

INTERNATIONALES STEUERRECHT

Mitarbeiterentsendung ins Ausland mit Hinweisen zu China

RA/FAStR/FAHuGR Sebastian Korts, MBA, M I Tax, Köln¹

In der Praxis werden von unternehmerisch tätigen Mandanten teilweise Mitarbeiter zu ausländischen Tochtergesellschaften entsendet. Der folgende Beitrag widmet sich den hiermit verbundenen arbeitsrechtlichen, steuerlichen und sozialversicherungsrechtlichen Fragen. Hierbei werden einige Aspekte am Beispiel der Entsendung nach China vertieft.

I Arbeitsrechtliche Grundlagen

Als arbeitsrechtliche Kollisionsnorm ist bei grenzüberschreitenden Mitarbeiterentsendungsfällen die Rom I-Verordnung² zu beachten. Diese gilt für Verträge, die nach dem 17.12.2009 geschlossen werden. Die Rom I-VO ist auf Individualarbeitsverträge anwendbar, nicht aber auf Betriebsvereinbarungen und Tarifverträge.

Art. 8 Abs. 1 i. V. m. Art. 3 Rom I-VO gewährt die **freie Rechtswahl**. Zustandekommen und Wirksamkeit der Rechtswahlklausel richten sich nach dem gewählten Recht.³ Soweit keine **Rechtswahl** getroffen wurde, ist das geltende Arbeitsrecht durch die Regelanknüpfungen der Abs. 2 bis 4 des Art. 8 zu bestimmen. Es gilt das Recht des **gewöhnlichen Arbeitsorts**,⁴ wobei bei nur vorübergehender Verrichtung der Arbeit im Ausland kein Wechsel des gewöhnlichen Arbeitsorts vorliegt. Nur vorübergehende Verrichtung der Arbeit im Ausland bedeutet, dass eine zeitliche Begrenzung vorgesehen und Rückkehrabsicht vorhanden ist. Nach der Auffangregelung in Art. 8 Abs. 3 Rom I-VO gilt das Recht der Niederlassung, die den Arbeitnehmer eingestellt hat (z. B. wenn der Arbeitnehmer ständig wechselnde Einsatzorte hat). Eine Ausnahme gilt nach Art. 8 Abs. 4 Rom I-VO, wenn sich bei einer Einzelfallbetrachtung aus der Gesamtheit der Umstände ergibt, dass das Arbeitsverhältnis eine „engere Verbindung“ zu einem anderen Staat hat. Dann gilt das Recht dieses Staates mit der engeren Verbindung.

Obwohl die Arbeitsvertragsparteien **eine Rechtswahl** getroffen haben, kann das anzuwendende Recht gem. Art. 8 Abs. 1 Satz 2 Rom I-VO durchbrochen werden, wenn durch die Rechtswahl zwingende arbeitsrechtliche Schutznormen, die ohne die Rechtswahl anzuwenden wären (also nach Art. 8 Abs. 2, 3 oder 4), nicht zur Anwendung gelangen. Solche zwingenden Schutznormen sind im deutschen Arbeitsrecht z. B. der Kündigungsschutz, die Regelungen des § 613a BGB zum Betriebsübergang oder auch die Vor-

schriften allgemeinverbindlicher Tarifverträge. Durch diese Durchbrechung der Rechtswahl werden nationale arbeitsrechtliche Mindeststandards gesichert. Es entsteht ein Mischrecht. Sogar die Durchbrechung der Regelanknüpfung des Art. 8 Abs. 2 bis 4 ist möglich, und zwar durch sog. Eingriffsnormen. Das heißt, diese Eingriffsnormen gelten auch dann, wenn nach Art. 8 Abs. 2, 3 oder 4 Rom I-VO ausländisches Recht anzuwenden ist. Art. 9 Rom I-VO definiert solche Eingriffsnormen wie folgt:

„Eine Eingriffsnorm ist eine zwingende Vorschrift, deren Einhaltung von einem Staat als so entscheidend für die Wahrung seines öffentlichen Interesses, insbesondere seiner politischen, sozialen oder wirtschaftlichen Organisation, angesehen wird, dass sie ungeachtet des nach Maßgabe dieser Verordnung auf den Vertrag anzuwendenden Rechts auf alle Sachverhalte anzuwenden ist, die in ihren Anwendungsbereich fallen.“

Eingriffsnormen des deutschen Arbeitsrechts in diesem Sinne sind z. B. der Schutz von Schwangeren und Müttern oder der Schutz von Betriebsratsmitgliedern. Auf die formalen Vorschriften des § 2 Abs. 2 des Gesetzes über den Nachweis der für ein Arbeitsverhältnis geltenden wesentlichen Bestimmungen (NachwG) ist ergänzend hinzuweisen.

Auch die Vorschriften des Arbeitnehmerentsendegesetzes (AEntG) sind zu beachten. Es gilt für Arbeitgeber des Bauhaupt- und -nebgewerbes, der Gebäudereinigung, für Briefdienstleistungen, für Sicherheitsdienstleistungen, für Bergbauspezialarbeiten in Steinkohlebergwerken, für Wäschereidienstleistungen im Objektkundengeschäft, für die Abfallwirtschaft einschließlich Straßenreinigung und Winterdienst, für Aus- und Weiterbildungsdienstleistungen nach SGB II und III und erstreckt die deutschen Mindestarbeitsbedingungen auf in Deutschland ausgeübte Arbeitsverhältnisse mit ausländischen Arbeitgebern (z. B. Mindestjahresurlaub, Höchstarbeitszeiten, Mindestruhezeiten, Arbeitnehmerüberlassung, Arbeitssicherheit, Gleichbehandlung).

1 Der Autor ist geschäftsführender Gesellschafter der Korts Rechtsanwaltsgesellschaft mbH, Köln.

2 Verordnung EG Nr. 593/2008 des Europäischen Parlaments und des Rates vom 17. 6. 2008 über das auf vertragliche Schuldverhältnisse anzuwendende Recht (Rom I-VO).

3 Vgl. Art. 3 Abs. 5 i. V. m. Art. 10 Rom I-VO.

4 Vgl. Art. 8 Abs. 2 Rom I-VO.

II. Lohnsteuer/Einkommensteuer

1. Steuerpflicht des entsandten Arbeitnehmers in Deutschland?

Fraglich ist, ob der aus Deutschland ins Ausland entsandte Mitarbeiter⁵ in Deutschland unbeschränkt steuerpflichtig bleibt oder zumindest einer beschränkten Steuerpflicht inländischer Quellen gem § 1 Abs. 4 EStG unterliegt. Gemäß § 1 Abs. 1 EStG liegt unbeschränkte Steuerpflicht vor, wenn er einen Wohnsitz gem § 8 AO oder einen gewöhnlichen Aufenthalt gem § 9 AO in Deutschland hat. Soweit er die Wohnung in Deutschland auch bei Versetzung beibehält, ist § 8 AO zu bejahen.⁶ Unterhält der Stpfl. in beiden Ländern eine Wohnung oder einen gewöhnlichen Aufenthalt, so ist nach den Tie-Breaker-Rules des Art. 4 Abs. 2 OECD-MA zu fragen, in welchem Land sich der Mittelpunkt der Lebensinteressen des Stpfl. befindet.⁷

Wenn ein Wohnsitz oder der gewöhnliche Aufenthalt in Deutschland bejaht werden kann, liegt unbeschränkte Einkommensteuerpflicht des Arbeitnehmers vor. Es gilt gem. § 2 Abs. 1 EStG das Welteinkommensprinzip.⁸

Soweit diese unbeschränkte Steuerpflicht mangels Wohnung und gewöhnlichen Aufenthalts negiert werden kann, bleibt allenfalls zu prüfen, ob dieser entsandte Mitarbeiter einer beschränkten Steuerpflicht hinsichtlich seiner Inlandseinkünfte gem § 49 EStG einschl. § 1 Abs. 3 i. V. m. § 1a EStG unterliegt.⁹

2. Ändert sich das Besteuerungsrecht auf Grund der Entsendung ins Ausland?

Die entsandten Mitarbeiter sind im Ausland für die dort erbrachte Arbeitsleistung regelmäßig steuerpflichtig. Staaten knüpfen sowohl an die Ansässigkeit (Welteinkommensprinzip) als auch den Arbeitsort (Quellenprinzip) oder den Ort der Verwertung der Arbeitsleistung (Territorialprinzip) an. Im Entsendungsfall werden daher beide Staaten Anknüpfungspunkte der Besteuerung finden. Der Arbeitslohn wird daher doppelt besteuert.

Nationale und bilaterale Methoden zur Vermeidung dieser Doppelbesteuerung können und sollen Abhilfe schaffen.

a) DBA-Sachverhalte

Soweit ein Doppelbesteuerungsabkommen zwischen den beteiligten Staaten vorliegt, mildern oder vermeiden die dortigen Regelungen die doppelte Besteuerung. Dieses erfolgt in der Form, dass das konkrete Doppelbesteuerungsabkommen regelt, welche nationale Steuerpflicht zur Anwendung gelangt. Es wird in der Terminologie zwischen Quellenstaat und Ansässigkeitsstaat unterschieden. Bei der Zuweisung der Besteuerungsrechte in den Art. 6 bis 22 OECD-MA wird folgende Terminologie verwendet:

„... können nur in ... besteuert werden ...“

Diese Formulierung bedeutet, dass eine Besteuerung nur in dem angesprochenen Staat erfolgen darf, während im anderen Staat eine Freistellung vorzunehmen ist.

Die Formulierung „... können in ... besteuert werden ...“ bezieht sich immer auf den Quellenstaat. Sie besagt, dass im Quellenstaat das Besteuerungsrecht auch nach Abkommensrecht bestehen bleibt. Eine Aussage darüber, ob in diesen Fällen im Wohnsitzstaat eine Anrechnung oder Freistellung zu erfolgen hat, ist damit nicht verbunden. Dies ergibt sich ausschließlich aus den Methodenartikeln Art. 23A OECD-MA (Freistellung) bzw. Art. 23B OECD-MA (Anrechnung).

Bei der Mitarbeiterentsendung bieten die DBA verschiedene Artikel an, nach denen das Arbeitseinkommen zugerechnet werden könnte. Im Regelfall greift Art. 15 OECD-MA. Dieser ist jedoch subsidiär zu Art. 16, 18 und 19 OECD-MA.¹⁰ Manche DBA sehen Sonderregelungen für leitende Angestellte¹¹ gem. Art. 16 OECD-MA vor, Arbeitnehmer im internationalen See- und Luftverkehr haben gem. Art. 15 Abs. 3 OECD-MA, Lastkraftfahrer, Grenzgänger, Künstler und Sportler gem. Art. 17 OECD-MA, Studenten, Lehrlinge, Praktikanten gem. Art. 20 OECD-MA, Gastlehrer, Professoren und Wissenschaftler gem. Art. 20 OECD-MA oder auch Mitglieder diplomatischer Missionen und konsularischer Vertretungen gem. Art. 28 OECD-MA spezielle Regelungen. Hinzuweisen ist zudem auf bilaterale Grenzgängerregelungen. Diese sind spezieller als Art. 15 OECD-MA.¹²

Für die Mehrzahl der praktischen Fälle greift Art. 15 OECD-MA ein.¹³ Dessen Abs. 1 erfasst zwei verschiedene Konstellationen. Im ersten Fall fallen entweder abkommensrechtlicher Ansässigkeits- und Tätigkeitsort zusammen oder die Tätigkeit wird in einem Drittstaat ausgeübt. Fallen Ansässigkeits- und Tätigkeitsort zusammen, so gilt die Regel, dass Einkünfte aus unselbständiger Arbeit **ausschließlich im Ansässigkeitsstaat** zu besteuern sind („können nur“). Mit dieser Bestimmung werden eventuell anderweitige bestehende beschränkte Steuerpflichten im anderen Vertragsstaat (Beispiel: Verwertungsrechte)

⁵ Es werden nicht die Fälle dargestellt, in denen aus dem Ausland ein Mitarbeiter nach Deutschland kommt.

⁶ Vgl. BFH vom 17.5.1995, I R 8/94, BStBl II 1995 S. 2.

⁷ Vgl. *Kamphaus/Büscher* in Strunk/Kaminski/Köhler, AStG/DBA, Art. 15 OECD-MA Rz. 32.

⁸ Steuerliche Behandlung des Arbeitslohns nach den Doppelbesteuerungsabkommen, BMF vom 14.9.2006 IV B 6 – S. 1300 – 367/06, BStBl I 2006 S. 532; Leitfaden zur Besteuerung ausländischer Einkünfte bei unbeschränkt steuerpflichtigen natürlichen Personen, FinMin Brandenburg vom 16.6.2005, 35 – S. 1300 – 9/03; Besteuerung ausländischer Einkünfte von unbeschränkt steuerpflichtigen natürlichen Personen, OFD Nürnberg vom 26.8.2004, S. 1300 – 247/St. 32.

⁹ Diese Steuerpflicht soll nicht weiter verfolgt werden.

¹⁰ Art. 16 betrifft Aufsichtsrats- und Verwaltungsratsvergütungen; Art. 18 betrifft Ruhegehälter; Art. 19 betrifft den Öffentlichen Dienst.

¹¹ Vgl. BFH vom 5.10.1994, I R 67/93, BStBl II 1995 S. 95: Soweit keine besondere Regelung in den DBAs vorliegt, übt der Geschäftsführer einer Kapitalgesellschaft seine Tätigkeit am Sitz der Gesellschaft aus, egal wo er sich körperlich aufhält.

¹² Im Rahmen dieser Ausarbeitung werden die Grenzgängerregelungen nicht behandelt. Vgl. zur Vertiefung dieser Thematik: *Kamphaus/Büscher* in Strunk/Kaminski/Köhler, AStG/DBA, Art. 15 OECD-MA Rz. 258 ff.

¹³ Zur steuerlichen Behandlung des Arbeitslohns nach DBA vgl. BMF vom 14.9.2006 IV B 6 – S. 1300 – 367/06, BStBl I 2006 S. 532.

überlagert; diese sind dort freizustellen. Die zweite Konstellation trifft den Fall, dass der abkommensrechtliche Wohnsitz und der Arbeitsort auseinanderfallen. Dann können die Einkünfte im Staat des Arbeitsorts als Quellenstaat besteuert werden (Arbeitsortprinzip).

Dies gilt allerdings nach Art. 15 Abs. 2 OECD-MA dann nicht, wenn die dort genannten drei kumulativen Voraussetzungen das Besteuerungsrecht weiterhin dem Ansässigkeitsstaat zuweisen. Daneben ist dann kein Besteuerungsrecht des Tätigkeitsstaates („können nur“) zugelassen.¹⁴

Diese Regelungen aus den jeweiligen DBA sind nicht abschließend. Abkommensrechtliche Rückfallklauseln im Falle der Nichtbesteuerung können ebenso wie nationale Regelungen, wie beispielsweise die Rückfallklausel des § 50d Abs. 8 EStG, zu prüfen sein.

aa) Art 15 Abs. 1 OECD-MA

Anwendbar ist Art. 15 OECD-MA nach deutschem innerstaatlichen Verständnis nur für natürliche Personen, die in Deutschland ansässig sind. Unter den Begriff der Vergütung, der selbst Oberbegriff für Gehälter und Löhne ist, fallen die laufenden Gehaltszahlungen sowie Sondervergütungen wie Überstundenvergütung, Auslandseinsatzprämien etc.¹⁵ Maßgeblich für die Zuteilung von Vergütungen zur Auslands- oder zur Inlandstätigkeit ist allein der wirtschaftliche Veranlassungszusammenhang; unerheblich sind Zuflusszeitpunkt, Ort der Zahlung und Zahlungsweg.¹⁶ Der Oberbegriff Vergütung ist weit auszulegen und kommt § 19 EStG sehr nahe, wobei jedoch Vorteile aus früheren Dienstleistungen abkommensrechtlich Art. 18 OECD-MA unterfallen.¹⁷ Vergütungen, die übergreifend sowohl der Auslands- als auch der Inlandstätigkeit zuzuordnen sind (z. B. Weihnachts-, Urlaubsgeld, Jahresprämien, Jubiläumszuwendungen), sind bei der Zuordnung anteilig zu erfassen. Ein Sonderfall sind Abfindungszahlungen. Nach deutschem Verständnis sind diese i. d. R. dem Ansässigkeitsstaat zuzuordnen.¹⁸

Probleme ergeben sich immer dann, wenn der laufende Lohn nicht eindeutig zugeordnet werden kann. Die Aufteilung ist dann im Verhältnis der vereinbarten Arbeitstage im Ausland zu den übrigen Arbeitstagen vorzunehmen, wobei mit vereinbarten Arbeitstagen die Kalendertage pro Jahr abzüglich arbeitsfreier Tage (also Urlaub, Feier-, Sonn-, ggf. Samstag, Krankheitstage) gemeint sind. Den vereinbarten Arbeitstagen ist die für diese Zeit vereinbarte Vergütung (einschließlich Zusatzvergütungen) gegenüberzustellen.¹⁹

Die Unselbständigkeit der Arbeit wird, soweit sich eine Abgrenzung nicht schon aus den übrigen Artikeln des DBA ergibt, durch das innerstaatliche Steuerrecht des Anwenderstaates definiert; dieses ergibt sich aus Art. 3 Abs. 2 OECD-MA.²⁰ Der Ort der Arbeitsausübung bestimmt sich gemäß Art. 3 Abs. 2 OECD-MA nach innerstaatlichem Recht und befindet sich grundsätzlich dort, wo sich der Arbeitnehmer bei Ausführung seiner unselbständigen Arbeit tatsächlich körperlich aufhält. Es kommt

nicht darauf an, von wo gezahlt wird, wer zahlt, wo der Arbeitgeber ansässig ist, wo die Tätigkeit verwertet wird oder ob der Einsatz im Ausland notwendig war.²¹

bb) Ausnahme-Regelung des Art 15 Abs. 2 OECD-MA

Als Ausnahme von Art. 15 Abs. 1 OECD-MA sieht Art. 15 Abs. 2 OECD-MA vor, dass dem Ansässigkeitsstaat des Arbeitnehmers das ausschließliche Besteuerungsrecht für eine nicht in diesem Staat ausgeübte nichtselbständige Arbeit zusteht, wenn insgesamt drei Voraussetzungen kumulativ vorliegen:²²

- Wenn sich der Arbeitnehmer insgesamt nicht länger als 183 Tage innerhalb eines im jeweiligen Abkommen näher beschriebenen Zeitraums im Tätigkeitsstaat aufgehalten oder die Tätigkeit dort ausgeübt hat und
- der Arbeitgeber, der die Vergütung zahlt, nicht im Tätigkeitsstaat ansässig ist, und
- der Arbeitslohn nicht von einer Betriebsstätte oder einer festen Einrichtung, die der Arbeitgeber im Tätigkeitsstaat hat, getragen wurde.

Hinzuweisen ist darauf, dass die **183 Tage** sich auf ein Steuerjahr, ein Kalenderjahr oder auch auf einen anderen Zwölf-Monats-Zeitraum beziehen können. Besonders die letzte Version ist rechenintensiv, denn es wird jeder beliebige Zwölf-Monats-Zeitraum in Betracht gezogen (rollierende Betrachtung).²³ Hinsichtlich des Merkmals des Aufenthalts („aufhält“) kommt es allein auf die körperliche Anwesenheit im Tätigkeitsstaat an.²⁴ Hier werden Wochenenden, Urlaubs- und Reisetage hinzugezählt. Auch der Anreise- und Abreisetag sollen hinzugerechnet werden.

Bei der zweiten Voraussetzung, **Zahlung von einem oder für einen im Tätigkeitsstaat ansässigen Arbeitgeber**, kann unterschieden werden zwischen dem zivilrechtlichen Arbeitgeber, dem im Rahmen einer Arbeitnehmerentsendung verbundenen Unternehmen und dem fremden dritten Arbeitgeber. Arbeitgeber kann nicht nur der zivilrechtliche Arbeitgeber, sondern auch eine andere Person sein, die

14 Vgl. *Kamphaus/Büscher* in Strunk/Kaminski/Köhler AStG/DBA Art. 15 OECD-MA Rz. 7.

15 Vgl. auch die (nicht abschließende) Aufzählung bei *Kamphaus/Büscher* in Strunk/Kaminski/Köhler, AStG/DBA, Art. 15 OECD-MA Rz. 38.

16 Ungeregelt sind Vergütungen aus Optionen, die nach Rückkehr einer Auslandstätigkeit zufließen, der Staat des Arbeitsorts erkennt diesen Zufluss nicht oder besteuert jedenfalls nicht und Deutschland hat kein Besteuerungsrecht.

17 Vgl. *Kamphaus/Büscher* in Strunk/Kaminski/Köhler AStG/DBA Art. 15 OECD-MA Rz. 36.

18 Anders ist dies beispielsweise im Verhältnis zur Schweiz und zu den Niederlanden.

19 Vgl. BFH vom 29. 1. 1986 I R 109/85 BStBl II 1986 S. 479 und 513.

20 Vgl. BFH vom 6. 10. 1971, I R 207/66, BStBl II 1972 S. 88.

21 Vgl. *Kamphaus/Büscher* in Strunk/Kaminski/Köhler AStG/DBA Art. 15 OECD-MA Rz. 51.

22 Nachfolgender Wortlaut nach dem BMF-Schreiben „Doppelbesteuerungsabkommen“ vom 14. 9. 2006 IV B 6 – S. 1300 – 367/06 BStBl I 2006 S. 532.

23 Vgl. Berechnungsbeispiel bei *Kamphaus/Büscher* in Strunk/Kaminski/Köhler AStG/DBA, Art. 15 OECD-MA Rz. 144.

24 Vgl. *Prokisch* in Vogel/Lehner, DBA Art. 15 Rz. 37.

die Vergütung für die ihr geleistete nichtselbständige Tätigkeit wirtschaftlich (wirtschaftlicher Arbeitgeberbegriff) trägt.²⁵ Soweit der Arbeitnehmer seine Leistungen zur Erfüllung einer Verpflichtung des entsendenden Arbeitgebers erbringt, bleibt dieser der Arbeitgeber i. S. d. DBA-Regelung.²⁶ Dagegen wird das aufnehmende Unternehmen Arbeitgeber i. S. d. DBA, wenn der Arbeitnehmer in dieses Unternehmen eingebunden ist und dieses Unternehmen seinen Lohn wirtschaftlich trägt.²⁷ Vereinfachend wird davon ausgegangen, dass bei einer Entsendung von nicht mehr als drei Monaten das aufnehmende Unternehmen nicht Arbeitgeber geworden ist.

Auch beide Unternehmen können Arbeitgeber i. S. d. DBA sein.²⁸ Möglich ist weiterhin eine Innengesellschaft, in der sich beide zu einer Poolgesellschaft verbinden; hier bleibt es bei dem zivilrechtlichen Arbeitgeber. In den Fällen der gewerblichen Arbeitnehmerüberlassung ist wirtschaftlicher Arbeitgeber i. S. d. Abkommensrechts grundsätzlich der Entleiher, nur in Einzelfällen der Verleiher.²⁹

Hinsichtlich der dritten Voraussetzung, der Nicht-Zahlung des Arbeitslohns zu Lasten einer Betriebsstätte oder einer festen Einrichtung des Arbeitgebers im Tätigkeitsstaat, kommt es auf die konkrete Definition der Betriebsstätte bzw. der festen Einrichtung im betreffenden Abkommen an.³⁰

cc) Vermeidung der Doppelbesteuerung

Deutschland vermeidet die Doppelbesteuerung bei Einkünften aus unselbständiger Arbeit im Regelfall durch die Anwendung der Freistellungsmethode. Bei der Freistellung werden die im Ausland erzielten Einkünfte in Deutschland von der steuerlichen Bemessungsgrundlage ausgenommen, allerdings für die Ermittlung des Steuersatzes berücksichtigt (Progressionsvorbehalt gem. § 32b Abs. 1 Nr. 3 EStG).

Im Rahmen der Freistellungsmethode wird dies bereits im Lohnsteuerabzugsverfahren berücksichtigt, wobei das einschlägige DBA eine Antragspflicht vorschreiben kann. Ist die Anrechnungsmethode vorgesehen, so wird dies erst im Rahmen der Veranlagung berücksichtigt (§ 46 Abs. 2 Nr. 8 EStG). Für Veranlagungszeiträume ab 2011 ist neben der Anlage N auch die Anlage N-AUS bei der Einkommensteuererklärung zu verwenden, und zwar für jeden ausländischen Staat, in dem Einkünfte erzielt wurden, eine eigene

dd) Abkommensrechtliche Rückfallklausel

Selten kommt es vor, dass durch eine Subject-to-tax-Klausel innerhalb eines DBA das Besteuerungsrecht des Ansässigkeitsstaats für Arbeit aus unselbständiger Tätigkeit wieder auflebt, soweit der Tätigkeitsstaat sein Besteuerungsrecht nicht wahrnimmt.³¹

ee) Nationale Rückfallklauseln

Es kann vorkommen, dass Deutschland wegen einer Freistellung kein Besteuerungsrecht hat und gleichzeitig auch im Ausland faktisch keine Steuern bezahlt werden. Länder verzichten z. T. bewusst auf das ihnen zu-

stehende Besteuerungsrecht.³² In diesem Fall liegen sog. weiße Einkünfte vor. Zumindest Deutschland hat an dieser Stelle rechtliche oder auch nur tatsächliche Bedenken. Derartige Einkünfte sollen nach Meinung der Finanzverwaltung vermieden werden.³³

§ 50d Abs. 8 EStG³⁴ ist eine sog. unilaterale Rückfallklausel („Subject-to-tax“-Klausel). Sie besagt, dass die DBA-Freistellung bei Einkünften eines unbeschränkt Stpfl. aus nichtselbständiger Arbeit nur gewährt wird, soweit der Stpfl. nachweist, dass der Quellenstaat, dem gemäß DBA das Besteuerungsrecht zusteht, auf dieses verzichtet hat oder dass die im Quellenstaat auf die Einkünfte festgesetzten Steuern entrichtet wurden.³⁵ Ziel des deutschen Gesetzgebers ist die Verhinderung der abkommensrechtlich basierten faktischen Keimbesteuerung. Die Norm leidet an dem „Makel“, dass es sich dabei um ein Treaty Override handelt. Von einem Treaty Override spricht man, wenn der nationale Gesetzgeber eine Bestimmung erlässt, die im klaren Widerspruch zu den vereinbarten DBA-Regelungen steht, also eine abkommensrechtlich herbeigeführte begünstigende Rechtsfolge durch nationale Vorschriften wieder beseitigt oder eingeschränkt wird. Mit der Treaty-Override-Norm will der Gesetzgeber tatsächlichen oder mutmaßlichen Missbrauch verhindern.³⁶ Ursprünglich wohl gedacht für spezielle Berufsgruppen mit „fließendem“ Tätigkeitsort (z. B. Piloten, Lkw-Fahrer), entfaltet § 50d Abs. 8 EStG aber Wirkung für alle Arbeitnehmer.

Einen ähnlichen Treaty Override sieht die Norm des § 50d Abs. 9 EStG³⁷ vor; diese schließt die Freistellung von Einkünften nach DBA aus, wenn der andere Vertragsstaat diese Einkünfte nicht oder niedrig besteuert.³⁸

25 Vgl. BFH vom 21. 8. 1985, I R 63/80, BStBl II 1986 S. 4; BFH vom 23. 2. 2005, I R 46/03, IStR 2005 S. 458 oder BStBl II 2005 S. 547.

26 Vgl. BMF vom 9. 11. 2001, IV B 4 – S 1341 – 20/01, BStBl II 2001 S. 796, Verwaltungsgrundsätze – Arbeitnehmerentsendung.

27 Vgl. BMF vom 9. 11. 2001, IV B 4 – S 1341 – 20/01, BStBl II 2001 S. 796, Verwaltungsgrundsätze – Arbeitnehmerentsendung.

28 Vgl. BFH vom 23. 2. 2005, I R 46/03, IStR 2005 S. 458.

29 Vgl. BFH vom 4. 9. 2002, I R 21/01, BStBl II 2003 S. 306.

30 Vgl. BMF vom 9. 11. 2001, IV B 4 – S 1341 – 20/01, BStBl I 2001 S. 796, Verwaltungsgrundsätze – Arbeitnehmerentsendung.

31 Nach dem Urteil des BFH vom 17. 12. 2003, I R 14/02, BStBl II 2004 S. 260 ist die Subject-to-tax-Klausel für Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit aus den Abkommen nur mehr im Verhältnis zu Italien (Abs. 16d Schlussprotokoll DBA-Italien) der Schweiz (Art. 15 Abs. 4 DBA-Schweiz), Österreich (Art. 15 Abs. 4 DBA-Österreich 2000) und Singapur (Art. 14 Abs. 2 Buchst. d DBA-Singapur) anzuwenden.

32 Manchmal erfahren andere Länder einfach nichts von der Möglichkeit der Besteuerung.

33 Vgl. auch das neue deutsche „Musterabkommen“: Verhandlungsgrundlage für Doppelbesteuerungsabkommen im Bereich der Steuern vom Einkommen und Vermögen vom 17. 4. 2013 (veröffentlicht auf der Homepage des BMF) sowie Tagungsbericht Kippenberg, IStR 9/2013 S. III.

34 Geschaffen durch das StÄndG 2003 mit Wirkung ab dem Veranlagungszeitraum 2004.

35 Vgl. BMF vom 14. 9. 2006, IV B 6 – S 1300 – 367/06, BStBl II 2006 S. 532, „Doppelbesteuerungsabkommen: Steuerliche Behandlung des Arbeitslohns“; Merkblatt zur Steuerfreistellung ausländischer Einkünfte gem. § 50d Abs. 8 EStG (BMF vom 21. 7. 2005, IV B 1 – S 2411 – 2/05, BStBl I 2005 S. 821); aktuell: FinMin Schleswig-Holstein vom 16. 6. 2011, VI 305 – S 1300 – 541 über die zu führenden Nachweise der Besteuerung bei einer Tätigkeit in China.

36 Vielleicht will er auch nur ein schlecht verhandeltes DBA „retten“.

37 Eingefügt durch das JStG 2007 mit Wirkung ab dem Veranlagungszeitraum 2007.

38 Auch diese Norm ist verfassungsrechtlich zweifelhaft, vgl. BFH vom 19. 5. 2010, I B 191/09, BStBl II 2011 S. 156.

Zum Verhältnis von § 50d Abs. 8 und Abs. 9 Satz 1 Nr. 2 EStG hat aktuell der BFH Folgendes ausgeführt:³⁹

„Sind Einkünfte eines unbeschränkt Stpfl. aus nichtselbständiger Arbeit (...) nach einem Abkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung (...) von der Bemessungsgrundlage der deutschen Steuer auszunehmen, wird nach § 50d Abs. 8 Satz 1 1. Alternative EStG 2002 (i. d. F. des StÄndG 2003) die Freistellung bei der Veranlagung ungeachtet des Abkommens nur gewährt, soweit der Stpfl. nachweist, dass der Staat, dem nach dem Abkommen das Besteuerungsrecht zusteht, auf dieses Besteuerungsrecht verzichtet hat. Ist der geforderte Nachweis aber erbracht, ist die Freistellung zu gewähren. Für ihre Versagung nach § 50d Abs. 9 Satz 1 Nr. 2 EStG 2002 (i. d. F. des JStG 2007) besteht dann regelmäßig kein Raum; Abs. 8 steht zu Abs. 9 Satz 1 Nr. 2 vielmehr im Verhältnis der Spezialität.“

Auf dieses Urteil hin will der Bundesrat im Rahmen des JStG 2013 § 50d Abs. 9 EStG mit dem Ziel ändern, dass § 50d Abs. 8 und Abs. 9 EStG (sowie auch § 20 Abs. 2 AStG) nebeneinander anwendbar sind.⁴⁰

Von der Rechtsprechung wurde § 50d Abs. 8 EStG bisher als verfassungsgemäß gewertet, die Rechtsprechung konnte keinen Vorrang des jeweiligen DBA feststellen.⁴¹ Mit dem Vorlagebeschluss des BFH⁴² zum BVerfG⁴³ zur Frage der Verfassungsmäßigkeit eines Treaty Override anhand der Norm des § 50d Abs. 8 EStG (Normenkontrollersuchen) ist allerdings eine Rechtsprechungsänderung in Sicht. Nach Ansicht des BFH läuft § 50d Abs. 8 EStG dem Vorrang des Völkerrechts (Art 25 GG) zuwider, ohne dass dafür ein tragfähiger Rechtfertigungsgrund vorliege. Kein Rechtfertigungsgrund sei insbesondere die mögliche Erzielung „weißer Einkünfte“, was die Norm verhindern solle. Zudem lägen Gleichheitsverstöße (Art 3 GG) vor: Der im Ausland arbeitende Arbeitnehmer wird trotz DBA durch § 50d Abs. 8 EStG so behandelt wie ein im Inland arbeitender Arbeitnehmer und damit im Ergebnis gegenüber einem Stpfl. mit anderen Einkünften als aus nichtselbständiger Arbeit benachteiligt. Der BFH wendet sich in diesem Vorlagebeschluss ausdrücklich von seiner bisherigen Spruchpraxis ab, wonach „... der unilaterale ‚Bruch‘ des völkervertragsrechtlich Vereinbarten – das sog. Treaty Overriding – zwar aus rechtspolitischer Sicht unerfreulich, dass darin aber kein verfassungsrelevanter Vorgang“ zu sehen sei. Und: „Der Senat möchte an dieser Spruchpraxis nicht festhalten. Er ist zu der Überzeugung gelangt, dass die bislang vertretene Einschätzung den verfassungsrechtlichen Vorgaben und Anforderungen nicht gerecht wird (...).“⁴⁴

b) Nicht-DBA-Sachverhalte

Liegt kein DBA zwischen den beiden Ländern vor, so kann sich eine Regelung zur Vermeidung der doppelten Besteuerung nur in den nationalen Steuergesetzen finden.

aa) Anrechnung nach dem EStG

Eine Anrechnung der ausländischen Einkommensteuer für ausländische Einkünfte ist in § 34c Abs. 1 EStG geregelt und wird (nur) bei unbeschränkter Steuerpflicht gewährt. Gemäß § 34d Nr. 5 EStG sind ausländische Einkünfte in diesem Sinne Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit (§ 19 EStG), die in einem ausländischen Staat ausgeübt wird, bzw. aus nichtselbständiger Arbeit, die, ohne im Inland ausgeübt zu werden oder worden zu sein, in einem ausländischen Staat verwertet wird oder worden ist, sowie Einkünfte, die von ausländischen öffentlichen Kassen mit Rücksicht auf ein gegenwärtiges oder früheres Dienstverhältnis gewährt werden. Nicht dazu gehören Einkünfte, die von inländischen öffentlichen Kassen mit Rücksicht auf ein gegenwärtiges oder früheres Dienstverhältnis gewährt werden, selbst wenn die Tätigkeit in einem ausländischen Staat ausgeübt wird oder worden ist.

Bei der Durchführung der Anrechnung⁴⁵ erfolgt die Ermittlung der Höhe der ausländischen Einkünfte nach deutschen Vorschriften und unabhängig davon, wie die Ermittlung in dem Quellenstaat erfolgt. Weiterhin muss die ausländische Steuer der deutschen Einkommensteuer entsprechen.⁴⁶ Anrechenbar ist nur die festgesetzte, gezahlte, keiner Ermäßigung mehr unterliegende ausländische Steuer. Die Anrechnung der ausländischen Steuer ist auf den Teil der deutschen Einkommensteuer begrenzt, der auf die ausländischen Einkünfte entfällt, sog. Anrechnungshöchstbetrag. Infolgedessen unterliegt der Stpfl. stets dem höheren – inländischen oder ausländischen – Steuersatz.

Berechnung des Anrechnungshöchstbetrags:

$$\frac{\text{tarifliche ESt} \times \text{ausländische Einkünfte}}{\text{Summe der Einkünfte}}$$

Bezieht der Stpfl. ausländische Einkünfte aus mehreren Staaten, wird der Anrechnungshöchstbetrag für jedes betroffene Ausland gesondert berechnet.⁴⁷

Statt der Anrechnung ist die ausländische Steuer gem. § 34c Abs. 2 EStG auf Antrag bei der Ermittlung der Einkünfte abzuziehen, soweit sie auf Einkünfte entfällt, die nicht steuerfrei sind. Dieses Wahlrecht zur Abzugsmethode unter den Voraussetzungen des § 34c Abs. 1 EStG kann dann günstiger sein, wenn hohe Inlandsverluste vorliegen.⁴⁸ Nach § 34c Abs. 3 EStG ist bei unbeschränkt Stpfl. die festgesetzte und gezahlte und um einen entstandenen

39 Vgl. BFH vom 11. 1. 2012, I R 27/11, IStR 2012 S. 313.

40 Vgl. Entwurf des Bundesrats für ein JStG 2013 vom 1. 3. 2013, BR-Drucks. 139/13 (B).

41 Vgl. FG Bremen vom 10. 2. 2011, 1 K 28/10, EFG 2011 S. 1431; FG Köln vom 21. 10. 2011, 4 K 2532/08, EFG 2012 S. 134.

42 Vgl. BFH vom 10. 1. 2012, I R 66/09, BFHE 236 S. 304; Vorinstanz: FG Rheinland-Pfalz vom 30. 6. 2009, 6 K 1415/09, EFG 2009 S. 1649.

43 Az. des BVerfG: 2 BvL 1/12.

44 Vgl. BFH vom 10. 1. 2012, I R 66/09, BFHE 236 S. 304, Rz. 15 und 16d.

45 Vgl. Ismer, Die Berücksichtigung der persönlichen Verhältnisse bei Anrechnungshöchstbetrag und Progressionsvorbehalt, IStR 2013 S. 297 ff.

46 Vgl. Anlage 6 EStR.

47 Sog. „per country limitation“, vgl. § 68a Satz 2 EStDV.

48 Vgl. Heinicke in Schmidt, EStG § 34c Rz. 16.

Ermäßigungsanspruch gekürzte ausländische Steuer bei der Ermittlung der Einkünfte abzuziehen, soweit sie auf Einkünfte entfällt, die der deutschen Einkommensteuer unterliegen. Voraussetzung dessen ist, dass eine ausländische Steuer vom Einkommen nicht nach § 34 Abs. 1 EStG an gerechnet werden kann, weil diese der deutschen Steuer nicht entspricht oder nicht in dem Staat erhoben wird, aus dem die Einkünfte stammen, oder weil keine ausländischen Einkünfte vorliegen. Auf die Einschränkung über § 34c Abs. 6 Satz 6 EStG ist hinzuweisen.

bb) Freistellung nach dem Auslandstätigkeitserlass

Weiterhin gibt es die Möglichkeit der Freistellung nach dem Auslandstätigkeitserlass (ATE).⁴⁹ Auf der Basis dieses Erlasses können Arbeitnehmer, die ununterbrochen mindestens drei Monate im Ausland tätig sind, auf Antrag von der Besteuerung ausgenommen werden, wenn sie bei einem inländischen Arbeitgeber (§ 38 Abs. 1 Nr. 1 EStG) beschäftigt sind und folgende begünstigte Tätigkeiten ausführen: Begünstigt ist die Auslandstätigkeit für einen inländischen Lieferanten, Hersteller, Auftragnehmer oder Inhaber ausländischer Mineralaufsuchungs- oder -gewinnungsrechte im Zusammenhang mit

1. der Planung, Errichtung, Einrichtung, Inbetriebnahme, Erweiterung, Instandsetzung, Modernisierung, Überwachung oder Wartung von Fabriken, Bauwerken, ortsgebundenen großen Maschinen oder ähnlichen Anlagen sowie dem Einbau, der Aufstellung oder Instandsetzung sonstiger Wirtschaftsgüter; außerdem ist das Betreiben der Anlagen bis zur Übergabe an den Auftraggeber begünstigt,
2. dem Aufsuchen oder der Gewinnung von Bodenschätzen,
3. der Beratung (Consulting) ausländischer Auftraggeber oder Organisationen im Hinblick auf Vorhaben i. S. d. vorstehenden Nummern 1 oder 2 oder
4. der deutschen öffentlichen Entwicklungshilfe im Rahmen der technischen oder finanziellen Zusammenarbeit

Rechtsgrundlage des ATE ist § 34c Abs. 5 EStG, für unbeschränkt und beschränkt Stpfl. greift § 50 Abs. 4 EStG

Rechtsfolge ist, dass der begünstigte Arbeitslohn steuerfrei i. S. d. §§ 3c, 10 Abs. 2 Nr. 1 EStG ist und dem Progressionsvorbehalt nach § 32b EStG unterliegt. Der Auslandstätigkeitserlass ist nicht abschließend, auch für andere ausländische, nicht in dem Erlass genannte Einkünfte kann eine Maßnahme i. S. d. § 34c Abs. 5 EStG in Betracht kommen.⁵⁰

Die Freistellung von Einkünften nach dem ATE kann bereits im Lohnsteuerabzugsverfahren durch den Arbeitgeber berücksichtigt werden, wenn eine Freistellungsbescheinigung des für ihn zuständigen Betriebsstätten-Finanzamts vorliegt. Liegen Einkünfte vor, die teilweise nach dem ATE

freizustellen und teilweise steuerpflichtig sind, ist eine Aufteilung der Einkünfte vorzunehmen. Beim Grundlohn erfolgt die Aufteilung im Verhältnis der Kalendertage (nicht Arbeitstage!) in einen nach dem ATE begünstigten und einen nicht begünstigten Teil. Sondervergütungen sind nach dem ATE freizustellen, soweit sie ursächlich für die nach ATE begünstigte Tätigkeit gezahlt werden (Ziff. III ATE); anderenfalls sind auch diese Sondervergütungen im Verhältnis der Kalendertage aufzuteilen.

Der Auslandstätigkeitserlass steht im Hinblick auf eine mögliche Europarechtswidrigkeit in der Diskussion. Das FG Rheinland-Pfalz⁵¹ und sodann der EuGH hatten einen Sachverhalt zu beurteilen, wonach eine Freistellung an der Frage des Wohnsitzes scheiterte. Das FG hatte Zweifel, ob die in § 34c Abs. 5 EStG i. V. m. dem ATE enthaltene Einschränkung der Steuerbefreiung auf Arbeitslohn, der von einem inländischen Arbeitgeber und für Tätigkeiten allein im Rahmen deutscher Entwicklungshilfe gezahlt wird, mit Unionsrecht, konkret mit dem freien Dienstleistungsverkehr (Art 56 AEUV), vereinbar ist. Denn es könnte eine mittelbare Diskriminierung vorliegen, was immer dann der Fall ist, „wenn die Unterscheidung zwischen Gebietsangehörigen und Gebietsfremden zu einer unterschiedlichen steuerlichen Belastung führt.“ Die abweichende steuerliche Belastung entsteht also allein durch das Auseinanderfallen von Wohnsitz des Arbeitnehmers und Ansässigkeit des Arbeitgebers. Daher hat das FG Rheinland-Pfalz dem EuGH die Rechtsfrage zur Vorabentscheidung vorgelegt, ob eine Rechtsvorschrift, die eine Steuerbefreiung für Einkünfte einer im Inland steuerpflichtigen Person aus einer nichtselbständigen Tätigkeit davon abhängig macht, dass der Arbeitgeber seinen Sitz im Inland hat, eine derartige Steuerbefreiung aber nicht vorsieht, wenn der Arbeitgeber seinen Sitz in einem anderen Staat der Europäischen Union hat, europarechtswidrig sei oder nicht. Der EuGH hat so entschieden,⁵² wie das FG Rheinland-Pfalz es vermutet hatte.⁵³

3. Typische steuerliche Risiken der Mitarbeiterentsendung

Es wird diskutiert, ob die Versetzung beispielsweise des Leiters einer Forschungsabteilung mit all seinem Know-how eine Fallgruppe der Funktionsverlagerung sein könnte. Dieses ergebe sich nämlich aus deren Definition:⁵⁴ Eine Funktionsverlagerung i. S. d. § 1 Abs. 3 Satz 9 AStG liegt dann vor, wenn eine Funktion, die bisher von einem

49 Vgl. BMF vom 31. 10. 1983 IV B 6 – S. 2293 – 50/83 BStBl I 1983 S. 470.

50 Vgl. z. B. Erlass der Finanzbehörde der Freien und Hansestadt Hamburg vom 2. 7. 1985. 54 – S. 2293 – 3/85 DStZ/E 1985 S. 259 (BFH vom 14. 6. 1991, VI R 185/87. BStBl II 1991 S. 926).

51 Vgl. FG Rheinland-Pfalz vom 18. 3. 2011 4 K 2249/08 DStRE 2012 S. 470.

52 Vgl. EuGH vom 28. 3. 2013, C-544/11 IStR 2013 S. 279 ff.

53 Vgl. Gosch: Das EuGH-Urteil „Petersen und Petersen“ und seine Konsequenzen für den Auslandstätigkeitserlass und die öffentliche Entwicklungshilfe, IStR 2013 S. 325 ff.

54 Vgl. § 1 Abs. 2 FVerlV und Verwaltungsgrundsätze Funktionsverlagerung, BMF vom 13. 10. 2010 IV B 5 – S. 1341/08/10003 BStBl I 2010 S. 774 Rz. 19, 25 und 55.

Unternehmen (verlagerndes Unternehmen) ausgeübt wurde, auf ein anderes Unternehmen (übernehmendes Unternehmen) übergeht

Die Entsendung eines Mitarbeiters kann auch dazu führen, dass für den entsendenden Arbeitgeber im Ausland eine Betriebsstätte entsteht. Eine solche verlangt nach Art 5 OECD-MA entweder eine feste Geschäftseinrichtung oder einen ständigen Vertreter. Der entsandte Mitarbeiter, der im Ausland ein Büro eingerichtet hat und dort auf Dauer präsent ist, kann diesen Anforderungen genügen. Hinzuweisen ist auf die Kommentierung der OECD zur Vertreterbetriebsstätte

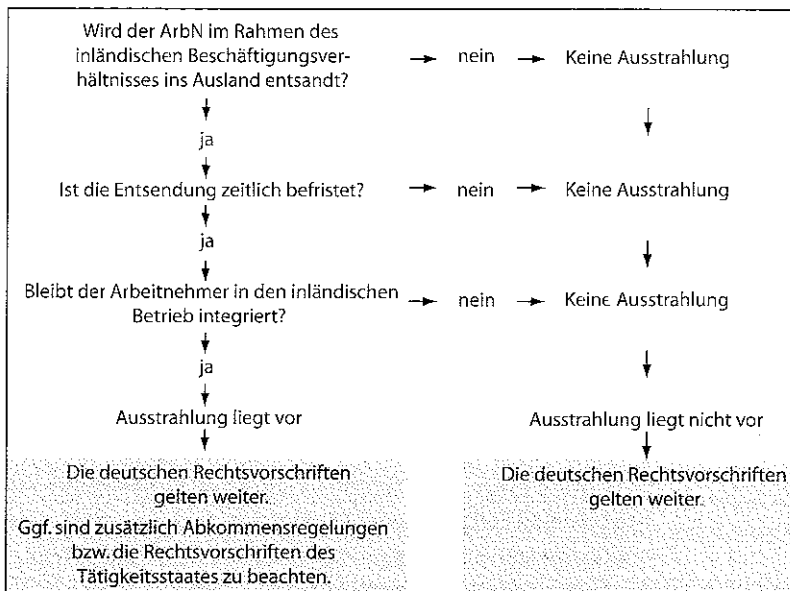
III. Sozialversicherungsrecht

Eine typische Frage der Mitarbeiter ist, wie die deutsche Sozialversicherung aufrechtzuerhalten und gleichzeitig die ausländische Sozialversicherung zu vermeiden oder günstig zu integrieren ist. Es gilt der Grundsatz der „Ausstrahlung“ gem. § 4 SGB IV. Danach ist der Arbeitnehmer bei befristeter Entsendung im Rahmen eines in Deutschland begründeten Beschäftigungsverhältnisses auf Grund dieser Beschäftigung nach dem deutschen Sozialversicherungsrecht versichert. Das Gegenstück zur „Ausstrahlung“ ist die „Einstrahlung“ gem. § 5 SGB IV, die entsprechende Vorschrift für nach Deutschland entsandte ausländische Arbeitnehmer

- die Absicht, nach Rückkehr aus dem Ausland die Beschäftigung in Deutschland fortzusetzen

Bei der Beurteilung sozialversicherungsrechtlicher Sachverhalte sind auch die Richtlinien zur versicherungsrechtlichen Beurteilung von Arbeitnehmern bei Ausstrahlung und Einstrahlung i. d. F. vom 2. 11. 2010⁵⁶ zu beachten; diese bilden die Grundlage der Entscheidungsfindung für die mit der versicherungsrechtlichen Beurteilung von Arbeitnehmern befassten Stellen.

Zwischenstaatliche Abkommen zur sozialen Sicherheit sind gegenüber der Ausstrahlung des § 4 SGB IV immer vorrangig, vgl. § 6 SGB IV. Im Rahmen der EU bildet die Verordnung (EG) Nr. 883/2004 vom 29. 4. 2004 zur Koordinierung der Systeme der sozialen Sicherheit eine wesentliche Rechtsgrundlage für den grenzüberschreitenden Arbeitnehmereinsatz.⁵⁷ Sie umfasst alle Zweige der sozialen Sicherheit, die Leistungen bei Krankheit und Mutterschaft, bei Invalidität, bei Alter, an Hinterbliebene, bei Arbeitsunfällen und Berufskrankheiten, bei Arbeitslosigkeit sowie Familienleistungen und Sterbegeld betreffen; sie gilt jedoch nicht für Sozialhilfe und Leistungssysteme für Kriegsoffer. Die Verordnung Nr. 883/2004 ist seit dem 1. 5. 2010 in Kraft und gilt für Staatsangehörige der EU-Mitgliedstaaten, ausgenommen Dänemark und Großbritannien. Sie gilt seit dem 1. 4. 2012 auch für die Schweiz und seit dem 1. 6. 2012 ebenfalls für die EWR-Staaten Island, Liechtenstein und Norwegen (beschränkt allerdings auf Staatsangehörige der EU-/EWR-Mitgliedstaaten)



Grafik 1: Prüfungsschema für § 4 SGB IV „Ausstrahlung“⁵⁵

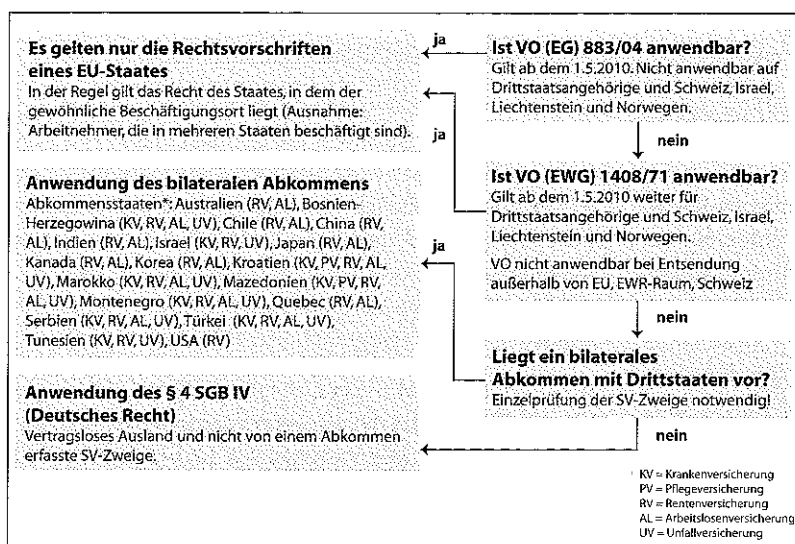
Die Voraussetzungen einer Entsendung im sozialversicherungsrechtlichen Sinne sind:

- ein zeitlich begrenzter Ortswechsel vom Inland ins Ausland (Ausstrahlung) bzw. vom Ausland ins Inland (Einstrahlung); die Begrenzung kann vertraglich oder beschäftigungsimmanent sein,
- der Fortbestand der arbeits- und sozialrechtlichen Integration im Herkunftsland und

Nach der Verordnung Nr. 883/2004 gilt der Grundsatz: Es findet das Recht desjenigen Mitgliedstaates Anwendung, in dem die Beschäftigung ausgeübt wird. Von diesem Grundsatz hält die Verordnung Ausnahmen bereit, sie regelt u. a., unter welchen Voraussetzungen die sozialversicherungsrechtlichen Regelungen des Entsendestaates weiterhin anwendbar sind. So sieht Art. 12 VO (EG) Nr. 883/2004 vor, dass eine Person, die in einem Mitgliedstaat für Rechnung eines Arbeitgebers, der gewöhnlich dort tätig ist, eine Beschäftigung ausübt und die von diesem Arbeitgeber in einen anderen Mitgliedstaat entsandt wird, um dort eine Arbeit für dessen Rechnung auszuführen, weiterhin den

Rechtsvorschriften des ersten Mitgliedstaates unterliegt, sofern die voraussichtliche Dauer dieser Arbeit 24 Monate nicht überschreitet und diese Person nicht eine andere Person ablöst.

55 Quelle: Haufe Arbeitsrecht, Version 10.2.0.0, Index 1572178
 56 Herausgegeben von den Spitzenorganisationen der Sozialversicherung: GKV-Spitzenverband, Deutsche Rentenversicherung Bund, Bundesagentur für Arbeit und Deutsche Gesetzliche Unfallversicherung
 57 ABl. EU 2004 Nr. L 166 S. 1, ber. ABl. EU 2004 Nr. L 200 S. 1 und ABl. EU 2007 Nr. L 204 S. 30, zuletzt geändert durch Art. 1 ÄndVO (EU) 1224/2012 vom 18. 12. 2012, ABl. EU 2012 Nr. L 349 S. 45



Grafik 2: Prüfungsschema zur Ermittlung des anwendbaren Rechts 58

Daneben ist die Verordnung (EWG) Nr 1408/71 vom 14.6.1971 über die Anwendung der Systeme der sozialen Sicherheit auf Arbeitnehmer und Selbständige sowie deren Familienangehörige, die innerhalb der Gemeinschaft zu- und abwandern,⁵⁹ von Bedeutung; ihre Anwendung ist zu prüfen, wenn die Verordnung Nr 883/2004 nicht einschlägig ist. Die Verordnung Nr 1408/71 gilt für die Bereiche Krankenversicherung, Arbeitslosengeld und Rente und regelt, welches Sozialversicherungsrecht bei grenzüberschreitenden Arbeitseinsätzen zur Anwendung kommt. Auch hier gilt der Grundsatz, dass das Sozialversicherungsrecht des Beschäftigungsorts anzuwenden ist (mit zahlreichen Ausnahmen und Sonderregelungen). Zur Ermittlung, welches Recht anwendbar ist, vgl. Grafik 2.

IV. EU-Entsenderichtlinie

Für eine EU-einheitliche Regelung der Entsendungssachverhalte liegt der Vorschlag für eine Richtlinie des Europäischen Parlaments und des Rates vom 21.3.2012⁶⁰ zur Durchsetzung der Richtlinie 96/71/EG vom 16.12.1996 über die Entsendung von Arbeitnehmern im Rahmen der Erbringung von Dienstleistungen⁶¹ vor. In der Begründung zu diesem Richtlinienvorschlag heißt es u.a.:

„Mit dieser Richtlinie soll die Ausübung der Grundfreiheit, grenzüberschreitende Dienstleistungen gemäß Artikel 56 AEUV zu erbringen, mit dem angemessenen Schutz der Rechte von Arbeitnehmern vereinbart werden, die zu diesem Zweck vorübergehend ins Ausland entsandt werden. Sie enthält daher zwingende EU-Vorschriften, die auf entsandte Arbeitnehmer im Aufnahmestaat anzuwenden sind. Mit der Richtlinie wird ein Kern klar definierter Arbeits- und Beschäftigungsbedingungen geschaffen, die von den Dienstleistungserbringern im Aufnahmestaat einzuhalten sind, um den Mindestschutz von Arbeitnehmern zu gewährleisten.“

Die Entsende-RL 96/71/EG erfasst drei Regelungsbereiche, nämlich

- die Entsendung von Arbeitnehmern im Rahmen eines Vertrags, der zwischen dem entsendenden Unternehmen und dem Auftraggeber in einem anderen Mitgliedstaat geschlossen wird („Auftrag/Unterauftrag“);
- die Entsendung in eine Einrichtung oder ein Unternehmen im Besitz des entsendenden Unternehmens im Hoheitsgebiet eines anderen Mitgliedstaates („unternehmensinterne Entsendung“);
- die Überlassung durch ein Leiharbeitsunternehmen oder ein Arbeitnehmer zur Verfügung stellendes Unternehmen an ein verwendendes Unternehmen mit Sitz in einem anderen Mitgliedstaat

In Art 3 Abs. 1 der Entsende-RL 96/71/EG sind die zentralen Kerne der einzuhaltenden Beschäftigungs- und Arbeitsbedingungen festgelegt:

- Höchstarbeitszeiten und Mindestruhezeiten;
- bezahlter Mindestjahresurlaub;
- Mindestentgeltsätze einschl. Überstundensätze (ausgenommen zusätzliche betriebliche Renten- und Pensionssysteme);
- Bedingungen für die Überlassung von Arbeitnehmern, insb. durch Leiharbeitsunternehmen;
- Sicherheit, Gesundheitsschutz und Hygiene am Arbeitsplatz;
- Schutzmaßnahmen im Zusammenhang mit den Arbeits- und Beschäftigungsbedingungen von Schwangeren und Wöchnerinnen, Kindern und Jugendlichen;
- Gleichbehandlung von Männern und Frauen sowie andere Nichtdiskriminierungsbestimmungen

Hinsichtlich der Geltung der Entsende-RL 96/71/EG im Verhältnis zu Drittstaaten führt der Durchsetzungsrichtlinienvorschlag vom 21.3.2012 aus, dass, obwohl die Entsenderichtlinie nicht unmittelbar für Unternehmen mit Sitz in Drittländern gelte, gem. Art 1 Abs. 4 RL 96/71/EG Drittlands-Unternehmen nicht günstiger behandelt werden dürften als Unternehmen mit Sitz in einem Mitgliedstaat. Das bedeutet, so der Durchsetzungsrichtlinienvorschlag vom 21.3.2012 weiter, dass die Mitgliedstaaten Unternehmen mit Sitz in einem Drittstaat keine günstigeren Wettbewerbsbedingungen – was die Arbeitsbedingungen und Lohn- und Gehaltskosten betrifft – bieten dürfen als in einem Mitgliedstaat ansässigen Unternehmen. Die

58 Quelle: Bundesvereinigung der Deutschen Arbeitgeberverbände (www.arbeitgeber.de/www/arbeitgeber.nsf/res/Verordnung-Was-fuer-Arbeitgeber-wichtig-ist.pdf/\$file/Verordnung-Was-fuer-Arbeitgeber-wichtig-ist.pdf)

59 ABl. EG 1971 Nr. L 149 S. 2 zuletzt geändert durch Art 1 ÄndVO (EG) 592/2008 vom 17.6.2008. ABl. EU 2008 Nr. L 177 S. 1

60 COM (2012) 131 final.

61 ABl. EG 1971 Nr. L 18 S. 1

Richtlinie legt also indirekt ein Mindestmaß an Schutzbestimmungen für die betroffenen Arbeitnehmer fest.⁶²

Im Zusammenhang mit der EU-Entsenderichtlinie sei auf die deutschen Vorschriften zur AGB-Kontrolle §§ 305 ff. BGB hingewiesen, die dann zur Anwendung gelangen, wenn deutsches (Arbeits-)Recht gilt. Dynamische Bezugnahmen auf die EU-Entsenderichtlinie im Entsendungsvertrag dürften gem. § 308 Nr. 4 BGB (Änderungsvorbehalt) unwirksam sein.⁶³

V. Exkurs: Mitarbeiterentsendung nach China

Nach diesen grundsätzlichen Ausführungen soll der Blick auf die Entsendung von Mitarbeitern nach China gerichtet werden. Hinzuweisen ist auf das chinesische Recht, welches bei illegaler Beschäftigung Strafen für den Angestellten und den Arbeitgeber vorsieht.

1. Steuerrecht

Zwischen Deutschland und der Volksrepublik China gilt das Abkommen vom 10. 6. 1985 zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen,⁶⁴ das am 14. 5. 1986 in Kraft getreten ist. Hongkong wurde mit Wirkung ab 1. 7. 1997 ein besonderer Teil der VR China, Macau am 20. 12. 1999. Das allgemeine Steuerrecht der VR China gilt in beiden Gebieten jedoch nicht. Damit ist das zwischen der BRD und der VR China abgeschlossene DBA sowohl in Hongkong⁶⁵ als auch in Macau nicht anwendbar.⁶⁶

Zur Auslegung einzelner DBA-Normen bestehen in der VR China verschiedene Erlasse; zu nennen sind:

- „Circular on How to Interpret and Recognize the ‚Beneficial Owner‘ in Tax Agreements“,⁶⁷
- „Provisional Administrative Measures for Claims for Tax Treaty Benefits by Non-residents“,⁶⁸
- „Notice of the SAT on Certain Issues concerning the Implementation of the Articles on Royalty Payment in Tax Treaties“,⁶⁹
- „Circular on Issues Regarding Implementation of Some Clauses of Tax Treaties“. ⁷⁰

Hervorzuheben sind außerdem die China/Singapore DTA Interpretation Notes (Impacts on individuals working in China),⁷¹ die den aktuellen Stand der Interpretation bzw. Auslegung und der praktischen Anwendung des DBA wiedergeben. Sie sind auf alle DBA anwendbar, sofern die Bestimmungen vergleichbar sind, und vorrangig gegenüber älteren Auslegungen. Als wichtige Beispiele daraus werden für eine kurze Darstellung die Art. 4 und 5 herausgegriffen:

Art. 4: Wenn die betreffende Person in China „resident“ ist, besteht umfassende Steuerverpflichtung in China nach dem Welteinkommensprinzip. Jemand ist „resident“, wenn er ein „domicile“ in China hat, oder bei einem vollen Aufenthaltsjahr im Kalenderjahr. Der volle Aufenthalt kann umgangen werden, wenn die Person

mehr als 30 Tage am Stück oder 90 Tage insgesamt im Kalenderjahr abwesend ist.

Art. 5 erkennt eine Betriebsstätte schon bei bloßer „Service PE“ an, wenn sie länger als sechs Monate (183 Tage) in einem beliebigen Zwölf-Monats-Zeitraum vorhanden ist. Die Voraussetzungen einer solchen Dienstleistungsbetriebsstätte und damit die Unterscheidung zwischen einer Entsendung und einer Betriebsstätte können sich aus verschiedenen Vermutungen ergeben, die in dem Circular 75 niedergelegt sind.

Ein Unterfall der Betriebsstätte ist die „Agent PE“, die Vertreter-Betriebsstätte. Ausreichend zu deren Bejahung ist die Mitwirkung bei der Verhandlung der wesentlichen Bestandteile eines Vertrags; auf den Ort der Unterschrift kommt es nicht immer an. Auf die Besonderheit der Ausgestaltung eines „Rep. Office“ im chinesischen Zivilrecht ist ergänzend hinzuweisen.

§ 47 Enterprise Income Tax Law sieht eine allgemeine Missbrauchsvorschrift („Anti Avoidance Doctrin“) mit den folgenden als Stichworten angedeuteten Prüfungsbereichen vor: Reasonable commercial Substance, Beneficial Ownership, Limitation of Benefits, Substance over Form.

Die Besteuerung deutscher Arbeitnehmer mit chinesischen Einkünften richtet sich nach Art. 15 des abgeschlossenen DBA-China, welcher im Wesentlichen dem Musterabkommen entspricht. In Art. 15 Abs. 1 Satz 1 DBA-China werden ergänzend noch Art. 20 und 21 betreffend Lehrer, Forscher und Studenten erwähnt. Die Ausnahmeregel des Art. 15 Abs. 2 Buchst. a bezieht sich nicht auf das Steuerjahr, sondern benennt das Kalenderjahr als Referenzzeitraum. In Art. 15 Abs. 2 Buchst. c wird ergänzend zu der Betriebsstätte die feste Einrichtung aufgeführt.

Bei der Einkommensbesteuerung gilt der Grundsatz: Einkommenszahlungen direkt aus chinesischer Quelle, sei es von einem chinesischen oder einem ausländischen Arbeitgeber, werden in China immer der Steuer unterworfen – egal wie kurz oder lange der Aufenthalt in China dauert.

„Ansonsten“ wird von chinesischer Seite bei der Individual Income Tax als Kriterium abgefragt, ob der entsandte Mitarbeiter in China wohnhaft („Domicil“) ist. Er ist wohnhaft, wenn er volle fünf Jahre ansässig war. Als solcher ist er mit seinem Welteinkommen in China steuerpflichtig.

62 Durchsetzungs-RL-Vorschlag vom 21. 3. 2012 (COM [2012] 131 final) S. 4

63 Vgl. BAG vom 11. 2. 2009, 10 AZR 222/08, NZA 2009 S. 428, zu einer Bezugnahmeklausel auf Arbeits-/Sozialordnung in der jeweils gültigen Fassung.

64 BGBl. II 1986 S. 446 731 = BStBl. I 1986 S. 329, 339

65 Es gibt allerdings ein Abkommen zum Informationsaustausch in Strafsachen zwischen der BRD und Hongkong.

66 www.bundesfinanzministerium.de/Content/DE/Standardartikel/Themen/Steuern/Internationales_Steuerrecht/Staatenbezogene_Informationen/Laender_A_Z/China/001.html.

67 Guoshuihan [2009] No. 601 vom 27. 10. 2009

68 Guoshuifa [2009] No. 124 vom 24. 8. 2009

69 Guoshuihan [2009] No. 507 vom 14. 2. 2009

70 Guoshuihan [2010] No. 46 vom 26. 1. 2010

71 Guoshifa [2010] No. 75 vom 1. 7. 2010

Hinsichtlich einer Aufenthaltsdauer unter fünf Jahren greift eine Abstufung der Steuerpflicht bzw. der zu steuernden Einkommen nach der zeitlichen Dauer des jeweiligen Aufenthalts:

Bei einem Aufenthalt bis zu 90 Tagen besteht keine Steuerpflicht. Besteht ein DBA mit dem Heimatland, so verlängert sich diese „Schonfrist“ auf 183 Tage. Allerdings muss der obige Grundsatz beachtet werden: Erfolgt die Zahlung direkt aus chinesischer Quelle, so ist auch bei Aufenthalt unter 90 bzw. 183 Tagen eine Steuerpflicht gegeben!

Dauert der Aufenthalt länger als 90 bzw. 183 Tage, aber weniger als ein Jahr an, wird das Einkommen besteuert, welches aus Tätigkeiten für oder in China „herrührt“, auch wenn es im Ausland bezahlt wird; nicht besteuert wird hingegen das Einkommen von außerhalb Chinas.

Soweit jemand länger als ein Jahr (er ist dann „resident“), aber kürzer als fünf Jahre ansässig ist, wird er zur chinesischen Einkommensteuer für Einkommen aus chinesischer Quelle („China sourced income“) sowie für ausländisches Einkommen, welches von einer chinesischen Einheit „getragen“ wird („Offshore income borne in China“), herangezogen.

Bei der Frage der Ansässigkeit sind Abwesenheiten von weniger als 30 zusammenhängenden Tagen bzw. weniger als 90 Tagen insgesamt im Kalenderjahr unbeachtlich, d. h., als Anwesenheit wird ein volles Kalenderjahr angerechnet. Um die Anrechnung zu unterbinden, müsste der Stpfl. z. B. eine mehr als 30 zusammenhängende Tage dauernde Auslandsreise antreten.

Es bleibt der Hinweis auf den Progressionsvorbehalt in Deutschland hinsichtlich der chinesischen Einkünfte eines deutschen Arbeitnehmers.

Das FinMin Schleswig-Holstein hat wiederholt, zuletzt am 16. 6. 2011, ein Schreiben über die zu führenden Nachweise i. S. d. § 50d Abs. 8 EStG der Besteuerung bei einer Tätigkeit in China erlassen.⁷² Danach müssen Stpfl., die neben den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit in China auch außerhalb Chinas Einkünfte beziehen, innerhalb von 30 Tagen nach Ablauf jedes Kalenderjahres eine Steuererklärung hierüber abgeben. Eingeschlossen sind Einkünfte, die im Zusammenhang mit der in China ausgeübten Tätigkeit stehen, z. B. Vergütungen aus Aktienoptionen, die von einem nicht-chinesischen Unternehmen an einen nicht-chinesischen Arbeitnehmer nach dessen Ausreise aus China gezahlt werden, wenn sie (teilweise) auf eine Tätigkeit in China entfallen.

Besonderheiten gibt es auch auf chinesischer Seite zu beachten, so z. B. das Registrierungs- und Antragsverfahren in China. Ausländische Arbeitnehmer, die nach China entsandt werden, sind vom Arbeitgeber binnen 90 Tagen unter Angabe des Gehalts bei den Behörden registrieren zu lassen. Die Steuerbefreiung für chinesische Einkünfte des ausländischen Arbeitnehmers gem. Art. 15 Abs. 2 DBA-

China wird in der Praxis nur gewährt, wenn dies mit der Registrierung beantragt wird. Je nach Aufenthaltsdauer in China gibt es nach nationalem chinesischem Steuerrecht weitere Abstufungen bei der Steuerpflicht von unselbständigen Einkünften ausländischer Arbeitnehmer.⁷³

Es werden in der Praxis diverse Gestaltungsmöglichkeiten für die steuerlich optimalen Gehaltszahlungen der Expats vorgeschlagen: Eine Möglichkeit der Steuerminderung soll der Weg des Gehaltssplittings sein.⁷⁴ Bedeutung kann die Ausnutzung eines Wohnsitzes in Hongkong und einer teilweisen Tätigkeit im Mainland China unter Berücksichtigung des zwischen diesen beiden Teilen abgeschlossenen Abkommens haben. Die Gestaltung einer nicht-chinesischen Quelle, wie der Gehaltszahlung für eine Geschäftsführerposition im Ausland, kann in Betracht kommen. Eine zeitliche Steuerung von Gehaltszahlungen über Bonuszahlungen/Optionspläne mag eine weitere Möglichkeit sein. Nicht steuerbares Einkommen zu schaffen, z. B. durch Umzugsübernahmen, Einlagerungskosten des Hausrats in Deutschland oder Mietübernahmen in China, Flugkosten bei Homeleaves, Ausbildungskosten für die Internate der Kinder sowie die Übernahme von Familienbeihilfen, ist je nach Fallgestaltung möglich.

2. Sozialversicherung

Am 1. 7. 2011 ist in der VR China mit dem New Social Security Act das neue Sozialversicherungsgesetz Social Insurance Law („SIL“) in Kraft getreten. Es regelt fünf Sozialversicherungszweige:

- Krankenversicherung (Medical Insurance),
- Arbeitslosenversicherung (Unemployment Insurance),
- Mutterschaftsgeld (Maternity Insurance),
- Arbeitsunfallversicherung (Work-related Insurance),
- Rentenversicherung (Pension)

Eine Pflegeversicherung ist nicht vorgesehen. Hintergrund dieser gesetzlichen Neuregelung ist, dass ein flächendeckender Rechtsanspruch auf Grundversorgung garantiert werden soll. Das neue Sozialversicherungsrecht gilt für alle chinesischen Arbeitnehmer und gem. Art. 97 SIL auch für ausländische Arbeitnehmer: „Foreign nationals who take up employment in China shall enrol in social insurance with reference to this Law.“

Die Städte und Gemeinden legen in ihrem Ermessen die Sätze für die einzelnen Versicherungsarten fest, so dass sich regional unterschiedliche Abgabenbelastungen ergeben. In den Städten liegen die Lohnnebenkosten erheblich über denen der ländlichen Gebiete.

72 Vgl. FinMin Schleswig-Holstein vom 16. 6. 2011 VI 305 – S 1300 – 541. Haufe Steuer Office Version 17.2.0.0. HaufeIndex 2744381.

73 Vgl. eingehend Hasbargen/Preisig, IStR 2012 S. 143 ff.

74 Es soll allerdings auch Fälle geben, in denen eine zu ausgefuchste Steuergestaltung Probleme auf beiden Seiten der Grenze ergeben hat. Dies führt regelmäßig zu der Frage, ob der Arbeitgeber oder der Arbeitnehmer die Mehrsteuern richtig kalkuliert hat.

	Shanghai		Peking	
	AN-Beitrag	AG-Beitrag	AN-Beitrag	AG-Beitrag
PensionsV	8%	22%	8%	20%
KrankenV	2%	12%	2% + 3 RMB	10%
UnfallV	0	0,5%	0	0,2%–3%
ArbeitslosenV	1%	2%	0,2%	1%
MutterschaftsV	0	0,5%	0	0,8%
Gesamt	11%	37%	10,2% + 3 RMB	32%–34,8%
HöchstBMG mtl. 2011	11 688 RMB	11 688 RMB	12 603 RMB	12 603 RMB
gerundet in €	1 250 €	1 250 €	1 350 €	1 350 €
Beitrag max. / Monat	1 285 RMB	4 324 RMB	1 288 RMB	4 032–4 385 RMB
gerundet in €	140 €	460 €	140 €	430–470 €

Übersicht Beitragsätze anhand der Beispiele Peking und Shanghai

Bei der Beitragsverteilung tragen Arbeitnehmer und Arbeitgeber gemeinsam, aber mit unterschiedlicher Belastung die Sozialversicherungsbeiträge für die Krankenversicherung, die Arbeitslosenversicherung und die Renten- bzw. Pensionsversicherung. Die Sozialversicherungsbeiträge für die Unfallversicherung und die Mutterschaftsversicherung trägt der Arbeitgeber allein.

• **Rentenversicherung bzw. Pension**

Der Beitragssatz für die Rentenversicherung liegt für den Arbeitgeber üblicherweise bei 20%, während für den Arbeitnehmer ein fester Satz von 8% gilt. Die Beiträge für die Pensionsversicherung werden auf ein gemeinsames Sozialkonto (Social Insurance Pooling Fund) und ein getrenntes Individualkonto des Beitragszahlers (Arbeitnehmer) eingezahlt. Nach mindestens 15 Jahren Beitragszeit sowie Erreichen des gesetzlichen Pensionsalters hat der Arbeitnehmer Anspruch auf monatliche Pensionszahlungen. Hat der Arbeitnehmer bei Erreichen des Pensionsalters die Beitragszeit nicht erreicht, kann er bis zum Erreichen der Beitragsjahre Beiträge weiterhin einzahlen. Beitragszeiten aus verschiedenen Regionen werden zusammengerechnet.

Verlässt der ausländische Arbeitnehmer vor Erreichen des gesetzlichen Pensionsalters China, so bleibt das individuelle Pensionskonto bestehen. Wird er zu einem späteren Zeitpunkt noch einmal in China tätig, werden die Beitragszeiten akkumuliert oder sein Kontensaldo wird unter Beendigung der Pensionsversicherung ausbezahlt. Das individuelle Pensionskonto ist vererblich.

• **Krankenversicherung**

Der Beitragssatz für die Krankenversicherung liegt für Arbeitgeber zwischen 7% und 12%, für den Arbeitnehmer bei 2% (wobei Abweichungen möglich sind). Die Beitragszahlungen der Arbeitgeber und Arbeitnehmer werden getrennten Kassen (Pools) gutgeschrieben. Der Arbeitnehmer-Pool deckt einfachere Ausgaben ab, während der Arbeitgeber-Pool teurere Behandlungen abdecken soll. Die medizinische Versorgung wird damit nur in den staatlich anerkannten Kliniken geleistet, was für ausländische Arbeitnehmer nicht nur wegen der eventuellen Sprachbarriere problematisch sein kann. Die Behandlung in

internationalen Kliniken und die Versorgung nach deutschem Standard sind mit der chinesischen Krankenversicherung nicht gewährleistet.

• **Unfallversicherung**

Der Beitragssatz für die Unfallversicherung liegt für Arbeitgeber je nach Risiko und Gebiet zwischen 0,3% und 3%. Die Unfallversicherung soll Schutz bei Arbeitsunfall oder anerkannter berufsbedingter Krankheit bieten, indem sie die medizinische Versorgung bezahlt. Der Arbeitgeber muss eine Lohnfortzahlung in z. T. verringerter Höhe leisten. Bei endgültigem Ausscheiden aus der Anstellung kommt eine Kompensationszahlung hinzu. Regional unterschiedlich ist die Höhe der Entgeltfortzahlungsbeträge, so gilt z. B. in Peking und Shanghai eine zwölfmonatige Fortzahlung des gewöhnlichen monatlichen Gehalts mit der Möglichkeit einer Verlängerung um weitere zwölf Monate.

• **Arbeitslosenversicherung**

Der Beitragssatz für die Arbeitslosenversicherung liegt für Arbeitgeber bei 2% oder geringer, für Arbeitnehmer ist 1% üblich. Die Voraussetzungen für die Inanspruchnahme von Arbeitslosenversicherung sind:

- eine Beitragszahlung von mindestens einem Jahr durch Arbeitgeber und Arbeitnehmer,
- die Arbeitslosigkeit des Arbeitnehmers beruht nicht auf Unwillen desselben,
- der Arbeitslose hat sich als solcher beim Arbeitslosenregister eintragen zu lassen,
- der Arbeitslose ist willens, wieder zu arbeiten.

Die Höhe des Arbeitslosenentgelts legt die jeweilige Provinzregierung fest, welche jedoch vom Beitragszeitraum abhängig ist. So ist beispielsweise das Arbeitslosengeld in Shanghai niedriger als der Mindestlohn (140€), jedoch höher als die Mindestlebenshaltungskosten in städtischen Gebieten.

Arbeitslose Expats müssen China verlassen.

• **Mutterschaftsversicherung**

Der Beitragssatz für die Mutterschaftsversicherung liegt für Arbeitgeber zwischen 0,5% und 1%. Die Leistungen die-

ser Versicherung bestehen aus der Zahlung von Mutterschaftsgeld während drei bis fünf Monaten Abwesenheit sowie der Erstattung medizinischer Kosten der Geburt. Väter können bis zu 15 Tage „paternity leave“ erhalten. Der Arbeitgeber wird von der Lohnfortzahlung während der Abwesenheit des Arbeitnehmers freigestellt (Ausnahmen gibt es beispielsweise in Peking) An dieser Stelle soll auf die chinesische „one child policy“ hingewiesen werden

• **Exkurs „Expatriates“**

Für aus Deutschland nach China entsandte Arbeitnehmer gilt grundsätzlich das Territorialprinzip, d. h., es gelten die Gesetze des Beschäftigungsstaates. Wer als Deutscher in China arbeitet, für den gilt das Sozialversicherungssystem Chinas. Andererseits ist jedoch auch die Ausstrahlungswirkung des § 4 SGB IV zu beachten, wonach ein deutscher Arbeitnehmer nach deutschem Recht sozialversicherungspflichtig bleibt, soweit die Voraussetzungen erfüllt sind. Das Territorialprinzip sowie die Ausstrahlungswirkung i. S. d. § 4 SGB IV würden zur Sozialversicherung in zwei Staaten (Doppelversicherung) mit doppelter Beitragszahlung führen

Für nach China entsandte deutsche Arbeitnehmer gilt das zwischen Deutschland und China (ohne Hongkong und Macao) abgeschlossene Sozialversicherungsabkommen vom 4. 4. 2002 (sino-german social security agreements). Die-

ses regelt die Renten- und Arbeitslosenversicherung für die ersten 48 Monate des Aufenthalts; das Territorialprinzip findet keine Anwendung, so dass die sozialversicherungsrechtlichen Bestimmungen des Entsendestaates weitergelten. Bei Überschreitung der 48 Monate kann eine Ausnahmevereinbarung abgeschlossen werden. Die entsprechenden Zuständigkeiten liegen auf deutscher Seite beim GKV-Spitzenverband, auf chinesischer Seite beim Ministry of Human Resources and Social Security. Zuständig für die Ausstellung des Antrags ist die gesetzliche Krankenkasse, an die die Rentenbeiträge gezahlt werden, oder die Deutsche Rentenversicherung Bund, Berlin. Das Sozialversicherungsabkommen gilt für alle Arbeitnehmer der Abkommensstaaten ohne Rücksicht auf die Staatsbürgerschaft. Sachlich geregelt sind Rentenversicherung und Arbeitslosenversicherung; nicht geregelt sind Krankenversicherung, Unfallversicherung und Pflegeversicherung. Für nicht erfasste Versicherungszweige bleibt es bei der Ausstrahlung gem. § 4 SGB IV, wodurch es zur Doppelversicherung kommen kann

Eine Befreiung eines aus Deutschland stammenden Expatriats von der Renten- bzw. Pensionsversicherung und Arbeitslosenversicherung kommt nur in Frage, wenn diese Bezüge in die deutsche Sozialversicherung eingezahlt werden und dies durch entsprechende Dokumente dargelegt wird. Haftungsschuldner für widerrechtlich nicht gezahlte Beiträge ist das in China ansässige Unternehmen.