

## Entsendung von Mitarbeitern ins Ausland

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.



Jürgen Bächle, Steuerberater  
Fachberater für  
Internationales Steuerrecht

Tel. + 49 7741 92900  
Juergen.baechle@artax.com

Wir hoffen, Ihnen hiermit einen Leitfaden an die Hand zu geben, der auch für den Nicht-Steuerberater lesbar und verständlich ist. Die Themensammlung ist nicht abschließend und ersetzt nicht die persönliche Beratung. Da die angesprochenen Rechtsgebiete allein schon wegen der sich ständig entwickelnden Rechtsprechung, noch dazu auf internationalem Terrain einem schnellen Wandel unterliegen, können wir auch keine Garantie dafür abgeben, dass die Rechtsverhältnisse weiterhin in der dargestellten Weise Bestand haben.

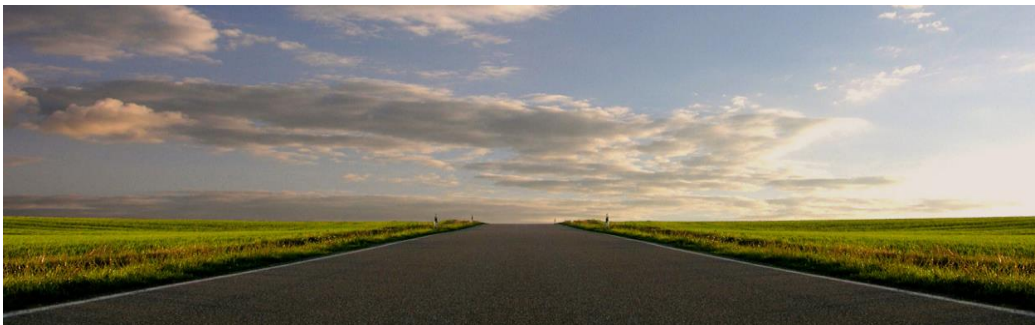
Herzlichst Ihr

Jürgen Bächle, Steuerberater  
Fachberater für Internationales Steuerrecht

Die Globalisierung des Mittelstandes hat Erfolgsgeschichten geschrieben. Die Erfahrung lehrt aber, dass nicht wenige Unternehmen mit dem Gang ins Ausland manchmal zu hohe Risiken eingegangen sind. Unverzichtbar ist deshalb ein Risikomanagement, um das Erbe der Vorgänger-Generationen und das selbst Erarbeitete zu schützen. Wer sich umfassend informiert, wird irgendwann zu der Erkenntnis gelangen, dass ein wesentlicher Erfolgsfaktor darin liegt, eine globale Strategie zu entwickeln und diese unter Beachtung einer Risiko-Trennung und zu Rahmenbedingungen umzusetzen, die lokale, kulturelle, gesellschaftliche und nicht zuletzt wirtschaftliche Aspekte des Ziel-Landes berücksichtigen.

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, andere Länder wie die Schweiz erklären nationale Mindeststandards für allgemein gültig und damit auch für die aus dem Ausland entsandten Mitarbeiter. Auf die Einhaltung der Entsendegesetze und vergleichbarer Regelungen wird peinlichst genau geachtet. In Deutschland übernimmt dies der Zoll, der unangekündigt auf Baustellen erscheint, in der Schweiz kümmert sich die „paritätische Kontrollkommission“ um den Schutz der heimischen Betriebe, in China hat der Zoll bzw. haben die Visumsbehörden ein Auge darauf, dass eingereiste „Touristen“ keiner Erwerbstätigkeit nachgehen.



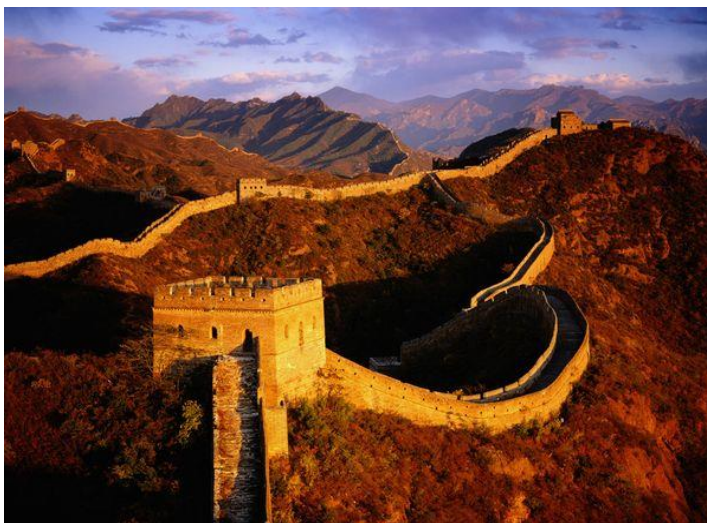
Innerhalb der EU garantieren die verankerten Grundrechte eine weitgehende Freiheit in der Ausübung des Berufes und damit auch in der Entsendung von Mitarbeitern. Aber auch insoweit sind die national unterschiedlichen Entsendegesetze, Mindestlohn-Garantien sowie die nationalen Steuer- und Sozialversicherungsgesetze zu beachten. Die Komplexität der spezifischen Normen in den bilateralen Doppelbesteuerungs- oder Sozialversicherungs-Abkommen erlaubt an dieser

Stelle keine generelle Handlungsanleitung. Es muss deshalb auch insoweit jeder Einzelfall gesondert geprüft und entschieden werden.

Werden deutsche Dienstleister in der Schweiz aktiv, müssen sich bzw. ihre entsandten Mitarbeiter anmelden, wenn sie innerhalb eines Kalenderjahres mehr als 8 Tage in der Schweiz erwerbstätig sind. Ausnahme Tätigkeiten des Bauhaupt- und Nebengewerbes, sowie Reinigungsgewerbe, Sicherheitsdienste u.a. Hier hat die Meldung vor Aufnahme der Tätigkeit vom 1. Tag an zu erfolgen. Das gilt selbst dann, wenn z.B. ein deutsches Unternehmen Mitarbeiter zwecks Montage oder Ausstellen von Möbeln auch nur für drei Stunden in die Schweiz schickt. Für diese drei Stunden sind dann die in der Schweiz geltenden Tarifstandards bis hin zu anteiligem Urlaubs- und Weihnachtsgeld zu vergüten und dies auch nachzuweisen. Die Höhe der für die Zeit der Entsendung vereinbarten Löhne ist bereits bei Anmeldung der Tätigkeit bekannt zu geben, um die Kontrollen zu erleichtern. Denn die Fälle werden nahezu flächendeckend von einer sog. paritätischen Kontrollkommission überprüft und schon bei geringsten Verstößen mit hohen Bußgeldern bzw. „Kontrollkosten“ geahndet.



In der Schweiz gilt grundsätzlich Gewerbefreiheit. Die bilateralen Verträge mit der EU öffnen den Markt auch für Unternehmen aus den EU-Ländern, wobei es Restriktionen hinsichtlich der maximalen Tage pro Kalenderjahr gibt. Ein EU-Unternehmen darf (nach Anmeldung) max. an 90 Kalendertagen in der Schweiz tätig sein. Die 90-Tage-Grenze gilt überdies für jeden einzelnen Arbeitnehmer. Sicherheitsrelevante Gewerke sind jedoch erlaubnispflichtig. Das gilt für Elektro- sowie Gas- und Wasserinstallation. Die Bewilligung muss beim Versorgungsunternehmen schriftlich beantragt werden. Sie wird unbefristet erteilt und gilt dann für die gesamte Schweiz.



Die Entsendung von Mitarbeitern nach China zwecks Ausführung von Arbeiten ist grundsätzlich im Rahmen der Visums-Erteilung zu beantragen. Die hierfür erforderlichen Unterlagen geben zutreffend Auskunft über Art und Umfang des Einsatzes in China.

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 „creativen“ 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.

Lösung:



a) Ägypten:  
Das DBA Ägypten sieht eine (BS) vor bei mehr als 9-monatiger Dauer. Da der Auftrag 10 Monate dauert, liegt eine BS in Ägypten vor und das Auftragsergebnis ist dort zu versteuern. Wäre man schneller fertig geworden, würde das Ergebnis in Deutschland besteuert.

b) China

Im DBA China ist die Dauer mit 6 Monaten angegeben. Wegen der 7-monatigen Auftragsbearbeitung liegt ebenfalls eine BS vor.

c) 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 Kündigungsschutzrechtes 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 Ruhensvertrag:

*„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 Auslandeinsatzes 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 Beschäftigungsverhältnis 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

Welches Einkommen besteuert man wo?

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 Doppelbesteuerungsabkommen geschlossen sind, heißt die nicht, dass beide Länder die Einkünfte in die gleiche Rubrik einordnen. So können Teile des Einkommens durchaus als Arbeitnehmereinkünfte 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 die 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 Person 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 indem 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.

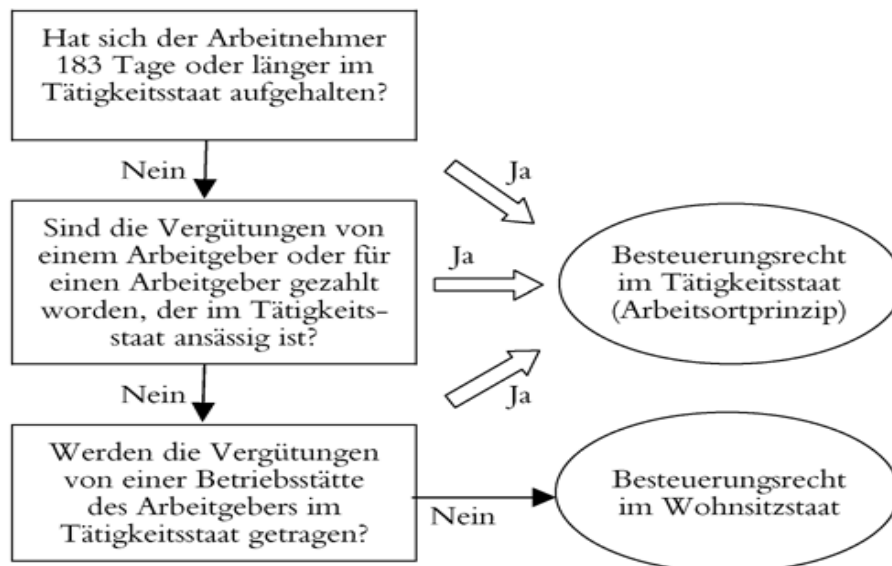
Mit dieser Regelung soll erreicht werden, dass Arbeitsentgelte dem Besteuerungsrecht desjenigen Staates unterstehen, welche als Betriebsausgabe den unterliegenden Gewinn einer Betriebsstätte gemindert haben. Abgestellt wird dabei auf das Merkmal „Tragen“ i. S. d. Abkommens. Wird diese von einer im ausländischen 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



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.

Weiterführende Informationen  
zum Leben und Arbeiten im Ausland  
finden Sie u.a. auf unserer Homepage  
[www.artax.com](http://www.artax.com) und auf [www.deutsche-rentenversicherung.de](http://www.deutsche-rentenversicherung.de)