werden den Abschluss ja nicht einmal lesen, geschweige denn beurteilen können, ob alles seine Ordnung und Richtigkeit hat.

„Hat der chinesische Abschluss dann eine steuerliche Bedeutung für die Steuern in Deutschland“? fragt Sebastian. Nein, erst mal nicht“, antwortet der Steuerberater. Aber China wird ebenso wie Deutschland darauf achten, dass die Verbindung mit dem

Mutterhaus nicht dazu genutzt wurde, um Gewinne vom einen in das andere Land zu transferieren. Wir sind hier wieder bei dem Thema der Verrechnungspreise und vor allem der Auslegung des DBA. Die Praxis in China ist die, dass man sich bei der laufenden Steuerveranlagung zumindest derzeit noch eher an Kleinigkeiten aufhält und über einzelne Belege diskutiert. Im Rahmen der Betriebsprüfungen ist jedoch eindeutig festzustellen, dass man sich dort genau auf die Kernthemen transfer pricing und Betriebsstätten fokussiert“, weiß der China-Experte aus seiner langjährigen Praxis zu berichten.

## Verrechnungspreise

Transferpreise sind Preise und Konditionen, die zwischen inländischen und ausländischen Teilen eines Unternehmensverbundes (Konzern) intern vereinbart werden. Sie betreffen zum Beispiel Warenlieferungen, Dienstleistungen (Arbeitnehmerentsendungen), Kostenumlagen, Lizenzen und Darlehen; ein Spezialfall ist die Funktionsverlagerung, die bereits besprochen ist. Diese Preise können die internationale Verteilung des Konzernergebnisses beeinflussen. Dabei sind neben betriebswirtschaftlichen Einflussfaktoren und den rechtlichen Rahmenbedingungen (§ 1 AStG) auch international entwickelte steuerliche Grundsätze zu beachten (z.B. OECD Guidelines).

- ▶ <http://www.oecd.org> – Internationale Guidelines

Herr Klee fragt, ob das denn nötig sei, worauf der Steuerberater Ihm die Rechtsgrundlagen in Deutschland erläutert:

- ▶ § 90 Absatz 3 Abgabenordnung (AO)
- ▶ Gewinnabgrenzungsaufzeichnungsverordnung (GAufzV) zu § 90 (3) AO
- ▶ Verwaltungsgrundsätze-Verfahren vom 12.04.2005

Nach dem Gesetzeswortlaut ist jeder Steuerpflichtige verpflichtet, solche Aufzeichnungen zu erstellen. Dafür müssen die nachfolgenden Bedingungen erfüllt sein:

- ▶ Es muss sich um einen Sachverhalt mit Auslandsbezug handeln. Für innerdeutsche Sachverhalte gilt eine Dokumentationspflicht nicht.
- ▶ Es muss sich um Geschäftsbeziehungen handeln. Darunter sind alle schuldrechtlichen Geschäfte (An- und Verkauf von Waren, Dienstleistungen, Lizenzen, Zinsen etc.) zu verstehen.
- ▶ Es muss sich um Geschäftsbeziehungen zu nahe stehenden Personen handeln, also verbundenen Unternehmen oder Personen, mit denen ein gemeinsames Interesse verfolgt wird. Geschäfte mit Personen, die im Sinne der Regelung nicht nahe stehend - also so genannte "Dritte" - sind, fallen nicht unter die Dokumentationspflicht.

Sebastian hat verstanden, dass die Verrechnungspreise so gestaltet werden sollen, wie unter fremden Dritten üblich. Allerdings hat man bei Winter keinerlei Erfahrung mit Werten, wie diese z.B. in China üblich sind oder wie man gegenüber einem Wettbewerber abrechnen würde. Schließlich macht Firma Winter solche Geschäft tatsächlich ja gar nicht. Der Steuerberater erläutert ihm darauf, dass wenn es keine echten Fremdvergleiche gebe, man mit verschiedenen Methoden, die nacheinander abzu prüfen sind, am Ende doch zu einem Wert kommt, den auch die Steuerverwaltung akzeptiert.

#### 1. Preisvergleichsmethode:

Bei der Preisvergleichsmethode (CUP, comparable uncontrolled price method) werden Preise herangezogen, die aus vergleichbaren Geschäften zwischen (äußerer Preisvergleich) bzw. mit (innerer Preisvergleich) fremden Dritten vereinbart werden. Insgesamt gesehen kommt es in der Praxis selten zur Anwendung der Preisvergleichsmethode, da es gerade vielfach dem Charakter von verbundenen Unternehmen entspricht, Austauschbeziehungen ausschließlich innerhalb des eigenen Konzern zu unterhalten und keine Transaktionen mit fremden Dritten zu tätigen.

## 2. Wiederverkaufspreismethode

Bei der Wiederverkaufspreismethode (RPM, resale price method) ermittelt sich der Verrechnungspreis wie folgt: Es wird von dem Wiederverkaufspreis eine marktübliche Bruttogewinnspanne abgezogen, welche die wahrgenommenen Funktionen der weiterveräußernden Einheit berücksichtigt. (Retrograde Ermittlung).

## 3. Kostenaufschlagsmethode

Bei der Kostenaufschlagsmethode (cost plus method) ermittelt sich der Verrechnungspreis anhand der auf betriebswirtschaftlicher Grundlage ermittelten Kosten des nahestehenden Unternehmens unter Berücksichtigung einer angemessenen Bruttomarge, die Unternehmen erzielen, die hinsichtlich der ausgeübten Funktionen und übernommenen Risiken vergleichbar sind.

## 4. Transaktionsbezogene Nettomargenmethode (TNMM)

Bei der transaktionsbezogenen Nettomargenmethode (TNMM, transactional net margin method) werden die zwischen den nahestehenden Personen für die Lieferung oder Leistung vereinbarten Nettomargen mit den vereinbarten Nettomargen fremder Unternehmen mit gleicher Risiko- und Funktionsstruktur verglichen.

## 5. Gewinnaufteilungsmethode

Bei der Gewinnaufteilungsmethode (profit split method) wird der Gewinn anhand eines Aufteilungsschlüssels zwischen den nahestehenden Personen aufgeteilt.



## Funktionsverlagerung

„Der deutsche Fiskus wird sich in seiner Prüfung aber nicht nur die Klärung von Verrechnungspreisen im laufenden Geschäft beschränken. Denn es ist ja bekannt, dass viele Unternehmen aus unterschiedlichsten Gründen Teile der Produktion oder auch nur einzelne Funktionen ins Ausland verlagern. Damit geht dem deutschen Fiskus allerdings auch die Steuer verloren, die aus dem ausgelagerten Teil entstehen würde. Deshalb besteuert Deutschland das Unternehmen im Zeitpunkt der Auslagerung so, als hätte man die Produktion oder die Funktion verkauft“. Der Experte für Internationales Steuerrecht blickt in die Runde, um diesen Einwurf erst einmal wirken zu lassen. „Na und“, fragt Sebastian „was soll da schon großartig besteuert werden, wenn wir das eine oder andere künftig in China machen, was bisher in Deutschland gemacht wurde. Warten wir doch erst mal ab, wie sich das entwickelt.“

„Ganz so einfach ist das nicht zu sehen, eher brandgefährlich“, antwortet der Steuerberater. In Deutschland gilt für Sie und die Winter GmbH nämlich eine ganze Reihe von Steuergesetzen, unter anderem das Außensteuergesetz. Wer sich damit befasst, wird aus dem Gesetz allein nicht schlau. Daher hat das Bundesfinanzministerium eine äußerst komplexe Verwaltungsordnung herausgegeben, die sich nur mit diesem Thema befasst. Ich kann nur jedem, aber wirklich jedem Unternehmen, das sich ins Ausland orientiert raten, sich an dieser Stelle eingehend beraten zu lassen. Deshalb habe ich meinen Kollegen ja mitgebracht. Wenn der deutsche Fiskus meint, dass eine Funktionsverlagerung vorliegt oder die Verrechnungspreise zu seinen Ungunsten gestaltet wurden, dann erfolgt eine Berichtigung des steuerpflichtigen Gewinns“.

Der genannte Kollege führt den beiden die Konsequenzen an einem Beispiel vor Augen:

„Nehmen wir an, Sie beziehen Ware aus China für 100 Euro, dann haben Sie dort einen Erlös von 100, den Sie auch versteuern. In Deutschland haben Sie einen Einkauf von 100. Wenn das deutsche Finanzamt drei Jahre später in einer Betriebsprüfung meint, 80 wäre ausreichend gewesen, und Sie sind nicht ausreichend gewappnet um 100 zu verteidigen, dann kürzt das Finanzamt die Betriebsausgaben um die Differenz. China hat dann 100

besteuert, Deutschland lässt nur 80 zum Abzug zu, also besteuern Sie einen Scheingewinn von 20. Das DBA hilft Ihnen dann nicht wirklich weiter“.

„Noch heftiger wird es, wenn Sie aus Kostengründen in Deutschland eine Funktion auslagern nach China. Nehmen wir an, bisher hätten Sie hier mit der Funktion einen Verlust von 20 erzielt, in China lässt sich die Funktion bzw. die Ware mit einem Gewinn von 30 herstellen. Eigentlich könnte Deutschland froh sein, wenn die Verlustquelle abgeschaltet ist und damit der steuerpflichtige Gewinn höher wird. Doch § 1 (3) AStG kommt zu dem Ergebnis, dass Sie einem fremden Dritten kaum gestattet hätten, ein für diesen gewinnträchtiges Geschäft einfach so zu übernehmen. Fiktiv hätte man sich in der Mitte getroffen, also zwischen -20 und +30, somit bei 10 als dem mittleren Jahresergebnis.

Nach den deutschen Regeln ist dieser Wert mit ca. 11 zu multiplizieren, um zu dem Kapitalwert der Funktion zu gelangen. Sie haben damit 110 als Entnahmegewinn zu versteuern. China wird ihnen diese 110 aber nicht als Kosten oder Abschreibung zum Abzug zulassen. Sie sehen damit, dass es dieser § 1 (3) AStG in sich hat.“

Der Steuerberater lehnt sich zurück und macht ein nachdenkliches Gesicht. „Wenn man das im Oktober 2010 erschienene, sehr umfangreiche BMF-Schreiben zur Funktionsverlagerung zur Hand nimmt, dann tun sich allerdings Lösungswege auf, z.B. über Lizenzmodelle, aber darüber sprechen wir ein andermal“ schließt er das Thema vorerst ab.

- ▶ BMF-Schreiben 13.10.2010, Verwaltungsgrundsätze zu Funktionsverlagerungen

## Umsatzsteuer in China

Sebastian hat noch eine Frage zur Umsatzsteuer, er will wissen, ob es eine solche Steuer in China überhaupt gibt. Der china-Experte erläutert ihm und Herrn Klee das bis Juli 2013 dreigeteilte System in China, vor allem auf die Unterschiede zwischen der 17%igen VAT, die von anderen Unternehmen als Vorsteuer abziehbar ist und der Business tax (BT) mit 5%, die nicht als Vorsteuer abziehbar ist. Allerdings hat China zum August 2013 das alte System revidiert, jetzt gibt es nur noch die VAT. Aber auch die folgt einem geteilten System und ist keinesfalls wie in Europa ergebnisneutral.

Jeder neu gegründete betrieb gilt in China erst einmal als Kleinunternehmer. Als solcher be4rechnet er eine ermäßigte VAT, hat aber keinen Vorsteuerabzug. Die von ihm berechnete VAT ist bei seinen Kunden nicht als Vorsteuer abziehbar. Diesen Status kann man auf Dauer behalten, er ändert sich nicht mit der Umsatzgröße.

Damit ist es eine strategische Überlegung, ob man Kleinunternehmer bleibt oder nicht. Wer hauptsächlich Kunden hat, die keinen Vorsteuerabzug haben, der ist über die geringere VAT in einem Wettbewerbsvorteil gegenüber den sog. general taxpayers, die 17% VAT berechnen müssen. Wer im B-B Geschäft tätig ist, der wird sich dagegen schwer tun, wenn er seine Kunden mit VAT belastet, die dort nicht abzugsfähig ist. Und nicht zuletzt macht es einen Unterschied, ob man selbst brutto oder netto investiert. Den Vorsteuerabzug haben Sie erst dann, wenn der Status als general taxpayer vorliegt. Eine zu frühe Lieferung der Maschinen z.B. führt auch durch die spätere Erlangung des Status nicht zum Vorsteuerabzug, erläutert der Experte. Damit verteuert sich Ihre Investition endgültig um 17%

„Denken Sie daran, dass Sie bei allen Exporten zwar keine VAT zahlen, aber dafür eine deutliche Vorsteuerkürzung hinnehmen müssen. Vorsteuern werden in China somit zu echten Kosten“ ergänzt der China-Experte. Außerdem fallen auf die festgesetzte Steuer noch Zusatzabgaben an, die Sie an das chinesische Finanzamt zahlen, die Ihr Kunde aber nicht als Vorsteuer abziehen kann, auch das beeinflusst die Preis- und Absatzkurve. Einige Besonderheiten gelten in Sonderwirtschaftszonen“.

Es sind aber nicht nur die Ausgangsumsätze steuerbar. Zum Beispiel könnte die Winter GmbH in Deutschland Beratungsleistungen zum Aufbau des Unternehmens in China erbringen. Diese Leistung entfaltet ihre Wirkung in China und ist dort steuerpflichtig zur VAT. Da die deutsche Gesellschaft in China nicht zur Steuer herangezogen werden kann, verlagert China die Besteuerung auf die Tochtergesellschaft und besteuert die Leistung im sog. reversed charge Verfahren“. Die Zulassung einer Zahlung nach Deutschland wird davon abhängig gemacht, dass die Steuer vorher bezahlt ist.

### **Entsendung von Mitarbeitern**

Die Herren Klee erkennen, dass es doch eine ganze Anzahl von Punkten gibt, an die sie bislang nicht gedacht hatten. Sie erkennen aber auch, dass sie durch eine richtige Steuerstrategie, die das Recht in China wie auch das Recht in Deutschland berücksichtigt, die gesamte Steuerlast für das Unternehmen senken können und vor allem Sicherheit gewinnen. Nun haben sie noch Fragen zur Entsendung von Mitarbeitern aus Deutschland nach China. Denn es ist ja geplant, dass der Mitarbeiter Herr Semmelmann sich persönlich um den Aufbau kümmern wird. Der Experte für Internationales Steuerrecht erläutert dazu die grundsätzlich möglichen Modelle:

a) Das Entsendungsmodell:

Der bestehende Arbeitsvertrag wird fortgeführt und erhält lediglich eine Ergänzung/Änderung bzgl. der Entsendungsmodalitäten.

b) Das Versetzungsmodell:

Der bisherige Arbeitsvertrag endet, das Mutterunternehmen wird aus seinen Arbeitgeberpflichten entlassen. Das hat Auswirkungen auf den Kündigungsschutz, die Anrechnungszeiten für betriebliche Altersversorgung, auch die Zuständigkeit zu einer Gewerkschaft ist berührt. Mit dem chinesischen Tochterunternehmen wird ein neuer Arbeitsvertrag geschlossen. Es gilt von besonderen Ausnahmen abgesehen ausschließlich chinesisches Recht.

c) Das Payroll Split Modell:

Der alte Arbeitsvertrag wird umgewandelt in einen Master-Arbeitsvertrag. Dieser gilt für die beiden nebeneinander stehenden lokalen Arbeitsverträge in Deutschland und in China. Jede der beiden Ländergesellschaften trägt den anteiligen Lohn, der auf die Arbeit in dem betreffenden Land entfällt. Wenn der Arbeitnehmer von 10 effektiv gearbeiteten Monaten einen in Deutschland verbringt, dann könnte über ein Zeitkonto ein gleichbleibender Lohn von 10% der Gesamtvergütung in Deutschland angesiedelt werden mit entsprechender Steuer- und SV-Pflicht.

Mit zunehmender internationaler Verflechtung von Unternehmen und deren weltweiter Arbeitsteilung nehmen Mitarbeiter-Entsendungen ins Ausland zu. In den 27 Mitgliedstaaten der EU und zusätzlich in Island, Liechtenstein, Norwegen und der Schweiz gilt das Europarecht. Es wurde für Menschen geschaffen, die im Laufe ihres Berufslebens in verschiedenen Ländern Europas arbeiten. Ihnen sollen dadurch keine sozialversicherungsrechtlichen Nachteile entstehen. Mit den Industrienationen in Asien, allen voran China, aber auch mit dem langjährigen und wichtigsten Partner USA sind bilaterale Abkommen geschlossen, die eine Entsendung ermöglichen, so der Experte für diese Fragen..

Wir empfehlen den Unternehmen, ihren Inhabern und auch den zur Entsendung vorgesehenen Mitarbeitern, sich vor Antritt der Reise einem „Stresstest“ zu unterziehen. Denn am Ende entscheidet die Kondition, ob ein Engagement durchgehalten wird. Immerhin stellt es bereits eine große Investition dar, einen Mitarbeiter auf den Auslandseinsatz vorzubereiten und seine bisherige Funktion im Unternehmen auf einen Nachfolger überzuleiten. Wenn die Entsendung vorzeitig beendet werden muss, weil Probleme auftreten, die man im Vorfeld hätte erkennen und lösen können, dann ist dies nicht nur tragisch, sondern wirft das Unternehmen in der Umsetzung seiner Strategie zurück.

Wer den Horizont erreichen will, muss sich bewegen



Um Grenzen zu überwinden, muss man  
verstehen und verstanden werden.

### Erlaubnis zur Erbringung von Dienstleistungen

Bei allem guten Willen zur grenzüberschreitenden Zusammenarbeit ist der Protektionismus auf allen Seiten noch immer stark präsent. Man schützt die heimische Wirtschaft vor der Konkurrenz aus dem Ausland. Es müssen teils hohe Hürden überwunden werden, um in einem anderen Land überhaupt tätig werden zu dürfen





Die Hürden finden ihren Ausdruck meist in den sog. Entsendegesetzen. Deutschland schützt sich so gegen Billig-Konkurrenz im Baubereich aus den EU-Nachbarländern. Länder wie China lösen das Problem über die Vergabe von Arbeitsvisa. In China hat der Zoll bzw. haben die Visumsbehörden ein Auge darauf, dass eingereiste „Touristen“ keiner Erwerbstätigkeit nachgehen. Denn das Touristen-Visum erlaubt keinerlei Erwerbs- oder Geschäftstätigkeit. Das Business Visum erlaubt die Einreise / den Aufenthalt zwecks Führen von Vertragsverhandlungen und die Wahrnehmung von Gesellschafter-Interessen. Für Gesellschafter sowie Einkäufer und Vertriebsleute reicht somit ein Business-Visum. Für Programmierer, Berater, Monteure etc. ist dagegen ein Arbeitsvisum erforderlich.

Der oft angewandte „Trick“, mit einem drei Monate gültigen Touristenvisum einzureisen, um dann eine mittels kurzer Ausreise und Wiedereinreise über HongKong die Visumsbestimmungen zu unterlaufen, mag anwendbar sein für den, der mehr als drei Monate in China Urlaub machen will. Auf gar keinen Fall empfiehlt sich diese Vorgehensweise, um mittels eines Touristenvisums einer unerlaubten und damit illegalen Erwerbstätigkeit nachzugehen. Diese qualifiziert zudem als Schwarzarbeit, weil man sich nicht unerlaubt im Land aufhalten und arbeiten kann, sich gleichzeitig aber steuerlich und hinsichtlich der Sozialversicherung ordnungsgemäß anmelden kann.

### Scheinselbständigkeit

Wegen der Beschränkungen in der Entsendung von Mitarbeitern kommt es immer wieder zu „kreativen“ Gestaltungen. Dabei erklären die eingesetzten Kräfte, selbständig tätig zu sein. Die Beurteilung, ob echte Selbständigkeit oder Scheinselbständigkeit vorliegt, richtet sich i.d.R. nach dem Recht des Staates, in dem der Selbständige tätig wird. Dass dieser ggf. für sich denselben rechtlichen Bestimmungen unterliegt wie sein Auftraggeber, versteht sich von selbst. Die Kriterien, nach denen eine Abgrenzung der Selbständigen von abhängig Beschäftigten erfolgt, richten sich somit nicht nach dem vorgelegten Vertrag, sondern nach den tatsächlichen Gegebenheiten am Arbeitsort. In vielen Ländern ist ein wesentliches Kriterium, ob der Selbständige sich als solcher steuerlich hat registrieren lassen. Immerhin unterliegt er mit seinen Einnahmen dem lokalen Umsatz- bzw.

Mehrwertsteuerrecht. Wenn Zweifel bestehen, sollen diese im Vorfeld der Beauftragung geklärt werden. Denn das finanzielle und strafrechtliche Risiko aus der Beschäftigung eines Scheinselbständigen ist für den Auftraggeber immens hoch. Im Zweifel geht der Vorsteuerabzug verloren, sind Arbeitgeber- und Arbeitnehmeranteile sowie die persönlichen Einkommensteuern / Lohnsteuer des Beschäftigten vom Auftraggeber nachzuentrichten. Überdies droht diesem ggf. ein Verbot, weiter in dem Land tätig zu werden.

### Eingriff in das Privatrecht der Mitarbeiter

Dem Unternehmen ist die Erlaubnis erteilt, jetzt braucht es Menschen, die bereit sind ins Ausland zu gehen. Gründe wie interkulturelle Erfahrung, Karrieresprung oder einfach nur die angebotene Vergütung diskutieren wir hier nicht sondern orientieren uns auf die relevanten Rechtsfragen. Wenn wir im Rahmen von geplanten Mitarbeiterentsendungen angerufen werden, dann hören wir in aller Regel ausschließlich Fragen zum Steuer- und allenfalls noch Sozialversicherungsrecht im künftigen Arbeitsland. Auf all diese Fragen finden wir Antworten und Lösungen. Wenn das Engagement am Ende erfolgreich verlaufen soll, empfehlen wir den Unternehmen wie auch den betroffenen Mitarbeitern und deren Familien, sich zunächst mit den ganz persönlichen Veränderungen zu befassen, welche ein so großer Schritt mit sich bringt:

- ▶ Trennung von der Familie durch Reisetätigkeit
- ▶ mentale Belastung durch Befassung mit neuen Themen
- ▶ Einschränkung des Freizeitbereichs
- ▶ soziales und kulturelles Umfeld verändert sich
- ▶ gesundheitliche Belastung durch Jetlag, Klima, Essen

Das Unternehmen wird sich damit befassen müssen, dass genau dieser qualifizierte Mitarbeiter dem Stammhaus künftig nicht mehr in der Weise zur Verfügung steht wie bisher. Die Sicherung der Qualität und der internen Geschäftsprozesse kann nicht ohne Beachtung der avisierten Entsendung vonstattengehen. Etwas übertrieben ausgedrückt



kommt die Entsendung des Mitarbeiters faktisch seiner Entlassung gleich. Zwar ist jeder ersetzbar, aber niemand kann sich selbst duplizieren.

Kluge Männer haben selten dumme Frauen und umgekehrt. Das wird dann ein Problem, wenn nur einer der Partner aus der Entsendung eine neue Lebensperspektive gewinnt. Nehmen wir einen fähigen Ingenieur, der bereit ist, für sein Unternehmen einige Jahre nach Asien zu gehen. Er wird dort interessante Aufgaben vorfinden, in seiner Arbeit soziale Kontakte knüpfen und Anschluss finden. Seine neue Lebenswirklichkeit wird nach einiger Zeit nicht mehr zwingend die seiner Frau sein, denn die Euphorie der ersten Zeit geht vorüber. Irgendwann hat man die Einführungskurse hinter sich, die Cocktailpartys werden langweilig. Dann wird es zur Belastungsprobe, wenn mitgereiste Partner nur ein Touristenvisum, aber keine Arbeitserlaubnis haben. Familie und Freunde fehlen, die eigene Lebensperspektive scheint bedeutungslos zu werden. Das Trennungs- und Scheidungsrisiko ist bei Expatriates deutlich höher als bei anderen Arbeitnehmern.

Mit dem Leben in einem anderen Land verändern sich auch die umgebenden Rechtsverhältnisse. Zum Arbeits-, Steuer- und Sozialversicherungsrecht kommen wir später noch ausführlich zu sprechen. Spätestens aus dem künftigen Umfeld wird der Mitarbeiter aber erfahren, dass sich die Rechtsverhältnisse in der Ehe ändern. Denn während das eheliche Güterrecht sich immer nach dem Land richtet, das der Ehe während der ersten Zeit das Gepräge gegeben hat, wird sich das allgemeine Eherecht nach dem Recht im Wohnsitzland richten. Gestaltungen sind möglich, entsprechende Vereinbarungen sollten aber im Vorfeld getroffen werden.

Probleme, die der entsandte Mitarbeiter in der Ehe bekommt, treffen aber auch das Unternehmen unmittelbar. Sei es wegen des kaum vermeidbaren Leistungsabfalls; sei es, weil der Arbeitnehmer die privaten Lebensinteressen höher stellt als die eigene Karriere und somit kündigt.

### Stolperstein Nr. 1: Entstehung von Betriebsstätten



Entsendet ein Unternehmen einen Mitarbeiter ins Ausland, kann bereits in diesem Umstand eine sogenannte steuerliche Betriebsstätte (BS) entstehen. Ganz vorne auf der Liste stehen die Betriebsstätten, die deshalb entstehen, weil man im Ausland einen Vertriebsmitarbeiter beschäftigt. Da der Mitarbeiter über

Kompetenzen verfügt, die das Unternehmen rechtlich binden bzw. üblicherweise die vermittelten Aufträge angenommen werden, liegt hier eine Vertreter-Betriebsstätte vor. Die „Beschäftigung“ unabhängiger Handelsvertreter dagegen begründet keine BS. Allerdings muss das Problem der Scheinselbständigkeit im Auge behalten werden. Jedes Land behält sich vor, die Frage, ob eine BS vorliegt, nach eigener Rechtsauslegung zu bestimmen. Es kommt vor, dass ein Land eine BS unterstellt, das beteiligte andere Land jedoch nicht. Die Folge ist dann nicht selten eine echte und vollständige Doppelbesteuerung.

Ebenso oft unerkannt bleibt die ungewollte Bau- und Montagebetriebsstätte. Sie entsteht länderspezifisch unterschiedlich, wenn Projekte in einem anderen Land verwirklicht werden.

Beispiel: Ein deutscher Maschinenbauer plant und baut eine Spezialmaschine, die nach Ägypten exportiert wird. Zum Auftrag gehört auch die Montage und Einbindung in den vorhandenen Maschinenpark. Einen zweiten Auftrag dieser Art hat man von einem in China ansässigen Abnehmer. Der Auftrag in Ägypten dauert von Januar bis Oktober 2012, der Auftrag für China beginnt im Juni 2012 und endet im Dezember 2012. Weitere Aufträge sind in dem Jahr nicht vorhanden. Im DBA China ist die Dauer mit 6 Monaten angegeben, im Falle Ägypten sind es 9 Monate. Wegen der Dauer der Auftragsbearbeitung liegt in beiden Fällen eine Betriebsstätte vor.



Deutschland geht leer aus. Das gesamte Ergebnis ist zwar handelsrechtlich in der deutschen Handelsbilanz auszuweisen. Die Steuerbilanz ist jedoch aufzuteilen in Betriebsstätten - Bilanzen, wobei das gesamte Ergebnis auf Ägypten und China aufzuteilen ist. Die in Ägypten und China steuerpflichtigen Ergebnisse sind nach dortigen Bestimmungen zu ermitteln. Das heißt, dass ein handelsrechtlicher Jahresabschluss nach HGB aufzustellen ist, und zwei vollständige Steuerbilanzen einmal nach ägyptischem und einmal nach chinesischem Recht.



Die Zuordnung und Bestimmung der Betriebsstätten - Ergebnisse ist hochgradig risikobehaftet. Liegt eine BS vor, so hat dies nicht nur Steuerfolgen für das Unternehmen, sondern berührt u.U. auch die persönliche Steuerpflicht der in dem Projekt tätigen Arbeitnehmer. China hat zum 1.1.2013 eine neue Verordnung zur Definition von Betriebsstätten erlassen. In der SAT-Notiz 19/2013 wird das Bestehen oder Nichtbestehen u.a. daran festgemacht, welches Unternehmen das Geschäftsrisiko für Dienstleistungen des entsandten Mitarbeiters trägt. Auch kommt es darauf an, wer die Leistungen des Mitarbeiters bewertet. Wenn das entsendende Unternehmen über Anzahl, Qualifikation, Vergütung oder den Arbeitsstandort, dann liegt ebenfalls eine Betriebsstätte vor. Die Aufzählung ist nicht abschließend, es muss jeder Einzelfall gesondert geprüft werden.

Nicht als Betriebsstätte gilt hingegen die Entsendung eines Mitarbeiters zwecks Ausübung von Gesellschaftsrechten, Teilnahme an Vorstands-Sitzungen etc. Diese Mitarbeiter werden i.d.R. auch mit einem Business-Visum und nicht mit einem Arbeitsvisum einreisen. Dringend abzuraten ist davon, Mitarbeiter zur Ausübung von Tätigkeiten mit einem Touristen-Visum auf die Reise zu schicken. Mit einem solchen Visum Einreisenden ist jede Erwerbstätigkeit verboten. In Ländern, in denen kein Visumszwang besteht, aber die Aufnahme einer Erwerbstätigkeit von einer Genehmigung abhängig ist, dies gilt z.B. für die Schweiz, ist vor Einreise das vorgeschriebene Meldeverfahren durchzuführen und je nach Branche auch eine Vorabgenehmigung erforderlich.

Auch Gehälter, welche für ausgeübte Tätigkeiten im Ausland entrichtet wurden, sind als Betriebsausgaben abziehbar. Die Beschäftigung des Mitarbeiters kann jedoch ggf. zu einer ausländischen Betriebsstätte des deutschen Arbeitgebers führen (s.o.). Dann sind die Gehälter in Deutschland nicht mehr abzugsfähig. Die Kosten sind vielmehr im Rahmen der ausländischen BS abzusetzen. Liegt keine BS vor, werden die Gehälter aber gleichwohl für die Auslands-Tochtergesellschaft getätigt, dann sind die Gehälter im Inland als weitere Anschaffungskosten der Beteiligung zu aktivieren, sind damit steuerlich nicht als Betriebsausgaben abziehbar.

### Vermeidung von Betriebsstätten

Erfolgt keine Entsendung sondern Versetzung und gegen Weiterbelastung der Kosten für überlassenes Personal an ein verbundenes Unternehmen, so kann damit das Entstehen einer BS vermieden werden. Für die Höhe der Weiterbelastung ist gem. § 1 AStG grds. der Fremdvergleichsgrundsatz maßgebend. Die deutsche Finanzverwaltung hat zur Klärung solcher Sachverhalte die Grundsätze für die Überprüfung der Einkunftsabgrenzung zwischen international verbundenen Unternehmen in Fällen der Arbeitnehmerentsendung (VWG-AE) erlassen. Es erfolgt ggf. eine verursachungs-gerechte Aufteilung der entstandenen Kosten auf die in- und ausländische Unternehmens-einheit. Aus Vereinfachungsgründen und zum Abbau administrativer Hürden ist im VWG-AE eine widerlegbare Vermutung normiert, nach der beim Fehlen einer arbeitsrechtlichen Entsendevereinbarung eine nach den Verrechnungspreisgrundsätzen zu würdigende Entsendung i. d. R. erst bei Überschreiten eines Dreimonatszeitraums anzunehmen ist.

Unterliegt eine Entsendung zu einem zivilrechtlichen oder wirtschaftlichen Arbeitgeber dem VWG-AE, gilt es zunächst, die für die Entsendung maßgebliche Interessenlage zu klären. Folglich unterliegen die Entsendungskosten dem vollständigen Betriebsausgabenabzug des inländischen Unternehmens, sofern dieses das ausschließliche Interesse der Mitarbeiter-entsendung trägt. Liegt das Interesse der Mitarbeiterentsendung hauptsächlich bei der aufnehmenden Gesellschaft, folgt daraus, dass eine Weiterbelastung aller direkten und indirekten Kosten der Entsendung an die ausländische Gesellschaft erfolgt, welche als widerlegbare Vermutung in die VWG-AE normiert wurde. Eine Aufwandszurechnung erfolgt dann jeweils nach dem Fremdvergleichsgrundsatz wobei für den Arbeitgeber zu beachten

gilt, dass gem. § 90 Abs. 3 AO, § 1 Abs. 1 S. 3 GAufzV) verschärfte Anforderungen zur Dokumentationspflicht bestehen und eine Nichteinhaltung dieser zur Schätzung seitens der Finanzverwaltung gem. § 162 Abs. 3, 4 AO führt.

### Versetzung versus Entsendung

Die Entsendung von Mitarbeitern ist dann ein Problem im Sinne ungewollter BS, wenn der Mitarbeiter mit entsprechenden Kompetenzen ausgestattet ist. Denn eine BS gründet man nicht, sondern sie entsteht bei Vorliegen bestimmter Kriterien, die länderspezifisch unterschiedlich sind (s.o.). Auch die Gründung einer Tochtergesellschaft im Ausland hat keinerlei Einfluss darauf, ob das Mutterhaus – daneben – eine BS hat oder nicht.

Es lässt sich jedoch ggf. anders gestalten in der Weise, dass das Mutterhaus die im Ausland benötigten Mitarbeiter nicht entsendet, sondern sie dorthin versetzt. Dazu wird der bestehende Arbeitsvertrag als ruhend vereinbart. Daneben wird dann ein Arbeitsvertrag mit der lokalen Tochtergesellschaft vereinbart.

Der Mitarbeiter kann ausschließlich im Falle einer Entsendung in der deutschen Sozialversicherung bleiben, wenn die sog. Ausstrahlung greift. Die Regelungen in § 4 SGB IV sind zu beachten. Zwischen den beteiligten Staaten Soweit SV-Abkommen bestehen, kann in Entsendefällen zeitlich befristet ein Verbleib in der deutschen renten- und Arbeitslosenversicherung erreicht werden. In Fällen von Versetzung ist dies nicht möglich.

Damit die ggf. im Interesse des Unternehmens liegende Versetzung für den Mitarbeiter akzeptabel wird, sollten neben der Klärung der SV-Fragen mindestens auch folgende Gesichtspunkte bedacht bzw. im Vertragswerk geregelt werden:

### Kündigungsschutz

Für die Ruheverträge ist weiterhin deutsches Arbeitsrecht einschließlich des Kündigungs-Schutzrechtes anzuwenden. Dies hat zur Folge, dass vor allem die Formvorschriften und materiell/rechtlichen Voraussetzungen des Kündigungsschutzgesetzes für Kündigung im Verhältnis zwischen den beiden Mitarbeitern und des Unternehmens zu beachten sind. Eventuell ist eine vorherige Anhörung des Betriebsrats notwendig.

Dagegen stehen die lokalen Arbeitsverträge mit der Tochtergesellschaft nach deren lokalem Arbeitsrecht. Das chinesische Arbeitsrecht z.B. sieht eine Kündigungsfrist unabhängig von der Dauer der Betriebszugehörigkeit von 30 Tagen vor. Eine Kündigung muss im Gegensatz zu Deutschland nicht zum Ende eines Monats ausgesprochen werden. Für eine Kündigung durch den Arbeitgeber ist das Vorliegen eines gesetzlich vorgesehenen Kündigungsgrunds erforderlich. Dagegen hat ein Arbeitnehmer nach chinesischem Recht stets ein Recht auf ordentliche Kündigung unter Beachtung einer Kündigungsfrist von 30 Tagen.

Um beiden Seiten das deutsche Kündigungsschutzrecht zu sichern, schlagen wir ein automatisches Wiederaufleben des deutschen Arbeitsverhältnisses bei Beendigung des ausländischen Arbeitsverhältnisses unabhängig vom Beendigungsgrund vor:

*„Die Vertragsdauer dieses Ruhevertrags richtet sich nach der Dauer des Auslandseinsatzes. Mit Beendigung des Auslandseinsatzes oder der Beendigung des Arbeitsverhältnisses zwischen dem Auslandsunternehmen und dem Mitarbeiter endet der Ruhevertrag automatisch. Mit Beendigung des Auslandseinsatzes oder des Arbeitsverhältnisses zwischen dem Auslandsunternehmen und dem Mitarbeiter leben die durch diesen Ruhevertrag ruhend gestellten Bestimmungen im Anstellungsvertrag vom ..... sowie seiner Ergänzung vom ..... automatisch wieder auf.“*

#### Anspruch auf Weiterbeschäftigung in Deutschland

Einen Anspruch auf Weiterbeschäftigung in Deutschland nach Ende der Versetzung sichert den Mitarbeitern eine Regelung im Ruhens Vertrag:

*„Das Unternehmen sichert dem Mitarbeiter bei Beendigung des Auslandseinsatzes ein Rückkehrrecht in der Weise zu, dass der Mitarbeiter die gleiche Tätigkeit wie vor der Versetzung ausüben darf.“*



### Anrechnung der Dauer der Versetzung zur Betriebszugehörigkeit

Auch während der Versetzung gehört der Mitarbeiter dem Unternehmen bzw. der Unternehmensgruppe an. Da arbeitsrechtlich kein Zusammenhang mit der Betriebszugehörigkeit besteht, kann dies vertraglich nachgebildet werden:

*„Während des Auslandseinsatzes wird der Mitarbeiter personell als inaktiver Mitarbeiter beim Unternehmen weitergeführt. Die Dauer des Auslandseinsatzes wird auf die Betriebszugehörigkeit des Mitarbeiters voll angerechnet.“*

### Interessenkonflikte

Auch wenn man sich Mitarbeiter und Unternehmen über die Entsendung oder Versetzung einig sind, so darf nicht übersehen werden, dass keinesfalls in allen Punkten gleichgerichtete Interessen vorliegen. Denn das Unternehmen hat z.B. zwecks Vermeidung ungewollter Betriebsstätten andere gesetzliche Notwendigkeiten zu beachten als der Arbeitnehmer, der am liebsten das bestehende Arbeitsverhältnis unverändert, ev. mit Zuschlägen fortführen will. In aller Regel will der entsandte Mitarbeiter seinen arbeitsrechtlichen Status, insbesondere die anzurechnende Betriebszugehörigkeit und damit den Kündigungsschutz nicht gefährden. Auch wird je nach Familienstand die Notwendigkeit einer Fortführung der gesetzlichen SV in allen Sparten unterschiedlich beantwortet. Für Arbeitnehmer kommt deshalb eine Beendigung des bestehenden Arbeitsverhältnisses und Ingangsetzung eines neuen Arbeitsvertrages mit dem ausländischen Unternehmen nur in Ausnahmefällen in Frage. Die Quadratur des Kreises lässt sich auch insoweit nicht ganz herstellen.

### Payroll-Split

Oft ist bei Entsendung ins Ausland auch der zeitweilige Arbeitseinsatz im Heimatbetrieb erforderlich. In diesen Fällen bietet sich an, den originären Arbeitsvertrag zu erhalten, ihn aber hinsichtlich der Wochen- oder besser, der Jahresarbeitszeit zu reduzieren, also Arbeitszeitkonten einzurichten. In einem Zusatzvertrag wird geregelt, dass der Mitarbeiter über die frei werdende Arbeitszeit einen unabhängigen Arbeitsvertrag mit dem

Tochterunternehmen schließen kann. Die Zusatzvereinbarung kann beiderseits gekündigt werden, sodass bei Ende der Auslandstätigkeit der bestehende Arbeitsvertrag mit der vollen Jahresarbeitszeit und dem vollen Gehalt wieder auflebt.

In einer solchen Konstellation besteht Sozialversicherungspflicht in beiden Ländern mit dem jeweils lokalen Gehalt. Es handelt sich nicht um eine Entsendung im SV-rechtlichen Sinne und auch nicht um eine Versetzung. Steuerrechtlich kommt es zum Split, denn Arbeits-Einkommen wird dort besteuert, wo die Arbeit physisch ausgeübt wird. Die Besonderheiten in nationalen Einkommensteuergesetzen und in den bilateralen DBA sind zu beachten. Daraus können auch echte Vorteile in der Besteuerung resultieren, speziell in China und in der Schweiz. Bei einem echten Payroll-Split entsteht für das Mutterunternehmen keine ausländische Betriebsstätte. Aufpassen muss man hinsichtlich der Aufteilung der Gehälter insoweit, als das Mutterunternehmen dann aber auch nur den Teil des Gehalts wirtschaftlich trägt, der durch lokale Arbeitszeit des Arbeitnehmers gerechtfertigt ist. Wird das alte Gehalt in Deutschland weitergezahlt und nur die Zuschläge über das ausländische Beschäftigungs-verhältnis geregelt, dann muss über einen Teilbetrag eben eine Rechnung an das ausländische Unternehmen gestellt werden. Dafür wiederum muss das Mutterunternehmen allerdings die Erlaubnis nach § 1 AÜG zur Arbeitnehmerüberlassung haben. Da in einigen Staaten, so auch in China Leiharbeit gesetzlich verboten ist, muss dies ggf. mit den Behörden im Voraus geklärt werden, damit nicht die Zahlung der in Rechnung gestellten Vergütung blockiert wird oder die Behörden die Leihe nicht zum Anlass nehmen, daraus eine Betriebsstätte zu generieren (s.o.).

### Konditionen in ausländischen Arbeitsverträgen

Die meisten Industrieländer haben zum Schutz der heimischen Wirtschaft ein eigenes, oft auf einzelne Branchen beschränktes Entsendegesetz geschaffen. Danach sind auch ausländische Unternehmen denselben Mindeststandards verpflichtet, die im Entsendestaat gelten. Dies gilt für die Höhe von Löhnen und Gehältern ebenso wie für die lokalen Sozialstandards. Ein deutsches Unternehmen, das Mitarbeiter in die Schweiz entsendet, und sei es nur für die Erledigung eines einzigen Teilauftrages, muss den Mitarbeiter für die Zeit der Tätigkeit in der Schweiz nach den höheren Tarifen bezahlen und dies auch nachweisen. Der für die Zeit der Entsendung in die Schweiz vereinbarte Stundenlohn muss



seit Mai 2013 bereits mit der Anmeldung der Tätigkeit offengelegt werden, damit die Kontrollen effizient durchgeführt werden können.

Wer Mitarbeiter nach China entsenden will, wird wegen der in Europa höheren Gehälter für entsandte Mitarbeiter zwar keine Probleme mit Mindestlöhnen haben, hat aber gleichwohl die in China üblichen arbeitsrechtlichen Standards einzuhalten.

### Renten- und Arbeitslosenversicherung

Arbeitnehmer haben in der gesetzlichen Rentenversicherung sowohl einen Anspruch auf Erwerbsunfähigkeitsrente als auch auf Altersrente. Durch die Entsendung ins Ausland steht zumindest die Erwerbsunfähigkeitsrente in Gefahr. Denn einen Anspruch hat nur, wer in den letzten 60 Monaten vor dem Übergang in die Rente mindestens 36 Beitragsmonate als Pflichtversicherter nachweisen kann. Die Entsendung führt jedoch oft dazu, dass die Pflichtversicherung endet. Denn bei einer Versetzung sind die Mitarbeiter grundsätzlich in Deutschland nicht mehr sozialversicherungspflichtig.

Deutschland hat mit einer Reihe von Ländern zweiseitige Sozialversicherungsabkommen geschlossen, die im Wesentlichen den Erwerb von Rentenansprüchen und die Zahlung von Renten in den jeweiligen Staat regeln. Nur dann, wenn Deutschland und das Zielland ein Sozialversicherungsabkommen geschlossen haben, kann die Pflichtversicherung in Deutschland ganz oder teilweise fortgeführt werden. Überdies bestehen partielle Abkommen mit Indien und China.

 Indien, in Kraft getreten am 1.10.2009

 Volksrepublik China, in Kraft getreten am 4.4.2002

Hierbei handelt es sich um sogenannte Entsendeabkommen. Diese sehen vor, dass für Arbeitnehmer, die von ihrem Unternehmen vorübergehend im anderen Vertragsstaat beschäftigt werden, eine Doppelversicherung und damit die doppelte Beitragsbelastung zur Rentenversicherung und Arbeitslosenversicherung vermieden wird. Weitere Regelungen, zum Beispiel zum Erwerb von Rentenansprüchen oder zur Zahlung von Renten, enthalten diese Abkommen nicht.

Durch den Abschluss der regulären bzw., vollständigen SV-Abkommen ist die Bundesrepublik Deutschland auf dem Gebiet der Rentenversicherung mit folgenden Ländern verbunden

-  Australien, in Kraft getreten am 1.1.2003
-  Bosnien-Herzegowina, in Kraft getreten am 1.9.1969
-  Brasilien, in Kraft getreten am 1.5.2013
-  Chile, in Kraft getreten am 1.1.1994
-  Israel, in Kraft getreten am 1.5.1975
-  Japan, in Kraft getreten am 1.2.2000
-  Kanada und Quebec, in Kraft getreten am 1.4.1988
-  Kosovo, in Kraft getreten am 1.9.1969
-  Marokko, in Kraft getreten am 1.8.1986
-  Mazedonien, in Kraft getreten am 1.1.2005
-  Montenegro, in Kraft getreten am 1.9.1969
-  Republik Korea, in Kraft getreten am 1.1.2003
-  Serbien, in Kraft getreten am 1.9.1969
-  Tunesien, in Kraft getreten am 1.8.1986
-  Türkei, in Kraft getreten am 1.11.1965
-  USA, in Kraft getreten am 1.12.1979

Für die Kranken- und Pflegeversicherung gelten die Abkommen nicht. Weiterversicherung ist jedoch nur in Entsendefällen, nur auf Antrag und z.B. in China nur für eine max. Dauer von 48 Monaten möglich. In China müssen das Unternehmen und der Mitarbeiter

gemeinsam einen Antrag auf eine sogenannte „Sondereinbarung“ vor dem Beginn der Arbeitsaufnahme stellen.

Fragen betr. der Auslands-Krankenversicherung beantwortet der

GKV-Spitzenverband  
Deutsche Verbindungsstelle Krankenversicherung - Ausland (DVKA)  
Postfach 20 04 64  
53134 Bonn

Telefon: +49 228 9530-0

Die Voraussetzungen einer Weiterversicherung sind gesetzlich nicht abschließend geregelt, sodass die zuständige Stelle den Antrag nach eigenem Ermessen zu entscheiden hat. Folglich lässt sich die Erfolgsaussicht eines Antrags nicht immer à priori sicher einschätzen. In der Regel setzt eine Weiterversicherung voraus, dass

1. die Versetzung befristet ist und 48 Monate nicht überschreitet,
2. die Versetzung im Rahmen eines in Deutschland bestehenden Beschäftigungsverhältnisses erfolgt und
3. der Versetzte ein gerechtfertigtes Interesse an einer Weiterversicherung hat.

Wird dem Versetzten eine Rückkehrgarantie eingeräumt, wird die 3. Voraussetzung in der Regel als erfüllt gesehen. Sollte der Versetzte jedoch regelmäßig wechselhaft in China und in Deutschland tätig werden, so kann die zuständige Stelle zu der Rechtsansicht kommen, dass die Sozialversicherungspflicht in beiden Ländern besteht.

Soweit eine Arbeitslosenversicherung entweder mangels SV-Abkommen oder wegen Zeitüberschreitung entfällt, kann dafür eine private Arbeitslosenversicherung abgeschlossen werden. Für die Altersvorsorge wie auch für Berufs- oder Erwerbsunfähigkeit stehen ebenfalls Angebote der Versicherungswirtschaft zur Verfügung. Zu beachten ist allerdings, dass das Rentenstammrecht in der gesetzlichen Rentenversicherung insolvenz- und pfändungssicher ist, wogegen über privatrechtliche Versicherungs- und Rentensparverträge verfügt werden kann.

### Kranken-, Pflege- und Unfallversicherung

Bei einer Versetzung sind die Mitarbeiter in Deutschland grundsätzlich nicht mehr kranken-, pflege- und unfallversicherungspflichtig. Eine freiwillige Weiterversicherung bei der gesetzlichen Versicherung ist nur hinsichtlich der Pflegeversicherung möglich. Es ist zu empfehlen, vor der Versetzung mit der jeweiligen Krankenkasse zu klären, ob eine Anwartschaftsversicherung in der Kranken- und Pflegeversicherung im konkreten Fall zweckmäßig ist, um zum Beispiel den Anspruch auf Wiederaufnahme in die gesetzliche Versicherung für die Zukunft zu sichern. Dabei spielen vor allem die Umstände eine Rolle, ob während des Auslandseinsatzes eine private Krankenversicherung abgeschlossen wird und ob es mitversicherte und in Deutschland lebende Familienangehörige gibt.

Unabhängig davon ist der Abschluss einer privaten Versicherung unerlässlich, auch wenn eine Versicherung bei der lokalen gesetzlichen Sozialversicherung besteht, da der ausländische Versicherungsschutz dem deutschen Standard nicht überall entspricht. Zu beachten ist, dass eine private Auslandsrankenversicherung durch deutsche Anbieter einen Wohnort des Versicherten in Deutschland zur Zeit des Vertragsabschlusses voraussetzt. Englische Anbieter sind an der Stelle teilweise offener.

### Sozialversicherungspflicht in China

Seit Anfang Juli 2011 sieht das chinesische Recht die Sozialversicherungspflicht auch für ausländische Arbeitnehmer vor. Bis dato wird das Gesetz jedoch in den meisten Städten nicht durchgesetzt. Sobald eine Stadt jedoch entsprechende Durchführungsvorschriften erlassen hat, kann das Versicherungswahlrecht augenblicklich zum Versicherungszwang werden. Soweit ein SV-Abkommen greift, wird der Arbeitnehmer von der lokalen Rentenversicherungspflicht befreit.

Bei der Krankenversicherung kann statt einer regulären Versicherung eine Versicherung ausschließlich für Krankenhausaufenthalt gewählt werden, was in etwa 150 EUR monatlich kostet

Während in Deutschland die Arbeitgeberbeiträge zur gesetzlichen Sozialversicherung steuerfrei sind, gilt dies in anderen Ländern nicht zwingend. In China z.B. sind die Beiträge grundsätzlich lohnsteuerpflichtig und zwar sowohl der Arbeitnehmeranteil als auch Arbeitgeberanteil. Abweichende Lokalbestimmungen sind jedoch möglich.

### Steuern der Mitarbeiter

Bereits das deutsche Steuerrecht in seiner schier unendlichen Vielfalt macht es einem schon nicht einfach, mit dem Begriff "Einkommen" umzugehen. So wird z. B. Einkommen aus Nichtselbständiger Arbeit unterschiedlich behandelt, je nachdem, welche Kriterien der Vergütungsanteil erfüllt:

- ▶ ausgeübte Tätigkeit, typisch dafür ist das laufende Gehalt
- ▶ anteilige Erfolgsvergütung, dazu zählen Boni, Tantiemen, Optionen
- ▶ als Ausfluss einer früheren Tätigkeit, Renten und Versorgungsbezüge
- ▶ als Entgelt für die Übernahme von Verantwortung, dies gilt für Aufsichtsrat und Verwaltungsrat
- ▶ Entschädigung für entgangenes Einkommen in Gestalt von Einmalzahlungen und/oder Abfindungen
- ▶ Entschädigung für den Verlust des Arbeitsplatzes, konkret gemeint sind Abfindungen
- ▶ öffentlicher Dienst, Leistungen aus öffentlichen Kassen
- ▶ Flugbegleitpersonal
- ▶ Vorstandsmitglieder, Direktoren, Geschäftsführer oder Prokurist

Andere Länder bewerten und qualifizieren Arbeitseinkommen nach lokalen Regeln und kommen damit zu abweichenden Ergebnissen. Auch soweit Doppelbesteuerungs-Abkommen geschlossen sind, heißt die nicht, dass beide Länder die Einkünfte in die gleiche Rubrik einordnen. So können Teile des Einkommens durchaus als Arbeitnehmer-einkünfte qualifiziert, Boni oder Gratifikationen jedoch als eine andere Einkunftsart eingestuft werden.

Das führt zu Problemen, denn unbeschadet der persönlichen unbeschränkten Steuerpflicht ist in den Doppelbesteuerungsabkommen für jede Einkunftsart einzeln geregelt, welches

Land unter welchen Bedingungen auf die Ausübung seines Besteuerungsrechtes verzichten muss. Das hört sich verworren an und kann auch zu kuriosen Ergebnissen führen, weil jedes Land schon bei der Definition der Einkunftsart eigene Vorstellungen hat. Die wichtigsten Regelungen seien gemäß Vorstellung der OECD nachfolgend skizziert:

- ▶ nichtselbständige Tätigkeit: Besteuerung an dem Ort, wo die Arbeit physisch ausgeübt wird; es sei denn, es handelt sich um einen Grenzgänger.
- ▶ Aufsichts-/Verwaltungsrat: Besteuerung am Sitz der Gesellschaft.
- ▶ Ruhegehalt, Renten: Besteuerung am Wohnsitz, gilt aber nicht für Renten aus öffentlichen Kassen (DRV, AHV), dann "Kassenstaatsprinzip".
- ▶ Vermietung Immobilien: Ort, in dem die Immobilie liegt.
- ▶ Unternehmensgewinne: Besteuerung am Sitz des Unternehmens, außer: Betriebsstätte in anderem Land
- ▶ Zinsen, Dividenden: Wohnsitz des Berechtigten, jedoch in einigen Ländern Quellensteuer, die auf Antrag teilweise erstattet wird.

Auch innerhalb eines Abkommens wird die Doppelbesteuerung nicht einheitlich vermieden. Während einige Einkunftsarten von der Besteuerung freigestellt sind, wird bei anderen Einkünften (aus demselben Land) lediglich die im anderen Land erhobene Steuer angerechnet. Die Fälle, in denen nicht vollständig angerechnet wird und es zur echten Doppelbesteuerung kommt, nehmen zu.

Grundsätzlich aber ist zu beachten, dass sich die Steuerpflicht des Mitarbeiters in erster Linie nach seiner individuellen Situation richtet, es sei denn der Arbeitgeber hat eine steuerliche Betriebsstätte, in deren Rahmen die Beschäftigung abzurechnen ist. Immer gilt zunächst zu unterscheiden, ob zwischen dem Wohnsitzstaat des Mitarbeiters (Deutschland) und dem Staat in dem der Mitarbeiter entsendet werden soll, ein Doppel-Besteuerungsabkommen (DBA) besteht. Dies ist im Fall Deutschland-China der Fall. Ist dies nicht der Fall wie zwischen Deutschland und Hong Kong, muss auf innerstaatliche Regelungen zurückgegriffen werden. Dies gilt zunächst für die Frage nach der unbeschränkten/beschränkten Steuerpflicht bzw. der Vermeidung etwaiger „juristischer“ Doppelbesteuerungen nach dem OECD-MA 2008 (ggf. Einzel-DBA) bzw. soweit nicht vorhanden, nach nationalem Recht (bspw. Auslandstätigkeitserlass). Solche Fälle lassen sich nur individuell lösen.

### Beschränkte und unbeschränkte Steuerpflicht

Zunächst gilt es, den Steuerstatus des zu entsendenden Mitarbeiters zu bestimmen. Dies betrifft vor allem der Prüfung nach der unbeschränkten Steuerpflicht gem. § 1 Abs. 1 EStG bzw. der beschränkten Steuerpflicht gem. § 1 Abs. 4 EStG.

Gemäß § 1 Abs. 1 S. 1 EStG ist eine natürliche Person dann unbeschränkt steuerpflichtig, wenn sie im Inland einen Wohnsitz oder ihren gewöhnlichen Aufenthalt hat. Gem. § 8 AO hat eine natürliche Person ihren Wohnsitz dort, wo er eine Wohnung unter Umständen innehat, die darauf schließen lässt, dass er die Wohnung beibehalten und benutzen will. Liegt dieses nicht vor, kann sich dennoch eine unbeschränkte Steuerpflicht ergeben, soweit die Personen ihren gewöhnlichen Aufenthalt im Inland hat (§ 9 AO).

Den gewöhnlichen Aufenthalt hat eine natürliche Person dort, wo sie sich unter Umständen aufhält, die erkennen lässt, dass er an diesem Ort oder in diesem Gebiet nicht nur vorübergehend verweilt (§ 1 Abs. 2 S. 1 EStG). Als gewöhnlicher Aufenthalt im Geltungsbereich dieses Gesetzes ist stets und von Beginn an ein zeitlich zusammenhängender Aufenthalt von mehr als sechs Monaten Dauer anzusehen, wobei kurzfristige Unterbrechungen unberücksichtigt bleiben, es sei denn der Aufenthalt gilt ausschließlich zu Besuchs-, Erholungs-, Kur- oder ähnlichen privaten Zwecken und dauert nicht länger als ein Jahr.

Gem. § 1 Abs. 2 EStG ist eine natürliche Person auch dann unbeschränkt steuerpflichtig, wenn diese im Inland weder über einen Wohnsitz noch einen gewöhnlichen Aufenthalt verfügt jedoch zu einer inländischen juristischen Person des öffentlichen Rechts in einem Dienstverhältnis steht und dafür Arbeitslohn aus einer inländischen öffentlichen Kasse bezieht. Die unbeschränkte Steuerpflicht trifft auch auf Angehörige zu, welche zu ihrem Haushalt gehören und die deutsche Staatsangehörigkeit besitzen oder keine Einkünfte oder nur Einkünfte beziehen, die ausschließlich im Inland Einkommenssteuerpflichtig sind. Dies gilt nur für solche natürliche Personen, die in dem Staat, in dem sie ihren Wohnsitz oder ihren gewöhnlichen Aufenthalt haben, lediglich in einem der beschränkten Einkommensteuerpflicht ähnlichen Umfang zu einer Steuer vom Einkommen herangezogen

werden. Für Mitarbeiterentsendungen seitens privater Unternehmen dürfte diese Regelung jedoch keine Auswirkungen haben.

Liegen die Voraussetzungen der unbeschränkten Steuerpflicht vor, unterliegt der Mitarbeiter mit seinem gesamten Welteinkommen der nationalen Besteuerung (Welteinkommensprinzip). Gibt der Mitarbeiter mit der Entsendung dagegen seinen Wohnsitz im Inland auf und hat auch keinen gewöhnlichen Aufenthalt mehr in diesem, so unterliegen gem. § 1 Abs. 4 EStG nur seine im Inland erzielten Einkünfte der deutschen Besteuerung (beschränkte Steuerpflicht). Bei den Einkünften aus nichtselbstständiger Arbeit werden gem. § 49 Abs. 1 Nr. 4 Buchstabe a) EStG diese nur besteuert, sofern sie für eine Tätigkeit vergütet wurden, welche im Inland ausgeübt oder verwertet worden ist (vorbehaltlich Ausnahmeregelung)

Dagegen fallen Vergütungen für eine Tätigkeit als Geschäftsführer, Prokurist oder Vorstandsmitglied einer Gesellschaft im Inland unabhängig vom Ort der Ausübung unter der deutschen Besteuerung (§ 49 Abs. 1 Nr. 4 Buchstabe c) EStG).

#### Ein DBA liegt vor

Liegt ein Doppelbesteuerungsabkommen (DBA) zwischen den beiden betreffenden Staaten vor, so gilt dieses gem. § 2 AO mit Vorrang vor nationalen Regelungen. Deutschland hat gegenwärtig mit über 90 Ländern ein DBA abgeschlossen, darunter auch mit China, nicht jedoch mit Hong Kong. Die Schweiz hingegen hat mit beiden Ländern sowohl ein Freihandelsabkommen als auch ein DBA.

Ein DBA lässt zwei Methoden zur Vermeidung der juristischen Doppelbesteuerung zu. Die juristische Doppelbesteuerung entsteht dadurch, dass dieselben Einkünfte oder dasselbe Vermögen bei derselben Person durch mehr als einen Staat besteuert werden. Was Einkünfte oder Vermögen i. s. d. DBA sind, wird in dessen Artikeln 6-21 definiert. Eine juristische Doppelbesteuerung kann im internationalen Kontext gesehen in drei Fällen auftreten:



- a) Wenn jeder Vertragsstaat dieselbe Person mit ihrem gesamten Welt-Einkommen besteuert (konkurrierende unbeschränkte Steuerpflicht).
- b) Wenn eine in einem Vertragsstaat (W) ansässige Person Einkünfte aus dem anderen Vertragsstaat (Q) bezieht oder dort Vermögen hat und beide Staaten diese Einkünfte oder dieses Vermögen besteuern.
- c) Wenn eine in keinem der Vertragsstaaten ansässige Person von beiden Vertragsstaaten mit den aus einem Vertragsstaat bezogenen Einkünften oder mit dem dort gelegenen Vermögen besteuert wird; dies ergibt sich z. B. wenn eine nichtansässige Person eine Betriebsstätte in einem Vertragsstaat (Q) bezieht oder dort Vermögen hält (konkurrierende beschränkte Steuerpflicht).

Um Konfliktfall a) zu lösen, wurde Art. 4 in das OECD-MA eingefügt. Dieser regelt die Ansässigkeit der Person i. S. d. Art. 3 OECD-MA, indem er durch den Ausdruck „eine in einem Vertragsstaat ansässige Person“ unter Bezugnahme auf die nach innerstaatlichem Recht definierten Merkmale des Wohnsitzes (§ 8 AO), des ständigen Aufenthalts (§ 9 AO), des Ortes der Geschäftsleitung (§ 10 AO) oder eines anderen ähnlichen Merkmals die bestehende Steuerpflicht definiert (Art. 4 Abs. 1 DBA). Die Prüfung dieses Artikels gibt auch dahingehend Aufklärung, welcher Staat Ansässigkeits- und welcher Tätigkeitsstaat ist. Dies ist gerade im Hinblick auf Einkünfte aus selbstständiger Arbeit von Bedeutung (Art 15 DBA).

Dabei könnten jedoch Fälle auftreten, bei denen a) die gleichen Tatbestandsmerkmale in beiden Staaten bzw. b) keine der oben aufgezählten Tatbestandsmerkmale vorliegen. Trifft einer dieser beiden Fälle zu, erfolgt anhand der sogenannten sog. *Tie-Breaker Rule* eine weitere Prüfung anhand von Merkmalen, welche in den Absätzen 2 und 3 des Art. 4 DBA aufgezählt werden. Bei Verneinung aller aufgezählten Merkmale erfolgt letztendlich eine Regelung der zuständigen Behörden beider Vertragsstaaten im gegenseitigen Einvernehmen, um die Ansässigkeit der Person zu bestimmen.

Konflikt b) dagegen lässt sich durch die Verteilung der Besteuerungsbefugnisse zwischen den beiden Vertragsstaaten lösen. Die Verteilung kann dadurch erfolgen, dass entweder der Quellen- oder Belegenheitsstaat (Q) bzw. der Staat, in dem die Betriebsstätte liegt (B)

oder aber der Wohnsitzstaat (W) auf das Besteuerungsrecht verzichtet, oder dass das Besteuerungsrecht zwischen beiden Staaten aufgeteilt wird. Diese Frage wird in den sogenannten Methodenartikeln geregelt, wobei Deutschland in der Mehrzahl seiner DBA die Freistellungsmethode unter Progressionsvorbehalt vereinbart hat.

(c) Dieser Konfliktfall liegt außerhalb des Geltungsbereich des Abkommens, da dieser nur für solche Personen gilt, die in einem Vertragsstaat oder beiden Vertragsstaaten ansässig sind und deswegen nicht weiter untersucht werden.

Ist bestimmt, welcher Staat Ansässigkeitsstaat i. S. d. DBA ist, so gilt zunächst das Prinzip, dass dieser in seinem Gebiet ansässige Personen nach seinem innerstaatlichen Recht mit ihren Gesamteinkünften unbeschränkt besteuern darf (Welteinkommensprinzip). Der nachrangige Tätigkeitsstaat (Quellenstaat) darf dagegen aus dessen Sicht eventuell vorhandene inländische Einkünfte nach seinen Regeln der beschränkten Steuerpflicht besteuern.

Während das nationale Steuerrecht sieben Einkunftsarten kennt, werden in dem DBA 15 Einkunftsarten aufgezählt. Dadurch kann es zu Problemen bei der Qualifizierung von Einkünften kommen (s.o.). Bei Einkünften von natürlichen Personen im Entsendungsfall dürfte es sich aber vor allem um solche aus unselbstständiger Arbeit i. S. d. Art. 15 DBA handeln.

### Besteuerungsrecht gem. Art. 15 DBA

Die steuerliche Behandlung der Einkünfte von ins DBA-Ausland entsandten Arbeitnehmern richtet sich nach Art. 15 DBA und ggf. nach jeweiligem Einzel-DBA. Der Inhalt und Umfang der hiernach entweder dem Ansässigkeitsstaat- oder dem Tätigkeitsstaat zuzuordnenden Einkünfte aus nichtselbstständiger Tätigkeit sind dabei anhand des Abkommens bzw. nach nationalem Steuerrecht zu bestimmen (§ 2 LStDV).

Gem. Art. 15 Abs. 1 DBA können vorbehaltlich der Artikel 16, 18 und 19 Gehälter, Löhne und ähnliche Vergütungen (z. B. Sachzuwendungen) aus unselbstständiger Arbeit, die in einem Vertragsstaat ansässige Person bezieht, nur in diesem Staat besteuert werden, es sei denn, die Arbeit wird im anderen Vertragsstaat ausgeübt (Arbeitsortprinzip). Art. 15 Abs.

1 DBA enthält dadurch den allgemeinen Grundsatz für die Besteuerung aus unselbstständiger Arbeit, wonach solche Einkünfte in dem Staat besteuert werden, in dem die unselbstständige Arbeit tatsächlich ausgeübt wird. Dies ist der Staat, wo der Arbeitnehmer während der Ausübung der Tätigkeit, für die das Arbeitseinkommen gezahlt wird, auch physisch anwesend ist. Jedoch kann es anhand zweier Ausnahmen zu einer Durchbrechung des Arbeitsortprinzips kommen und sollte deswegen stets zuerst geprüft werden. So obliegt gem. Art. 15 Abs. 2 DBA dem Ansässigkeitsstaat dann das Besteuerungsrecht, wenn kumulativ betrachtet folgende drei Merkmale vorliegen:

- a) der Empfänger sich im anderen Staat insgesamt nicht länger als 183 Tage innerhalb eines Zeitraums von 12 Monaten, der während des betreffenden Steuerjahres beginnt oder endet, aufhält und
- b) die Vergütungen von einem Arbeitgeber oder für einen Arbeitgeber gezahlt werden, der nicht im anderen Staat ansässig ist, und
- c) die Vergütungen nicht von einer Betriebsstätte getragen werden, die der Arbeitgeber im anderen Staat hat.

Dabei gilt es zu beachten, dass es in einigen DBA bezüglich der Berechnung der Aufenthaltstage zu Abweichungen kommen kann, weshalb das jeweilige Einzel-DBA gesondert betrachtet werden sollte. Eine weitere Bedeutung obliegt dem Arbeitgeberbegriff. Nach allgemeiner Auffassung ist derjenige Arbeitgeber, der dem Arbeitnehmer die Arbeitsleistung schuldet bzw. mit dem der Arbeitsvertrag besteht. Im Falle des Arbeitgeberbegriffes nach Art 15 Abs. 2 Buchstabe b) DBA wird jedoch auf den wirtschaftlichen Arbeitgeberbegriff abgestellt. Damit soll sichergestellt werden, dass der Tätigkeitsstaat die Besteuerungsbefugnis erhält, soweit der Arbeitslohn zu Lasten seines Steueraufkommens entrichtet wird.

Dies trifft auch auf Fälle der Arbeitnehmerverleihung zu, wo in den meisten Fällen der Entleiher als wirtschaftlicher Arbeitgeber angesehen wird. Arbeitgeber im abkommensrechtlichen Sinne ist damit unabhängig vom Bestehen eines Arbeitsvertrags diejenige Person, welche die Vergütung auf Grund eines eigenen betrieblichen Interesse wirtschaftlich trägt oder nach den Grundsätzen verursachungsgerechter

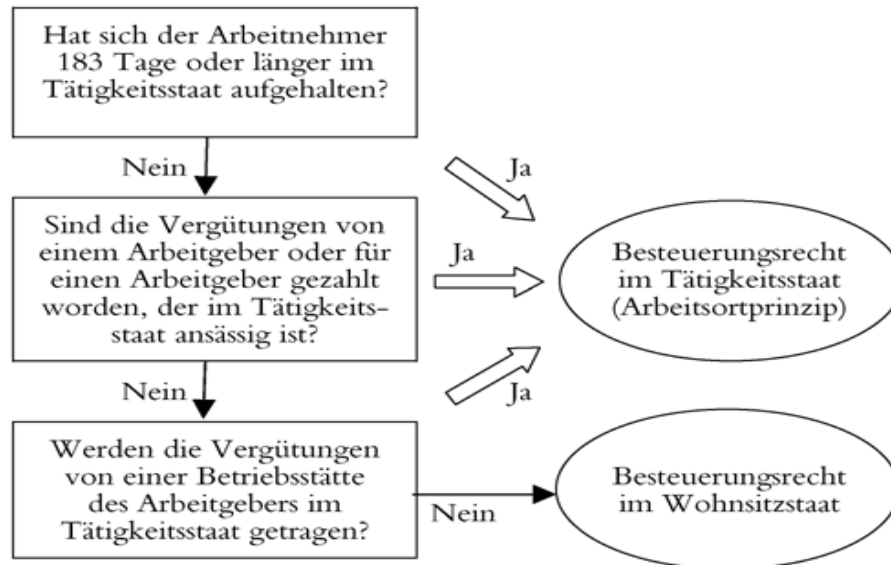
Einkunftsabgrenzung im Konzern tragen müsste und in deren Betrieb der Arbeitnehmer während seines Auslandseinsatzes nach dem Gesamtbild der Verhältnisse tatsächlich und organisatorisch eingebunden ist. Die Vergütung wird von einer Betriebsstätte getragen, soweit diese auch wirtschaftlich von dieser getragen wird. Ist die Vergütung dagegen Teil der Verrechnung für eventuelle Lieferungen und Leistungen mit der Betriebsstätte, wird die Vergütung ihr nicht zugerechnet.

Mit dieser Regelung soll erreicht werden, dass Arbeitsentgelte dem Besteuerungsrecht desjenigen Staates unterstehen, welche als Betriebsausgabe den unterliegenden Gewinn einer Betriebsstätte gemindert haben. Abgestellt wird dabei auf das Merkmal „Tragen“ i. S. d. Abkommens. Wird diese von einer im ausländischen Staat gelegenen Betriebsstätte oder Tochterpersonengesellschaft getragen, entsteht schon am ersten Tag der Entsendung das Besteuerungsrecht seitens des Tätigkeitsstaates. Die gleiche Regelung wird analog auch auf Tochterpersonengesellschaften angewandt.

Fraglich ist, welche Konsequenzen entstehen, wenn der Mitarbeiter in eine ausländische Tochterkapitalgesellschaft entsandt wird. In neueren DBA wird vergleichbar mit dem OECD-MA selbst bei einer 100 prozentigen Beteiligung an einer rechtlich selbstständigen Tochterkapitalgesellschaft die Eigenschaft als Betriebsstätte verneint (Art. 5 Abs. 7 DBA China-Deutschland).

Fraglich ist jedoch, welche Auswirkungen sich bei einer kurzfristigen Entsendung von Arbeitnehmern zu einer ausländischen Tochterkapitalgesellschaft und bei Weiterbelastung der Bezüge auf die Zuteilung des Besteuerungsrechts ergeben. Es könnte sich eine analoge Anwendung von Art. 15 Abs. 2 Buchstabe c) DBA ergeben. In einigen Einzel-DBA wird diese Regelung auch auf Tochterkapitalgesellschaften angewandt. Liegt im entsprechenden Fall jedoch keine solche Regelung vor, wird in Teilen der Literatur eine analoge Anwendung abgelehnt. Die Rechtsprechung des BFH hat dagegen die Betriebsstätten Vorschrift i. S. d. Art. 15 Abs. 2 Buchstabe c) OECD-MA in mehreren Urteilen analog auch auf Tochterkapitalgesellschaften angewandt. Dadurch ergibt sich, dass auch bei Mitarbeiterentsendung in eine ausländische Tochterkapitalgesellschaft der Tätigkeitsstaat selbst bei nur vorübergehenden Tätigkeiten in seinem Gebiet die Besteuerung durchführt, wenn dementsprechend seine Steuersubstanz durch den Lohn gemindert wird.

### Prüfungsschema Art. 15 Abs. 2 OECD-MA



Quelle: Jacobs, Internationale Unternehmensbesteuerung, S. 1348.

### Verfahrensrecht im DBA Fall

Steht laut DBA dem Inland das Besteuerungsrecht zu, erfolgt ein Abzug der Lohnsteuer durch den inländischen Arbeitgeber nach den allgemeinen Grundsätzen. Ist dies nicht der Fall, so darf Deutschland die Einkünfte aus nichtselbstständiger Arbeit des Arbeitnehmers weder mit der Lohn- noch mit der Einkommenssteuer belasten. Ggf. müssen allerdings je nach DBA gewisse Dokumente (Freistellungsbescheinigungen) erbracht und vorgelegt werden, da ansonsten ein Lohnsteuerabzug erfolgt. Obwohl freigestellt, werden diese Vergütungen ggf. unter Progressionsvorbehalt erfasst. Ist eine Freistellungsbescheinigung für Zwecke des Lohnsteuerabzugs beim Betriebsstätten Finanzamt im Voraus beantragt und genehmigt worden, so wird das Finanzamt im Veranlagungsverfahren prüfen, ob die Voraussetzungen der Freistellung des Arbeitslohns nach DBA erfüllt sind. Wird der Freistellungsantrag erst später gestellt und genehmigt, darf die bereits einbehaltene und abgeführte Lohnsteuer der Vormonate vom Arbeitgeber mit Genehmigung seines Betriebsstätten-Finanzamts dem Arbeitnehmer erstattet werden. Anderenfalls steht dem

60

Arbeitnehmer ein Erstattungsanspruch bei seinem zuständigen Wohnsitzfinanzamt im Rahmen der Veranlagung zu.

in allen anderen Fällen steht dem Tätigkeitsstaat das Besteuerungsrecht dieser Einkünfte zu, vor allem dann, wenn die im Ausland ausgeübte Tätigkeit eines in Deutschland ansässigen Arbeitnehmers entweder einen Aufenthalt von mehr als 183 Tagen erfordert oder wenn bei einer Entsendung in den Tätigkeitsstaat von nicht mehr als 183 Tagen der Arbeitslohn zu Lasten eines im Tätigkeitsstaat ansässigen Betriebsstätte des Arbeitgebers getragen wird.

Zudem gilt, dass Vergütungen für unselbstständige Arbeiten, die an Bord eines Seeschiffes oder Luftfahrzeuges, welche im internationalen Verkehr betrieben oder an Bord eines Schiffes, das der Binnenschifffahrt dient, ausgeübt werden, in dem Vertragsstaat besteuert werden können, indem sich der Ort der tatsächlichen Geschäftsleitung des Unternehmens befindet.

### Methoden zur Vermeidung der Doppelbesteuerung

Nach Erläuterung der Bestimmung der Frage des Ansässigkeits-/Tätigkeitsstaates gilt es in einem zweiten Schritt zu prüfen, wie eine Vermeidung der juristischen Doppelbesteuerung anhand des DBA verhindert bzw. eingeschränkt wird. Das OECD-MA sieht zwei Methoden vor, für welche sich der Wohnsitzstaat der unbeschränkt steuerpflichtigen Person entscheiden kann. Zum einen handelt es sich gem. Art. 23.A um die Befreiungsmethode. Demnach besteuert der Wohnsitzstaat solche Einkünfte nicht, welche nach dem Abkommen im anderen Staat besteuert werden können. Demnach gibt es zwei Arten der Befreiungsmethode, einmal die uneingeschränkte Befreiung sowie die Befreiung unter dem Progressionsvorbehalt, wobei letztere in Deutschland zur Anwendung kommt. Konkret bedeutet dies, dass freigestellte Einkünfte natürlicher Personen zwar nicht von Deutschland besteuert werden, Deutschland sich jedoch das Recht vorbehält, diese Einkünfte bei der Ermittlung der auf allen übrigen Einkünfte entfallenden Steuern miteinzubeziehen.

Als zweite Methode gilt die Anrechnungsmethode. Bei dieser Methode werden im Ausland bereits besteuerte Einkünfte nicht freigestellt. Eine Doppelbesteuerung wird dadurch vermieden, dass Deutschland die im anderen Vertragsstaat gezahlten Steuern anrechnet. Dabei wird i. d. R. die eingeschränkte Anrechnungsmethode gewährt. Im Fall von Einkünften aus mehreren Staaten werden die jeweiligen Höchstbeträge der anrechenbaren ausländischen Steuern für jeden einzelnen ausländischen Staat gesondert ermittelt. Im DBA Deutschland-China wird bei einer in der VR China ansässigen Person, die deutsche Steuer angerechnet, wobei diese nicht den Betrag der chinesischen übersteigen darf. Ist die Person dagegen in Deutschland ansässig, so werden die chinesischen Einkünfte freigestellt, diese aber werden jedoch in die Progression des Steuertarifes mit einbezogen.

#### Vorliegen von „weißen“ Einkünften

Zu beachten gilt, dass Konstellationen auftreten können, bei denen trotz DBA-Fall Einkünfte auftreten, die letztendlich nicht besteuert werden, weil z. B. der Tätigkeitsstaat, dem das Besteuerungsrecht eigentlich zusteht, auf Letzteres verzichtet und stattdessen die Einkünfte vom anderen Staat (Ansässigkeitsstaat) freigestellt/angerechnet werden. In solchen Fällen, regeln einige DBA in sog. *Subject-to-tax* Klauseln, welche sich in den Methodenartikeln wiederfinden, dass ggf. dem anderen Staat das Besteuerungsrecht zufällt. Gründe für ein Eingreifen der Finanzbehörden bei natürlichen Personen könnten sich zudem gem. § 50d Abs. 8 EStG ergeben (nationale *Subject-to-tax* Klausel). Nach dieser Vorschrift erfolgt eine Freistellung der im Ausland erzielten Einkünfte nur, soweit der Steuerpflichtige nachweist, dass der Staat, dem nach dem Abkommen das Besteuerungsrecht zusteht, auf dieses nicht verzichtet hat oder dass die in diesem Staat auf die Einkünfte festgesetzten Steuern entrichtet wurden. Dieses erfolgt i. d. R. durch Vorlage des ausländischen Steuerbescheides bzw. durch einen Nachweis der Steuererklärung sowie eventueller Zahlungsbelege oder Nachweise seitens des Arbeitgebers. Des Weiteren könnte gem. § 50d Abs. 9 EStG die *Switch-over* Klausel eintreten. Sie gilt mit Ausnahme von freigestellten Dividenden und Einkünften aus unselbstständiger Arbeit für alle sonstigen bekannten Einkunftsarten i. S. d. EStG. Demnach wird die Freistellung verwehrt, wenn der Quellenstaat die Bestimmungen des DBA so anwendet, dass die Einkünfte von der Besteuerung auszunehmen sind bzw. nur zu einem durch das Abkommen begrenzten Steuersatz besteuert werden können oder die



Einkünfte in dem anderen Staat nur deshalb nicht steuerpflichtig sind, weil sie von einer Person bezogen werden, die in diesem Staat nicht auf Grund ihres Wohnsitzes, ständigen Aufenthalts des Ortes ihrer Geschäftsleitung, des Sitz oder eines ähnlichen Merkmals unbeschränkt steuerpflichtig ist.

### Besteuerungsfolgen für den deutschen Arbeitgeber

Steht nach dem DBA das Besteuerungsrecht für die im Ausland ausgeübte Tätigkeit Deutschland zu und ist der ansässige Arbeitnehmer mit seinen gesamten Einkünften in Deutschland steuerpflichtig, hat der inländische Arbeitgeber die Lohnsteuer vom laufenden Arbeitslohn sowie den sonstigen Bezügen einzubehalten und an das zuständige Finanzamt abzuführen.

Steht dagegen dem Tätigkeitsstaat das Besteuerungsrecht für die Arbeitnehmereinkünfte zu, hängen die Besteuerungsfolgen für den deutschen Arbeitgeber davon ab, ob die Arbeitseinkünfte wegen fehlender Ansässigkeit des Arbeitnehmers in Deutschland nach nationalem Steuerrecht bereits nicht steuerbar oder ob sie bei inländischer DBA-Ansässigkeit grds. in Deutschland zu versteuern, aber nach DBA dem Tätigkeitsstaat zur Besteuerung zugewiesen und damit im Inland freizustellen sind. Unabhängig davon erfolgt kein inländischer Lohnsteuerabzug. Allerdings darf bei Vorliegen der DBA-Ansässigkeit in Deutschland nach einer antragsgebundenen Befreiung nach DBA diese nur unterbleiben, wenn dem Arbeitgeber eine Freibestellungsbescheinigung des Betriebsstätten-Finanzamts vorliegt. Es können Fälle auftreten, bei denen kein DBA zwischen Deutschland und dem anderen Staat vorliegt wie z. B. zwischen Deutschland und Hong Kong und damit allein auf die nationale Steuervorschrift zurückzugreifen ist. Dies bedeutet, dass die Personen unbeschränkt steuerpflichtig sind und daher ihr gesamtes Welteinkommen der nationalen Besteuerung unterliegt. Eine Vermeidung der juristischen Doppelbesteuerung kann sich demnach nur nach nationalem Steuerrecht ergeben. Bei unbeschränkter und beschränkter Steuerpflicht im Jahr der Wohnsitzverlegung sowohl ins Ausland als auch zurück nach Deutschland sind die während der beschränkten Steuerpflicht erzielten inländischen Einkünfte in eine einheitliche Veranlagung zur unbeschränkten Steuerpflicht einzubeziehen.

### Der Auslandstätigkeitserlass (ATE)

Die praktische Bedeutung von Anrechnungs- und Abzugsmethode kann beim Vorliegen von Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit allerdings dann als unbedeutend eingestuft werden, wenn es sich bei der Entsendung von Mitarbeitern ins Nicht-DBA-Ausland um einen sog. Auslandstätigkeitserlass (ATE) handelt, welcher die Freistellung der ausländischen Einkünfte unter Vorbehalt der Progression erwirkt.

Diese von der deutschen Finanzverwaltung unilaterale, d.h. einseitige Regelung stellt im Ausland erzielte Arbeitseinkünfte von unbeschränkt und beschränkt steuerpflichtigen Arbeitnehmern von der deutschen Steuer unter Progressionsvorbehalt frei. Dies gilt unabhängig davon, ob im Einsatzland eine Steuererhebung stattfindet oder nicht. Um davon zu profitieren, müssen allerdings verschiedene Voraussetzungen erfüllt sein. Zum einen müssen *sachliche Voraussetzungen* (Anstellung bei einem inländischen Arbeitgeber und Art der Tätigkeiten) erfüllt werden sowie zweitens eine zeitliche Komponente beachtet werden, wonach die ausländische Tätigkeit mindestens drei Monate ununterbrochen bestehen muss.

Rechtsfolge eines ATE ist, dass neben dem begünstigten Arbeitslohn (inkl. sonstiger Entgelte), welche sich auf diese Auslandstätigkeit beziehen unter Progressionsvorbehalt von der deutschen Besteuerung freigestellt werden. Es gilt jedoch zu beachten, dass sämtliche mit den steuerfreien Einkünften zusammenhängenden Werbungskosten oder Vorsorgeaufwendungen nicht abgezogen werden dürfen.

### Besteuerungsfolgen für den deutschen Arbeitgeber

Die Steuerfreistellung vom Arbeitslohn durch den ATE kann vom Arbeitnehmer als auch vom Arbeitgeber beim Betriebsstätten Finanzamt beantragt werden. Das Finanzamt wird im gegebenen Fall eine Freistellungsbescheinigung erteilen, wodurch der inländische Lohnsteuerabzug unterbleibt. Ggf. kann der Arbeitnehmer nachträglich die Freistellung im Rahmen des Veranlagungsverfahrens zur Einkommensteuer erwirken. Wird freigestellt, ist

der Arbeitgeber dennoch verpflichtet, bei der Führung des Lohnkontos gewisse Erfordernisse zu erbringen. Zudem darf der Arbeitgeber keinen Lohnsteuerjahresausgleich durchführen, wenn weitere Arbeitseinkünfte bei einem unbeschränkt steuerpflichtigen Arbeitnehmer neben dem freizustellenden Arbeitslohn angefallen sind. Sollte keine Freistellungsbescheinigung erteilt oder beantragt werden, erfolgt der Lohnsteuerabzug weiterhin vom laufenden Arbeitslohn, den sonstigen Bezügen sowie auch von dem durch einen Dritten gewährten Lohn. Ein ATE kann u. U. auch für beschränkt Steuerpflichtige natürliche Personen gewährt werden, soweit ein deutsches Unternehmen Arbeitgeber des Entsandten ist.

Liegen die Voraussetzungen für den ATE nicht vor so wird der Arbeitnehmer mit seinen Gesamteinkünften im Inland veranlagt. Es kann eine Anrechnung der ausländischen Steuer auf die Einkommensteuer erfolgen. Es obliegt es dem Steuerpflichtigen, den Nachweis über die Höhe der ausländischen Einkünfte und über die Festsetzung und Zahlung der ausländischen Steuern durch Vorlage entsprechender Urkunden zu führen. Alternativ dazu kann ein Abzug der ausländischen Steuer bei der Ermittlung der Einkünfte beantragt werden sowie ggf. ein Pauschalisierungssatz gem. § 34c Abs. 3 EStG.

Jürgen Bächle, Steuerberater  
Fachberater für Internationales Steuerrecht