

# **FACHHOCHSCHULE FÜR ANGEWANDTES MANAGEMENT ERDING**

**Fachbereich: Betriebswirtschaftslehre**  
Studiengang: Baumanagement

## **Diplomarbeit**

Die steuerliche Behandlung der Entsendung deutscher Mitarbeiter  
ins Ausland aus der Arbeitnehmerperspektive

Vorgelegt von Marina Breindl

8. Semester

Matrikel-Nr. 00003685

Ölschlag 3

92334 Berching

Tel.: 08462/2216

Erstbetreuer: Prof. Dr. Wolfgang Böh

Tag der Einreichung: 15.11.2010

## Inhaltsverzeichnis

Inhaltsverzeichnis .....	1
Anlagenverzeichnis .....	4
Abkürzungsverzeichnis .....	5
1. Einleitung .....	6
2. Entsendungen .....	7
2.1 Begriffsklärung .....	7
2.2 Weitere Begriffe im Rahmen der Entsendung.....	8
2.2.1 Geschäftsreise .....	8
2.2.2 Abordnung .....	8
2.2.3 Delegation .....	9
2.2.4 Versetzung .....	9
2.2.5 Permanenter Transfer .....	9
2.3 Vertragsgestaltung bei Entsendungen .....	10
3. Besteuerung nach deutschem Recht .....	14
3.1 Universalitätsprinzip .....	14
3.1.1 Unbeschränkte Steuerpflicht nach § 1 Abs. 1 EStG.....	15
3.1.2 Erweiterte unbeschränkte Steuerpflicht nach § 1 Abs. 2 EStG .....	17
3.1.3 Fiktive unbeschränkte Steuerpflicht .....	18
3.1.3.1 Fiktive unbeschränkte Steuerpflicht nach § 1 Abs. 3 EStG .	18
3.1.3.2 Fiktive unbeschränkte Steuerpflicht nach § 1a EStG .....	19
3.2 Territorialitätsprinzip.....	21
3.2.1 Beschränkte Steuerpflicht nach § 1 Abs. 4 EStG .....	21
3.2.2 Erweiterte beschränkte Steuerpflicht nach § 2 AStG .....	23
3.3 Veranlagung der Steuer .....	25
3.3.1 Veranlagung bei unbeschränkter Steuerpflicht .....	25
3.3.2 Veranlagung bei beschränkter Steuerpflicht .....	28
4. Doppelbesteuerung.....	30
4.1 Entstehung einer Doppelbesteuerung .....	30
4.2 Maßnahmen zur Vermeidung von Doppelbesteuerungen .....	33

5.	Entsendung deutscher Mitarbeiter in Staaten mit denen ein DBA besteht .....	35
5.1	Doppelbesteuerungsabkommen (DBA) .....	35
5.1.1	Begriffsklärung.....	35
5.1.2	Geschichtliche Hintergründe .....	35
5.1.3	Einstufung völkerrechtlicher Vereinbarungen in die Rechtsordnung ..	37
5.2	OECD-Musterabkommen (OECD-MA) .....	38
5.2.1	Aufbau des OECD-Musterabkommens.....	38
5.2.2	Persönlicher Geltungsbereich des OECD-Musterabkommens.....	39
5.2.3	Artikel 15 des OECD-Musterabkommens.....	41
5.2.3.1	Arbeitsortprinzip .....	41
5.2.3.2	183-Tage-Regel .....	43
5.2.4	Sonderregelungen in Bezug auf nichtselbstständige Tätigkeiten.....	48
5.2.4.1	Aufsichtsrats- und Verwaltungsratsvergütungen (Art. 16 OECD-MA).....	48
5.2.4.2	Künstler und Sportler (Art. 17 OECD-MA).....	49
5.2.4.3	Ruhegehälter (Art. 18 OECD-MA).....	50
5.2.4.4	Öffentlicher Dienst (Art. 19 OECD-MA) .....	51
5.2.4.5	Studenten (Art. 20 OECD-MA) .....	52
5.2.5	Methoden zur Vermeidung der Doppelbesteuerung.....	52
5.2.5.1	Befreiungsmethode (Art. 23A OECD-MA).....	53
5.2.5.2	Anrechnungsmethode (Art. 23B OECD-MA).....	56
6.	Entsendung deutscher Mitarbeiter in Staaten mit denen kein DBA besteht .....	60
6.1	Anrechnung ausländischer Steuern (§ 34c Abs. 1 EStG).....	60
6.2	Abzug ausländischer Steuern (§ 34c Abs. 2 und 3 EStG).....	63
6.3	Pauschalierungs- und Auslandstätigkeitserlass (§ 34c Abs. 5 EStG) .....	65
7.	Steuerliche Gestaltungsmöglichkeiten bei Mitarbeiterentsendungen .....	72
7.1	Ausnutzung des niedrigeren Steuersatzes .....	72
7.2	Internationales Gehaltssplitting.....	74
7.3	Betriebliche Altersvorsorge.....	75
7.4	Freiwillige Arbeitgeberleistungen .....	81
8.	Steuerliche Behandlung von Mitarbeiterentsendungen in ausgewählten Staaten.....	83
8.1	Steuerliche Behandlung von Mitarbeiterentsendungen nach Polen.....	83

8.2	Steuerliche Behandlung von Mitarbeiterentsendungen nach Tschechien .....	85
8.3	Steuerliche Behandlung von Mitarbeiterentsendungen nach Österreich .....	86
8.4	Steuerliche Behandlung von Mitarbeiterentsendungen in die Schweiz .....	88
8.5	Steuerliche Behandlung von Mitarbeiterentsendungen nach Frankreich.....	90
8.6	Steuerliche Behandlung von Mitarbeiterentsendungen nach Luxemburg.....	92
8.7	Steuerliche Behandlung von Mitarbeiterentsendungen nach Belgien.....	93
8.8	Steuerliche Behandlung von Mitarbeiterentsendungen in die Niederlande .....	95
8.9	Steuerliche Behandlung von Mitarbeiterentsendungen nach Dänemark .....	97
9.	Praktisches Beispiels anhand einer Entsendung nach Rumänien.....	99
9.1	Darstellung des Fallbeispiels.....	99
9.2	Doppelbesteuerungsabkommen zwischen Deutschland und Rumänien .....	100
9.3	Darstellung der Besteuerung in Deutschland .....	101
9.4	Darstellung der Besteuerung in Rumänien.....	105
10.	Resümee .....	108
	Literaturverzeichnis.....	143

## **Anlagenverzeichnis**

Anlage 1: Entsendungs-Vertrag .....	109
Anlage 2: Überblick: Besteuerung von Arbeitnehmerentsendungen .....	114
Anlage 3: Überblick: Besteuerung von Arbeitnehmerentsendungen nach dem OECD-Musterabkommen.....	115
Anlage 4: OECD-Musterabkommen 2003 .....	116
Anlage 5: Daten zum praktischen Beispiel (Kapitel 9).....	136
Anlage 6: Sozialversicherungsbeiträge aus dem Jahr 2009 .....	137
Anlage 7: Einkommensteuer-Grundtabelle 2009 .....	138
Anlage 8: Beglaubigte Übersetzungen des Codul Fiscal .....	139

## Abkürzungsverzeichnis

Abs.	Absatz
AIG	Auslandinvestmentgesetz
AktG	Aktiengesetz
AO	Abgabenordnung
Art.	Artikel
AStG	Außensteuergesetz
BGB	Bürgerliches Gesetzbuch
BGBI	Bundesgesetzblatt
BMF	Bundesfinanzministerium
BStBl.	Bundessteuerblatt
bzw.	beziehungsweise
CZK	Tschechische Krone
DBA	Doppelbesteuerungsabkommen
DKK	Dänische Krone
€	Euro
EG	Europäische Gemeinschaft
EStG	Einkommensteuergesetz
EStDV	Einkommensteuer-Durchführungsverordnung
EStR	Einkommensteuer-Richtlinien
etc.	et cetera
EU	Europäische Union
EWG	Europäische Wirtschaftsgemeinschaft
ff.	fort folgende
FördG	Fördergebietsgesetz
GG	Grundgesetz
GKV	gesetzliche Krankenversicherung
i.d.F.	in der Fassung
IT	Informationstechnologie
i.V.m.	in Verbindung mit
MA	Musterabkommen
Nr.	Nummer
OECD	Organisation for Economic Co-operation and Development
OEEC	Organisation for European Economic Co-operation
PLN	Polnischer Złoty
R	Richtlinie
RON	Rumänische Leu
SGB	Sozialgesetzbuch
USA	United States of America
Vgl.	Vergleich
z.B.	zum Beispiel

## 1. Einleitung

Die Globalisierung schreitet immer weiter voran. Dies führt dazu, dass nunmehr nicht nur Großunternehmen, sondern auch kleinere und mittelständische Firmen von dem Prozess der weltweiten Verflechtung betroffen sind. Gerade für Unternehmen aus den Industrienationen bringt dieser Wandel häufig neue Herausforderungen und Chancen mit sich. Wer jedoch diese Herausforderungen annehmen will, muss sich darüber im Klaren sein, dass es hinsichtlich der Durchführung von im Ausland akquirierten Aufträgen notwendig ist, kompetentes Stammpersonal dorthin zu entsenden.

Diese Mitarbeiterentsendungen stellen einen sehr komplexen Vorgang dar, welcher vielen Arbeitgebern und Arbeitnehmern noch unbekannt ist. Es sind nicht nur persönliche, kulturelle und wirtschaftliche Belange zu berücksichtigen, sondern auch arbeits-, sozialversicherungs- und steuerrechtliche Aspekte. Die praktische Erfahrung zeigt, dass dabei gerade der steuerrechtliche Gesichtspunkt aufgrund seines Umfangs in vielen Fällen das Hauptproblem darstellt.

Ziel dieser Arbeit ist es deshalb, sowohl den Unternehmern als auch den Beschäftigten einen Leitfaden hinsichtlich der Besteuerung von Mitarbeiterentsendungen in das Ausland zu bieten. Aufgrund der Komplexität der Thematik wird jedoch lediglich die Besteuerung von Mitarbeiterentsendungen aus der Arbeitnehmerperspektive betrachtet werden.

Um die Materie verständlich erläutern zu können, wurden die theoretischen Aspekte der Arbeit stets mit kleineren anwendungsorientierten Beispielen untermalt.

Den Ausgangspunkt dieser Arbeit stellt dabei die Erläuterung des Begriffes Mitarbeiterentsendung sowie deren mögliche Erscheinungsformen dar. Im Anschluss daran wird die Besteuerung nach dem deutschen Recht ausgeführt, da es sich hierbei um das Grundlagenwissen einer jeden Auslandsentsendung handelt. Danach soll jedoch speziell auf die Besteuerung von Mitarbeiterentsendungen in das Ausland eingegangen werden. Hierzu werden neben den Entsendungen in Staaten mit und ohne Doppelbesteuerungsabkommen auch Gestaltungsmöglichkeiten von Entsendungen sowie die Abkommen und Besteuerungen zwischen Deutschland und deren angrenzenden Staaten dargestellt.

Zum Abschluss werden die erworbenen Informationen schließlich anhand eines umfangreicheren konkreten Beispielfalls, bezüglich einer Mitarbeiterentsendung nach Rumänien, praktisch angewandt.

## **2. Entsendungen**

Seinen Ursprung findet der Begriff Auslandsentsendung im Sozialversicherungsrecht.<sup>1</sup> Erst im Laufe der Jahre wurde er in differente Bereiche, wie beispielsweise dem Steuerrecht übernommen. Da er keinen festgesetzten Rechtsbegriff darstellt, sind in den einzelnen Anwendungsgebieten diesbezüglich unterschiedliche Definitionen zu finden. Im Zuge dieser Arbeit wird jedoch lediglich auf die Begriffsklärung im Sinne der steuerrechtlichen Betrachtungsweise eingegangen.

Aufgrund der Tatsache, dass die Entsendung im steuerrechtlichen Bereich oftmals unterschiedliche Erscheinungsformen annimmt, welche sich lediglich durch den zeitlichen Rahmen unterscheiden, sollen auch diese nicht unberücksichtigt bleiben und nachfolgend kurz erläutert werden.

### **2.1 Begriffsklärung**

Aus steuerrechtlicher Sicht sind Auslandsentsendungen von Mitarbeitern grundsätzlich durch mehrere Faktoren gekennzeichnet. Zum einen muss die Aufnahme einer Auslandstätigkeit aus einem Beschäftigungsverhältnis heraus entstehen. Demzufolge handelt es sich stets um eine weisungsgemäße Arbeitsaufnahme im Ausland.<sup>2</sup> Wobei jedoch auch der Begriff Ausland genau zu definieren ist.

Als Ausland wird in diesem Zusammenhang jedes Gebiet bezeichnet, welches sich außerhalb der Bundesrepublik Deutschland sowie deren zugehörige Gebiete nach § 1 Abs. 1 Satz 2 EStG befindet.

Zum anderen ist es notwendig, dass das inländische Beschäftigungsverhältnis während des Auslandsaufenthaltes beibehalten wird. Dies ist dann der Fall, wenn die Mitarbeiter weiterhin bei dem im Inland ansässigen Arbeitgeber tätig sind und nicht zu einer ausländischen Betriebsstätte abgestellt werden. Einen weiteren wesentlichen Aspekt stellt der befristete Zeitrahmen der Auslandstätigkeit dar, welcher bei Entsendungen stets gegeben sein muss.<sup>3</sup>

Nur wenn diese Aspekte im oben angegebenen Rahmen erfüllt sind, kann von einer Entsendung im steuerrechtlichen Sinn gesprochen werden.

---

<sup>1</sup> Vgl. HEUSER: Die Entsendung deutscher Mitarbeiter ins Ausland, 2004, Seite 16.

<sup>2</sup> Vgl. KAMINSKI, STRUNK: Steuern in der internationalen Unternehmenspraxis: Grundlagen-Auswirkungen-Beispiele, 2006, Seite 191.

<sup>3</sup> Vgl. HEUSER: Die Entsendung deutscher Mitarbeiter ins Ausland, 2004, Seite 16.

## **2.2 Weitere Begriffe im Rahmen der Entsendung**

Wie bereits erwähnt, gibt es im Rahmen der Entsendung weitere Begriffe, welche im steuerlichen Zusammenhang oftmals verwendet werden. Hierbei handelt es sich um Geschäftsreisen, Abordnungen, Delegationen sowie Versetzungen von Mitarbeitern. Da sich diese im Regelfall lediglich durch den Zeitrahmen unterscheiden, erscheint die Zweckmäßigkeit dieser Differenzierung gelegentlich eher fraglich. Dennoch ist es bezüglich der Fehlerprophylaxe notwendig, die bestehenden Abweichungen zu kennen.

### **2.2.1 Geschäftsreise**

Von einer Geschäftsreise in das Ausland ist grundsätzlich immer dann zu sprechen, wenn der Arbeitnehmer seiner Tätigkeit nicht in der üblichen Arbeitsstätte nachkommt, sondern an einem mit dem Arbeitgeber vereinbarten ausländischen Ort.<sup>4</sup> Im Anschluss an die Geschäftsreise kehrt der Arbeitnehmer wieder an seinen bisherigen Arbeitsplatz zurück. Dies führt dazu, dass sich weder der Arbeitsvertrag noch der Wohnsitz des Mitarbeiters ändern.<sup>5</sup> Der Zeitraum einer Geschäftsreise erstreckt sich aus steuerrechtlicher Sicht von einem Tag bis zu maximal drei Monaten.<sup>6</sup>

### **2.2.2 Abordnung**

Liegt die Mitarbeiterentsendung innerhalb eines Zeitraums von drei bis zwölf Monaten, handelt es sich um eine Abordnung.<sup>7</sup> Da sich bei derartigen Auslandseinsätzen der Lebensmittelpunkt noch immer in Deutschland befindet, ist es sinnvoll einen Ergänzungsvertrag zu erstellen. Dieser sollte Regelungen bezüglich zusätzlicher Vergütungen, Zeiträume der Heimreisen und ähnliches enthalten.<sup>8</sup>

---

<sup>4</sup> Vgl. ARBEITSRATGEBER: Geschäftsreise oder Dienstreise. URL: [http://www.arbeitsratgeber.com/geschaeftsreise\\_0095.html](http://www.arbeitsratgeber.com/geschaeftsreise_0095.html).

<sup>5</sup> Vgl. HEUSER: Die Entsendung deutscher Mitarbeiter ins Ausland, 2004, Seite 17.

<sup>6</sup> Vgl. SCHMEISSER, KRIMPHOVE: Internationale Personalwirtschaft und Internationales Arbeitsrecht, 2010, Seite 28.

<sup>7</sup> Vgl. HEUSER: Die Entsendung deutscher Mitarbeiter ins Ausland, 2004, Seite 17.

<sup>8</sup> Vgl. LAWS, KOZINER, WALDENMAIER: Mitarbeiter ins Ausland entsenden: Verträge gestalten und Vergütung optimieren, 2008, Seite 32.

### **2.2.3 Delegation**

Von einer Delegation wird im Regelfall ausgegangen, wenn ein Mitarbeiter zwischen einem und drei Jahren im Ausland tätig ist. Aufgrund des relativ langen Zeitraums der Entsendung wird angenommen, dass der Lebensmittelpunkt des Arbeitnehmers in das Ausland verlegt wird.<sup>9</sup> Für den Zeitraum der Auslandstätigkeit sollte stets ein Entsendevertrag erstellt werden, welcher den bestehenden Arbeitsvertrag stilllegt sowie neue Vereinbarungen für den vorübergehenden Auslandseinsatz festlegt. In Anschluss an diesen Einsatz kann der ursprüngliche Arbeitsvertrag problemlos wieder in Kraft gesetzt werden.<sup>10</sup>

### **2.2.4 Versetzung**

Wie bei der Delegation wird auch bei der Versetzung davon ausgegangen, dass der Lebensmittelpunkt des Arbeitnehmers in das Ausland verlegt wird. Dies ist auf einen Entsendezeitraum von zwei bis fünf Jahren zurückzuführen. Darüber hinaus gilt es auch hier einen Entsendevertrag aufzusetzen, welcher das bisherige Arbeitsverhältnis ruhen lässt sowie notwendige Vereinbarungen bezüglich des Auslandseinsatzes regelt.<sup>11</sup>

### **2.2.5 Permanenter Transfer**

Der permanente Transfer kann aufgrund seines unbefristeten Charakters nicht mehr als Entsendung im eigentlichen Sinne betrachtet werden. In diesem Fall wird das inländische Beschäftigungsverhältnis vollständig gelöst, damit der Mitarbeiter ein neues Arbeitsverhältnis mit einer ausländischen Betriebsstätte eingehen kann. Beim permanenten Transfer sind stets die örtlichen Rechtsvorschriften zu berücksichtigen sowie entsprechende notwendige Vereinbarungen zu treffen.<sup>12</sup> Üblicherweise geht dem permanenten Transfer eine Delegation beziehungsweise Versetzung voraus. Jedoch kann auch der Arbeitnehmer den Wunsch äußern, auf Dauer in das Ausland versetzt zu werden.<sup>13</sup>

---

<sup>9</sup> Vgl. HEUSER: Die Entsendung deutscher Mitarbeiter ins Ausland, 2004, Seite 17.

<sup>10</sup> Vgl. LAWS, KOZINER, WALDENMAIER: Mitarbeiter ins Ausland entsenden: Verträge gestalten und Vergütung optimieren, 2008, Seite 32.

<sup>11</sup> Vgl. SCHMEISSER, KRIMPHOVE: Internationale Personalwirtschaft und Internationales Arbeitsrecht, 2010, Seite 28.

<sup>12</sup> Vgl. HEUSER: Die Entsendung deutscher Mitarbeiter ins Ausland, 2004, Seite 17.

<sup>13</sup> Vgl. VERSICHERT INS AUSLAND: Arbeitsrecht. URL: <https://www.versichert-ins->

## **2.3 Vertragsgestaltung bei Entsendungen**

Wie bereits erwähnt ist es bei den einzelnen Entsendungsarten häufig nötig, einen Entsendungs- oder Ergänzungsvertrag aufzusetzen. Bei der Erstellung derartiger Verträge gilt es bestimmte Regelungsbereiche, wie beispielsweise hinsichtlich des Einkommens, der Steuern, der Sozialversicherungen, der Heimreisen oder ähnlichem zu berücksichtigen.<sup>14</sup> Aufgrund dessen sollen die notwendigen Inhalte von Entsendeverträgen im Folgenden erläutert werden.

### **1. Dienststellung und Tätigkeit**

Zu Beginn des jeweiligen Vertrages gilt es sowohl die künftigen Tätigkeiten als auch den neuen Arbeitsort des Arbeitnehmers aufzuführen. Darüber hinaus müssen die Befugnisse des Mitarbeiters genau definiert sowie die weisungsberechtigten Personen namentlich angegeben werden.<sup>15</sup>

### **2. Dauer der Entsendung**

Im Rahmen der Entsendungsdauer müssen sowohl der Entsendungsbeginn als auch das Entsendungsende im Vertrag vermerkt werden. Da dieser Zeitraum im Voraus oftmals nicht tagegenau angegeben werden kann, ist es ausreichend die voraussichtlichen Termine der Entsendung zu nennen. Diese sollten jedoch stets so präzise wie möglich bestimmt werden.

### **3. Vergütung**

Hinsichtlich der Vergütung sind die einzelnen Bestandteile aufzulisten. Hierbei kann eine neue Grundvergütung ausgehandelt oder die bereits geltenden Vergütungsvereinbarungen des Arbeitsvertrages übernommen werden. Darüber hinaus gilt es zusätzliche Vereinbarungen

---

ausland.de/arbeitnehmer/arbeitsrecht/.

<sup>14</sup> Vgl. PERLITZ: Internationales Management, 2004, Seite 415.

<sup>15</sup> Vgl. RUMKE: Der Entsendevertrag - Entsendung von Mitarbeitern ins Ausland. URL:

[http://www.perspektive-mittelstand.de/Arbeitsrecht-Entsendevertrag-Leitfaden-zur-Entsendung-von-Mitarbeitern/management-wissen/486.html?bcsi\\_scan\\_B3BE145BEE310368=+CBLHawd1aQteYN1EoMWVwIAAADDfHsA&bcsi\\_scan\\_filename=486.html](http://www.perspektive-mittelstand.de/Arbeitsrecht-Entsendevertrag-Leitfaden-zur-Entsendung-von-Mitarbeitern/management-wissen/486.html?bcsi_scan_B3BE145BEE310368=+CBLHawd1aQteYN1EoMWVwIAAADDfHsA&bcsi_scan_filename=486.html).

bezüglich Auslandszulagen, Auslöse, etc. detailliert darzustellen. Jedoch muss auch stets die Währung angegeben sein, in welcher die Vergütung an den Mitarbeiter ausbezahlt wird.<sup>16</sup>

#### **4. Heimreisen, Kosten der Hin- und Rückreise**

In vielen Fällen der Mitarbeiterentsendung ist es sinnvoll, Regelungen hinsichtlich der Heimreisen sowie deren Kostenübernahme zu treffen. Aufgrund dessen können in diesem Abschnitt Angaben zur Abwicklung, Koordination und Kostenerstattung der Heimreisen sowie deren Zyklen gemacht werden.

#### **5. Unterkunft und Umzugskosten**

In der Regel stellt der Arbeitgeber den Mitarbeitern eine Unterkunft im Ausland zur Verfügung und übernimmt auch deren Kosten. Dennoch ist dies genau in den einzelnen Verträgen zu vermerken. Darüber hinaus sind stets Angaben bezüglich der Übernahme von Umzugskosten sowie der Transportversicherung zu tätigen.<sup>17</sup>

#### **6. Steuern und Sozialversicherung**

Hier gilt es die entsprechenden zwischenstaatlichen Abkommen zu beachten und zu erläutern. Daneben sollte stets erwähnt werden, inwieweit der Arbeitgeber den Mitarbeiter bei der Erstellung der Einkommensteuer unterstützt und auch deren Kosten trägt.

Wichtig sind zudem Angaben bezüglich der Sozialversicherung im Ausland. In der Regel teilt der Arbeitgeber der ausländischen Krankenkasse mittels eines Formulars mit, dass der Mitarbeiter in Deutschland sozialversichert ist, wodurch diese inländische Versicherung für einen gewissen Zeitraum bestehen bleibt.

---

<sup>16</sup> Vgl. RUMKE: Der Entsendevertrag - Entsendung von Mitarbeitern ins Ausland. URL: [http://www.perspektive-mittelstand.de/Arbeitsrecht-Entsendevertrag-Leitfaden-zur-Entsendung-von-Mitarbeitern/management-wissen/486.html?bcsi\\_scan\\_B3BE145BEE310368=+CBLHawd1aQteYN1EoMWVwIAAADDfHsA&bcsi\\_scan\\_filename=486.html](http://www.perspektive-mittelstand.de/Arbeitsrecht-Entsendevertrag-Leitfaden-zur-Entsendung-von-Mitarbeitern/management-wissen/486.html?bcsi_scan_B3BE145BEE310368=+CBLHawd1aQteYN1EoMWVwIAAADDfHsA&bcsi_scan_filename=486.html).

<sup>17</sup> Vgl. RUMKE: Der Entsendevertrag - Entsendung von Mitarbeitern ins Ausland. URL: [http://www.perspektive-mittelstand.de/Arbeitsrecht-Entsendevertrag-Leitfaden-zur-Entsendung-von-Mitarbeitern/management-wissen/486.html?bcsi\\_scan\\_B3BE145BEE310368=+CBLHawd1aQteYN1EoMWVwIAAADDfHsA&bcsi\\_scan\\_filename=486.html](http://www.perspektive-mittelstand.de/Arbeitsrecht-Entsendevertrag-Leitfaden-zur-Entsendung-von-Mitarbeitern/management-wissen/486.html?bcsi_scan_B3BE145BEE310368=+CBLHawd1aQteYN1EoMWVwIAAADDfHsA&bcsi_scan_filename=486.html).

## **7. Unfallversicherungen**

Mitarbeiter sind für die Dauer ihrer Auslandstätigkeit gegen Berufserkrankungen und Arbeitsunfälle versichert. Dies ist auf die Sozialversicherungsabkommen der einzelnen Staaten, die EWG-Verordnung Nr. 1408/71 sowie den § 4 SGB IV zurückzuführen.<sup>18</sup>

Darüber hinaus sollte der Arbeitgeber für die Dauer des Auslandsaufenthaltes eine zusätzliche Unfallversicherung für den Mitarbeiter abschließen, welche im Falle der Invalidität sowie des Todes in Kraft tritt. Die hierfür entstehenden Kosten sind üblicherweise vom Arbeitgeber selbst zu tragen.

## **8. Urlaub und Arbeitszeit**

Hinsichtlich des Urlaubs und der Arbeitszeit gelten für den Mitarbeiter die örtlichen Bedingungen oder auch der weiterhin gültige Tarifvertrag. Jedoch ist auch dies bereits vor der Entsendung festzulegen und im Ergänzungs- beziehungsweise Entsendevertrag zu vermerken.

## **9. Wiedereingliederungsklausel**

Arbeitnehmer sollten stets darauf achten, dass in ihrem Zusatzvertrag eine Rückkehrklausel verankert ist, welche ihnen nach der Heimkehr aus dem Ausland mindestens eine Weiterbeschäftigung in der bisherigen Position zusichert. Allerdings ist dies in den meisten Fällen bereits vom Arbeitgeber vorgesehen.<sup>19</sup>

## **10. Rechtswahl**

Entsendeverträge können sich sowohl nach dem deutschen als auch nach einem ausländischen Recht richten. Aufgrund der Tatsache, dass die üblichen arbeitsvertraglichen Regelungen

---

<sup>18</sup> Vgl. METALL-BERUFGENOSSENSCHAFTEN: Auslandsversicherung. URL: [www.mmbg.de/DIENSTL/BEITRAG/3\\_merkblatt\\_alv.pdf](http://www.mmbg.de/DIENSTL/BEITRAG/3_merkblatt_alv.pdf).

<sup>19</sup> Vgl. RUMKE: Die Entsendung von Arbeitnehmern ins Ausland. URL: [http://www.perspektivemittelstand.de/Arbeitsrecht-Entsendevertrag-Leitfaden-zur-Entsendung-von-Mitarbeitern/management-wissen/486.html?bcsi\\_scan\\_B3BE145BEE310368=+CBLHawd1aQteYN1EoMWVwIAAADDfHsA&bcsi\\_scan\\_filename=486.html](http://www.perspektivemittelstand.de/Arbeitsrecht-Entsendevertrag-Leitfaden-zur-Entsendung-von-Mitarbeitern/management-wissen/486.html?bcsi_scan_B3BE145BEE310368=+CBLHawd1aQteYN1EoMWVwIAAADDfHsA&bcsi_scan_filename=486.html).

jedoch im Sinne der deutschen Rechtsprechung erstellt wurden, ist es auch hier sinnvoll, dies anzuwenden. Die geltende Rechtsordnung sollte jedoch stets im Vertrag verankert werden.<sup>20</sup>

## 11. Gerichtsstand

Der Arbeitgeber hat grundsätzlich das Recht einen Gerichtsstand zu wählen. In der Regel wird hierfür, soweit keine zwingenden gesetzlichen Vorschriften entgegenstehen, der Gerichtsstand des inländischen Hauptsitzes gewählt.<sup>21</sup>

## 12. Sonstiges

Abschließend enthalten derartige Verträge meist Klauseln, welche die Erwerbstätigkeit für eigene oder fremde Rechnung verbieten. Darüber hinaus sollte erwähnt werden, dass Ergänzungen beziehungsweise Änderungen des Vertrages der Schriftform bedürfen und die Gültigkeit des Vertrages nicht durch die Rechtsunwirksamkeit einzelner Punkte berührt wird.

Die behandelten Punkte stellen lediglich die notwendigen Regelungsbereiche eines Zusatzvertrages dar. Sie können jedoch stets durch individuell sinnvoll erscheinende Abschnitte ergänzt werden. Ein entsprechender Mustervertrag wurde als Anlage 1 beigelegt.

---

<sup>20</sup> Vgl. MUNICH BUSINESS SCHOOL: Mitarbeiterentsendung ins Ausland, Ziele und Probleme: Vertragsgestaltung. URL: [http://www.munich-business-school.de/intercultural/index.php/Mitarbeiterentsendung\\_ins\\_Ausland,\\_Ziele\\_und\\_Probleme#Vertragsgestaltung](http://www.munich-business-school.de/intercultural/index.php/Mitarbeiterentsendung_ins_Ausland,_Ziele_und_Probleme#Vertragsgestaltung)

<sup>21</sup> Vgl. RUMKE: Der Entsendevertrag - Entsendung von Mitarbeitern ins Ausland. URL: [http://www.perspektive-mittelstand.de/Arbeitsrecht-Entsendevertrag-Leitfaden-zur-Entsendung-von-Mitarbeitern/management-wissen/486.html?bcsi\\_scan\\_B3BE145BEE310368="+CBLHawd1aQteYN1EoMWVwIAAADDfHsA&bcsi\\_scan\\_filename=486.html](http://www.perspektive-mittelstand.de/Arbeitsrecht-Entsendevertrag-Leitfaden-zur-Entsendung-von-Mitarbeitern/management-wissen/486.html?bcsi_scan_B3BE145BEE310368=).

### **3. Besteuerung nach deutschem Recht**

Um die Komplexität des internationalen Steuerrechts begreifen zu können, ist es notwendig zu Beginn die Grundlagen der Besteuerung nach dem deutschen Recht zu kennen. Sie bilden die Basis einer jeden Mitarbeiterentsendung in das Ausland.

Grundsätzlich kann hierbei zwischen der unbeschränkten und der beschränkten Steuerpflicht im Inland unterschieden werden, wobei es diese Bereiche nochmals zu untergliedern gilt. Aufgrund dessen, dass die Mehrzahl der sich in Deutschland befindlichen Bürger jedoch der unbeschränkten Steuerpflicht unterliegt, wird mit der Darstellung dieses Bereiches begonnen werden.

#### **3.1 Universalitätsprinzip**

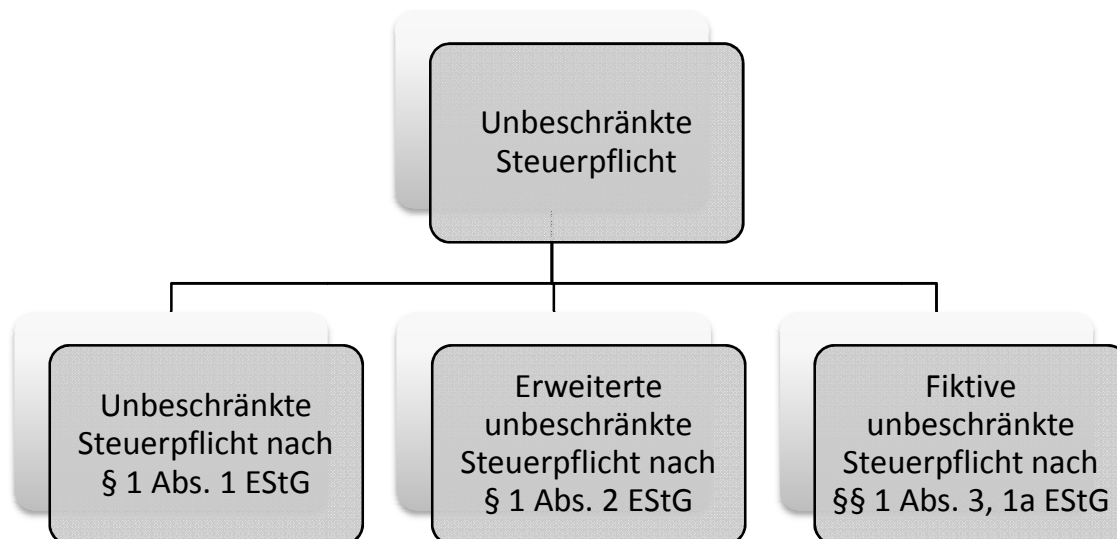
Vom Universalitätsprinzip oder auch der unbeschränkten Steuerpflicht im Inland kann gesprochen werden, wenn das gesamte Welteinkommen von natürlichen Personen der deutschen Besteuerung unterliegt.<sup>22</sup> Dies bedeutet, dass alle weltweit erzielten Einkünfte aus den in § 2 Abs. 1 Nr. 1-7 EStG genannten Einkunftsarten in Deutschland zu versteuern sind. Dabei handelt es sich nach dem Einkommensteuergesetz um Einkünfte aus folgenden sieben Bereichen:

- Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft
- Einkünfte aus Gewerbebetrieb
- Einkünfte aus selbständiger Arbeit
- Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit
- Einkünfte aus Kapitalvermögen
- Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung
- sonstige Einkünfte im Sinne des § 22 EStG

---

<sup>22</sup> Vgl. BEECK: Grundlagen der Steuerlehre: Prüfungsrelevantes Wissen verständlich und praxisgerecht, 2004, Seite 11.

Im Einkommensteuergesetz sind diverse Ausprägungsformen der unbeschränkten Steuerpflicht verankert, welche sich durch differente Ausgangssituationen unterscheiden lassen. Im Einzelnen handelt es sich hierbei um folgende Arten:<sup>23</sup>



### 3.1.1 Unbeschränkte Steuerpflicht nach § 1 Abs. 1 EStG

Die häufigste Form der unbeschränkten Steuerpflicht ist in § 1 Abs. 1 EStG verankert. Nach diesem unterliegen alle natürlichen Personen, welche im Inland über einen Wohnsitz verfügen oder dort ihren gewöhnlichen Aufenthaltsort haben, der unbeschränkten Steuerpflicht. Dies ist auch dann der Fall, wenn das Einkommen im Zuge einer Auslandstätigkeit erwirtschaftet wurde.

Der Wohnsitz von natürlichen Personen liegt im Sinne des § 8 AO immer dort, wo sie unter Umständen eine Wohnung innehaben, welche darauf schließen lässt, dass diese auch von derselben Person beibehalten und auch benutzt wird. Dies bedeutet, dass eine Person über Räume, welche zum Wohnen geeignet sind verfügen können muss und diese auch über einen längeren Zeitraum hinweg regelmäßig nutzt.<sup>24</sup>

Dabei ist es unbedeutend, ob es sich hierbei beispielsweise um eine Villa oder einen feststehenden Wohnwagen handelt. Darüber hinaus ist es in diesem Zusammenhang durchaus möglich, dass die Person über mehrere Wohnsitze in diversen Staaten verfügt. Befindet sich

<sup>23</sup> Vgl. BORNHOFEN, BORNHOFEN: Steuerlehre 2 Rechtslage 2007: Einkommensteuer, Körperschaftsteuer, Gewerbesteuer, Bewertungsgesetz und Erbschaftsteuer, 2008, Seite 5.

<sup>24</sup> Vgl. NIERMANN: Grenzüberschreitende Mitarbeiterentsendung: Wichtige Änderungen aus Gesetzgebung, Rechtsprechung und Verwaltung, 2009, Seite 4.

jedoch einer davon im Inland, begründet dies die unbeschränkte Steuerpflicht, selbst wenn der Lebensmittelpunkt im Ausland liegt.<sup>25</sup>

Hinsichtlich der Beibehaltung der Wohnung ist zu erwähnen, dass es hierbei auch den § 9 Satz 2 AO zu berücksichtigen gilt. Demnach kann von einer Beibehaltung der Wohnung und demzufolge auch vom Wohnsitz nur gesprochen werden, sobald ein Zeitraum von sechs Monaten überschritten wurde. Ein Wohnsitz wird aufgrund dessen beispielsweise nicht begründet, wenn Wohnräume von vornherein nur für weniger als sechs Monate angemietet werden.

Grundsätzlich gilt ein Wohnsitz nach dem deutschen Steuerrecht als aufgegeben, wenn das Mietverhältnis gekündigt beziehungsweise die Wohnung verkauft oder die Räumlichkeiten an einen Dritten dauerhaft weitervermietet wurden. Ein Wohnsitz wird darüber hinaus auch nicht begründet, wenn die inländischen Wohnräume lediglich zur Vermögensverwaltung beibehalten werden. In diesem Fall besteht ab dem Zeitraum des Wegzugs kein deutscher Wohnsitz mehr.<sup>26</sup>

Verfügt eine Person über einen Wohnsitz, darf auf die Analyse eines gewöhnlichen Aufenthaltsortes verzichtet werden. Kann jedoch kein Wohnsitz vorgewiesen werden, gilt es den gewöhnlichen Aufenthaltsort nach § 9 AO zu überprüfen.

Demnach kann von einem gewöhnlichen Aufenthaltsort immer dann gesprochen werden, wenn eine Person einen zusammenhängenden Zeitraum von mehr als sechs Monate an einem Ort oder in einem Gebiet verweilt. Wobei kurzfristige Unterbrechungen stets unberücksichtigt bleiben. Von einem gewöhnlichen Aufenthaltsort ist jedoch nicht zu sprechen, wenn ein Aufenthalt von maximal einem Jahr, ausschließlich zu Besuchs-, Erholungs-, Kur- oder ähnlichen privaten Zwecken vorgenommen wird.

Diese Ausführungen sollen mithilfe eines Beispiels verdeutlicht werden:

*Die Baufirma B & B – Bau stellt einen ausländischen Bürger ein. Aufgrund dessen reist dieser am 01.07.2009 nach Deutschland um seine Tätigkeit in Neumarkt aufzunehmen. Da die Aufenthaltsdauer unbestimmt ist, sucht er sich keine Wohnung. Stattdessen wohnt er in der Pension Meier. Vom 20.11.2009 – 04.12.2009 verlässt er Deutschland für einen Urlaub in Kroatien. Im Anschluss daran kündigt er sein Arbeitsverhältnis zum 15.02.2010. An diesem Tag verlässt er Deutschland, um wieder in seiner Heimat leben zu können.*

*Fraglich ist nun, ob er in Deutschland einer unbeschränkten Steuerpflicht unterliegt.*

---

<sup>25</sup> Vgl. BFH- Urteil vom 13.10.1965 BStBl. III, S. 738 und vom 19.03.1997 BStBl. II, S. 447.

<sup>26</sup> Vgl. HEUSER: Die Entsendung deutscher Mitarbeiter ins Ausland, 2004, Seite 68.

*Der Arbeitnehmer ist dann unbeschränkt einkommenssteuerpflichtig, wenn in Deutschland entweder ein Wohnsitz oder ein gewöhnlicher Aufenthaltsort begründet werden kann. Da der Arbeitnehmer in der Pension Meier wohnt, verfügt er über keinen Wohnsitz. Aufgrund dessen muss überprüft werden, ob die Voraussetzungen des gewöhnlichen Aufenthaltsortes erfüllt sind. Hierzu gilt es die Aufenthaltstage in Deutschland zu berechnen:*

*02.07.2009 – 19.11.2009 → 141 Tage*

*05.12.2009 – 14.02.2010 → 72 Tage*

*213 Tage*

*Der Arbeitnehmer hielt sich für mehr als 180 Tage in Deutschland auf. Demzufolge ist er ab dem ersten Tag seines Aufenthaltes unbeschränkt steuerpflichtig.*

*Anmerkung: Für die Fristberechnung bleibt die Zeit in Kroatien unberücksichtigt.*

*Darüber hinaus gilt es im Rahmen der Fristberechnung § 108 AO zu beachten.*

### **3.1.2 Erweiterte unbeschränkte Steuerpflicht nach § 1 Abs. 2 EStG**

Die erweiterte unbeschränkte Steuerpflicht ist in § 1 Abs. 2 EStG geregelt.

Danach sind auch deutsche Staatsbürger unbeschränkt einkommensteuerpflichtig, welche weder einen Wohnsitz, noch ihren gewöhnlichen Aufenthaltsort im Inland haben aber in einem Dienstverhältnis zu einer inländischen juristischen Person des öffentlichen Rechts stehen und das Arbeitsentgelt hierfür, aus einer inländischen öffentlichen Kasse beziehen. Darüber hinaus dürfen sie allerdings in dem Staat, in dem sie ihren Wohnsitz oder ihren gewöhnlichen Aufenthaltsort haben, lediglich zu einer Einkommensbesteuerung herangezogen werden, welche der beschränkten Steuerpflicht entspricht. Diese erweiterte unbeschränkte Steuerpflicht erstreckt sich zudem auch auf die zum Haushalt der Person gehörenden Angehörigen nach § 15 AO, welche entweder die deutsche Staatsbürgerschaft besitzen, keine Einkünfte beziehen oder nur Einkünfte, welche ausschließlich im Inland steuerpflichtig sind.

Zu berücksichtigen ist jedoch, dass von diesem Gesetzesabschnitt hauptsächlich Personen mit diplomatischem oder konsularischem Status betroffen sind, welche derzeit in einem aktiven

Dienstverhältnis zu juristischen Personen des öffentlichen Rechts stehen.<sup>27</sup> Aufgrund dessen soll dieser Abschnitt lediglich zur Vollständigkeit der Arbeit beitragen und nicht ausführlicher behandelt werden.

### **3.1.3 Fiktive unbeschränkte Steuerpflicht**

#### **3.1.3.1 Fiktive unbeschränkte Steuerpflicht nach § 1 Abs. 3 EStG**

Personen, welche weder einen Wohnsitz noch einen gewöhnlichen Aufenthaltsort im Inland vorweisen können, sind in Deutschland als beschränkt Steuerpflichtige zu behandeln.<sup>28</sup> Dies bedeutet, dass sie keinerlei Ansprüche auf Geltendmachung von Grundfreibeträgen sowie Sonderausgaben begründen können.

Unter diesen Bereich können allerdings auch Personen fallen, welche fast ihr vollständiges Jahreseinkommen in Deutschland beziehen. Hierbei handelt es sich um Grenzpendler, welche im Ausland wohnen, jedoch täglich nach Deutschland reisen, um ihrer beruflichen Tätigkeit nachzugehen. Sie unterliegen zwar in ihrem Wohnsitzstaat der unbeschränkten Steuerpflicht, jedoch müssen persönliche Aspekte aufgrund des dortigen geringen oder gar fehlenden Einkommens nicht immer berücksichtigt werden. Dies führt dazu, dass derartige Personengruppen durch die inländische beschränkte Steuerpflicht schlechter gestellt werden als andere, wodurch ein Verstoß gegen das Diskriminierungsverbot nach Art. 39 EG-Vertrag vorliegt.<sup>29</sup>

Um auch diese von den Entlastungsmöglichkeiten des Einkommensteuergesetzes profitieren lassen zu können, entschied der Europäische Gerichtshof im Schumacker Urteil von 1995, dass die Staatsbürger aller EU-Mitgliedsstaaten, unter bestimmten Voraussetzungen den unbeschränkt Steuerpflichtigen gleichzustellen sind.<sup>30</sup> Demnach sind im Sinne des § 1 Abs. 3 EStG, auf Antrag alle natürlichen Personen als unbeschränkt steuerpflichtig zu behandeln, welche weder einen Wohnsitz noch einen gewöhnlichen Aufenthaltsort im Inland aber Einkünfte im Sinne des § 49 EStG vorweisen können. Dies gilt jedoch nur, wenn die Einkünfte im Kalenderjahr mindestens zu 90 % der deutschen Einkommensteuer unterliegen

---

<sup>27</sup> Vgl. BORNHOFEN, BORNHOFEN: Steuerlehre 2 Rechtslage 2007: Einkommensteuer, Körperschaftssteuer, Gewerbesteuer, Bewertungsgesetz und Erbschaftsteuer, 2008, Seite 9.

<sup>28</sup> Vgl. VON SICHERER: Einkommensteuer, 2004, Seite 544.

<sup>29</sup> Vgl. DJANANI, BRÄHLER: Internationales Steuerrecht: Grundlagen für Studium und Steuerberaterprüfung, 2006, Seite 57-58.

<sup>30</sup> Vgl. PAWLIK: Internationales Steuerrecht für Arbeitnehmer: Praxisleitfaden für grenzüberschreitende Arbeitsverhältnisse, 2006, Seite 32.

oder die Einkünfte, welche dieser nicht zuzurechnen sind, den Grundfreibetrag nach § 32a Abs. 1 Satz 2 Nr. 1 nicht übersteigen, welcher im Jahr 2010 bei 7.834,00 Euro liegt. Sind derartige Einkünfte vorhanden, sind diese mittels einer Bescheinigung der zuständigen ausländischen Behörde in Deutschland nachzuweisen.

Auch dies soll mithilfe eines Beispiels verdeutlicht werden:

*Ein Arbeitnehmer aus Österreich ist bei einem Bauunternehmer aus Bad Tölz beschäftigt. Aufgrund dessen fährt er täglich von Österreich nach Bad Tölz, um dort seiner Tätigkeit nachzukommen. Im Jahr 2009 erwirtschaftete der Arbeitnehmer aufgrund seiner Beschäftigung beim Bauunternehmer 25.000,00 Euro (brutto). In Österreich erzielte er Kapitalerträge in Höhe von 1.500,00 Euro.*

*Fraglich ist nun, wie der Arbeitnehmer in Deutschland steuerlich behandelt werden muss.*

*Der Arbeitnehmer verfügt aufgrund seiner täglichen Heimreise in Deutschland weder über einen Wohnsitz, noch über einen gewöhnlichen Aufenthaltsort. Demzufolge wäre er lediglich beschränkt steuerpflichtig. Jedoch erzielte er ca. 94 % seines Einkommens in Deutschland, welches somit der deutschen Besteuerung unterliegt. In Österreich erwirtschaftete er lediglich Kapitalerträge in Höhe von 1.500,00 Euro. Dies liegt weit unter dem im Jahr 2009 geltenden Grundfreibetrag in Höhe von 7.664,00 Euro. Aufgrund dessen unterliegt er in Deutschland auf Antrag der fiktiven unbeschränkten Steuerpflicht nach § 1 Abs. 3 EStG, wodurch seine persönlichen Aspekte berücksichtigt werden können.*

### **3.1.3.2 Fiktive unbeschränkte Steuerpflicht nach § 1a EStG**

Das bereits genannte Schumacker Urteil führte nicht nur zur Berücksichtigung der persönlichen Aspekte von Grenzpendlern, sondern auch zur Inanspruchnahme bestimmter anderer Vergünstigungen, wie beispielsweise dem Ehegattensplitting (§ 26 Abs. 1 Satz 1 EStG), dem Realsplittung (§ 10 Abs. 1 Nr. 1 EStG) oder auch der Entlastung für Alleinerziehende (§ 24 EStG).

Um in den Genuss dieser Vorzüge zu kommen, setzt der § 1a EStG jedoch voraus, dass entweder eine unbeschränkte Steuerpflicht nach § 1 Abs. 1 EStG vorliegt und die Prämissen des § 1 Abs. 3 EStG gewährleistet sind oder dass die Person nach § 1 Abs. 3 EStG der fiktiven

unbeschränkten Steuerpflicht unterliegt.<sup>31</sup> Zu berücksichtigen ist jedoch auch, dass der § 1a EStG nur für Staatsangehörige eines Mitgliedstaates der EU oder des Europäischen Wirtschaftsraums anwendbar ist. Diese Festsetzung ist unter § 1a Abs. 1 Satz 1 EStG zu finden.

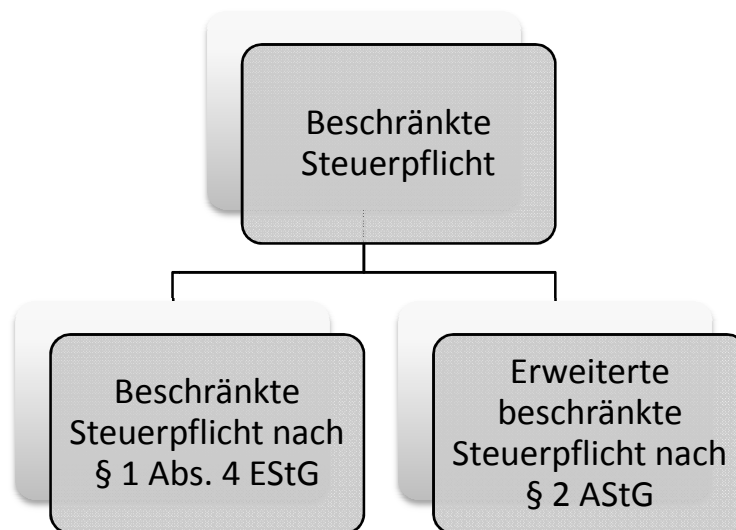
---

<sup>31</sup> Vgl. PAWLIK: Internationales Steuerrecht für Arbeitnehmer: Praxisleitfaden für grenzüberschreitende Arbeitsverhältnisse, 2006, Seite 33.

## 3.2 Territorialitätsprinzip

Im Gegensatz zum Universalitätsprinzip müssen beim Territorialitätsprinzip lediglich solche Tatbestände (§ 49 EStG) in Deutschland besteuert werden, welche auch innerhalb der Landesgrenzen erwirtschaftet wurden. Demzufolge setzt das Territorialitätsprinzip eine beschränkte Einkommensteuerpflicht voraus.<sup>32</sup>

Nach dem Gesetz können bei der beschränkten Steuerpflicht zwei differente Erscheinungsformen unterschieden werden:<sup>33</sup>



### 3.2.1 Beschränkte Steuerpflicht nach § 1 Abs. 4 EStG

Nach § 1 Abs. 4 EStG sind alle natürlichen Personen, welche in Deutschland weder einen Wohnsitz noch einen gewöhnlichen Aufenthaltsort vorweisen können, jedoch inländische Einkünfte nach § 49 EStG erzielen, beschränkt einkommensteuerpflichtig.

Der § 49 EStG umfasst dabei alle beschränkt steuerpflichtigen Einkünfte, jedoch orientiert sich auch dieser an den sieben Einkunftsarten nach § 2 EStG. Deutlich wird, dass der § 1 Abs. 4 EStG alle natürlichen Personen einschließt. Demzufolge können nicht nur Inländer, sondern auch Ausländer von der beschränkten Steuerpflicht in Deutschland betroffen sein, sobald diese inländische Einkünfte im Sinne des § 49 EStG erwirtschaftet haben.

<sup>32</sup> Vgl. BEECK: Grundlagen der Steuerlehre: Prüfungsrelevantes Wissen verständlich und praxisgerecht, 2004, Seite 11.

<sup>33</sup> Vgl. KAMINSKI, STRUNK: Steuern in der internationalen Unternehmenspraxis: Grundlagen-Auswirkungen-Beispiele, 2006, Seite 79.

Aufgrund der Tatsache, dass in dieser Arbeit hauptsächlich die Einkünfte aus nichtselbstständiger Tätigkeit behandelt werden, sollen in diesem Zusammenhang lediglich die Einkünfte nach § 49 Abs. 1 Nr. 4 EStG näher erläutert werden.

Nach § 49 Abs. 1 Nr. 4 Buchstabe a EStG unterliegen zum einen alle Einkünfte aus nichtselbstständiger Arbeit der beschränkten Steuerpflicht, sobald diese im Inland ausgeübt beziehungsweise verwertet werden oder wurden.

Zum anderen unterliegen nach § 49 Abs. 1 Nr. 4 Buchstabe c EStG aber auch Einkünfte aus nichtselbstständiger Arbeit der beschränkten Steuerpflicht, wenn diese als Entgelt für eine Tätigkeit als Geschäftsführer, Prokurist oder Vorstandsmitglied einer Gesellschaft bezogen werden, deren Geschäftssitz sich im Inland befindet.

Nachfolgende Beispiele sollen nun zur Verdeutlichung des Sachverhaltes beitragen:

*Beispiel 1: Ein bei einem Bauunternehmen beschäftigter Geologe ist für die Entnahme von Bodenproben in Polen zuständig. Aufgrund dessen, dass die Auftragszahl in Polen stetig steigt, hat er im Jahr 2009 seinen Wohnsitz in Deutschland aufgegeben und ist nach Polen gezogen. Die dort entnommenen Bodenproben schickt der Geologe immer zu seinem Arbeitgeber nach Deutschland, damit dieser über weitere Vorgehensweisen entscheiden kann. Fraglich ist nun, ob der Geologe noch immer einer Steuerpflicht in Deutschland unterliegt.*

*Aufgrund dessen, dass er weder über einen Wohnsitz noch einen gewöhnlichen Aufenthaltsort in Deutschland verfügt, unterliegt er maximal der beschränkten Steuerpflicht nach § 1 Abs. 4 EStG. Dies ist jedoch nur der Fall, wenn er inländische Einkünfte nach § 49 EStG erzielt.*

*Da die entnommenen Bodenproben in Deutschland verwertet werden, trifft § 49 Abs. 1 Nr. 4 Buchstabe a EStG auf die Tätigkeit des Geologen zu. Somit unterliegt die Vergütung vom Bauunternehmen, welche er für die Bodenproben erhält, der beschränkten Steuerpflicht.*

*Beispiel 2: Ein ausländischer Bauingenieur, welcher in Moskau wohnt, ist für ein deutsches Bauunternehmen tätig. Im Jahr 2009 ist er für die Errichtung eines Hochhauses in Russland verantwortlich.*

*Fraglich ist nun, ob der Bauingenieur im Jahre 2009 einer Steuerpflicht in Deutschland unterliegt.*

*Der Bauingenieur hat in Deutschland weder einen Wohnsitz noch einen gewöhnlichen Aufenthaltsort. Aufgrund dessen ist zu prüfen, ob er inländische Einkünfte nach § 49 EStG erzielt und somit eine beschränkte Steuerpflicht begründet werden kann.*

*Da jedoch seine Tätigkeit in Russland und nicht in Deutschland verwertet wird, kann nicht von Einkünften nach § 49 EStG gesprochen werden. Somit ist der Bauingenieur in Deutschland keinesfalls einkommensteuerpflichtig.*

### **3.2.2 Erweiterte beschränkte Steuerpflicht nach § 2 AStG**

Neben der beschränkten Steuerpflicht nach dem Einkommensteuergesetz, kann es auch zu einer beschränkten Steuerpflicht im Sinne des Außensteuergesetzes kommen. Hiervon sind grundsätzlich die natürlichen (deutschen) Personen betroffen, welche ihren Wohnsitz in ein Niedrigsteuerland verlagert haben, um dort von den Steuervorteilen zu profitieren. Dieser Vorteil bringt jedoch oftmals auch einige Nachteile hinsichtlich der Besteuerung in Deutschland mit sich.<sup>34</sup> Damit jedoch dem deutschen Staat nach dem Wegzug ein Steuerzugriff möglich ist, müssen auch in diesem Fall bestimmte Voraussetzungen erfüllt sein, welche in § 2 AStG geregelt sind.

Demzufolge müssen die natürlichen Personen vor ihrem Wegzug in ein Niedrigsteuerland (§§ 2, 5 AStG), in den letzten zehn Jahren ihrer Steuerpflicht in Deutschland, mindestens fünf Jahre lang der unbeschränkten Steuerpflicht unterlegen sein. Darüber hinaus müssen sie weiterhin wesentliche wirtschaftliche Interessen in Deutschland verfolgen. Ist dies der Fall, unterliegen die Betroffenen noch weitere zehn Jahre nach ihrem Wegzug, mit ihren inländischen Einkünften nach § 49 EStG sowie allen weiteren Einkünften im Sinne des § 2 Abs. 1 Satz 1 EStG, der deutschen Besteuerung.

Das Außensteuergesetz betrachtet in diesem Zusammenhang alle Länder, in welchen der Steuersatz bei einem Referenzeinkommen von 77.000,00 Euro um ein Drittel geringer ist als in Deutschland oder in denen die Betroffenen im Vergleich zur allgemeinen Besteuerung eine Vorzugsbesteuerung erhalten, als Niedrigsteuerland.<sup>35</sup>

Hinsichtlich der wirtschaftlichen Interessen kann gesagt werden, dass diese stets gegeben sind, wenn der Steuerpflichtige beispielsweise Unternehmer eines in Deutschland gelegenen

---

<sup>34</sup> Vgl. STEUERLINKS: Die erweiterte beschränkte Steuerpflicht. URL: <http://www.steuerlinks.de/sr-die-erweitert-beschaenkte-steuerpflicht.html>.

<sup>35</sup> Vgl. KRAFT, KRAFT: Grundlagen der Unternehmensbesteuerung: Die wichtigsten Steuerarten und ihr Zusammenwirken, 2009, Seite 31.

Gewerbebetriebes ist. Eine abschließende Aufzählung aller wesentlichen wirtschaftlichen Interessen ist in § 2 Abs. 3 AStG zu finden.

Auch dieser Tatbestand soll mithilfe eines Beispiels näher erläutert werden:

*Ein reicher ehemaliger deutscher Unternehmer zieht nach Monaco, um dort sein weiteres Leben genießen zu können. Bisher wohnte er stets in Deutschland, wobei sein Wohnsitz zwischen München und Berlin variierte. Nach seinem Wegzug vermietete er seine Villa in München-Grünwald für 6.000,00 Euro monatlich.*

*Fraglich ist nun, ob der ehemalige Unternehmer trotz seines Wegzugs der deutschen Besteuerung unterliegt.*

*Der ehemalige Unternehmer zog in ein Niedrigsteuerland, um dort seinen Lebensabend zu genießen. Aufgrund der Mieteinnahmen in Deutschland, welche im Veranlagungszeitraum 62.000,00 Euro übersteigen (siehe § 2 Abs. 3 Nr. 2 AStG), verfolgt er nach dem Außensteuergesetz jedoch noch immer wesentliche wirtschaftliche Interessen in Deutschland. Darüber hinaus unterlag er vor seinem Wegzug stets einer unbeschränkten Steuerpflicht.*

*Aufgrund dessen sind alle Voraussetzungen erfüllt, welche nach § 2 Abs. 1 AStG gegeben sein müssen, um Deutschland trotz des Wegzugs einen Steuerzugriff zu ermöglichen. Demzufolge unterliegt er im Sinne des § 1 AStG noch weitere zehn Jahre der deutschen Besteuerung.*

Diese Ausführungen informierten eingehend über alle im Gesetz verankerten Tatbestände, welche sowohl eine unbeschränkte als auch eine beschränkte Besteuerung in Deutschland begründen. Selbstverständlich kann die Ausprägung der Besteuerung innerhalb eines Veranlagungszeitraums variieren, so dass Personen teilweise der beschränkten und teilweise der unbeschränkten Besteuerung unterliegen.

Dies ist beispielsweise dann der Fall, wenn eine Person am 01.07.2010 in das Ausland zieht. Somit unterliegt der Betroffene von 01.01.2010 – 30.06.2010 der unbeschränkten Steuerpflicht. Den Rest des Jahres ist er aber aufgrund seines ausländischen Wohnsitzes und gewöhnlichen Aufenthaltsortes, in Deutschland lediglich beschränkt steuerpflichtig.<sup>36</sup>

---

<sup>36</sup> Vgl. PAWLIK: Internationales Steuerrecht für Arbeitnehmer: Praxisleitfaden für grenzüberschreitende Arbeitsverhältnisse, 2006, Seite 36.

### **3.3 Veranlagung der Steuer**

Unterliegen Personen einer unbeschränkten oder auch beschränkten Besteuerung im Inland, muss diese Steuer veranlagt werden. Hierzu existieren je nach Steuerpflicht unterschiedliche Möglichkeiten.

In diesem Kapitel soll nun zunächst die Veranlagung der unbeschränkten Steuerpflicht und im Anschluss daran die Veranlagung der beschränkten Steuerpflicht behandelt werden.

#### **3.3.1 Veranlagung bei unbeschränkter Steuerpflicht**

Die Veranlagung der Steuer nach § 25 EStG wird in Deutschland im Regelfall nach Ablauf eines Kalenderjahres von den Finanzämtern durchgeführt. Damit jedoch die abzuführende Steuer von den Ämtern festgesetzt werden kann, müssen die Steuerpflichtigen jährlich bis zum 31.05 des Folgejahres (§ 149 Abs. 2 Satz 1 AO) eine unterschriebene Einkommensteuererklärung auf amtlich vorgeschriebenen Vordrucken (§ 150 Abs. 1 Satz 1 AO) abgeben. Diese enthält alle im vorhergehenden Kalenderjahr erwirtschafteten Einkünfte. Nach Eingang der Einkommensteuererklärung wird diese durch den zuständigen Finanzbeamten geprüft, welcher im Anschluss daran einen Einkommensteuerbescheid (§ 155 Abs. 1 AO) erlässt. Dieser Bescheid setzt die zu entrichtende Einkommensteuer fest.<sup>37</sup>

Nach § 149 Abs. 1 Satz 1 und 2 AO sind jedoch nur die Personen zur Abgabe einer Einkommensteuererklärung verpflichtet, welche aufgrund der Steuergesetze sowie der Finanzbehörden dazu aufgefordert werden. Diese Verpflichtung tritt in der Regel dann ein, wenn die gesamten Einkünfte, die Summe aus dem Grundfreibetrag der Steuertabelle (§ 32a Abs. 1 Nr. 1 EStG) und dem Sonderausgaben-Pauschbetrag (§ 10c Abs. 1 EStG) übersteigen.<sup>38</sup>

Erzielte ein Arbeitnehmer darüber hinaus im Laufe eines Kalenderjahres lediglich Einkünfte aus nichtselbstständiger Tätigkeit im Sinne des § 19 EStG, ist auch dieser von der Abgabe einer Einkommensteuererklärung befreit, wenn er die zu leistende Steuer bereits in Form einer Lohnsteuer abgeführt hat (§ 38 Abs. 1 EStG). Der Steuerabzug wird direkt vom Arbeitgeber vorgenommen, in dem dieser im Zuge der monatlichen Entgeltabrechnung, sowohl die Lohn-

---

<sup>37</sup> Vgl. BRAUN, DENNERLEIN, WÜNSCHE: Steuerrecht und betriebliche Steuerlehre, 2010, Seite 65.

<sup>38</sup> Vgl. DHPG: Veranlagung von Steuerpflichtigen im Allgemeinen. URL:

[http://www.konfliktbehandlung.de/main.php?menu\\_id=6933&page\\_id=1496&filter\\_id=1](http://www.konfliktbehandlung.de/main.php?menu_id=6933&page_id=1496&filter_id=1).

und Kirchensteuer als auch den Solidaritätszuschlag vom Arbeitnehmer einbehält und direkt an die Finanzbehörden abführt.

In Ausnahmefällen wird allerdings auch bei einer lediglich nichtselbstständigen Arbeit eine Veranlagung der Steuer gefordert. Diese Sonderfälle sind im § 46 Abs. 2 EStG geregelt. Jedoch soll in diesem Zusammenhang nicht näher darauf eingegangen werden.<sup>39</sup>

Unterliegt eine Person nicht der Pflicht zur Abgabe einer Einkommensteuererklärung, ist es dennoch ratsam diese jährlich beim Finanzamt einzureichen. Dies ist darauf zurückzuführen, dass in den meisten dieser Fälle eine Steuerrückerstattung erzielt werden kann.

Nach Abgabe einer Einkommensteuererklärung unterscheidet das deutsche Gesetz bei unbeschränkt Steuerpflichtigen generell vier verschiedene Arten der Veranlagung:

1. Einzelveranlagung nach § 32a Abs. 1 EStG
2. Getrennte Veranlagung von Ehegatten nach § 26a EStG
3. Zusammenveranlagung von Ehegatten nach § 26b EStG
4. Besondere Veranlagung von Ehegatten nach § 26c EStG<sup>40</sup>

Eine Einzelveranlagung kommt grundsätzlich für Alleinstehende zum Tragen, welche der unbeschränkten Steuerpflicht unterliegen. Dies bedeutet, dass diese als Einzelperson eine Einkommensteuererklärung beim Finanzamt einreichen müssen. Aus dieser Steuererklärung ergibt sich dann das zu versteuernde Einkommen des Veranlagungszeitraums (§ 2 Abs. 5 Satz 1 EStG). Im Anschluss daran gilt es die zu leistende Einkommensteuer zu berechnen. Hierfür wird die Grundtabelle des Finanzministeriums herangezogen.<sup>41</sup>

Ehegatten hingegen können zwischen einer getrennten Veranlagung oder einer Zusammenveranlagung wählen, soweit beide Partner einer unbeschränkten Steuerpflicht unterliegen und nicht dauernd getrennt lebend sind. Als getrennt lebend gelten die Ehegatten dann, wenn die Ehe nicht mindestens einen Tag im Kalenderjahr als intakt zu bezeichnen ist.

Wählen Ehegatten die getrennte Veranlagung oder sind sie dauernd getrennt lebend, müssen zwei einzelne Steuererklärungen abgegeben werden. Auch hier findet die Grundtabelle

---

<sup>39</sup> Vgl. PAWLIK: Internationales Steuerrecht für Arbeitnehmer: Praxisleitfaden für grenzüberschreitende Arbeitsverhältnisse, 2006, Seite 37.

<sup>40</sup> Vgl. SEIGEL: Betriebliche Steuerlehre: Arbeitsbuch, 2002, Seite 128.

<sup>41</sup> Vgl. WEHRHEIM: Einkommensteuer und Steuerwirkungslehre, 2009, Seite 131.

Anwendung. Die Sonderausgaben sowie die außergewöhnlichen Belastungen hingegen werden in dem Maß angesetzt, welches sich bei der Zusammenveranlagung ergeben würde.

Werden die Ehegatten letztendlich zusammen veranlagt, ist es ausreichend eine Steuererklärung abzugeben, sofern sie alle Daten beider Ehegatten enthält. In diesem Fall werden die Einkünfte der Ehepartner einzeln ermittelt und im Anschluss daran zusammengefügt. Auf das Ergebnis dieser Einkünfte wird abschließend die Splittingtabelle angewandt. Im Regelfall stellt die Zusammenveranlagung der Ehegatten für diese eine steuerlich günstigere Variante dar.<sup>42</sup>

Darüber hinaus können Ehegatten im Veranlagungszeitraum der Eheschließung auch die besondere Veranlagung wählen. Entscheiden sich die Partner für eine derartige Einkommensteuerveranlagung, werden diese so behandelt, als ob die Ehe nicht geschlossen worden wäre.

Die Ermittlung des zu versteuernden Einkommens eines Veranlagungszeitraums ist unter R 2 Abs. 1 EStR 2005 verankert und weist für alle Arten der Veranlagung das gleiche Schema auf. Dieses lässt sich folgendermaßen darstellen:

#### Summe der Einkünfte aus den Einkunftsarten

---

= Summe der Einkünfte

- Altersentlastungsbetrag (§ 24a EStG)
  - Entlastungsbetrag für Alleinerziehende (§ 24b EStG)
  - Freibetrag für Land- und Forstwirte (§ 13 Abs. 3 EStG)
  - + Hinzurechnungsbetrag (§ 52 Abs. 3 Satz 3 EStG sowie § 8 Abs. 5 Satz 2 AIG)
- 

= Gesamtbetrag der Einkünfte (§ 2 Abs. 3 EStG)

- Verlustabzug nach § 10d EStG
- Sonderausgaben (§§ 10, 10a, 10b, 10c EStG)
- außergewöhnliche Belastungen (§§ 33 bis 33b EStG)

Steuerbegünstigung der zu Wohnzwecken genutzten Wohnungen, Gebäude und

- Baudenkmale sowie der schutzwürdigen Kulturgüter (§§ 10e bis 10i EStG, § 52 Abs. 21 Satz 6 EStG i.d.F. vom 16.4.1997, BGBl. I S. 821 und § 7 FördG)

+ zuzurechnendes Einkommen gem. § 15 Abs. 1 AStG

---

= Einkommen (§ 2 Abs. 4 EStG)

- Freibeträge für Kinder (§§ 31, 32 Abs. 6 EStG)
  - Härteausgleich nach § 46 Abs. 3 EStG, § 70 EStDV
- 

= Zu versteuerndes Einkommen (§ 2 Abs. 5 EStG)

---

<sup>42</sup> Vgl. DINKELBACH: Ertragsteuern: Einkommensteuer, Körperschaftsteuer, Gewerbesteuer, 2009, Seite 26.

Auf das berechnete zu versteuernde Einkommen kann abschließend die jeweilige Steuertabelle angewandt und somit die zu entrichtende Steuerlast festgesetzt werden.

### **3.3.1 Veranlagung bei beschränkter Steuerpflicht**

In vielen Fällen wird bei beschränkt steuerpflichtigen Personen zur Sicherung der Steuerabführung, die Einkommensteuer direkt an der Quelle einbehalten, so dass keine weitere Veranlagung zu erfolgen hat. Für die inländischen Einkünfte aus nichtselbstständiger Arbeit nach § 49 Abs. 1 Nr. 4 EStG bedeutet das, dass der inländische Arbeitgeber die aus dem Beschäftigungsverhältnis entstehende Steuerschuld direkt vom Arbeitslohn als Lohnsteuer abzieht und an das Finanzamt abführt (§§ 38 Abs. 1 Satz 1, § 39d EStG).<sup>43</sup> Von diesem Abzugsverfahren sind alle unter § 50a Abs. 1 EStG genannten Einkünfte betroffen.

Der Steuerabzug beträgt hierbei 15 % vom Bruttobetrag. Lediglich bei Einkünften nach § 50a Abs. 1 Nr. 4 EStG (z.B. Aufsichtsratsvergütungen) hat ein Steuerabzug von 30 % zu erfolgen. Eine Einschränkung dieser Regelung trifft nach § 50a Abs. 2 EStG auf Einkünfte aus künstlerischen, sportlichen, artistischen, unterhaltenden oder ähnlichen Darbietungen zu. Hierbei erfolgt der Steuerabzug erst dann, wenn die Mindesteinnahmen von 250,00 Euro überstiegen wurden.

Darüber hinaus gibt es allerdings auch Sachverhalte, bei denen kein direkter Steuerabzug vorgenommen wird und die Steuerabführung anderweitig erfolgen muss. In diesen Fällen muss die beschränkt steuerpflichtige Person mit ihren inländischen Einkünften nach § 49 Abs. 1 EStG veranlagt werden, um die Steuerschuld begleichen zu können.

Für die Veranlagung der Einkommensteuer von beschränkt Steuerpflichtigen, sind grundsätzlich die gleichen Vorschriften wie bei der Veranlagung von unbeschränkt steuerpflichtigen Personen heranzuziehen. Jedoch sind hierbei zudem die Sondervorschriften nach § 50 EStG zu berücksichtigen, welche sich speziell auf die Veranlagung von derartigen Personengruppen beziehen und die Berücksichtigung von persönlichen Verhältnissen nur in einem sehr geringen Maße zulassen.<sup>44</sup>

Demnach können im Sinne des § 50 Abs. 1 EStG Betriebsausgaben (§ 4 Abs. 4 bis 8 EStG) oder Werbungskosten (§ 9 EStG) nur dann von den Einkünften abgezogen werden, wenn sie mit diesen in einem wirtschaftlichen Zusammenhang stehen.

---

<sup>43</sup> Vgl. PAWLIK: Internationales Steuerrecht für Arbeitnehmer: Praxisleitfaden für grenzüberschreitende Arbeitsverhältnisse, 2006, Seite 38.

<sup>44</sup> Vgl. VON SICHERER: Einkommensteuer, 2004, Seite 562.

Darüber hinaus dürfen sich Sonderausgaben (§ 10 EStG) sowie Altersvorsorgebeiträge (§ 10a EStG) oder auch außergewöhnliche Belastungen (§§ 33 ff. EStG) keinesfalls mindernd auf die inländischen Einkünfte der beschränkt steuerpflichtigen Person auswirken.

Pauschbeträge (§ 9a Satz 1 Nr. 1 EStG) sowie Versorgungspauschalen (§ 10c Abs. 1-3 EStG) hingegen können von den Einkünften subtrahiert werden. Jedoch gilt es die Pauschalen anteilig zu berücksichtigen, sobald die inländischen Einkünfte nicht über einen vollständigen Veranlagungszeitraum hinweg bezogen werden konnten.

Abgesehen davon ist nach § 50 Abs. 2 EStG bei beschränkt einkommensteuerpflichtigen Einkünften ein Verlustabzug möglich. Jedoch sind auch hierbei Einschränkungen zu berücksichtigen. Demnach ist der Verlustabzug nur bei inländischen Verlusten zulässig, welche nicht dem Steuerabzug vom Arbeitslohn, vom Kapitalertrag oder dem Steuerabzug aufgrund des § 50a EStG unterliegen. Darüber hinaus ist der Verlustausgleich mit Einkünften aus anderen Einkunftsarten nach § 49 Abs. 1 EStG nicht zulässig.<sup>45</sup>

Hinsichtlich der Festsetzung des Steuertarifes kann seit 01.01.2009 grundsätzlich die Grundtabelle nach § 32a Abs. 1 EStG herangezogen werden, so dass von der Anwendung eines Mindeststeuersatzes in Höhe von 25 % nunmehr abgesehen werden kann. Jedoch muss der Grundfreibetrag bei der Ermittlung des zu versteuernden Einkommens im Regelfall unberücksichtigt bleiben. Lediglich bei beschränkt steuerpflichtigen Arbeitnehmern, also bei Einkünften aus nichtselbständiger Tätigkeit (§ 49 Abs. 1 Nr. 4 EStG), darf dieser Grundfreibetrag zur Anwendung kommen.<sup>46</sup>

Aufgrund der bisherigen Ausführungen wurde die Besteuerung nach dem deutschen Recht eingehend erläutert. Diese Vorschriften bilden das obligate Grundlagenwissen, um die Besteuerung der Entsendung von deutschen Mitarbeitern in das Ausland begreifen zu können.

Bevor jedoch die Sachverhalte der Mitarbeiterentsendung ausführlich dargestellt werden, wird zuvor auf die Entstehung einer Doppelbesteuerung mit ihren unterschiedlichen Variationen eingegangen. Dies soll zur Verdeutlichung der Notwendigkeit von klaren Regelungen und Strukturen im Rahmen von Mitarbeiterentsendungen beitragen.

---

<sup>45</sup> Vgl. PAWLIK: Internationales Steuerrecht für Arbeitnehmer: Praxisleitfaden für grenzüberschreitende Arbeitsverhältnisse, 2006, Seite 39.

<sup>46</sup> Vgl. HAUFE AKTUELL: Steueränderungen 2009, 2009, Seite 422-423.

## 4. Doppelbesteuerung

### 4.1 Entstehung einer Doppelbesteuerung

Von einer Doppelbesteuerung kann immer dann gesprochen werden, wenn eine Person zur gleichen Zeit in zwei oder mehreren Staaten einer Steuerpflicht unterliegt. Dabei spielt es primär keine Rolle, ob es sich hierbei um eine beschränkte oder unbeschränkte Steuerpflicht handelt.

Grundsätzlich kann man bei der Entstehung einer Doppelbesteuerung drei differente Variationen unterscheiden:

1. Unbeschränkte Steuerpflicht im Wohnsitzland und beschränkte Steuerpflicht in Quellenstaaten
2. Mehrere unbeschränkte Steuerpflichten in unterschiedlichen Staaten
3. Mehrere beschränkte Steuerpflichten in unterschiedlichen Staaten<sup>47</sup>

Fall 1: Eine unbeschränkte Steuerpflicht ist im Regelfall dann erfüllt, wenn eine Person entweder einen Wohnsitz oder einen gewöhnlichen Aufenthaltsort in einem Staat vorweisen kann. Ist dies der Fall, kann von einem Wohnsitzland gesprochen werden. Von einem Quellenstaat hingegen ist die Rede, wenn eine Person keine Merkmale einer unbeschränkten Steuerpflicht in einem Staat erfüllt, jedoch inländische Einkünfte verzeichnen kann.

Auch dieser Sachverhalt soll mithilfe eines Beispiels verdeutlicht werden:

*Michael Meier wohnt bereits seit seiner Geburt in Berching. Er fährt täglich 20 Kilometer nach Neumarkt, um dort seiner Tätigkeit bei einem Bauunternehmen nachzukommen. Durch dieses Arbeitsverhältnis kann er jährlich einen Bruttoverdienst von 35.000,00 Euro erzielen.*

*Herr Meier hat zudem ein Haus in den Niederlanden. Da er dieses selbst nicht nutzt, hat er es zu einem monatlichen Preis von 800,00 Euro vermietet. Darüber hinaus erbte er vor einigen Jahren eine Wohnung in Österreich, welche er wiederum vermietet hat. Hierbei erzielt er monatliche Mieteinnahmen von 300,00 Euro.*

*Fraglich ist nun, in welchen Staaten Michael Meier der Steuerpflicht unterliegt und welche Bezüge er in welchem Staat zu versteuern hat.*

---

<sup>47</sup> Vgl. DJANANI; BRÄHLER: Internationales Steuerrecht: Grundlagen für Studium und Steuerberaterprüfung, 2006, Seite 17-19.

*Aufgrund seines deutschen Wohnsitzes unterliegt Herr Meier in Deutschland einer unbeschränkten Steuerpflicht. Demzufolge muss er sein gesamtes Welteinkommen dort versteuern. Dies lässt sich folgendermaßen ermitteln:*

<i>Einkünfte aus nichtselbstständiger Arbeit in Neumarkt:</i>	<i>35.000,00 €</i>
<i>Mieteinkünfte aus den Niederlanden: 800,00 € * 12 =</i>	<i>9.600,00 €</i>
<i>Mieteinkünfte aus Österreich: 300,00 € * 12 =</i>	<i><u>3.600,00 €</u></i>
	<b><i>48.200,00 €</i></b>

*Somit muss er in Deutschland Einkünfte in Höhe von 48.200,00 € versteuern.*

*Darüber hinaus unterliegt er aufgrund seiner Einkünfte sowohl in den Niederlanden als auch in Österreich der beschränkten Steuerpflicht. Aufgrund dessen muss er die niederländischen Mieteinkünfte in Höhe von 9.600,00 € der niederländischen Besteuerung sowie die österreichischen Mieteinkünfte von 3.600,00 € der österreichischen Besteuerung unterwerfen. Somit werden die Mieteinnahmen sowohl in den beiden Staaten Niederlande und Österreich als auch in Deutschland versteuert. Demzufolge unterliegen 13.200,00 € einer Doppelbesteuerung.*

Fall 2: In Deutschland wird grundsätzlich ein Wohnsitz oder ein gewöhnlicher Aufenthaltsort vorausgesetzt, um als unbeschränkt Steuerpflichtiger behandelt zu werden. Jedoch gibt es auch Staaten, wie beispielsweise die USA, in denen die dortige Staatsangehörigkeit ausreicht, um die Voraussetzungen einer unbeschränkten Steuerpflicht zu erfüllen. Demzufolge kann eine Doppelbesteuerung in dieser Konstellation entweder erfolgen, wenn sich die beteiligten Staaten bei der Festsetzung der unbeschränkten Steuerpflicht nicht an denselben Grundsätzen orientieren oder die Voraussetzungen der unbeschränkten Steuerpflicht tatsächlich in mehreren Staaten gegeben sind.<sup>48</sup> Hierzu ein erläuterndes Beispiel:

*Will Smith wurde in Kalifornien geboren. Aufgrund dessen verfügt er über eine US-amerikanische Staatsbürgerschaft. Vor fünf Jahren zog er jedoch nach München, um dort als IT-Fachkraft tätig zu werden. Aufgrund seiner Arbeit bei der IT-Firma erzielt er ein Monatseinkommen von 5.000,00 €. Sein Haus in Kalifornien vermietete er zu einem Preis von monatlich 1.200,00 €.*

---

<sup>48</sup> Vgl. DJANANI; BRÄHLER: Internationales Steuerrecht: Grundlagen für Studium und Steuerberaterprüfung, 2006, Seite 18.



## 4.2 Maßnahmen zur Vermeidung von Doppelbesteuerungen

Durch die Darstellung der Entstehung von Doppelbesteuerungen konnte verdeutlicht werden, dass diese die Wirtschaftlichkeit von Auslandsinvestitionen drastisch einschränken. Aufgrund dessen müssen Maßnahmen gefunden werden, welche diese Nachteile kompensieren und zu einer höheren grenzüberschreitenden Geschäftstätigkeit anspornen.

Je nach Kooperationsintensität der einzelnen Staaten, können hierbei drei grundlegende Maßnahmen zur Vermeidung einer Doppelbesteuerung unterschieden werden:

1. Unilaterale Maßnahmen
2. Bilaterale Maßnahmen
3. Supranationale Maßnahmen<sup>50</sup>

Bei den unilateralen Maßnahmen handelt es sich um einseitige Maßnahmen zur Förderung der grenzüberschreitenden Investitionen. Hierbei wurde durch nationale Steuerrechtsprechungen der vollständige oder teilweise Verzicht der Besteuerung von Steuertatbeständen festgesetzt.<sup>51</sup> Diese Regelungen erfolgten unabhängig von der Berücksichtigung anderer Staaten.

Von bilateralen oder auch zweiseitigen Maßnahmen hingegen kann gesprochen werden, wenn zwei Staaten ein Abkommen schließen, in welchem die Besteuerungsrechte klar geregelt sind. Aufgrund dieser Abkommen können die Steueransprüche der einzelnen Staaten eingeschränkt werden. Jedoch muss keiner der Beteiligten vollständig auf die Besteuerungsrechte verzichten. Als Beispiel für derartige Abkommen lassen sich Doppelbesteuerungsabkommen (DBA) nennen.<sup>52</sup>

Bei der dritten Kategorie handelt es sich um supranationale oder auch überstaatliche Maßnahmen. Hierbei legen überstaatliche Organisationen aufgrund ihrer Kompetenzen Maßnahmen fest, welche für alle Mitgliedstaaten bindend sind und auf diesem Wege eine

---

<sup>50</sup> Vgl. STÖBER: Deutsches und Internationales Wirtschaftsrecht: Grundzüge des Wirtschaftsprivat-, Wirtschaftsverwaltungs- und Wirtschaftsstrafrecht, 2007, Seite 448.

<sup>51</sup> Vgl. BRÄHLER: Umwandlungssteuerrecht: Grundlagen für Studium und Steuerberaterprüfung, 2008, Seite 99.

<sup>52</sup> Vgl. BRÄHLER: Umwandlungssteuerrecht: Grundlagen für Studium und Steuerberaterprüfung, 2008, Seite 99.

Doppelbesteuerung vermeiden.<sup>53</sup> Als Beispiel kann hierfür die Mutter-Tochter-Richtlinie aufgeführt werden, welche die Besteuerung von Dividendenzahlungen zwischen verbundenen Unternehmen innerhalb der EG regelt.<sup>54</sup> Jedoch soll aufgrund der Themenabweichung nicht weiter darauf eingegangen werden.

---

<sup>53</sup> Vgl. TAX: Die Europäische Aktiengesellschaft: Gesellschafts- und Steuerrechtliche Rahmenbedingungen der Societas Europaea (SE), 2010, Seite 67.

<sup>54</sup> Vgl. KELLERSMANN, TREISCH: Europäische Unternehmensbesteuerung, 2002, Seite 209.

## **5. Entsendung deutscher Mitarbeiter in Staaten mit denen ein DBA besteht**

Werden Mitarbeiter in das Ausland versetzt, um dort grenzüberschreitend für ihren deutschen Arbeitgeber tätig zu werden, handelt es sich um eine Entsendung in das Ausland (siehe 2.1).

Wie bereits deutlich wurde, kann es in derartigen Fällen aufgrund des deutschen Wohnsitzes sowie der ausländischen Einkünfte rasch zu einer Doppelbesteuerung kommen. Dies würde nicht nur die Arbeitsmoral der Mitarbeiter senken, sondern gegebenenfalls auch die Kosten beim Arbeitgeber drastisch erhöhen.

Damit diese Situation jedoch nicht eintritt, wurden Maßnahmen entwickelt, welche entsprechende Mehrbelastungen vermeiden sollen. Eine dieser Maßnahmen stellt dabei die Vermeidung von Doppelbesteuerungen auf bilateraler Ebene dar, welche im nächsten Schritt anhand des OECD-Musterabkommens ausführlich erläutert wird.

### **5.1 Doppelbesteuerungsabkommen (DBA)**

#### **5.1.1 Begriffsklärung**

Bei Doppelbesteuerungsabkommen handelt es sich um völkerrechtliche Verträge zwischen zwei souveränen Staaten. Mithilfe dieser Verträge sollen die kollidierenden Besteuerungsansprüche der betroffenen Länder so eingeschränkt werden, dass eine Doppelbesteuerung einzelner Steuerobjekte vermieden werden kann.<sup>55</sup> Daraus wird ersichtlich, dass derartige Abkommen keine Besteuerungsansprüche begründen, sondern einschränken. Demzufolge kann in diesem Zusammenhang von einer rechtlichen Schranke gesprochen werden.<sup>56</sup>

#### **5.1.2 Geschichtliche Hintergründe**

Die Geschichte der Doppelbesteuerungsabkommen reicht bis Anfang des 20. Jahrhunderts zurück. In dieser Zeit wurde zwischen 1920 und 1946 die League of Nations gegründet. Hierbei handelt es sich um eine Vereinigung mehrerer Staaten, welche sich die Sicherung des Weltfriedens sowie die Förderung der internationalen Zusammenarbeit zum Ziel gesetzt hat.

---

<sup>55</sup> Vgl. SCHEFFLER: Besteuerung der grenzüberschreitenden Unternehmenstätigkeit, 2002, Seite 83.

<sup>56</sup> Vgl. DJANANI; BRÄHLER: Internationales Steuerrecht: Grundlagen für Studium und Steuerberaterprüfung, 2003, Seite 84.

Die League of Nations beschäftigte sich bereits frühzeitig mit dem Problem der Doppelbesteuerung, im Zusammenhang mit grenzüberschreitenden Tätigkeiten. Aufgrund dessen gelang es ihnen bereits im Jahre 1923 mithilfe von renommierten Wissenschaftlern, ein umfangreiches Gutachten zu erstellen, welches sich genau mit dieser Materie befasste. Aufgrund des fehlenden Praxisbezuges wurde jedoch dieses Gutachten nur in geringem Maße akzeptiert.

Während dessen wurde jedoch auch vom Völkerbund ein Gremium ins Leben gerufen, welches sich aus Regierungsbeamten sämtlicher Nationen zusammensetzte. Dieser Fiskalausschuss beschäftigte sich unter anderem mit Fragestellungen hinsichtlich der Steuerflucht aber auch der internationalen Amtshilfe. Im Ergebnis entstanden aus den Arbeiten des Gremiums mehrere Musterlösungen für zwischenstaatliche Steuerverträge, welche 1928 erstmalig den Regierungen vorgelegt wurden. Allerdings konnten auch diese Musterverträge wiederum keinen großen Einfluss ausüben. Jedoch gab sich der Ausschuss nicht damit zufrieden.

Aufgrund dessen nahm er die Arbeiten erneut auf und beschäftigte sich nunmehr ausschließlich mit dem Problem der Doppelbesteuerung. Diesmal jedoch waren die Mühen nicht vergebens, so dass 1943 ein erstes Modell hinsichtlich der Doppelbesteuerung mit Mexiko geschlossen werden konnte. Nach einem weiteren Modell im Jahre 1946 mit London wurden die Arbeiten allerdings eingestellt.

Weitere Entwicklungen hinsichtlich dieser Problematik gingen im Anschluss von der internationalen Organisation OEEC (Organisation für europäische wirtschaftliche Zusammenarbeit) aus, deren Nachfolge die Organisation für wirtschaftliche Zusammenarbeit und Entwicklung (OECD) antrat. Somit gelang es ihnen im Jahr 1963 ein erstes Musterabkommen „OECD-Musterabkommen“ zur Vermeidung der Doppelbesteuerung zu kreieren, welches nunmehr als Verhandlungsgrundlage dienen soll. Mithilfe dieses Musterabkommens wurden Begrifflichkeiten, Grundsätze und ähnliches harmonisiert, damit die Zusammenarbeit aller Mitgliedstaaten auf einer einheitlichen Basis beruhen konnte. Dieses OECD-Musterabkommen dient auch heute noch in überarbeiteter Form als Grundlage bei der Erstellung etlicher Doppelbesteuerungsabkommen.<sup>57</sup>

---

<sup>57</sup> Vgl. WEBER-FAS: Staatsverträge im internationalen Steuerrecht, 1982, Seite 6-12.

### 5.1.3 Einstufung völkerrechtlicher Vereinbarungen in die Rechtsordnung

Völkerrechtliche Vereinbarungen, wie beispielsweise Doppelbesteuerungsabkommen, wurden unabhängig von den nationalen Rechtssetzungen geschlossen. Deshalb ist es fraglich, ob sie überhaupt auf derselben rechtlichen Ebene wie innerstaatliche Gesetze zu finden sind und dementsprechend auch an Beachtung finden müssen.

Eine erste Antwort darauf ist dem Grundgesetz zu entnehmen. Nach Art. 59 Abs. 2 Satz 1 GG sind völkerrechtliche Vereinbarungen und demzufolge auch die Doppelbesteuerungsabkommen, durch Zustimmungsgesetze Bestandteil einer innerstaatlichen Gesetzgebung geworden. Aufgrund dessen handelt es sich bei diesen Abkommen um Regelungen, welche auf derselben Stufe wie nationale Gesetze zu finden sind und deren Berücksichtigung aufgrund dessen unumgänglich ist.

Darüber hinaus gilt es in diesem Zusammenhang § 2 AO zu berücksichtigen. Dieser besagt, dass völkerrechtliche Vereinbarungen, soweit diese zum innerstaatlichen Recht geworden sind, sogar vorrangig vor den deutschen Steuergesetzen zu behandeln sind. Demzufolge ist es den Doppelbesteuerungsabkommen mit seinen Spezialregelungen vorbehalten, Besteuerungsansprüche welche durch nationale Rechtssprechungen begründet wurden, aufrechtzuerhalten, einzuschränken oder gar aufzuheben.<sup>58</sup>

Um Doppelbesteuerungsabkommen außer Kraft zu setzen, müssen speziellere nachfolgende Gesetze entwickelt werden. Hierbei kann von „Treaty Override“ gesprochen werden.<sup>59</sup> Unter Treaty Override versteht man im internationalen Steuerrecht sämtliche Regelungen, mit denen es dem Gesetzgeber gelingt, sich über bestehende völkerrechtliche Vereinbarungen zwischen souveränen Staaten hinwegzusetzen.<sup>60</sup>

Als Beispiel für ein derartiges, jedoch seltenes Treaty Override, lässt sich das Außensteuergesetz nennen. Hierbei soll nach § 20 Abs. 2 AStG, anders als in den Doppelbesteuerungsabkommen, anstatt der Befreiungsmethode die Anrechnungsmethode zur Besteuerung der Einkünfte von ausländischen Betriebsstätten deutscher Steuerpflichtiger angewandt werden.<sup>61</sup>

---

<sup>58</sup> Vgl. PAWLIK: Internationales Steuerrecht für Arbeitnehmer: Praxisleitfaden für grenzüberschreitende Arbeitsverhältnisse, 2006, Seite 46-47.

<sup>59</sup> Vgl. DJANANI; BRÄHLER: Internationales Steuerrecht: Grundlagen für Studium und Steuerberaterprüfung, 2003, Seite 84.

<sup>60</sup> Vgl. RECK, BRÜCK, LABERMEIER, PACHE: Internationales Steuerrecht in der Praxis, 2008, Seite 173.

<sup>61</sup> Vgl. HÖHN, HÖRING: Das Steuerrecht international agierender Unternehmen: Grenzüberschreitende Steuerplanung, 2010, Seite 124.

## 5.2 OECD-Musterabkommen (OECD-MA)

Bisher konnte Deutschland auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen mit etwa 90 Staaten ein DBA abschließen. Dabei orientieren sich die meisten dieser Abkommen am OECD-Musterabkommen der Organisation for Economic Co-operation and Development. Aufgrund dessen wird dieses (Stand 2003, siehe Anlage 4) als Basis zur weiteren Darstellung der steuerlichen Behandlung von Mitarbeiterentsendungen, in Staaten mit denen ein DBA besteht, dienen. Jedoch muss hinsichtlich der Fehlerprophylaxe, bei der praktischen Anwendung stets das entsprechende DBA berücksichtigt werden.

### 5.2.1 Aufbau des OECD-Musterabkommens

Das OECD-Musterabkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen ist in sieben Abschnitte gegliedert, welche sich wiederum in 31 Artikel einteilen lassen:

- I. Geltungsbereich des Abkommens (Art. 1-2)**  
Darstellung des persönlichen und sachlichen Geltungsbereichs
- II. Begriffsbestimmungen (Art. 3-5)**  
Definitionen der im Abkommen verwendeten Begrifflichkeiten
- III. Besteuerung des Einkommens (Art. 6-21)**  
Festlegung der Besteuerungsrechte der beteiligten Staaten hinsichtlich der einzelnen Einkunftsarten
- IV. Besteuerung des Vermögens (Art. 22)**  
Festlegung der Besteuerung des Vermögens
- V. Methoden zur Vermeidung der Doppelbesteuerung (Art. 23A und B)**  
Erläuterung der Befreiungs- und Anrechnungsmethode
- VI. Besondere Bestimmungen (Art. 24-29)**  
Bedeutende Regelungen im Zusammenhang mit dem Umgang des OECD-MA
- VII. Schlussbestimmungen (Art. 30-31)**  
Inkrafttreten und Kündigungsmöglichkeiten des entsprechenden Abkommens<sup>62</sup>

---

<sup>62</sup> Vgl. OECD-MUSTERABKOMMEN: Inhalt des Abkommens, 2003, Seite 2-3.

## 5.2.2 Persönlicher Geltungsbereich des OECD-Musterabkommens

Zu Beginn gilt es bei jeder Mitarbeiterentsendung, in Staaten mit denen ein Doppelbesteuerungsabkommen besteht, stets zu prüfen, ob der entsandte Arbeitnehmer überhaupt unter den persönlichen Geltungsbereich des entsprechenden Doppelbesteuerungsabkommens fällt.

Für diese Prüfung ist der Art. 1 OECD-MA heranzuziehen. Dieser besagt, dass das Abkommen lediglich auf die Personen zutrifft, welche in einem oder in beiden der Vertragsstaaten ansässig sind. Allerdings muss in diesem Zusammenhang auch der Begriff Ansässigkeit im Sinne des OECD-Musterabkommens genau definiert und erläutert werden.

Im Sinne des Art. 4 OECD-MA ist eine Person dann in einem Vertragsstaat ansässig, wenn sie dort nach dem Recht des besagten Staates, aufgrund ihres Wohnsitzes, ihres ständigen Aufenthalts, des Ortes ihrer Geschäftsleitung oder eines anderen ähnlichen Merkmals steuerpflichtig ist. Für die Annahme einer Ansässigkeit ist es jedoch nicht ausreichend, wenn eine natürliche Person lediglich aufgrund ihrer Einkünfte aus Quellen in diesem Staat oder mit in diesem Staat gelegenen Vermögen steuerpflichtig ist.

Aus dieser Definition wird ersichtlich, welcher Staat im Sinne des DBA als Ansässigkeits- oder auch Wohnsitzstaat und welcher als Quellenstaat fungiert. Dabei hat der Ansässigkeitsstaat grundsätzlich ein Anrecht auf die Besteuerung nach dem Universalitätsprinzip. Der Quellenstaat, aus dem die Einkünfte stammen, darf die Steuer hingegen lediglich im Rahmen des Territorialitätsprinzips erheben.<sup>63</sup>

Tritt jedoch der Sachverhalt auf, dass eine natürliche Person in beiden Vertragsstaaten über eine Ansässigkeit verfügt, gilt die Person nur in dem Staat als ansässig, in dem sie über eine ständige Wohnstätte verfügt. Kann sie diese in beiden Staaten nachweisen, gilt sie in dem Vertragsstaat als ansässig, zu dem sie eine engere persönliche und wirtschaftliche Beziehung hat.

Kann allerdings nicht genau bestimmt werden, in welchem Vertragsstaat es sich um den Mittelpunkt der Lebensinteressen handelt oder verfügt die Person gar in keinem der beteiligten Staaten über einen ständigen Wohnsitz, so gilt sie lediglich in dem Staat als ansässig, in dem sie ihren gewöhnlichen Aufenthaltsort hat.

---

<sup>63</sup> Vgl. PAWLIK: Internationales Steuerrecht für Arbeitnehmer: Praxisleitfaden für grenzüberschreitende Arbeitsverhältnisse, 2006, Seite 49.

Hat sie diesen wiederum in beiden oder in keinem der Vertragsstaaten, so gilt sie in dem Staat als ansässig, über dessen Staatsangehörigkeit sie verfügt.

Trifft auch dieser Sachverhalt auf beide oder auf keinen der beteiligten Staaten zu, so regeln die zuständigen Behörden der Vertragsstaaten die Frage der Ansässigkeit in gegenseitigem Einvernehmen.

Auch wenn die Ermittlung der Ansässigkeit im OECD-Musterabkommen sehr umfassend dargestellt wird, kann die Beantwortung der Ansässigkeitsfrage in der Praxis normalerweise sehr rasch erfolgen. In den meisten Fällen wird es sich bei den entsandten Arbeitnehmern um Personen handeln, welche ihren Wohnsitz trotz der Verlagerung ihrer Arbeitsstätte in Deutschland beibehalten und sich lediglich zur Verrichtung ihrer Tätigkeiten in das Ausland begeben.<sup>64</sup> Hierzu ein Beispiel:

*Max Hintermeier wohnt aufgrund seiner Tätigkeit bei einem großen Bauunternehmen bereits seit einigen Jahren in Neumarkt. Nun wurde er jedoch von seinem Arbeitgeber zu einer Großbaustelle nach Breslau (Polen) entsandt. Dort mietet der Bauingenieur eine Wohnung, allerdings kehrt er wöchentlich nach Neumarkt zurück. Da mit Polen ein Doppelbesteuerungsabkommen geschlossen wurde, muss sich der Arbeitgeber hinsichtlich der Besteuerung daran orientieren.*

*Fraglich ist nun, welcher Staat im Sinne des Doppelbesteuerungsabkommens für Herrn Hintermeier als Ansässigkeitsstaat und welcher als Quellenstaat fungiert.*

*Nach dem Doppelbesteuerungsabkommen gilt eine Person in dem Vertragsstaat als ansässig, in dem sie über eine ständige Wohnstätte verfügt. Demzufolge gilt Max Hintermeier in Deutschland als ansässig, da die polnische Wohnung nur für den Zeitraum der Tätigkeit angemietet wurde. Somit erzielt er dort lediglich Einkünfte aus nichtselbstständiger Tätigkeit. Aufgrund dessen handelt es sich bei der Bundesrepublik Deutschland um den Ansässigkeitsstaat und bei der Republik Polen um den Quellenstaat.*

---

<sup>64</sup> Vgl. HEUSER: Die Entsendung deutscher Mitarbeiter ins Ausland, 2004, Seite 71.

### 5.2.3 Artikel 15 des OECD-Musterabkommens

Der Art. 15 OECD-MA beschäftigt sich ausschließlich mit Einkünften aus nichtselbstständiger Tätigkeit und stellt demzufolge das Grundkonzept der steuerlichen Behandlung von Vergütungen im Zusammenhang mit Mitarbeiterentsendungen dar. Aufgrund dessen soll dieser Artikel ausführlich erläutert werden.

#### 5.2.3.1 Arbeitsortprinzip

Nach Art. 15 Abs. 1 OECD-MA können die Gehälter, Löhne und ähnliche Vergütungen, welche eine in einem Vertragsstaat ansässige Person aus nichtselbständiger Arbeit bezieht, nur im Ansässigkeitsstaat besteuert werden. Wird die Tätigkeit jedoch in einem anderem Staat ausgeübt, so können die dafür bezogenen Vergütungen dort besteuert werden. (Ist dies der Fall, muss die Doppelbesteuerung gesondert mithilfe der Methodenartikel beseitigt werden.)

Aufgrund dieser Tatsache müssen die Einkünfte, welche im Tätigkeitsstaat (Staat, in dem die Tätigkeit ausgeübt wird) erzielt werden konnten, explizit aufgeführt werden, damit sie dort der Besteuerung unterworfen werden können.

Sollte es sich hierbei jedoch um Vergütungen handeln, welche der Auslandstätigkeit nicht konkret zugeordnet werden können, wie beispielsweise Jahresprämien oder das 13. Monatseinkommen, müssen diese anteilig zugerechnet werden. Hierzu ist das Verhältnis der tatsächlich im Ausland verweilten Arbeitstage, zu den vereinbarten Arbeitstagen des gesamten Veranlagungszeitraums zu ermitteln. Als vereinbarte Arbeitstage sind in diesem Zusammenhang alle Arbeitstage, abzüglich des festgelegten Urlaubs sowie der sonstigen arbeitsfreien Tage zu verstehen.<sup>65</sup> Auch dies soll mithilfe eines Beispiels verdeutlicht werden:

*Tom Huber ist bei einem Neumarkter Bauunternehmen beschäftigt. Dieses entsandte ihn von 01.01.2009 – 31.10.2009 nach Bukarest (Rumänien). Während dieser Zeit konnte er ein monatliches Gehalt von 5.200,00 € erzielen. Am Ende des Jahres 2009 erhielt er ein 13. Monatseinkommen in Höhe von 2.000,00 €, welches sich auf das gesamte Jahr bezieht. Trotz der vielen Arbeit gelang es Tom Huber zudem seinen gesamten Jahresurlaub von 30 Tagen im Jahr 2009 in Anspruch zu nehmen.*

---

<sup>65</sup> Vgl. HEUSER: Die Entsendung deutscher Mitarbeiter ins Ausland, 2004, Seite 72.

*Fraglich ist nun, welche Vergütungen nach Art. 15 OECD-MA in Rumänien versteuert werden müssen, wenn ein DBA zwischen Deutschland und Rumänien besteht.*

*Nach Art. 15 OECD-MA müssen lediglich die Einkünfte im Tätigkeitsstaat versteuert werden, welche dort erzielt werden konnten. Demnach muss Tom Huber sein gesamtes Gehalt, welches er im Entsendungszeitraum vergütet bekommen hat, in Rumänien versteuern. Hierbei handelt es sich um insgesamt **52.000,00 €** (5.200,00 € \*10).*

*Daneben erhielt er jedoch noch ein 13. Monatseinkommen, welches sich auf das gesamte Jahr 2009 bezieht. Aufgrund dessen muss er auch dieses anteilig in Rumänien versteuern. Der rumänische Anteil lässt sich folgendermaßen ermitteln:*

<i>13. Monatseinkommen:</i>	<i>2.000,00 €</i>
<i>Urlaubsanspruch:</i>	<i>30 Tage</i>
<i>Genommener Urlaub Rumänien:</i>	<i>25 Tage</i>
<i>Genommener Urlaub Deutschland:</i>	<i>5 Tage</i>
<i>Arbeitstage im Jahr 2009:</i>	<i>256 Tage</i>
<i>Arbeitstage in Rumänien:</i>	<i>212 Tage</i>
<i>Vereinbarte Arbeitstage im Jahr 2009:</i>	<i>256 Tage – 30 Tage = 226 Tage</i>
<i>Vereinbarte Arbeitstage in Rumänien:</i>	<i>212 Tage – 25 Tage = 187 Tage</i>
<i>Anteiliges 13 Monatseinkommen:</i>	<i><b>1.654,87 €</b></i>
<i><u>2.000,00 € * 187 Tage</u></i>	
<i>226 Tage</i>	

*Demzufolge muss Tom Huber in Rumänien insgesamt 53.654,87 € (52.000,00 € + 1.654,87 €) versteuern.*

Problematisch wird diese Berechnung jedoch bei Personen, welche aufgrund ihrer Tätigkeit die Arbeitsorte häufig und schnell wechseln. In derartigen Fällen kann es dazu kommen, dass sogar mehrere Länder hinsichtlich der Lohnsteuerermittlung berücksichtigt werden müssen. Dies ist beispielsweise bei Kraftfahrern oder auch bei Geologen der Fall.

Aufgrund dessen muss zudem der im folgenden Kapitel dargestellte Art. 15 Abs. 2 OECD-MA beachtet werden, welcher Regelungen für diese Problematik vorsieht.<sup>66</sup>

---

<sup>66</sup> Vgl. HEUSER: Die Entsendung deutscher Mitarbeiter ins Ausland, 2004, Seite 72.

### 5.2.3.2 183-Tage-Regel

Der Art. 15 Abs. 2 Buchstabe a-c OECD-MA besagt, dass das Besteuerungsrecht bei kurzfristigen Einsätzen weiterhin dem Ansässigkeitsstaat obliegt. Jedoch müssen hierfür drei Voraussetzungen erfüllt werden:

- a. Der Arbeitnehmer darf sich innerhalb eines Zeitraums von 12 Monaten, der während des betreffenden Steuerjahres beginnt oder endet, nicht länger als 183 Tage im Tätigkeitsstaat aufhalten
- b. Die Vergütungen müssen von einem Arbeitgeber oder für einen Arbeitgeber gezahlt werden, der nicht im Tätigkeitsstaat ansässig ist
- c. Die Vergütungen dürfen nicht von einer Betriebsstätte des Arbeitgebers getragen werden, welche er im Tätigkeitsstaat unterhält

Hierbei gilt es jedoch zu berücksichtigen, dass alle drei Voraussetzungen kumulativ erfüllt sein müssen, um dem Tätigkeitsstaat das Besteuerungsrecht entziehen zu können.

Art. 15 Abs. 2a OECD-MA:

In Bezug auf den oben genannten 183-Tage-Zeitraum wird jedoch nicht von der Dauer der Tätigkeit ausgegangen. Um diese Voraussetzung erfüllen zu können, müssen hingegen die Tage der körperlichen Anwesenheit im Tätigkeitsstaat berechnet werden. Demnach müssen zur Ermittlung der Anwesenheitstage zudem An- und Abreisetage, Urlaubstage unmittelbar vor, während oder unmittelbar nach dem Auslandseinsatz sowie Tage der sonstigen Arbeitsunterbrechung berücksichtigt werden.

Befindet sich der Arbeitnehmer jedoch während der Unterbrechung (z.B. Urlaub oder Krankheit) im Heimatland, können diese Tage unbeachtet bleiben.<sup>67</sup> Hierzu ein Beispiel:

*Michael Müller, wohnhaft in Regensburg, wird von seinem deutschen Arbeitgeber nach Österreich entsandt. Dieser verfügt jedoch über keine österreichische Niederlassung. Aufgrund seiner dortigen Tätigkeit reist Michael Müller am 01.02.2009 nach Österreich, damit er dort am 02.02.2009 die Arbeit aufnehmen kann. Seine Aufgaben hat er bis zum*

---

<sup>67</sup> Vgl. NIERMANN: Grenzüberschreitende Mitarbeiterentsendung: Wichtige Änderungen aus Gesetzgebung, Rechtsprechung und Verwaltung, 2009, Seite 26-27.

30.06.2009 alle erledigt. Demnach wollte er am Folgetag die Heimreise antreten. Am 01.07.2009 jedoch hatte er in Österreich einen schweren Autounfall und musste aufgrund dessen nach Wien in ein Krankenhaus gebracht werden. Dort wurde er bis einschließlich 10.08.2009 behandelt. Am 11.08.2009 reiste er nach Regensburg zurück.

Fraglich ist nun, welchem Staat hinsichtlich der Entsendung das Besteuerungsrecht zusteht.

Nach Art. 15 Abs. 1 OECD-MA liegt das Besteuerungsrecht grundsätzlich beim Tätigkeitsstaat, wenn auch die Arbeit dort verrichtet wurde. Jedoch handelt es sich hierbei gegebenenfalls um einen kurzfristigen Einsatz, wodurch nach Art. 15 Abs. 2 OECD-MA das Besteuerungsrecht nach wie vor beim Ansässigkeitsstaat bleibt, wenn sich der Arbeitnehmer nicht länger als 183 Tage im Ausland aufgehalten hat.

Die Anwesenheitstage von Michael Müller lassen sich folgendermaßen berechnen:

01.02.2009 (Anreisetag)	1 Tag
02.02.2009-30.06.2009 (Entsendedauer)	149 Tage
01.07.2009-10.08.2009 (Krankenhausaufenthalt)	41 Tage
<u>11.08.2009 (Heimreisetag)</u>	<u>1 Tag</u>
<b>Anwesenheitstage in Österreich</b>	<b>192 Tage</b>

Michael Müller war einschließlich An- und Abreise 151 Tage in Österreich tätig. Demnach würde er die 183-Tage-Grenze unterschreiten und Deutschland das Besteuerungsrecht zukommen. Aufgrund dessen, dass jedoch die Anwesenheitstage im Land entscheidend sind, muss auch die Krankheit berücksichtigt werden. Dies führt dazu, dass Herr Müller mit 192 Anwesenheitstagen nunmehr über der besagten Grenze liegt. Demzufolge obliegt Österreich das Besteuerungsrecht.

Art. 15 Abs. 2b OECD-MA:

Als zweite Voraussetzung wird genannt, dass die Vergütungen nicht von oder für einen Arbeitgeber gezahlt werden dürfen, welcher seinen Sitz im Tätigkeitsstaat hat. Dabei ist ein Arbeitgeber nach Art. 4 Abs. 1 OECD-MA grundsätzlich dort ansässig, wo sich die Geschäftsleitung seines Unternehmens befindet.

In diesem Zusammenhang gilt es jedoch vorrangig den Arbeitgeberbegriff im Sinne des OECD-MA zu erläutern. Handelt es sich demnach bei dem Arbeitgeber um ein nicht

verbundenes Unternehmen, kann im Regelfall davon ausgegangen werden, dass es sich bei diesem auch um den Arbeitgeber im Sinne des OECD-MA handelt. Schwieriger wird es jedoch, wenn es sich bei dem Arbeitgeber um ein nach § 15 AktG verbundenes Unternehmen handelt. In diesem Fall ist es durchaus möglich, dass neben dem zivilrechtlichen Arbeitgeber zusätzlich ein wirtschaftlicher Arbeitgeber vorhanden ist, welcher die Vergütung der geleisteten nichtselbständigen Arbeit des Arbeitnehmers zahlt und als Arbeitgeber im Sinne des OECD-MA fungiert. Demzufolge muss geprüft werden, ob bei der Entsendung des im Inland ansässigen Arbeitnehmers, weiterhin das entsendende inländische verbundene Unternehmen oder das im Ausland ansässige verbundene Unternehmen, welches die Tätigkeiten des Mitarbeiters aufnimmt, als Arbeitgeber im Sinne des OECD-MA anzusehen ist.

Grundsätzlich kann jedoch davon ausgegangen werden, dass der zivilrechtliche Arbeitgeber auch Arbeitgeber im Sinne des OECD-MA ist, wenn der Mitarbeiter beispielsweise aufgrund eines Lieferungs- oder Werkleistungsvertrages beim verbundenen Unternehmen tätig ist. In diesem Fall ist der Arbeitslohn des Arbeitnehmers bereits Preisbestandteil des Vertrages.

Der wirtschaftliche Arbeitgeber hingegen tritt dann an dessen Stelle, wenn der Mitarbeiter vom aufnehmenden Unternehmen entlohnt oder direkt in das Unternehmen einbezogen wird. Die Tatsache ob ein Mitarbeiter in das ausländische Unternehmen einbezogen wird, kann nicht pauschal festgelegt werden. Hierfür ist das Zusammenspiel, insbesondere folgender Fragestellungen entscheidend:

- Wer trägt die Verantwortung für die Tätigkeiten des Mitarbeiters und wessen Weisungen ist er unterstellt?
- Wer regelt arbeitsrechtliche Fragestellungen und vergütet das Entgelt?
- Wo erbringt der Mitarbeiter seine Leistungen?
- Innerhalb welchen Zeitraums ist der Mitarbeiter für das aufnehmende Unternehmen tätig?

Ergibt sich aus diesen Fragen das aufnehmende Unternehmen als Arbeitgeber, können die Voraussetzungen des Art. 15 Abs. 2 OECD-MA nicht erfüllt werden, wodurch das Besteuerungsrecht beim Tätigkeitsstaat bleibt.

Aus diesen Ausführungen wird ersichtlich, dass die Bestimmung des Arbeitgebers im Sinne des OECD-MA oftmals sehr schwierig ist. Jedoch ist sie im Zusammenhang mit der Besteuerung von Einkünften unumgänglich. Aufgrund dessen legte das Bundesministerium der Finanzen in einem Schreiben vom 09.11.2001 grundsätzliche Regelungen fest, welche von den jeweiligen Unternehmen angewandt werden können, um die Arbeitgeberermittlung zu erleichtern.

Demnach kann in der Praxis generell dann davon ausgegangen werden, dass das aufnehmende Unternehmen zum wirtschaftlichen Arbeitgeber wird, sobald es die Lohnaufwendungen trägt oder nach dem Fremdvergleich hätte tragen müssen.<sup>68</sup> Auch dies soll mithilfe eines Beispiels verdeutlicht werden:

*Nicole Meier ist bei einem Neumarkter Bauunternehmen beschäftigt. Im Jahr 2009 war sie für insgesamt 136 Tage in deren polnischen Tochterfirma tätig. Die Löhne, welche für diesen Zeitraum anfielen, wurden von Neumarkt ausbezahlt. Jedoch wurden die Kosten an die Tochterfirma (verbundenes Unternehmen) weiterverrechnet.*

*Fraglich ist nun, in welchem Staat die Auslandstätigkeit von Nicole Meier versteuert werden muss.*

*Nach Art. 15 Abs. 2 OECD-MA bleibt das Besteuerungsrecht beim Ansässigkeitsstaat des Mitarbeiters, wenn er weniger als 183 Tage im Ausland tätig ist und die Vergütungen nicht von einem Arbeitgeber, welcher seinen Sitz im Tätigkeitsstaat hat und auch nicht von einer Betriebsstätte des Arbeitgebers im Tätigkeitsstaat getragen werden.*

*Da sich Nicole Meier lediglich für 136 Tage in Polen aufhält, wäre die erste Voraussetzung erfüllt. Jedoch gilt es in diesem Zusammenhang auch noch die Arbeitgeberfrage zu klären. Da es sich um verbundene Unternehmen handelt, kann neben dem zivilrechtlichen Arbeitgeber (Muttergesellschaft) auch noch ein wirtschaftlicher Arbeitgeber hinzukommen. Dies ist dann der Fall, wenn er die Kosten für die Vergütung des Mitarbeiters zu tragen hat. Im Fall Nicole Meier verrechnet die Muttergesellschaft die Kosten der Entlohnung an die polnische Tochterfirma. Demzufolge trägt diese auch die Lohnaufwendungen. Dies führt dazu, dass die Voraussetzungen des Art. 15 Abs. 2 OECD-MA nicht erfüllt werden konnten. Aufgrund dessen liegt das Besteuerungsrecht, unabhängig von der Aufenthaltsdauer im Ausland, beim Tätigkeitsstaat (Polen).*

---

<sup>68</sup> Vgl. LAWS; KOZINER; WALDENMAIER: Mitarbeiter ins Ausland entsenden: Verträge gestalten und Vergütung optimieren, 2008, Seite 221-223.

Art. 15 Abs. 2c OECD-MA:

Die dritte Voraussetzung des Art. 15 Abs. 2 OECD-MA besagt, dass die Vergütung für die Tätigkeit des Mitarbeiters im Ausland nicht von einer im Tätigkeitsstaat gelegenen Betriebsstätte getragen werden dürfen, damit das Besteuerungsrecht weiterhin dem Ansässigkeitsstaat obliegt.

Aufgrund dessen muss geklärt werden, wann nach dem OECD-MA von einer Betriebsstätte im Tätigkeitsstaat gesprochen werden kann. Nach Art. 5 Abs. 1 OECD-MA wird unter einer Betriebsstätte eine feste Geschäftseinrichtung verstanden, durch welche die Geschäftstätigkeit eines Unternehmens ganz oder teilweise ausgeübt wird.

Dabei umfasst der Begriff Betriebsstätte nach Art. 5 Abs. 2 OECD-MA insbesondere folgende Orte:

- Ort der Geschäftsleitung
- Zweigniederlassung
- Geschäftsstelle
- Fabrikationsstätte
- Werkstätte
- Bergwerk, Öl- oder Gasvorkommen, Steinbruch, andere Stätten der Ausbeutung von Bodenschätzen

Im Zusammenhang mit Bauausführungen oder Montageleistungen gilt es nach Art. 5 Abs. 3 OECD-MA zu berücksichtigen, dass diese nur dann als Betriebsstätte angesehen werden, wenn ihre Dauer 12 Monate übersteigt. Hierbei wird jedoch der Zeitrahmen weder auf ein Kalender- noch auf ein Steuerjahr begrenzt.

Wird nun ein Arbeitnehmer in eine ausländische Betriebsstätte des Arbeitgebers entsandt, werden die Vergütungen jedoch nur dann von ihr getragen, wenn der Arbeitslohn bei der Gewinnermittlung der Betriebsstätte eine Ausgabe darstellt. Dabei spielt es keine Rolle, wer die Vergütung an den Arbeitnehmer auszahlt. Entscheidend ist lediglich, wer aus wirtschaftlicher Sicht zuletzt mit den Kosten belastet wurde.<sup>69</sup> Hierzu ein Beispiel:

---

<sup>69</sup> Vgl. NIERMANN: Grenzüberschreitende Mitarbeiterentsendung: Wichtige Änderungen aus Gesetzgebung, Rechtsprechung und Verwaltung, 2009, Seite 41-44.

*Peter Schmidt ist für ein Neumarkter Bauunternehmen im Steinbruch als Baggerfahrer tätig. Dieses Unternehmen verfügt über einen weiteren Steinbruch in Österreich. Aufgrund des dort herrschenden Personalmangels muss Herr Schmidt für drei Monate Vorort aushelfen. Die Kosten hierfür werden der österreichischen Kostenstelle belastet.*

*Fraglich ist nun, in welchem Staat die Vergütung von Herrn Schmidt für diese drei Monate zu versteuern ist.*

*Nach Art. 5 Abs. 2 Buchstabe f OECD-MA handelt es sich bei Steinbrüchen um eine Betriebsstätte. Wird die Vergütung von Herrn Schmidt für die Tätigkeit in Österreich nun von dieser Betriebsstätte getragen, liegt das Besteuerungsrecht, trotz des geringen Zeitraums der Entsendung, beim Tätigkeitsstaat und nicht beim Ansässigkeitsstaat. Bekannt ist, dass die Aufwendungen der Entlohnung auf die Kostenstelle des österreichischen Steinbruchs gebucht werden und demnach auch dessen Gewinn schmälern. Aufgrund dessen kann von einer Betriebsstätte im Sinne des OECD-MA gesprochen werden, wodurch das Besteuerungsrecht beim Tätigkeitsstaat liegt.*

## **5.2.4 Sonderregelungen in Bezug auf nichtselbstständige Tätigkeiten**

Nach dem Grundsatz „lex specialis derogat legi generali“ müssen bei der nationalen Rechtsprechung die spezielleren Gesetze (lex specialis) stets vor den allgemeinen Gesetzen (lex generali) behandelt werden.<sup>70</sup> Dieser Sachverhalt trifft auch auf die DBA zu. Der Art. 15 OECD-MA beschrieb die Besteuerung der Einkünfte aus nichtselbstständiger Tätigkeit im Allgemeinen, jedoch sind im Abkommen weitere Artikel verankert, welche detailliert auf einzelne Berufsgruppen eingehen. Da diese Spezialnormen stets vor dem Art. 15 OECD-MA zu behandeln sind, werden auch sie im Folgenden erläutert.

### **5.2.4.1 Aufsichtsrats- und Verwaltungsratsvergütungen (Art. 16 OECD-MA)**

Die Aufsichtsrats- und Verwaltungsratsvergütungen sind im Art. 16 OECD-MA geregelt. Demnach können diese und ähnliche Zahlungen, welche eine im Vertragsstaat ansässige Person, in ihrer Eigenschaft als Mitglied des Aufsichts- oder Verwaltungsrats einer im

---

<sup>70</sup> Vgl. PUPPE: Kleine Schule des juristischen Denkens, 2008, Seite 68.

anderen Vertragsstaat ansässigen Gesellschaft bezieht, auch im anderen Staat besteuert werden. In diesem Zusammenhang spielt es keine Rolle, wo die Tätigkeit tatsächlich ausgeübt wird.

Diese spezielle Handhabung ist auf die enge Bindung zum Quellenstaat zurückzuführen, in welchem die Gesellschaft ansässig ist.

Bei diesem Artikel muss allerdings beachtet werden, dass hiervon lediglich die üblichen Tätigkeiten des Aufsichts- oder Verwaltungsrats betroffen sind. Darunter sind beispielsweise überwachende Aufgaben zu verstehen aber keine Tätigkeiten als freie Berater, wenn dies vertraglich geregelt ist. Handelt es sich demnach um die entsprechenden Aufgaben eines Aufsichts- oder Verwaltungsrats, darf der Staat in welchem die Gesellschaft ansässig ist (Quellenstaat), die Einkünfte besteuern.

Jedoch wurde durch diesen Artikel das Besteuerungsrecht des Ansässigkeitsstaates nicht eingeschränkt. Demnach handelt es sich um eine Schrankennorm mit offener Rechtsfolge. Zur Beseitigung der Doppelbesteuerung müssen auch hier die Methodenartikel herangezogen werden.<sup>71</sup>

#### **5.2.4.2 Künstler und Sportler (Art. 17 OECD-MA)**

Für Künstler, Musiker und Sportler wurde eine Sonderregelung entwickelt. Dies ist auf die ständig wechselnden Tätigkeitsorte der Berufsgruppen zurückzuführen.

Da sie sich im Regelfall keinesfalls länger als 183 Tage im Tätigkeitsstaat aufhalten werden, kommt der Quellenstaat niemals in den Genuss der Besteuerung, wodurch eine Benachteiligung dessen entsteht.<sup>72</sup> Um dieser Tatsache entgegenzuwirken, wurde die Besteuerung der Einkünfte derartiger Berufsgruppen folgendermaßen geregelt:

Nach Art. 17 Abs. 1 OECD-MA können die Einkünfte, welche eine in einem Vertragsstaat ansässige Person als Künstler (wie Bühnen-, Film-, Rundfunk- und Fernsehkünstler), Musiker oder Sportler aus ihrer im anderen Vertragsstaat persönlich ausgeübten Tätigkeit bezieht, im Quellenstaat besteuert werden. Da auch in diesem Fall das Besteuerungsrecht des Ansässigkeitsstaates nicht eingeschränkt wird, müssen zur Beseitigung der Doppelbesteuerung weitere Artikel herangezogen werden.

---

<sup>71</sup> Vgl. HAASE: Internationales und Europäisches Steuerrecht, 2009, Seite 284.

<sup>72</sup> Vgl. REK, BRÜCK, LABERMEIER, PACHE: Internationales Steuerrecht in der Praxis, 2008, Seite 165.

Der Art. 17 Abs. 2 OECD-MA besagt in diesem Zusammenhang, wenn die Einkünfte aus einer von einem Künstler oder Sportler persönlich ausgeübten Tätigkeit nicht dem Künstler oder Sportler selbst, sondern einer anderen Personen zukommen, so können diese in dem Vertragsstaat besteuert werden, in dem der Künstler oder Sportler seine Tätigkeit ausübt oder ausgeübt hat.

Diese Regelung soll eine Übergehung der jeweiligen Abkommen verhindern. In der Vergangenheit war es bereits des Öfteren der Fall, dass Künstler bei einer Gesellschaft beschäftigt wurden, welche im Ansässigkeitsstaat über den Sitz der Geschäftsleitung verfügt und lediglich außerhalb des ausländischen Arbeitsortes des Künstlers tätig wurde. Demnach handelte es sich nicht mehr um Einkünfte aus einer freischaffenden künstlerischen oder ähnlichen Tätigkeit, sondern um Einkünfte aus nichtselbstständiger Arbeit, welche im Sinne des Art. 15 OECD-MA behandelt werden mussten. Da die 183-Tage-Grenze nicht überschritten wurde und es sich auch nicht um eine Betriebsstätte der Gesellschaft im Tätigkeitsstaat handelte, konnte die Besteuerung im Quellenstaat stets vermieden und dieser dadurch übergangen werden.<sup>73</sup>

#### **5.2.4.3 Ruhegehälter (Art. 18 OECD-MA)**

Darüber hinaus wurde unter Art. 18 OECD-MA auch für Ruhegehälter eine Sonderregelung im Abkommen verankert.

Demnach können Ruhegehälter oder ähnliche Vergütungen, die einer in einem Vertragsstaat ansässigen Person für frühere unselbstständige Arbeit gezahlt werden, nur im Ansässigkeitsstaat besteuert werden. Zu beachten ist jedoch, dass es sich bei besagten Ruhegehältern lediglich um Betriebsrenten aus privaten Arbeitsverhältnissen aber keinesfalls um Bezüge aus der gesetzlichen Sozialversicherung oder der ehemaligen Tätigkeit im öffentlichen Dienst handelt. Hierzu wurden unter Art. 19 OECD-MA sowie Art. 21 OECD-MA gesonderte Regelungen geschaffen.

Aus der obigen Formulierung wird deutlich, dass im Fall der Ruhegehälter das Besteuerungsrecht ausnahmslos dem derzeitigen Ansässigkeitsstaat des Rentenempfängers zu Gute kommt. Dabei spielt es keine Rolle, in welchem Staat die damalige Tätigkeit ausgeübt wurde. Aufgrund dieser Tatsache wird die Doppelbesteuerung allein durch diesen Artikel

---

<sup>73</sup> Vgl. HAASE: Internationales und Europäisches Steuerrecht, 2009, Seite 284-285.

vermieden. Demzufolge kann hierbei von einer Schrankennorm mit abschließender Rechtsfolge gesprochen werden.<sup>74</sup>

#### **5.2.4.4 Öffentlicher Dienst (Art. 19 OECD-MA)**

Der Art. 19 OECD-MA stellt eine Sonderregelung für Personen dar, welche im öffentlichen Dienst tätig sind. Hierbei sind enorme Unterschiede zum Art. 15 OECD-MA zu erkennen.

Nach Art. 19 Abs. 1a OECD-MA können Vergütungen, welche von einem Vertragsstaat oder einer seiner Gebietskörperschaften an eine natürliche Person für die in diesem Staat oder der Gebietskörperschaft geleisteten Dienste gezahlt werden, nur in diesem Staat besteuert werden. Gleiches gilt nach Art. 19 Abs. 2a OECD-MA für Ruhegehälter, welche im Zusammenhang mit einer früheren Tätigkeit im öffentlichen Dienst vergütet werden.

Man kann hierbei von dem Kassenstaatprinzip sprechen, da die Bezüge grundsätzlich nur in dem Staat besteuert werden, indem auch die Kosten der Vergütung zu tragen sind.<sup>75</sup>

Jedoch sind auch im Art. 19 Abs. 1b OECD-MA Ausnahmeregelungen verankert. Diese besagen, dass die Vergütungen nur dann im anderen Staat (Ansässigkeitsstaat der natürlichen Person) besteuert werden können, wenn die natürliche Person dort tätig, ansässig und darüber hinaus Staatsangehöriger dieses Staates ist. Allerdings darf die Ansässigkeit nicht ausschließlich durch die dortige Tätigkeit begründet werden. Derartige Konstellation trifft nach Art. 19 Abs. 2b OECD-MA zudem auf Ruhegehälter aus diesem Sektor zu.

Die Ausnahmeregelung nach Art. 19 Abs. 2b OECD-MA wurde geschlossen, da die Beziehung zum Kassenstaat in derartigen Fällen meist sehr gering ist. Hauptsächlich findet sie jedoch beim Personal von Konsulaten und Botschaften Anwendung, welches direkt vor Ort beschäftigt ist.<sup>76</sup>

Zu berücksichtigen ist allerdings die Tatsache, dass der Art. 19 OECD-MA lediglich auf Tätigkeiten mit öffentlichem Charakter zutrifft. In allen anderen Fällen sind entsprechende Artikel zu beachten.

---

<sup>74</sup> Vgl. DJANANI; BRÄHLER: Internationales Steuerrecht: Grundlagen für Studium und Steuerberaterprüfung, 2003, Seite 175.

<sup>75</sup> Vgl. HEUSER: Die Entsendung deutscher Mitarbeiter ins Ausland, 2004, Seite 80.

<sup>76</sup> Vgl. DJANANI; BRÄHLER: Internationales Steuerrecht: Grundlagen für Studium und Steuerberaterprüfung, 2003, Seite 176.

#### **5.2.4.5 Studenten (Art. 20 OECD-MA)**

Gerade bei Studenten ist es sehr beliebt und im Rahmen des internationalen Austauschprogrammes auch förderlich, während des Studiums ein Auslandssemester zu absolvieren.<sup>77</sup> Um diese Lukrativität auch langfristig erhalten zu können, besagt der Art. 20 OECD-MA, dass Zahlungen an Studenten, Praktikanten oder Auszubildende lediglich im Ansässigkeitsstaat der Person besteuert werden dürfen.

Somit wird eine Besteuerung, auch ohne Anwendung der Methodenartikel im Gastland vollkommen ausgeschlossen. Würde eine Besteuerung in diesem Land hingegen zugelassen werden, würde dies mit großer Wahrscheinlichkeit zum sinkenden Interesse an derartigen Austausch führen. Dies wiederum würde sich sowohl negativ auf die Erfahrungen der besagten Personen als auch auf die Zusammenführung der einzelnen Nationen auswirken.

#### **5.2.5 Methoden zur Vermeidung der Doppelbesteuerung**

Bereits aus den vorgehenden Ausführungen wurde oftmals deutlich, dass eine Doppelbesteuerung nicht allein durch die Beachtung zutreffender Artikel des OECD-Musterabkommens vermieden werden kann. Ergibt sich demzufolge aufgrund von Besteuerungsregelungen einzelner Artikel (Artikel 15 - 21 OECD-MA) ein Besteuerungsrecht für den Quellen- oder auch Tätigkeitsstaat, muss auf die Methodenartikel des Abkommens zurückgegriffen werden. Diese werden letztendlich die bestehende Doppelbesteuerung auf unterschiedlichen Wegen vermeiden.

Hinsichtlich der Anwendung kann zwischen der Befreiungs- und der Anrechnungsmethode unterschieden werden.

Für die mit Deutschland geschlossenen Doppelbesteuerungsabkommen wird jedoch im Regelfall die Befreiungsmethode genutzt.

---

<sup>77</sup> Vgl. HAASE: Internationales und Europäisches Steuerrecht, 2009, Seite 286.

### 5.2.5.1 Befreiungsmethode (Art. 23A OECD-MA)

Die Befreiungsmethode nach Art. 23A OECD-MA legt fest, dass der Ansässigkeitsstaat der natürlichen Person die Einkünfte von der Besteuerung ausnimmt, wenn diese in einem anderen Staat bezogen wurden oder sie nach Regelungen des OECD-Musterabkommen im anderen Staat besteuert werden.

Mit anderen Worten bedeutet das, dass Deutschland die Einkünfte der entsandten Personen von der Einkommensteuer befreit, wenn diese in einem anderen Staat bezogen und besteuert wurden. Aufgrund dessen unterliegen lediglich die inländischen Einkünfte der Einkommensbesteuerung in Deutschland. Das Besteuerungsrecht der im Ausland bezogenen Vergütungen liegt somit einzig beim Tätigkeitsstaat.

Diese Vorschriften sind besonders dann anzuwenden, wenn ausländische Einkünfte sehr stark mit dem Tätigkeitsstaat verbunden sind.<sup>78</sup> Beispiele hierfür sind die Arbeiten in einer im Ausland gelegenen Betriebsstätte oder auch Einkünfte aus unbeweglichem Vermögen.

Grundsätzlich kann man nach dem OECD-Musterabkommen oder auch den Doppelbesteuerungsabkommen zwei Arten der Befreiungsmethode unterscheiden.

Im ersten Fall werden die Einkünfte ganz von der Besteuerung in Deutschland ausgenommen. Somit wird sowohl die Doppelbesteuerung vermieden als auch der Arbeitnehmer zusätzlich aufgrund des niedrigeren Steuersatzes entlastet.

Dies ist auf die in Deutschland genutzte Steuerprogression zurückzuführen. Darunter versteht man das Ansteigen des Steuersatzes mit der Höhe des Einkommens.<sup>79</sup> Kurz gesagt, der Steuersatz wird dann höher, wenn auch das Einkommen der natürlichen Person ansteigt.

Zu erwähnen ist jedoch, dass diese Art der Befreiungsmethode in Deutschland nur selten angewandt wird. Dies ist darauf zurückzuführen, dass sie prinzipiell zu einer Besserstellung der im Ausland tätigen Person führt, obwohl sowohl die im Inland als auch die im Ausland Beschäftigten gleich leistungsfähig sind.

Bei der zweiten Art der Befreiungsmethode handelt es sich um die Befreiungsmethode mit Progressionsvorbehalt, welche unter Art. 23A Abs. 3 OECD-MA geregelt ist. In diesem Fall können die Einkünfte, welche Deutschland aufgrund des Abkommens von der Besteuerung auszunehmen hat aber dennoch bei der Festsetzung der Steuer einbezogen werden.

---

<sup>78</sup> Vgl. PAWLIK: Internationales Steuerrecht für Arbeitnehmer. Praxisleitfaden für grenzüberschreitende Arbeitsverhältnisse, 2006, Seite 51-52.

<sup>79</sup> Vgl. KELLER, SCHUBARTH: Quantitative Methoden und Modelle in der Wirtschaft: Lehrbuch für Fachhochschulen, 2008, Seite 128.

Demnach verändert sich das zu versteuernde Einkommen im Vergleich zur einfachen Befreiungsmethode nicht. Jedoch wird zur Berechnung der inländischen Steuerschuld der Steuersatz herangezogen, welcher auf das Welteinkommen entfallen würde. Durch diesen Progressionsvorbehalt kann eine Gleichstellung mit den Arbeitnehmern, welche ihre Einkünfte lediglich im Inland beziehen, hergestellt werden.

Die Regelungen hinsichtlich der Anwendung des Progressionsvorbehalts sind in Deutschland im § 32b Abs. 2 EStG verankert. Um diese jedoch anwenden zu können, muss die natürliche Person in Deutschland unbeschränkt einkommensteuerpflichtig und darüber hinaus auch der Gebrauch dieser Methode in dem entsprechenden Doppelbesteuerungsabkommen erlaubt sein.

Ist dies der Fall, ergibt sich folgende Vorgehensweise:

Zu Beginn muss das Welteinkommen des Steuerpflichtigen ermittelt werden. Hierzu sind alle Einkünfte zu addieren, welche dieser weltweit im entsprechenden Veranlagungszeitraum erzielen konnte.

Im Anschluss daran gilt es den deutschen Steuersatz auf dieses Welteinkommen zu bestimmen. Hierfür sind die Grundsätze nach § 32a Abs. 1 EStG i.V.m § 32b Abs. 2 EStG zu berücksichtigen.

Konnte dieser ermittelt werden, muss er letztendlich zur Bestimmung der fälligen Einkommensteuer auf die deutsche Bemessungsgrundlage (inländische Einkünfte) angewandt werden.<sup>80</sup> Zum besseren Verständnis wird dies anhand eines Beispiels erläutert:

*Niklas Gerber ist bei einem Neumarkter Bauunternehmen beschäftigt. Dieses Unternehmen entsandte ihn für mehr als 183 Tage nach Polen (Breslau), damit er dort als Bauingenieur auf einer Großbaustelle tätig werden kann. Im Veranlagungszeitraum erwirtschaftete er in Deutschland Einkünfte von insgesamt 33.000,00 €. In Polen hingegen konnte er Vergütungen in Höhe von 22.000,00 € erzielen. Diese sind jedoch aufgrund des Doppelbesteuerungsabkommens und der darin enthaltenen 183-Tage-Regel in Polen zu versteuern.*

*Fraglich ist nun, welche Einkünfte in Deutschland zu versteuern sind und welcher Steuersatz hinsichtlich der Ermittlung der Steuerschuld anzuwenden ist.*

---

<sup>80</sup> Vgl. DJANANI; BRÄHLER: Internationales Steuerrecht: Grundlagen für Studium und Steuerberaterprüfung, 2006, Seite 47-48.

Niklas Gerber erzielte im Veranlagungszeitraum Einkünfte in Höhe von 55.000,00 €. Aufgrund des Doppelbesteuerungsabkommens sind jedoch lediglich 33.000,00 € in Deutschland zu versteuern. Für 22.000,00 € liegt das Besteuerungsrecht bei der Republik Polen.

Zu beachten ist jedoch, dass Deutschland in diesem Fall grundsätzlich die Befreiungsmethode unter Progressionsvorbehalt anwendet. Demzufolge ist hinsichtlich der Ermittlung des Steuersatzes dennoch von Einkünften in Höhe von 55.000,00 € auszugehen. Unter Berücksichtigung der Einkommensteuer-Grundtabelle 2009 würde dies die Anwendung eines Steuersatzes in Höhe von 27,35 % bedeuten. Aufgrund dieser Informationen lässt sich die in Deutschland zu zahlende Einkommensteuer folgendermaßen ermitteln:

<i>Inländische Einkünfte:</i>	33.000,00 €
<i>x Steuersatz</i>	<u>27,35 %</u>
<b><i>Einkommensteuer unter PV</i></b>	<b>9.025,50 €</b>

Zum Vergleich soll dieses Beispiel nun im Zuge der Befreiungsmethode ohne Progressionsvorbehalt berechnet werden:

Wird für oben genanntes Beispiel die Befreiungsmethode ohne Progressionsvorbehalt angewandt, ist für die Ermittlung des Steuersatzes von einem Betrag in Höhe von 33.000,00 € auszugehen, da die polnischen Einkünfte in keiner Weise berücksichtigt werden dürfen. Demzufolge würde sich nach der Einkommensteuer-Grundtabelle 2009 ein Steuersatz von 20,22 % ergeben.

Daraus lässt sich folgende deutsche Einkommensteuerschuld ermitteln:

<i>Inländische Einkünfte</i>	33.000,00 €
<i>x Steuersatz</i>	<u>20,22 %</u>
<b><i>Einkommensteuer ohne PV</i></b>	<b>6.672,60 €</b>

Der Unterschied hinsichtlich der Besteuerung unter Anwendung differenter Steuersätze konnte mithilfe dieses Beispiels verdeutlicht werden. Es zeigte, dass sich bei der Anwendung der Befreiungsmethode ohne Progressionsvorbehalt deutliche steuerliche Vorzüge ergeben und es demnach zu einer Bevorzugung der Personen kommen würde, welche

Auslandstätigkeiten nachweisen können. Demzufolge erweist es sich in Bezug auf die Steuereinnahmen sicherlich als sinnvoll, dass in Deutschland stets die Befreiungsmethode unter Progressionsvorbehalt angewendet werden muss.

Abschließend ist jedoch unter Art. 23A Abs. 4 OECD-MA zudem das Vorgehen hinsichtlich der Verhinderung einer doppelten Nichtbesteuerung festgelegt.

Demnach darf Deutschland die ausländischen Einkünfte nicht von der Besteuerung freistellen, sobald der Tätigkeitsstaat auf die Ausübung seiner Besteuerungsrechte verzichtet. Nach einigen Artikeln des OECD-Musterabkommens darf bekanntlich der Quellenstaat die Einkünfte, welche innerhalb seiner Grenzen erzielt werden konnten, versteuern. Dies ist jedoch lediglich ein Angebot, welches nicht genutzt werden muss. Verzichtet der Tätigkeitsstaat demnach auf dieses Recht, kommt der Bundesrepublik Deutschland wiederum das volle Besteuerungsrecht zu.

Diese Norm wurde festgelegt, um sicherzustellen, dass die Steuerpflichtigen sämtliche Einkünfte der Besteuerung unterwerfen müssen und keine Nichtbesteuerung einzelner Einkünfte erfolgt.

### **5.2.5.2 Anrechnungsmethode (Art. 23B OECD-MA)**

Bei der zweiten Methode zur Vermeidung der Doppelbesteuerung handelt es sich wie bereits erwähnt um die Anrechnungsmethode, welche unter Art. 23B OECD-MA geregelt ist.

Im Gegensatz zur Befreiungsmethode wird hierbei zunächst das gesamte Welteinkommen zur Ermittlung des zu versteuernden Einkommens herangezogen. Erst im Anschluss daran wird auf die daraus resultierende Steuerschuld, der im Quellenstaat festgelegte Steuerbetrag angerechnet. Jedoch ist in diesem Zusammenhang stets der Anrechnungshöchstbetrag zu berücksichtigen, welcher in Art. 23B Abs. 1 Satz 2 OECD-MA verankert ist.

Demnach kann grundsätzlich maximal der Betrag auf die deutsche Steuerschuld angerechnet werden, welcher der inländischen Steuer auf die im Ausland erzielten Einkünfte entspricht.

Werden im Ausland jedoch geringere Steuern erhoben, als es in Deutschland der Fall wäre, darf lediglich dieser Betrag berücksichtigt beziehungsweise angerechnet werden. Aufgrund dieser Regel kann sich Deutschland gegebenenfalls vor Steuererstattungen schützen, falls im

Ausland höhere Steuersätze verwendet werden.<sup>81</sup> Darüber hinaus profitiert die Bundesrepublik von den Steuersätzen der Niedrigsteuere Länder, da in diesem Fall ein geringerer Betrag auf die inländische Steuerschuld angerechnet werden muss.

Konnten darüber hinaus ausländische Einkünfte aus mehreren Staaten erzielt werden, gilt es die Per-Country-Limitation zu berücksichtigen. Diese besagt, dass das Berechnungsverfahren für die Ermittlung der anrechenbaren Einkommensteuer für jedes Land gesondert durchgeführt werden muss. Festlegungen hierzu sind unter § 68a Satz 2 EStDV zu finden.<sup>82</sup> Auch diese Ausführungen sollen zum besseren Verständnis anhand eines Beispiels erläutert werden:

*Die gesamten Einkünfte von Jürgen Meier betragen im Veranlagungszeitraum 2009 150.000,00 €. Darin sind folgende Einkünfte enthalten, welche er in verschiedenen Staaten erzielen konnte:*

- *Republik XY: 5.000,00 € (Steuerschuld: 1.250,00 €)*
- *Staat ABC: 24.000,00 € (Steuerschuld: 9.600,00 €)*
- *Bundesrepublik MN: 35.000,00 € (Steuerschuld: 14.700,00 €)*

*Fraglich ist nun, wie viel Steuern Jürgen Meier unter Anwendung der Anrechnungsmethode im Inland abzuführen hat.*

*Unter Anwendung der Anrechnungsmethode muss stets das Welteinkommen (150.000,00 €) des Steuerpflichtigen zur Ermittlung der Steuerschuld herangezogen werden. Wendet man demzufolge auf dieses die Einkommensteuer-Grundtabelle 2009 an, ergibt sich eine Steuerschuld in Höhe von 54.936,00 €. Nun muss überprüft werden, welche ausländischen Steuerbeträge an diese Steuerschuld angerechnet werden können. Hierfür gilt es die Per-Country-Limitation zu berücksichtigen. Zur Ermittlung des Anrechnungshöchstbetrages ist stets folgende Formel anzuwenden:*

---

<sup>81</sup> Vgl. LONCAREVIC, ROSE: Vermeidung internationaler Doppelbesteuerung bei konsumorientierten Einkommensteuern. In: DIRRIGL, WELLISCH, WENGER: Steuern, Rechnungslegung und Kapitalmarkt: Festschrift für Franz W. Wagner zum 60. Geburtstag, 2004, 135.

<sup>82</sup> Vgl. VON SICHERER: Einkommensteuer, 2004, 531.

Inländische Steuerschuld \* Ausländische Einkünfte pro Land

*Summe der Einkünfte*

*Ermittlung der Anrechnungshöchstbeträge:*

- *Höchstbetrag der Einkünfte aus der Republik XY:*

$$(54.936,00 \text{ €} * 5.000,00 \text{ €}) / 150.000,00 \text{ €} = 1.832,00 \text{ €}$$

→ *Der Anrechnungshöchstbetrag übersteigt die in der Republik XY zu leistende Steuer. Demzufolge kann der abgeführte Steuerbetrag von 1.250,00 € voll angerechnet werden.*

- *Höchstbetrag der Einkünfte aus dem Staat ABC:*

$$(54.936,00 \text{ €} * 24.000,00 \text{ €}) / 150.000,00 \text{ €} = 8.790,00 \text{ €}$$

→ *Jürgen Meier muss im Staat ABC 9.600,00 € Steuer abführen. Die inländische Steuerschuld auf die dort erzielten Einkünfte beträgt jedoch lediglich 8.790,00 €. Demzufolge kann nicht der volle Betrag, sondern lediglich eine Steuerschuld von 8.790,00 € angerechnet werden.*

- *Höchstbetrag der Einkünfte aus der Bundesrepublik MN:*

$$(54.936,00 \text{ €} * 35.000,00 \text{ €}) / 150.000,00 \text{ €} = 12.819,00 \text{ €}$$

→ *Jürgen Meier muss auch in der Bundesrepublik MN Steuern abführen, deren Höhe den Anrechnungshöchstbetrag in Deutschland übersteigt. Demzufolge kann auch hier lediglich ein Steuerbetrag von 12.819,00 € angesetzt werden.*

*Ermittlung der verbleibenden inländischen Steuerschuld, durch Subtraktion der ausländischen Steuerbeträge bzw. Anrechnungshöchstbeträge von der inländischen Steuerschuld auf das Welteinkommen:*

<i>Inländische Steuerschuld:</i>	<i>54.936,00 €</i>
<i>./.</i> <i>Steuerbetrag Republik XY:</i>	<i>1.250,00 €</i>
<i>./.</i> <i>Höchstbetrag Staat ABC:</i>	<i>8.790,00 €</i>
<i>./.</i> <i>Höchstbetrag Bundesrepublik MN:</i>	<i>12.819,00 €</i>
<b><i>Verbleibende inländische Steuerschuld:</i></b>	<b><i>32.077,00 €</i></b>

*Somit muss in Deutschland eine Steuerschuld von 32.077,00 € beglichen werden. Könnten die gesamten im Ausland abgeführten Steuerbeträge angerechnet werden, würde die verbleibende inländische Steuerschuld lediglich 29.386,00 € betragen. Die Differenz dieser Beträge muss nun jedoch vom Steuerpflichtigen selbst getragen werden.*

Die vorhergehenden Erläuterungen stellten den Umgang mit dem OECD-Musterabkommen sowie die darin enthaltenen Regelungen hinsichtlich der Vermeidung von Doppelbesteuerungen ausführlich dar.

Da jedoch nicht mit jedem Staat ein Doppelbesteuerungsabkommen geschlossen werden konnte, soll im Folgenden auf die steuerliche Behandlung von Mitarbeiterentsendungen in Staaten mit denen kein Doppelbesteuerungsabkommen besteht, behandelt werden.

## **6. Entsendung deutscher Mitarbeiter in Staaten mit denen kein DBA besteht**

Nicht immer konnten im Zusammenhang mit grenzüberschreitenden Arbeitnehmertätigkeiten, Doppelbesteuerungsabkommen zwischen den einzelnen Staaten geschlossen werden. Dennoch muss auch oder besonders bei diesen Fällen, regelmäßig mit Mehrfachbesteuerungen einzelner Steuerobjekte gerechnet werden.

Um diese jedoch abschwächen oder gar verhindern zu können, muss auf unilaterale Methoden des Einkommensteuergesetzes zurückgegriffen werden. In diesem sind unter § 34c Abs. 1-5 EStG folgende Arten zur Vermeidung der Doppelbesteuerung verankert:

- Anrechnung ausländischer Steuern
- Abzug ausländischer Steuern
- Pauschalierungs- und Auslandstätigkeitserlass<sup>83</sup>

Hinsichtlich dieser Arten sind oftmals Parallelen zu den Methoden der Doppelbesteuerungsabkommen zu erkennen. Dies ist darauf zurückzuführen, dass die nationalen Gesetzgebungen als Grundlage für die Erstellung der Abkommen dienen. Da jedoch neben den Übereinstimmungen auch einige Abweichungen zu verzeichnen sind, werden die Methoden des Einkommensteuergesetzes im folgenden Abschnitt dargestellt.

### **6.1 Anrechnung ausländischer Steuern (§ 34c Abs. 1 EStG)**

Bei der ersten unilateralen Methode zur Vermeidung der Doppelbesteuerung, handelt es sich nach § 34c Abs. 1 EStG um die Anrechnungsmethode.

Hierbei ist die im Ausland festgesetzte, gezahlte und um einen Ermäßigungsanspruch gekürzte Steuer, auf die inländische Steuer anzurechnen, wenn der unbeschränkt Steuerpflichtige die ausländischen Einkünfte in dem Staat aus dem Einkünfte stammen, einer der deutschen Einkommensteuer entsprechenden Steuer unterwerfen muss.<sup>84</sup>

Kurz zusammengefasst bedeutet dies, dass der im Ausland abgeführte Steuerbetrag, unter bestimmten Voraussetzungen auf die inländische Steuerschuld angerechnet werden kann. In

---

<sup>83</sup> Vgl. HEUSER: Die Entsendung deutscher Mitarbeiter ins Ausland, 2004, Seite 84.

<sup>84</sup> Vgl. KAMINSKI, STRUNK: Steuern in der internationalen Unternehmenspraxis: Grundlagen-Auswirkungen-Beispiele, 2006, Seite 23-24.

diesem Zusammenhang muss jedoch zunächst überprüft werden, ob sämtliche Möglichkeiten der Steuerermäßigung im Ausland ausgeschöpft wurden.

Nur dann wird die Steuerschuld durch die Vorlage eines Nachweises über die erzielten ausländischen Einkünfte sowie die festgesetzte Steuer, auf die inländische Steuer angerechnet. Darüber hinaus muss die ausländische Steuer der deutschen Einkommensteuer entsprechen. Inwieweit diese Vorsetzung erfüllt werden kann, wird oder wurde für alle Staaten vom Bundesministerium der Finanzen geprüft.<sup>85</sup>

Grundsätzlich kann bei der Anrechnungsmethode zwischen der unbegrenzten und der begrenzten Anrechnung unterschieden werden. Bei der unbegrenzten Anrechnungsmethode werden alle im Ausland abgeführten Steuerbeträge, auf die inländische Steuerschuld angerechnet. Dies kann beispielsweise durch hohe ausländische Steuersätze dazu führen, dass Deutschland Steuererstattungen zu leisten hat.<sup>86</sup> Da dies jedoch von der Fiskalpolitik nur sehr ungern durchgeführt wird, wird in der Bundesrepublik grundsätzlich die begrenzte Anrechnungsmethode gewählt.

Hierbei wird, wie es aus der Anrechnungsmethode des OECD-Musterabkommens bekannt ist, lediglich die Höhe der ausländischen Steuern angerechnet, in der die Einkünfte mit inländischer Steuer belastet sind. Dies führt dazu, dass eine Steuererstattung gänzlich vermieden werden kann und der Bundesrepublik zudem ein Vorteil aus der niedrigeren Besteuerung diverser Staaten entsteht.<sup>87</sup>

Der maximale Anrechnungsbetrag auf die inländische Steuerschuld lässt sich demnach durch folgende Formel bestimmen:

Inländische Steuerschuld \* Ausländische Einkünfte pro Land

Summe der Einkünfte

Jedoch gilt es auch in diesem Zusammenhang die Per-Country-Limitation zu berücksichtigen, wonach die Anrechnungshöchstbeträge für jeden Staat gesondert berechnet werden müssen.<sup>88</sup>

Auch dies soll mithilfe eines Beispiels verdeutlicht werden:

---

<sup>85</sup> Vgl. Vgl. HEUSER: Die Entsendung deutscher Mitarbeiter ins Ausland, 2004, Seite 87.

<sup>86</sup> Vgl. DJANANI, BRÄHLER: Internationales Steuerrecht: Grundlagen für Studium und Steuerberaterprüfung, 2006, Seite 23.

<sup>87</sup> Vgl. LONCAREVIC, ROSE: Vermeidung internationaler Doppelbesteuerung bei konsumorientierten Einkommensteuern. In: DIRRIGL, WELLISCH, WENGER: Steuern, Rechnungslegung und Kapitalmarkt: Festschrift für Franz W. Wagner zum 60. Geburtstag, 2004, 135.

<sup>88</sup> Vgl. HEUSER: Die Entsendung deutscher Mitarbeiter ins Ausland, 2004, Seite 88.

Der in Nürnberg wohnhafte Jens Müller, erzielte im Jahr 2009 inländische Einkünfte in Höhe von 75.000,00 €. Darüber hinaus wurde er im Zuge seines Beschäftigungsverhältnisses, in ein Land ohne Doppelbesteuerungsabkommen entsandt. Hierfür erhielt er Vergütungen in Höhe von 30.000,00 €, wofür er bereits 12.000,00 € Steuern im Ausland leisten musste. Im Veranlagungszeitraum kann er des Weiteren in Deutschland Sonderausgaben und Freibeträge in Höhe von 7.500,00 € geltend machen.

Fraglich ist nun, welchen Betrag Jens Müller als deutsche Einkommensteuer abzuführen hat, wenn die begrenzte Anrechnungsmethode nach § 34c Abs. 1 EStG angewandt wird.

Bestimmung des zu versteuernden Welteinkommens:

Inländische Einkünfte	75.000,00 €
+ Ausländische Einkünfte	30.000,00 €
<u>./. Sonderausgaben und Freibeträge</u>	<u>7.500,00 €</u>
Zu versteuerndes Welteinkommen	97.500,00 €

Ermittlung der Einkommensteuer auf das Welteinkommen:

Nach der Einkommensteuer-Grundtabelle 2009 liegt die Einkommensteuer in Bezug auf das zu versteuernde Welteinkommen bei 32.886,00 €.

Bestimmung des Anrechnungshöchstbetrages:

$$(32.886,00 \text{ €} * 30.000,00 \text{ €}) / 105.000,00 \text{ €} = 9.396,00 \text{ €}$$

Auf die inländische Steuerschuld können demnach maximal 9.396,00 € angerechnet werden. Da Jens Müller im Ausland jedoch einen Betrag von 12.000,00 € abführen musste, hat er die Differenz selbst zu tragen.

Ermittlung der inländischen Steuerschuld:

Abzuführende Einkommensteuer	32.886,00 €
<u>./. anrechenbare Steuerschuld</u>	<u>9.396,00 €</u>
Inländische Steuerschuld	23.490,00 €

Demnach muss Jens Müller in Deutschland Steuern in Höhe von 23.490,00 € abführen.

## 6.2 Abzug ausländischer Steuern (§ 34c Abs. 2 und 3 EStG)

Werden alle Voraussetzungen der Anrechnungsmethode erfüllt, kann nach § 34c Abs. 2 EStG auf Antrag auch die Abzugsmethode gewählt werden. In diesem Fall sind die im Ausland gezahlten Steuern, bei der Ermittlung des zu versteuernden Einkommens, als Werbungskosten abzuziehen. Demnach berechnet sich die deutsche Einkommensteuer auf die verminderte Bemessungsgrundlage.<sup>89</sup> Im Zusammenhang mit ausländischen Einkünften aus nichtselbstständiger Arbeit, wird es jedoch nicht sinnvoll sein diese Methode zu wählen, da sie in der Regel zu einer höheren Steuerschuld führt.

Vorteile aus der Abzugsmethode ergeben lediglich im Zusammenhang mit inländischen Verlusten, wie sie beispielsweise bei Zinsen auftreten können.<sup>90</sup> Ist dies der Fall, können bei der Anrechnungsmethode keine Steuern angerechnet werden. Im Rahmen der Abzugsmethode hingegen, führen die ausländischen Steuern zu negativen Einkünften, welche im Rahmen eines Verlustabzugs nach § 10d EStG mit positiven Einkünften aus anderen Veranlagungszeiträumen verrechnet werden können.

Nach § 34c Abs. 3 EStG kann es jedoch auch zur Abzugsmethode kommen, ohne dass der Steuerpflichtige diese beantragt. Derartige Situation tritt immer dann ein, wenn die ausländische Steuer nicht auf die inländische Steuerschuld angerechnet werden kann, weil sie entweder nicht der deutschen Steuer entspricht, nicht in dem Staat erhoben wird, aus dem die Einkünfte stammen oder weil tatsächlich gar keine ausländischen Einkünfte nach § 34d EStG vorliegen. In diesem Zusammenhang kann von dem Abzug von Amts wegen gesprochen werden.<sup>91</sup>

Hinsichtlich der praktischen Anwendung der Abzugsmethode, kann bei der Erstellung der Einkommensteuererklärung grundsätzlich die Anlage AUS verwendet werden. Diese erlaubt Eintragungen bezüglich der im Ausland geleisteten Steuern nach § 34c Abs. 2 und 3 EStG.<sup>92</sup>

Die Steuerberechnung im Rahmen der Abzugsmethode lässt sich demnach anhand des folgenden Beispiels erläutern:

---

<sup>89</sup> Vgl. SCHMIDT, SIGLOCH, HENSELMANN: Internationale Steuerlehre: Steuerplanung bei grenzüberschreitenden Transaktionen, 2005, Seite 47.

<sup>90</sup> Vgl. OESTREICHER: Steuerlehre. In: BREUER, GÜRTLER: Internationales Management: Betriebswirtschaftslehre der internationalen Unternehmung, 2003, Seite 552.

<sup>91</sup> Vgl. KAMINSKI, STRUNK: Steuern in der internationalen Unternehmenspraxis: Grundlagen-Auswirkungen-Beispiele, 2006, Seite 30.

<sup>92</sup> Vgl. HEUSER: Die Entsendung deutscher Mitarbeiter ins Ausland, 2004, Seite 89.

Der in Nürnberg wohnhafte Jens Müller überlegt, ob er nicht vielleicht doch anstatt der Anrechnungsmethode die Abzugsmethode wählen sollte. Aufgrund dessen möchte er die daraus entstehende inländische Steuerschuld berechnen. Wie bereits im vorhergehenden Beispiel dargestellt, erzielte er im Jahr 2009 inländische Einkünfte in Höhe von 75.000,00 €. Darüber hinaus erhielt er für grenzüberschreitende Tätigkeiten in einem Staat ohne Doppelbesteuerungsabkommen Vergütungen in Höhe von 30.000,00 €, wofür er bereits 12.000,00 € Steuern im Ausland zahlen musste. Im Veranlagungszeitraum kann er des Weiteren in Deutschland Sonderausgaben und Freibeträge in Höhe von 7.500,00 € geltend machen.

Fraglich ist nun, welche inländische Steuerschuld sich unter Anwendung der Abzugsmethode ergibt.

Das zu versteuernde Einkommen lässt sich folgendermaßen berechnen:

Inländische Einkünfte	75.000,00 €
+ Ausländische Einkünfte	30.000,00 €
./. Sonderausgaben und Freibeträge	7.500,00 €
<u>./. Ausländische Steuerschuld</u>	<u>12.000,00 €</u>
Zu versteuerndes Einkommen	85.500,00 €

Unter Anwendung der Einkommensteuer-Grundtabelle 2009 ergibt sich daraus eine zu leistende Steuerschuld in Höhe von 27.846,00 €.

Vergleich der Anrechnungs- und Abzugsmethode:

Inländische Steuerschuld mit Anrechnungsmethode	23.490,00 €
<u>./. Inländische Steuerschuld mit Abzugsmethode</u>	<u>27.846,00 €</u>
Differenzbetrag	- 4.356,00 €

Aus dieser Berechnung ergibt sich, dass im Vergleich zur Anrechnungsmethode, bei der Abzugsmethode 4.356,00 € mehr Steuern in der Bundesrepublik Deutschland abgeführt werden müssten. Demnach erweist sich die begrenzte Anrechnungsmethode in diesem Beispiel als günstiger.

### **6.3 Pauschalierungs- und Auslandstätigkeitserlass (§ 34c Abs. 5 EStG)**

Neben der Anrechnungs- und Abzugsmethode sind noch zwei weitere Möglichkeiten im Einkommensteuergesetz verankert, welche eine Doppelbesteuerung vermeiden. Hierbei handelt es sich um den Pauschalierungs- und den Auslandstätigkeitserlass nach § 34c Abs. 5 EStG.<sup>93</sup>

Im Sinne des Gesetzes darf demnach die auf die ausländischen Einkünfte (nach § 34d EStG) entfallende deutsche Einkommensteuer ganz beziehungsweise teilweise erlassen oder in einem Pauschbetrag festgesetzt werden, wenn dies aus volkswirtschaftlichen Gründen zweckmäßig erscheint oder sich die Anwendung der Anrechnungsmethode nach § 34c Abs. 1 EStG als besonders schwierig erweist. Darüber hinaus bedürfen die obersten Finanzbehörden der Länder oder die von ihnen beauftragten Finanzbehörden stets die Zustimmung des Bundesministeriums der Finanzen, um diese Methoden anwenden zu können.

#### **Pauschalierungserlass**

Beim Pauschalierungserlass beträgt der festzusetzende Pauschbetrag 25 % der begünstigten Einkünfte, welche unter BStBl. 1984 I S. 252 angegeben sind.<sup>94</sup> Hierbei handelt es sich um folgende Einkünfte:

- Gewerbliche Einkünfte aus einer ausländischen Betriebsstätte mit aktiver Tätigkeit
- Einkünfte aus einer Beteiligung an einer aktiv tätigen ausländischen Mitunternehmerschaft, wenn die Beteiligung zum Betriebsvermögen eines inländischen gewerblichen Unternehmens gehört
- Einkünfte aus selbstständiger Arbeit, wenn diese aus einer auf ausländischem Staatsgebiet befindlichen festen Einrichtung stammen und durch technische Beratung, Planung beziehungsweise Überwachung einer Anlagenerrichtung erzielt werden<sup>95</sup>

Aus dieser abschließenden Auflistung wird ersichtlich, dass die Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit nicht von dem Pauschalierungserlass betroffen sind. Aufgrund

---

<sup>93</sup> Vgl. REK, BRÜCK, LABERMEIER, PACHE: Internationales Steuerrecht in der Praxis, 2008, Seite 143.

<sup>94</sup> Vgl. Anleitung zur Anlage AUS 2009.

<sup>95</sup> Vgl. BMF-Schreiben vom 10.04.1984 IV C 6 – S 2293 – 11/84, BStBl. 1984 I S. 252.

dessen sollte diese Ausführung lediglich der Vollständigkeit dienen und nicht weiter ausgebaut werden.

### Auslandstätigkeitserlass

Bei der zweiten Methode des § 34c Abs. 5 EStG handelt es sich um den Auslandstätigkeitserlass (BMF-Schreiben vom 31.10.1983 IV B 6 – S 2293 – 50/83, BStBl. 1983 I S. 470).

Dieser kann jedoch nicht angewandt werden, wenn der Arbeitslohn aus inländischen öffentlichen Kassen bezahlt und/oder die Tätigkeit in einem Staat ausgeübt wird, mit dem ein gültiges Doppelbesteuerungsabkommen besteht, welches die Besteuerung der Einkünfte aus einer nichtselbstständigen Tätigkeit regelt.<sup>96</sup>

Um allerdings von diesem Erlass Gebrauch machen zu können, sind weitere Voraussetzungen von Nöten. Demzufolge kann der Arbeitslohn nur dann von der deutschen Einkommensteuer freigestellt werden, wenn dieser im Rahmen eines **gegenwärtigen Beschäftigungsverhältnisses** von einem **deutschen Arbeitgeber** für eine **begünstigte Auslandstätigkeit** bezahlt wird, welche **mindestens drei Monate** andauert.<sup>97</sup>

Zum besseren Verständnis erweist es sich in diesem Zusammenhang als sinnvoll, einzelne Voraussetzungen näher zu beleuchten.

### Begünstigte Tätigkeit

Unter einer begünstigten Tätigkeit im Sinne des Auslandstätigkeitserlasses sind dabei alle grenzüberschreitenden Arbeiten für einen inländischen Lieferanten, Hersteller, Auftragnehmer oder Inhaber ausländischer Mineraufsuchungs- oder Mineralgewinnungsrechte 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 Betreiben der Anlagen bis zur Übergabe an den Auftraggeber begünstigt),

---

<sup>96</sup> Vgl. NIERMANN: Grenzüberschreitende Mitarbeiterentsendung: Wichtige Änderungen aus Gesetzgebung, Rechtsprechung und Verwaltung, 2009, Seite 71.

<sup>97</sup> Vgl. KÜCH: Lohnsteuerrecht: Recht, Steuern, Beratung, 2008, Seite 136.

2. dem Aufsuchen oder der Gewinnung von Bodenschätzen,
3. der Beratung ausländischer Auftraggeber oder Organisationen im Hinblick auf oben genannte Vorhaben oder
4. der deutschen öffentlichen Entwicklungshilfe im Rahmen der technischen oder finanziellen Zusammenarbeit

zu verstehen.

Nicht begünstigt hingegen sind folgende Tätigkeiten:

1. Tätigkeiten des Bordpersonals auf Seeschiffen
2. Tätigkeiten von Leiharbeitern, für deren Unternehmen die Arbeitnehmerüberlassung Unternehmenszweck ist
3. die finanzielle Beratung (außer im Zusammenhang mit der Entwicklungshilfe)
4. das Einholen von Aufträgen (außer die Beteiligung an Ausschreibungen)<sup>98</sup>

#### Dauer der begünstigten Tätigkeit

Eine weitere Voraussetzung des Auslandstätigkeitserlasses ist die mindestens drei Monate andauernde grenzüberschreitende Arbeitnehmertätigkeit, wobei der Zeitraum nicht an ein Kalenderjahr gebunden ist. Zu berücksichtigen ist hierbei, dass die Frist bereits ab Reiseantritt beginnt und erst zu dem Zeitpunkt endet, wenn der Mitarbeiter endgültig nach Deutschland zurückgereist ist.

Sollte der Arbeitnehmer während des Auslandsaufenthaltes erkranken und/oder Urlaubstage in Anspruch nehmen, stellt dies keine Unterbrechung der begünstigten Tätigkeit dar. Dabei spielt es auch keine Rolle, in welchem Staat sich der Betroffene während seiner Krankheits- oder Urlaubszeit aufhält.

---

<sup>98</sup> Vgl. BMF-Schreiben vom 31.10.1983 IV B 6 – S 2293 – 50/83, BStBl. 1983 I S. 470 (I. Begünstigte Tätigkeit).

Hinsichtlich der Berechnung des Drei-Monats-Zeitraums müssen derartige Tage jedoch unberücksichtigt bleiben, wodurch sich dieser Zeitraum um die Krankheits- beziehungsweise Urlaubstage verlängert.<sup>99</sup>

Dies soll anhand eines Beispiels genauer erläutert werden:

*Franz Regnath ist seit dem 05.10.2009 auf einer ausländischen Baustelle als Betonbauer tätig. Von 02.11.2009-13.11.2009 beantragte er Urlaub, da er eine Reise nach Ägypten geplant hat. Darüber hinaus erkrankte er von 08.12.2009 – 11.12.2009.*

*Fraglich ist nun, ob er die Drei-Monats-Frist bereits am 04.01.2010 erfüllt hat.*

*Franz Regnath ist seit dem 05.10.2009 auf der ausländischen Baustelle tätig. Demnach wäre die Drei-Monats-Frist mit dem 04.01.2010 erfüllt. Da er jedoch für 12 Tage Urlaub beantragte und anschließend für 4 Tage erkrankte, muss der Drei-Monats-Zeitraum um 16 Tage verlängert werden. Demnach ist die Frist erst mit dem 20.01.2010 zu Ende.*

Handelt es sich darüber hinaus um Unterbrechungen, wie beispielsweise die Rückkehr ins Inland oder die Tätigkeit in einem DBA-Staat, ist auch dies unschädlich, wenn die Unterbrechungen nicht länger als 10 Kalendertage andauern. In diesem Fall werden die Unterbrechungstage als Auslandstage angesehen. Daneben müssen sie zudem nötig sein, um die weitere Vorbereitung und Durchführung des Projekts gewährleisten zu können. Dies gilt bei längeren grenzüberschreitenden Arbeiten entsprechend für die letzten drei Monate.<sup>100</sup>

Auch hierzu ein Beispiel:

*Franz Regnath ist ab dem 01.05.2009 als Betonbauer auf einer ausländischen Baustelle tätig. Diese Baustelle birgt viele Probleme, weshalb Franz Regnath vom 25.07.2009 – 10.08.2009 nach Deutschland zurückkehrt, um diese in Zusammenarbeit mit der Geschäftsführung zu lösen. Im Anschluss daran reist er wieder zur Baustelle.*

*Fraglich ist nun, ob in diesem Fall die Drei-Monats-Frist am 31.07.2009 erfüllt wurde und für welchen Zeitraum der Auslandstätigkeitserlass in Anspruch genommen werden kann.*

*Franz Regnath ist seit dem 01.05.2009 auf der ausländische Baustelle tätig.*

---

<sup>99</sup> Vgl. BMF-Schreiben vom 31.10.1983 IV B 6 – S 2293 – 50/83, BStBl. 1983 I S. 470 (II. Dauer der begünstigten Tätigkeit).

<sup>100</sup> Vgl. BMF-Schreiben vom 31.10.1983 IV B 6 – S 2293 – 50/83, BStBl. 1983 I S. 470 (II. Dauer der begünstigten Tätigkeit).

*Demnach wäre die Drei-Monats-Frist mit dem 31.07.2009 erfüllt. Allerdings unterbrach er diesen Aufenthalt für insgesamt 17 Tage. Dies würde theoretisch die maximal erlaubte Abwesenheit von 10 Tagen übersteigen, wodurch eine Freistellung der Einkünfte nicht möglich wäre. Beim elften Abwesenheitstag handelt es sich jedoch um den 04.08.2009. Da dieser Tag nach dem Drei-Monats-Zeitraum liegt, kann der als erfüllt betrachtet werden.*

*Aufgrund dessen, dass die ersten 10 Kalendertage als Auslandstage gezählt werden, kann die von 01.05.2009 – 03.08.2009 erzielte begünstigte Vergütung steuerfrei gewährt werden. Ab dem 04.08.2009 hingegen unterliegt er wieder der Steuerpflicht.*

*Der neue Zeitraum beginnt mit der erneuten Anreise am 11.08.2009. Wenn auch hier die Frist wiederum erfüllt werden kann, darf die Vergütung für den Zeitraum ab 11.08.2009 steuerfrei ausbezahlt werden.*

### Begünstigter Arbeitslohn

Im vorhergehenden Beispiel wurde von begünstigter Vergütung oder auch begünstigtem Arbeitslohn gesprochen. Darunter ist der Arbeitslohn zu verstehen, welcher im Zusammenhang mit begünstigten Tätigkeiten in Deutschland steuerfrei bezahlt werden darf.

Hierzu gehören neben der regelmäßigen Vergütung, wie beispielsweise dem Stundenlohn, auch folgende für eine begünstigte Auslandstätigkeit gezahlte steuerpflichtige Einnahmen:

- Zulagen, Prämien oder Zuschüsse des Arbeitgebers für Aufwendungen des Mitarbeiters
- Unentgeltliche Ausstattung beziehungsweise Bereitstellung von Arbeitsmitteln oder ähnlichem durch den Arbeitgeber
- Weihnachtsgeld, Erfolgprämien oder Tantiemen
- Arbeitslohn, der auf den Urlaub – einschließlich eines angemessenen Sonderurlaubs auf Grund einer begünstigten Tätigkeit – entfällt, Urlaubsgeld oder Urlaubsabgeltung
- Lohnfortzahlung im Krankheitsfall<sup>101</sup>

---

<sup>101</sup> Vgl. BMF-Schreiben vom 31.10.1983 IV B 6 – S 2293 – 50/83, BStBl. 1983 I S. 470 (III. Begünstigter Arbeitslohn).

Hinsichtlich der Sonderzahlungen ist zu erwähnen, dass diese in Deutschland nur dann vollständig steuerfrei gezahlt werden dürfen, wenn sie im Rahmen der Auslandstätigkeit vergütet wurden und diese während des gesamten Kalenderjahres andauerte. Befindet sich der Arbeitnehmer jedoch nur teilweise in einer begünstigten Auslandstätigkeit und werden die oben genannten Vergütungsbausteine nicht gesondert für diese gezahlt, so darf lediglich der auf die Auslandstätigkeit entfallende Teil steuerfrei vergütet werden.

Ein weiterer Punkt betrifft die Lohnfortzahlung im Krankheitsfall. Erkrankt der Mitarbeiter, so muss der Arbeitgeber für insgesamt 42 Tage Lohnfortzahlung leisten. Erst danach übernimmt die Krankenkasse des Arbeitnehmers weitere Zahlungen. Entsteht die Erkrankung nun während einer begünstigten grenzüberschreitenden Tätigkeit, ist die Lohnfortzahlung in Deutschland ebenfalls steuerfrei durch den Arbeitgeber zu bezahlen, sofern die Drei-Monats-Frist erreicht wurde.<sup>102</sup>

Hinsichtlich der Durchführung des Auslandstätigkeitserlasses gilt es bezüglich des Lohnsteuerabzugs beim entsprechenden Betriebsstättenfinanzamt eine Freistellungsbescheinigung zu beantragen. Hierfür dienen Formulare (Antrag auf Erteilung einer Bescheinigung nach dem Auslandstätigkeitserlass über die Freistellung des Arbeitslohns vom Steuerabzug), welche durch den Arbeitgeber oder Arbeitnehmer ausgefüllt werden müssen.<sup>103</sup>

Im Zuge der Einkommensteuererklärung, muss der Mitarbeiter den Verzicht auf die Besteuerung bei seinem Wohnsitzfinanzamt beantragen.

Im Anschluss daran muss der im Rahmen einer begünstigten Auslandstätigkeit erzielte Arbeitslohn auf der Anlage N der Einkommensteuererklärung vermerkt werden. Für derartige Eintragungen ist die Zeile „Steuerfreier Arbeitslohn nach Auslandstätigkeitserlass“ vorgesehen.

Zu berücksichtigen ist darüber hinaus, dass auch dieser begünstigte Arbeitslohn hinsichtlich der deutschen Einkommensbesteuerung dem Progressionsvorbehalt unterliegt.<sup>104</sup> Demzufolge werden zur Ermittlung des zu leistenden Steuerbetrags alle Einkünfte sämtlicher Staaten addiert. Im Anschluss daran, wird der dem Welteinkommen entsprechende Steuersatz durch Verwendung der jeweiligen Steuertabellen festgestellt. Dieser wiederum muss auf die

---

<sup>102</sup> Vgl. NIERMANN: Grenzüberschreitende Mitarbeiterentsendung: Wichtige Änderungen aus Gesetzgebung, Rechtsprechung und Verwaltung, 2009, Seite 73-75.

<sup>103</sup> Vgl. HEUSER: Die Entsendung deutscher Mitarbeiter ins Ausland, 2004, Seite 86.

<sup>104</sup> Vgl. HEUSER: Die Entsendung deutscher Mitarbeiter ins Ausland, 2004, Seite 87.

inländischen Einkünfte angewandt werden, um die deutsche Steuerschuld festlegen zu können.

Abschließend bleibt zu sagen, dass stets alle Werbungskosten und Sonderausgaben der begünstigten Auslandstätigkeit in der Anlage N zu vermerken sind. Dies führt zur Reduktion der Bemessungsgrundlage, wodurch wiederum erhebliche Steuerersparnisse erzielt werden können.<sup>105</sup>

Vorhergehende Ausführungen stellten alle unilateralen Methoden dar, welche im Einkommensteuergesetz zur Vermeidung der Doppelbesteuerung aufgeführt sind. Darüber hinaus wurden Anwendungsvoraussetzungen und Anwendungsmöglichkeiten einzelner Methoden erläutert.

Im nächsten Schritt werden nun mögliche Gestaltungsmöglichkeiten der Besteuerung von Mitarbeiterentsendungen in das Ausland vorgestellt.

---

<sup>105</sup> Vgl. HEUSER: Die Entsendung deutscher Mitarbeiter ins Ausland, 2004, Seite 87.

## **7. Steuerliche Gestaltungsmöglichkeiten bei Mitarbeiterentsendungen**

Im Rahmen von Entsendungen unterliegt das im Ausland erzielte Einkommen der Mitarbeiter oftmals unterschiedlichen Steuersätzen. In einigen Ländern kann die Steuerbelastung deutlich höher sein als in Deutschland, in anderen hingegen deutlich niedriger. Um in diesen beiden Fällen die beste Variante für den Mitarbeiter wählen zu können, sollte man mit einigen steuerlichen Gestaltungsmöglichkeiten bei Mitarbeiterentsendungen in das Ausland vertraut sein.

Grundsätzlich kann hierbei zwischen Methoden welche direkt oder indirekt auf die Besteuerung wirken, unterschieden werden.<sup>106</sup> Einige von ihnen werden im Folgenden dargestellt.

### **7.1 Ausnutzung des niedrigeren Steuersatzes**

Will man eine Besteuerung zum niedrigeren Steuersatz erreichen, muss der Zeitraum der Entsendung entsprechend gewählt und somit indirekt auf die Besteuerung eingegriffen werden.

Wird der Mitarbeiter in ein Niedrigsteuerland entsandt, mit welchem Deutschland ein Doppelbesteuerungsabkommen schließen konnte, ist es sinnvoll den Entsendezeitraum so zu legen, dass sich der Arbeitnehmer mehr als 183 Tage im Ausland befindet. Ist dies der Fall, geht das Besteuerungsrecht auf den Tätigkeitsstaat über, wodurch in vielen Fällen, wie beispielsweise bei der Befreiungsmethode, eine erhebliche Steuerersparnis für den Mitarbeiter erzielt werden kann.

Handelt es sich allerdings bei der deutschen Einkommensteuer um eine niedrigere Besteuerung, sollte die Mitarbeiterentsendung weniger als 183 Tage andauern. So kann unter Umständen weiterhin die inländische Besteuerung zur Anwendung kommen.

Hinsichtlich der Ausnutzung des niedrigeren Steuersatzes muss berücksichtigt werden, dass die 183-Tage-Regel in diversen Doppelbesteuerungsabkommen unterschiedlich geregelt ist. In einigen Abkommen wird die 183-Tage-Regel lediglich auf einen Zeitraum von zwölf Monaten begrenzt, in anderen jedoch wird die Berechnung auf ein Steuer- oder Kalenderjahr bezogen.

---

<sup>106</sup> Vgl. PAWLIK: Internationales Steuerrecht für Arbeitnehmer: Praxisleitfaden für grenzüberschreitende Arbeitsverhältnisse, 2006, Seite 83.

Demzufolge muss genau darauf geachtet werden, wie die Regelung im entsprechenden Doppelbesteuerungsabkommen festgelegt wurde, um die Besteuerung im gewünschten Staat erzielen zu können.<sup>107</sup> Wird die 183-Tage-Regel beispielsweise auf ein Kalenderjahr bezogen, kann der Arbeitnehmer fast zwölf Monate im Ausland tätig sein, ohne dass das Besteuerungsrecht auf den Tätigkeitsstaat übergeht. Auch dies soll mithilfe eines Beispiels erläutert werden:

*Jochen Meier wurde von einem Neumarkter Bauunternehmen für den Zeitraum von 06.07.2009 bis einschließlich 30.06.2010 in einen Staat entsandt, mit dem ein Doppelbesteuerungsabkommen besteht. In diesem Abkommen ist geregelt, dass die Arbeitnehmer innerhalb eines Kalenderjahres nicht länger als 183 Tage im Ausland tätig sein dürfen, wenn das Besteuerungsrecht im Ansässigkeitsstaat aufrecht erhalten bleiben soll.*

*Für den Fall Jochen Meier soll davon ausgegangen werden, dass er sich während des gesamten Zeitraums im Ausland aufgehalten hat, ohne jedoch seinen deutschen Wohnsitz aufzugeben.*

*Fraglich ist nun, in welchem Staat die Einkünfte von Jochen Meier, welche er im Rahmen der Mitarbeiterentsendung erzielen konnte, versteuert werden müssen.*

*Berechnung der Zeiträume pro Kalenderjahr:*

<i>06.07.2009 – 31.12.2009</i>	<i>179 Kalendertage</i>
<i>01.01.2010 – 30.06.2010</i>	<i>181 Kalendertage</i>

*Jochen Meier hielt sich in keinem der beiden Kalenderjahre länger als 183 Tage im Ausland auf. Demzufolge bleibt das Besteuerungsrecht während des gesamten Entsendezeitraums in Deutschland.*

**Hinweis:** *Würde sich oben genanntes Beispiel jedoch nicht auf ein Kalenderjahr beziehen, sondern lediglich auf den Zeitraum von zwölf Monaten, würde das Besteuerungsrecht in den Tätigkeitsstaat übergehen, da sich Jochen Meier dann für insgesamt 360 Tage in diesem aufgehalten hätte.*

---

<sup>107</sup> Vgl. PAWLIK: Internationales Steuerrecht für Arbeitnehmer. Praxisleitfaden für grenzüberschreitende Arbeitsverhältnisse, 2006, Seite 85-86.

## 7.2 Internationales Gehaltssplitting

Ist ein Arbeitnehmer bei einem Konzernunternehmen beschäftigt, kann im Rahmen von Entsendungen in Staaten mit denen ein Doppelbesteuerungsabkommen besteht, auch die Möglichkeit des internationalen Gehaltssplittings gewählt werden.

Hierbei wird neben dem Arbeitsvertrag mit dem deutschen Mutterkonzern, ein weiterer Arbeitsvertrag mit dem Tochterunternehmen im jeweiligen Tätigkeitsstaat geschlossen. Dieser muss jedoch tatsächlich begründet und durchgeführt sein sowie mit den auszuführenden Tätigkeiten des Mitarbeiters übereinstimmen.

Zu berücksichtigen ist hierbei jedoch, dass beide Unternehmensbereiche einen Teil des Entgelts wirtschaftlich tragen müssen, um das Besteuerungsrecht teilweise in den Tätigkeitsstaat verlagern zu können. Im Regelfall trägt der Mutterkonzern dabei die Kosten des Grundlohns. Der Tochterkonzern hingegen übernimmt alle Zusatzkosten, welche im Zusammenhang mit der grenzüberschreitenden Tätigkeit entstanden sind.<sup>108</sup> Hierzu zählen beispielsweise Auslandszulagen oder auch die Auslöse.

Eine derartige Situation führt dazu, dass die Einkünfte des Mitarbeiters nunmehr nicht ausschließlich im Ansässigkeitsstaat versteuert werden, sondern eine Aufteilung auf das Mutter- und das Tochterunternehmen stattfindet. Dies führt in vielen Fällen zu einer niedrigeren Steuerbelastung, da die Einkünfte der Tochtergesellschaft dem Tätigkeitsstaat unterliegen und im Ansässigkeitsstaat lediglich zur Ermittlung des entsprechenden Steuersatzes herangezogen werden. Als besonders lukrativ erweist sich das Gehaltssplitting dann, wenn der Mitarbeiter in eine Tochterunternehmung des Konzerns entsandt wird, welche sich in einem Niedrigsteuerland befindet.

Dieser Vorteil kann allerdings nur angewandt werden, wenn nach dem jeweiligen Doppelbesteuerungsabkommen die Befreiungsmethode zulässig ist. Bei Anwendung der Anrechnungsmethode, welche lediglich die ausländische Steuerschuld zum Abzug bringt, würde sich diese Maßnahme als wenig zweckmäßig erweisen.

Zu erwähnen ist darüber hinaus, dass diese Maßnahme im Regelfall bei leitenden Angestellten durchgeführt wird, jedoch kann sie sich auch bei allen anderen Arbeitnehmern durchaus als sinnvoll erweisen.<sup>109</sup>

---

<sup>108</sup> Vgl. PAWLIK: Internationales Steuerrecht für Arbeitnehmer. Praxisleitfaden für grenzüberschreitende Arbeitsverhältnisse, 2006, Seite 83.

<sup>109</sup> Vgl. MARANTELLI: Mitarbeiterentsendung und «Salary split» – ausgewählte steuerliche Aspekte, Seite 3-4. URL: <http://www.eycom.ch/library/chd/items/199903/de.pdf>.

### 7.3 Betriebliche Altersvorsorge

Die betriebliche Altersvorsorge nach § 3 Nr. 63 EStG wird nicht nur im Rahmen von Mitarbeiterentsendungen häufig in Anspruch genommen. Gerade in der heutigen Zeit, in der die Auszahlung einer ausreichenden gesetzlichen Rente sehr unsicher geworden ist, greifen immer mehr Arbeitnehmer auf derartige Formen der Rentenaufstockung zurück, um im Alter ein unbeschwertes Leben führen zu können.

Darüber hinaus können die Arbeitnehmer durch die Abführung von Beiträgen zu einer betrieblichen Altersvorsorge, auch ihre Steuer- und Sozialversicherungsabgaben enorm reduzieren.

Grundsätzlich können hierbei fünf Arten unterschieden werden:

1. Direktversicherung
2. Pensionszusage
3. Pensionsfonds
4. Unterstützungskasse
5. Pensionskasse<sup>110</sup>

#### Direktversicherung

Im Rahmen der Direktversicherung schließt der Arbeitgeber auf Wunsch für den Arbeitnehmer eine Renten- beziehungsweise Lebensversicherung bei einer Versicherungsgesellschaft ab.<sup>111</sup> Da diese Gesellschaften staatlich überwacht werden und das Restrisiko vom Arbeitgeber zu tragen ist, geht der Arbeitnehmer hinsichtlich der späteren Auszahlungsgarantie keinerlei Risiko ein.

Die abzuführenden Beiträge im Rahmen einer Direktversicherung, werden dem Arbeitnehmer in Form einer Entgeltumwandlung vom Bruttoentgelt einbehalten und angespart.

Im Jahr 2010 können die Beiträge zur Direktversicherung maximal bis zu 4 % der Beitragsbemessungsgrenze in der gesetzlichen Rentenversicherung steuer- und sozialversicherungsfrei umgewandelt werden.

---

<sup>110</sup> Vgl. BUSSE: Grundlagen der betrieblichen Finanzwirtschaft, 2003, Seite 749.

<sup>111</sup> Vgl. LINDMAYER: Geldanlage und Steuer 2009, 2009, Seite 179.

Wurde sie darüber hinaus erst nach dem 31.12.2004 erteilt und besteht keine pauschalversteuerte Direktversicherung, so kann pro Jahr zusätzlich ein Festbetrag in Höhe von 1.800,00 € steuerfrei umgewandelt werden.<sup>112</sup>

### Pensionszusage

Auch die Pensionszusage stellt eine Art der betrieblichen Altersvorsorge dar. Bei der Pensionszusage verpflichtet sich der Arbeitgeber dazu, dem ehemaligen Beschäftigten und gegebenenfalls dessen Angehörigen, bei Rentenantritt, Invalidität oder gar dem Tode Leistungen zu gewähren, welche mit einer Betriebsrente vergleichbar sind.

Hierfür sind vom Arbeitgeber jährlich Pensionsrückstellungen zu bilden, welche in der Bilanz des Unternehmens zu finden sind.<sup>113</sup>

Leistungen aus Pensionszusagen können durch zusätzliche Einzahlungen des Arbeitnehmers aufgestockt werden, welche in Form einer Entgeltumwandlung vom Bruttoeinkommen einzubehalten sind.

Auch bei dieser Art der betrieblichen Altersvorsorge, ist das Risiko des Arbeitnehmers gering. Im Falle einer Insolvenz des Betriebes, hat der Pensionssicherungs-Verein, bei welchem der Arbeitgeber Mitglied ist, für anstehende Leistungen aufzukommen.<sup>114</sup>

Auf Beiträge zur Pensionszusage müssen vom Arbeitnehmer keine Steuern entrichtet werden. Darüber hinaus müssen zudem keine Abgaben zur Sozialversicherung geleistet werden, solange die Beiträge 4 % der Beitragsbemessungsgrenze in der gesetzlichen Rentenversicherung nicht übersteigen.<sup>115</sup>

### Pensionsfonds

Eine weitere Form der betrieblichen Altersvorsorge stellen die Pensionsfonds dar. In diesem Fall agiert der Arbeitgeber als Versicherungsnehmer. Der Arbeitnehmer hingegen stellt die versicherte Person dar.

Pensionsfonds lassen sich als eine äußerst flexible Form der betrieblichen Altersvorsorge beschreiben, da hierfür keinerlei Anlagevorschriften festgelegt sind. Aufgrund dessen können beispielsweise durch die Anlage in Aktien, weit höhere Renditen als bei anderen Formen der

---

<sup>112</sup> Vgl. FROMME: Das Einmaleins der bAV-Praxis: Die Auswirkungen der betrieblichen Altersversorgung auf die Personalarbeit und die Entgeltabrechnung, 2009, Seite 56-57.

<sup>113</sup> Vgl. BUSSE: Grundlagen der betrieblichen Finanzwirtschaft, 2003, Seite 749.

<sup>114</sup> Vgl. BUSSE: Grundlagen der betrieblichen Finanzwirtschaft, 2003, Seite 749.

<sup>115</sup> Vgl. NEVELS: Praxishandbuch Förderung der Altersvorsorge: Mit staatlicher Hilfe zur optimalen Versorgung, 2009, Seite 249.

betrieblichen Altersvorsorge erzielt werden.<sup>116</sup> Üblicherweise wird jedoch zur Risikominimierung, ein Teil des Pensionsfonds sicher angelegt.

Arbeitnehmer haben bei der Eröffnung derartiger Fonds dennoch keine höheren Risiken zu befürchten, da diese staatlich überwacht werden. Darüber hinaus muss der Arbeitgeber Mitglied des Pensionssicherungs-Vereins sein, damit dieser im Falle einer Insolvenz für die Auszahlungen aufkommt.<sup>117</sup>

Im Rahmen des Pensionsfonds sind die Beiträge des Arbeitnehmers bis zu 4 % der Beitragsbemessungsgrenze in der gesetzlichen Rentenversicherung steuer- und sozialversicherungsfrei, wodurch auch hierbei ein enormer finanzieller Vorteil entstehen kann.<sup>118</sup>

### Unterstützungskasse

Im Rahmen der Unterstützungskasse erhalten die Arbeitnehmer vom Betrieb eine Zusage, dass im Fall des Renteneintritts Versorgungsleistungen in festgelegter Höhe erbracht werden. Die hierfür notwendigen Rücklagen werden allerdings nicht vom Arbeitgeber selbst, sondern von der Unterstützungskasse angespart.<sup>119</sup>

Bei dieser handelt es sich um eine selbstständige Versorgungseinrichtung, welche im Regelfall durch die Kooperation mehrerer Firmen gegründet wird.<sup>120</sup> Zu beachten ist jedoch, dass die Unterstützungskasse bei der Insolvenz des Arbeitgebers nicht für Rentenansprüche der Mitarbeiter aufkommt, da für die Versorgungsleistungen kein Rechtsanspruch besteht. Aufgrund dessen sollte der Arbeitgeber dem Pensionssicherungs-Verein beitreten, welcher im Falle der Zahlungsunfähigkeit die Leistungen entrichtet.<sup>121</sup>

Die Beiträge in die Unterstützungskasse können auf freiwilliger Basis vom Arbeitgeber oder als Entgeltumwandlung vom Arbeitnehmer abgeführt werden. Wird der Weg der Entgeltumwandlung gewählt, dürfen die Beiträge bis zu 4 % der Beitragsbemessungsgrenze

---

<sup>116</sup> Vgl. KEIL, PROST: Pensions- und Unterstützungskassenzusagen an Gesellschafter-Geschäftsführer von Kapitalgesellschaften: Steuerliche Anerkennung-Problembereiche-Lösungswege, 2010, Seite 143.

<sup>117</sup> Vgl. BUTTLER: Einführung in die betriebliche Altersversorgung, 2008, Seite 12.

<sup>118</sup> Vgl. WELKER: Das Altersvermögensgesetz und seine Konsequenzen für die betriebliche Altersversorgung: Arbeits-, steuer- und aufsichtsrechtliche Perspektiven, 2005, Seite 266.

<sup>119</sup> Vgl. RUPRECHT, WOLGAST: Die Märkte für Altersvorsorge in Deutschland: Eine Analyse bis 2020, 2004, Seite 83.

<sup>120</sup> Vgl. BUTTLER, BAIER: Steuerliche Behandlung von Unterstützungskassen, 2009, Seite 3.

<sup>121</sup> Vgl. RUPRECHT, WOLGAST: Die Märkte für Altersvorsorge in Deutschland: Eine Analyse bis 2020, 2004, Seite 83.

in der Rentenversicherung sozialversicherungsfrei umgewandelt werden. Eine Steuerpflicht besteht in diesem Zusammenhang grundsätzlich nicht.<sup>122</sup>

### Pensionskasse

Als fünfte Form der betrieblichen Altersvorsorge ist die Pensionskasse zu erwähnen. Bei der Pensionskasse handelt es sich um einen eigenständigen Versorgungsträger, welcher den Arbeitnehmern und gegebenenfalls auch deren Angehörigen Versorgungsleistungen zusagt.

Der Weg der betrieblichen Altersvorsorge über eine Pensionskasse ist nicht jedem, sondern lediglich einem ausgewählten Personenkreis zugänglich. Dies ist auf die Notwendigkeit einer Mitgliedschaft zurückzuführen, welche im Regelfall bei größeren Betrieben besteht.

Oftmals werden die Beiträge an eine Pensionskasse nicht nur vom Arbeitnehmer in Form einer Entgeltumwandlung, sondern auch als freiwillige Leistung von den Unternehmen abgeführt.<sup>123</sup>

Pensionskassen garantieren den Mitarbeitern und unter Umständen deren Angehörigen Mindestrenten. Aufgrund dessen dürfen maximal 35 % der eingezahlten Gelder in Aktien angelegt werden.<sup>124</sup>

Das Arbeitnehmerrisiko im Rahmen von Pensionskassen ist sehr gering. Dies ist darauf zurückzuführen, dass es sich bei Pensionskassen um Versicherungsunternehmen handelt, welche der Versicherungsaufsicht durch die Bundesaufsicht für Finanzdienstleistungsaufsicht unterliegen.<sup>125</sup>

Ähnlich wie bei den zuvor beschriebenen Formen der betrieblichen Altersvorsorge, können die Beiträge des Arbeitnehmers auch hier bis zur 4 % der Beitragsbemessungsgrenze in der Rentenversicherung, steuer- und sozialversicherungsfrei umgewandelt werden. Darüber hinaus können zusätzliche Beiträge in Höhe von 1.800,00 € steuerfrei in die Pensionskasse eingezahlt werden, wenn nicht bereits eine pauschalversteuerte Direktversicherung besteht.<sup>126</sup>

---

<sup>122</sup> Vgl. NEVELS: Praxishandbuch Förderung der Altersvorsorge: Mit staatlicher Hilfe zur optimalen Versorgung, 2009, Seite 167.

<sup>123</sup> Vgl. WELKER: Das Altersvermögensgesetz und seine Konsequenzen für die betriebliche Altersversorgung: Arbeits-, steuer- und aufsichtsrechtliche Perspektiven, 2005, Seite 15.

<sup>124</sup> Vgl. KLÖCKNER, DÜTTING: Rechenraining für Finanzdienstleister: Altersvorsorge-Sparpläne-Finanzierungen, 2008, Seite 72.

<sup>125</sup> Vgl. RUPRECHT, WOLGAST: Die Märkte für Altersvorsorge in Deutschland: Eine Analyse bis 2020, 2004, Seite 84.

<sup>126</sup> Vgl. FROMME: Das Einmaleins der bAV-Praxis: Die Auswirkungen der betrieblichen Altersversorgung auf die Personalarbeit und die Entgeltabrechnung, 2009, Seite 68-69.

Diese Ausführungen sollten die unterschiedlichen Ausprägungsformen der betrieblichen Altersvorsorge darstellen und ihre Vorteile verdeutlichen.

Grundsätzlich können die Beiträge des Arbeitnehmers, mindestens bis zu 4 % der Beitragsbemessungsgrenze in der Rentenversicherung, steuer- und sozialversicherungsfrei umgewandelt werden. Je nach Einkommensteuertarif kann dies zu erheblichen Steuerersparnissen führen.

Zu berücksichtigen ist jedoch, dass die späteren Rentenauszahlungen in Deutschland einer nachgelagerten Besteuerung unterliegen und demzufolge im Rahmen der Vergütung versteuert werden müssen.

Sollte der Mitarbeiter allerdings bei Bezug der Leistungen nicht mehr in Deutschland ansässig sein, kann es dazu kommen, dass die Auszahlungen aus der betrieblichen Altersvorsorge im neuen Ansässigkeitsstaat versteuert werden müssen, da sie dort den Ruhegehältern zugewiesen werden. In anderen Fällen wiederum, werden die Bezüge nicht den Vorsorgeleistungen, sondern den Einkünften aus nichtselbstständiger Arbeit zugeordnet, wodurch eine abweichende steuerliche Betrachtungsweise entsteht. Eine genaue Vorgehensweise kann aufgrund dessen nicht dargelegt werden und ist im Einzelfall zu prüfen. Aufgrund dessen, dass die Einkünfte des Arbeitnehmers im Rentenalter allerdings sowohl im Inland als auch im Ausland geringer sein werden als während seiner bestehenden Erwerbstätigkeit, werden hierfür grundsätzlich vergleichsweise niedrige Steuersätze und demzufolge auch niedrige Steuerzahlungen anfallen.

Somit unterliegt der Arbeitnehmer im Ergebnis sowohl einer niedrigeren inländischen und gegebenenfalls auch ausländischen Besteuerung.

Darüber hinaus stockt er zudem seine gesetzliche Altersrente in Form von privaten Altersvorsorgeleistungen auf, welche ihm nach vereinbarter Zeit in monatlichen Raten oder auf Wunsch auch als Einmalzahlung zur Verfügung stehen.

Zur Verdeutlichung der Vorteile während der Ansparzeit, soll auch in diesem Fall ein kurzes Beispiel dienen:

*Jochen Meier aus Neumarkt erhält im Jahr 2010 ein monatliches Bruttogehalt in Höhe von 3.000,00 €. Daneben zahlt er monatlich einen Beitrag von 150,00 € in einen Pensionsfond ein.*

*Fraglich ist nun, auf welchen Betrag Jochen Meier Steuern und Sozialversicherungsbeiträge abzuführen hat.*

*Die Beiträge eines Pensionsfonds sind bis zu 4 % der Beitragsbemessungsgrenze in der Rentenversicherung steuer- und sozialversicherungsfrei. Dies entspricht im Jahr 2010 einem monatlichen Betrag von 220,00 €. Demzufolge kann der monatliche Beitrag von 150,00 € steuer- und sozialversicherungsfrei umgewandelt werden. Somit liegt das steuer- und sozialversicherungspflichtige Bruttogehalt von Jochen Meier bei monatlich 2.850,00 €.*

**Hinweis:** Zu berücksichtigen ist, dass die Höhe der Beitragsbemessungsgrenzen in den neuen und alten Bundesländern unterschiedliche Werte aufweisen.

## 7.4 Freiwillige Arbeitgeberleistungen

Eine weitere Möglichkeit, um im Rahmen von Mitarbeiterentsendungen in das Ausland Steuern sparen zu können, stellen die freiwilligen Arbeitgeberleistungen dar.

Freiwillige Arbeitgeberleistungen lassen sich grundsätzlich als Vergütungsbestandteile beschreiben, welche vom Arbeitgeber zusätzlich zum vereinbarten Entgelt gewährt werden. Da es sich hierbei um freiwillige Leistungen handelt, kann auf diese auch kein Rechtsanspruch begründet werden.

Freiwillige Arbeitgeberleistungen unterliegen in vielen Ländern einer begünstigten steuerlichen Behandlung, weshalb es im Zusammenhang mit Mitarbeiterentsendungen oftmals sinnvoll erscheint, feste Vergütungsbestandteile für die Dauer des Auslandsaufenthaltes, in freiwillige Arbeitgeberleistungen umzuwandeln.<sup>127</sup>

Grundsätzlich lassen sich die freiwilligen Arbeitgeberleistungen in finanzielle Leistungen und Realleistungen einteilen.<sup>128</sup>

Als Beispiel für finanzielle Leistungen lässt sich der Kaufkraftausgleich aufführen.

Werden Mitarbeiter in das Ausland entsandt, entstehen dort aufgrund des Währungsunterschiedes oftmals höhere Lebenshaltungskosten. Dies führt dazu, dass sich die Arbeitnehmer trotz desselben Verdienstes, im Ausland weniger Güter als in Deutschland kaufen können. In derartigen Fällen sollten die Arbeitgeber mithilfe des Kaufkraftausgleichs eingreifen, um den Mitarbeitern trotz der Entsendung den gewohnten Lebensstandard erhalten zu können. Bei einem derartigen Kaufkraftausgleich handelt es sich um steuer- und sozialversicherungsfreie Auslandszulagen, deren Höhe je nach Land und Vereinbarung variieren kann.<sup>129</sup>

Als freiwillige Realleistung lässt sich beispielsweise die Bezahlung des täglichen Abendessens nennen. Jedoch muss hierbei berücksichtigt werden, dass die steuerfreie Vergütung derartiger Realleistungen, bereits in einigen Ländern deutlich eingeschränkt wurde. Demzufolge müssen diese oftmals in Form eines geldwerten Vorteils der Besteuerung unterworfen werden.

---

<sup>127</sup> Vgl. PAWLIK: Internationales Steuerrecht für Arbeitnehmer: Praxisleitfaden für grenzüberschreitende Arbeitsverhältnisse, 2006, Seite 84.

<sup>128</sup> Vgl. BERNAND: Leistungsvergütung: Direkte und indirekte Effekte der Gestaltungsparameter auf die Motivation, 2006, Seite 19.

<sup>129</sup> Vgl. PAWLIK: Internationales Steuerrecht für Arbeitnehmer: Praxisleitfaden für grenzüberschreitende Arbeitsverhältnisse, 2006, Seite 84.

Derartige geldwerte Vorteile sind in Deutschland bereits seit längerem, unter anderem im Zusammenhang mit der Bereitstellung eines Firmenfahrzeuges (mit privater Nutzung), bekannt. Hierbei muss der Arbeitnehmer beispielsweise monatlich neben seinem Einkommen aus nichtselbstständiger Arbeit, zudem ein Prozent des Neuwertes, des von dem Unternehmen zur Verfügung gestellten Fahrzeuges, besteuern.<sup>130</sup>

Aufgrund dessen sollte zur Sicherung des Steuervorteils vor jeder Mitarbeiterentsendung in das Ausland überprüft werden, inwieweit Realleistungen der dortigen Besteuerung unterworfen werden müssen.

Selbstverständlich existieren neben den hier aufgeführten freiwilligen Arbeitgeberleistungen noch eine Reihe weiterer Beispiele, wie die Bezahlung von Sprachkursen oder auch die Bereitstellung einer Mietwohnung im Ausland. Jedoch soll auf diese nicht konkret eingegangen werden.

Diese Ausführungen zeigen einige Möglichkeiten der Steuerersparnis, insbesondere im Zusammenhang mit Mitarbeiterentsendungen in das Ausland, auf. Zu berücksichtigen ist jedoch, dass diese Beispiele lediglich dazu beitragen, die Steuerzahlungen einschränken zu können. Eine vollständige Steuerbefreiung kann durch diese Möglichkeiten keinesfalls erzielt werden.

Da in den vorhergehenden Abschnitten sehr viele allgemeine Inhalte hinsichtlich der Besteuerung von im Ausland eingesetzten Mitarbeitern enthalten sind, soll im nächsten Schritt konkret auf die steuerliche Behandlung von Mitarbeiterentsendungen in ausgewählte Staaten eingegangen werden.

---

<sup>130</sup> Vgl. CONRAD: Schnelleinstieg Lohn- und Gehaltsabrechnung, 2010, Seite 215-216.

## **8. Steuerliche Behandlung von Mitarbeiterentsendungen in ausgewählten Staaten**

Die Besteuerung von Mitarbeiterentsendungen in das Ausland wurde bereits anhand des OECD-Musterabkommens sowie des Einkommensteuergesetzes ausführlich dargestellt. In diesem Kapitel wird zudem konkret darauf eingegangen, wie die Besteuerung der Einkünfte aus nichtselbstständiger Arbeit in allen an Deutschland angrenzenden Staaten geregelt ist.

In diesem Zusammenhang soll jedoch lediglich die Besteuerung der nichtselbständigen Tätigkeit im Allgemeinen behandelt werden. Spezialnormen hinsichtlich der Besteuerung von Studenten, Künstlern, Ruhegehältern und ähnlichem bleiben unberücksichtigt.

### **8.1 Steuerliche Behandlung von Mitarbeiterentsendungen nach Polen**

Das DBA zwischen Deutschland und Polen orientiert sich stark am OCED-MA. Demzufolge sind die Einkünfte aus unselbstständiger Arbeit im Artikel 15 geregelt. Dieser besagt, dass die Vergütungen in dem Staat besteuert werden, in dem auch die Tätigkeiten ausgeübt werden.

Darüber hinaus ist im Art. 15 Abs. 2 DBA-Polen die 183-Tage-Regel verankert. Demnach können die Einkünfte aus nichtselbstständiger Tätigkeit nur dann weiterhin in Deutschland versteuert werden, wenn sich der Arbeitnehmer innerhalb eines Zeitraums von 12 Monaten (der während des betreffenden Steuerjahres beginnt oder endet) nicht länger als 183 Tage in Polen aufhält, die Vergütungen nicht von oder für einen in Polen ansässigen Arbeitgeber und auch nicht von einer polnischen Betriebsstätte des deutschen Arbeitgebers bezahlt werden.

Nach Art. 15 Abs. 3 DBA-Polen gilt die 183-Tage-Regel jedoch nicht, wenn der Arbeitnehmer neben seiner Tätigkeit bei einem nicht in Polen ansässigen Arbeitgeber, auch eine Dienstleistungen für andere Personen erbringt, welche die Art der Ausführung dieser Aufgaben unmittelbar oder mittelbar überwacht. Darüber hinaus darf der Arbeitgeber in diesem Zusammenhang weder das Risiko noch die Verantwortung für die Arbeit des Arbeitnehmers im Ausland tragen.

Zur Vermeidung der Doppelbesteuerung muss der entsprechende Methodenartikel angewandt werden. Im DBA-Polen wird hierfür zwischen in Deutschland und in Polen ansässigen Personen unterschieden. Aufgrund dessen findet für deutsche Mitarbeiter lediglich der Art. 24 Abs. 1 DBA-Polen Anwendung. Nach Art. 24 Abs. 1a DBA-Polen muss grundsätzlich die Befreiungsmethode angewandt und somit die in Polen bezogenen Einkünfte von der

deutschen Steuerbemessungsgrundlage ausgenommen werden. Jedoch handelt es sich hierbei um die Befreiungsmethode unter Progressionsvorbehalt, da nach Art. 24 Abs. 1d DBA-Polen die polnischen Einkünfte bei der Ermittlung des Steuersatzes berücksichtigt werden dürfen.

Die Anrechnungsmethode (Art. 24 Abs. 1b DBA-Polen) findet darüber hinaus nur in Einzelfällen Anwendung. Unter anderem auch für Einkünfte, welche im Sinne des Art. 15 Abs. 3 DBA-Polen erzielt werden konnten.

Die Besteuerung der in Polen erwirtschafteten Einkünfte erfolgt grundsätzlich nach dem polnischen Einkommensteuergesetz. Dieses besagt, dass alle Personen, welche über 183 Tage in Polen tätig sind, der dortigen unbeschränkten Steuerpflicht unterliegen. Für deutsche Arbeitnehmer hingegen gilt das Doppelbesteuerungsabkommen. Demnach unterliegen sie mit ihren polnischen Einkünften lediglich der beschränkten Steuerpflicht.

Als Bemessungsgrundlage der Einkommensteuer wird in Polen grundsätzlich die Differenz aus Einkünften und Werbungskosten angesehen.<sup>131</sup> Als Werbungskosten gelten dabei alle Aufwendungen, welche zum Zweck der Erzielung von Einkünften oder der Erhaltung bzw. Sicherung der Einkunftsquelle getragen werden. Jedoch ist hierbei zu beachten, dass für bestimmte Einkunftsarten pauschale Werbungskosten berücksichtigt werden.<sup>132</sup>

Nach der Ermittlung des Einkommens kann die Einkommensteuer festgesetzt werden. Hierfür sind seit dem Jahr 2009 lediglich zwei Steuersätze heranzuziehen.

Liegt das Einkommen zwischen 0,00 PLN und 85.528,00 PLN führt dies zu einer Besteuerung in Höhe von 18 %, abzüglich des Freibetrages von 556,00 PLN. Somit muss in dieser Besteuerungsstufe im Höchstfall eine Steuer von 14.839,00 PLN abgeführt werden. Jegliches Einkommen über 85.528,00 PLN wird mit 32 % besteuert. Demnach errechnet sich die Einkommensteuer in dieser Stufe wie folgt: 14.839,00 PLN + 32 % des Einkommens über 85.528,00 PLN. Steuerfrei ist darüber hinaus lediglich ein jährliches Einkommen bis zu einer Höhe von 3.091,00 PLN zu behandeln.<sup>133</sup>

In Ausnahmefällen kann allerdings auch ein pauschaler Satz von 20 % angewandt werden, da jedoch die Einkünfte aus unselbstständiger Arbeit nicht davon betroffen sind, wird nicht weiter darauf eingegangen.

Die Veranlagung der Steuer erfolgt in Polen ähnlich wie in Deutschland. Aufgrund dessen ist die Einkommensteuer auch hier direkt vom Arbeitgeber in Form einer Lohnsteuer abzuführen.

---

<sup>131</sup> Vgl. SIEG, PRUJSZCZYK: Arbeitsrecht in Polen, 2005, Seite 114.

<sup>132</sup> Vgl. MARCINIUK & PARTNER SP. Z O.O.: Einkommensteuer 2009. URL: [http://www.paiz.gov.pl/files/index.php?id\\_plik=10609](http://www.paiz.gov.pl/files/index.php?id_plik=10609).

<sup>133</sup> Vgl. CECH: Einkommensteuer in 2009. URL: [http://www.infoforum-polen.de/cms/front\\_content.php?idcat=8&idart=37](http://www.infoforum-polen.de/cms/front_content.php?idcat=8&idart=37).

## 8.2 Steuerliche Behandlung von Mitarbeiterentsendungen nach Tschechien

Auch im Doppelbesteuerungsabkommen zwischen Deutschland und Tschechien ist die Besteuerung der Einkünfte aus nichtselbstständiger Tätigkeit im Art. 15 DBA-Tschechien verankert. Demnach geht das Besteuerungsrecht der Einkünfte an den Quellenstaat (Tschechien) über, wenn die Arbeit tatsächlich dort verrichtet wird oder wurde.

Die 183-Tage-Regel nach Art. 15 Abs. 2 DBA-Tschechien unterscheidet sich lediglich hinsichtlich der Formulierung vom OECD-Musterabkommen. In Sinne des DBA-Tschechien darf sich der deutsche Arbeitnehmer nicht länger als 183 Tage während des betreffenden Kalenderjahres in Tschechien aufhalten, die Vergütung nicht von einer tschechischen Betriebsstätte des Arbeitgebers und auch nicht von einem in Tschechien ansässigen Arbeitgeber beziehen, damit das Besteuerungsrecht in Deutschland bestehen bleibt.

Zur Vermeidung von Doppelbesteuerungen müssen auch hier die Methodenartikel verwendet werden. Für deutsche Arbeitnehmer ist demzufolge der Art. 23 Abs. 1 DBA-Tschechien maßgeblich, welcher lediglich die Befreiungsmethode unter Progressionsvorbehalt zulässt.

In Deutschland ansässige Arbeitnehmer unterliegen in Tschechien der beschränkten Steuerpflicht, wodurch die Republik lediglich die dort erzielten Einkünfte besteuern darf.

Die in Tschechien erzielten Einkünfte werden seit dem Jahr 2008 nicht mehr mit differenten Steuersätzen, sondern mit einem einheitlichen Satz von 15 % versteuert. Die Höhe des Einkommens hat somit keinen Einfluss mehr auf den anzuwendenden Steuersatz. Zu berücksichtigen ist jedoch, dass diese Steuer von dem so genannten Super-Bruttoeinkommen berechnet wird. Hierbei handelt es sich um ein Bruttoeinkommen, welches sowohl die Sozialversicherungs- als auch die Krankenversicherungsbeiträge des Arbeitgebers beinhaltet. Demzufolge können die Beiträge nicht mehr von der tschechischen Steuerbemessungsgrundlage ausgenommen werden.<sup>134</sup>

Darüber hinaus erhält in Tschechien jeder Steuerzahler einen monatlichen Steuerfreibetrag in Höhe von 2.070,00 CZK, welcher bei der Besteuerung der Einkünfte berücksichtigt werden kann.<sup>135</sup>

Die Veranlagung der Einkommensteuer erfolgt auch hier durch den Lohnsteuerabzug des Arbeitgebers beziehungsweise durch die Abgabe einer jährlichen Einkommensteuererklärung.

---

<sup>134</sup> Vgl. NEUBERT: Große Steuerreform in Tschechien. URL: <http://www.tschechien-online.org/news/10515-grosse-steuerreform-tschechien/+einkommensteuer+tschechien+2010&cd=7&hl=de&ct=clnk&gl=de>.

<sup>135</sup> Vgl. IMOЕ: Überblick: Steuern in der Tschechischen Republik 2010. URL: [http://www.imoe.de/newsfeeddetail.html?tx\\_ttnews%5Btt\\_news%5D=16704](http://www.imoe.de/newsfeeddetail.html?tx_ttnews%5Btt_news%5D=16704).

### 8.3 Steuerliche Behandlung von Mitarbeiterentsendungen nach Österreich

Die Regelungen des Doppelbesteuerungsabkommens zwischen Deutschland und Österreich unterscheiden sich in einigen Belangen von den bisher behandelten Abkommen. Nach Art. 15 Abs. 1 DBA-Österreich müssen aber auch hier die Einkünfte aus nichtselbstständiger Arbeit in Österreich versteuert werden, wenn die Tätigkeit dort ausgeübt wurde.

Das Besteuerungsrecht bleibt nach Art. 15 Abs. 2 DBA-Österreich in diesen Fällen lediglich dann in Deutschland, wenn sich der Mitarbeiter nicht länger als 183 Tage innerhalb eines Kalenderjahres in Österreich aufhält und die Vergütung weder von einem in Österreich ansässigen Arbeitgeber, noch von einer österreichischen Betriebsstätte des inländischen Arbeitgebers bezahlt wird. Geht das Besteuerungsrecht zum Tätigkeitsstaat über, muss hinsichtlich der Vermeidung einer Doppelbesteuerung der Art. 23 Abs. 1 DBA-Österreich herangezogen werden. Demnach gilt es auch hier die Befreiungsmethode unter Progressionsvorbehalt einzusetzen. Die Anrechnungsmethode hingegen darf lediglich bei Einkünften aus nichtselbstständiger Arbeit im Sinne des Art. 15 Abs. 5 DBA-Österreich sowie bei Spezialregelungen angewandt werden.

Im DBA wurden darüber hinaus Regeln für Grenzgänger verankert, welche unter Art. 15 Abs. 6 DBA-Österreich zu finden sind. Demnach bleibt das Besteuerungsrecht weiterhin beim Ansässigkeitsstaat, wenn der Arbeitnehmer täglich vom Arbeits- zum Wohnort zurückkehrt. Eine weitere Voraussetzung ist, dass sich sowohl sein deutscher Wohnsitz als auch sein österreichischer Arbeitsort in Grenznähe befinden.

Hierbei ist es jedoch nötig, den Begriff Grenznähe näher zu definieren. Nach dem DBA handelt es sich dann um eine Grenznähe, wenn der jeweilige Ort maximal 30 Kilometer von der Grenze entfernt ist. Dies gilt sowohl für den Arbeitsort als auch für den Wohnsitz.<sup>136</sup>

Als weitere Voraussetzung wurde die tägliche Rückkehr zum Wohnort genannt. Fraglich ist nun, ob diese Voraussetzung auch dann erfüllt ist, wenn der Arbeitnehmer beispielsweise aufgrund der Arbeitszeit nicht zum Wohnsitz zurückkehrt. Diese Frage wurde im Verständigungsabkommen zum DBA-Österreich geregelt. Demnach muss der Mitarbeiter an 45 Arbeitstagen eines Kalenderjahres nicht zum Wohnort zurückkehren, um dennoch als Grenzgänger behandelt werden zu können. Dabei werden Urlaubs- und Krankheitstage nicht als Tage angesehen, an denen der Arbeitnehmer nicht zurückkehrt. War er jedoch weniger als ein Kalenderjahr in Grenznähe beschäftigt, muss er an 20 % der gesamten Arbeitstage im

---

<sup>136</sup> Vgl. Protokoll Nr. 8 DBA-Österreich.

besagten Gebiet nicht zum Wohnort zurückkehren, um dennoch die Voraussetzungen zu erfüllen. Allerdings dürfen auch hierbei die 45 Tage nicht überschritten werden.<sup>137</sup>

Um als Grenzgänger die Besteuerung in Österreich vermeiden zu können, muss ein Formular bezüglich der Befreiung von der Einkommensteuer in Österreich ausgefüllt werden. Danach kann der gesamte Lohnsteuerabzug unterbleiben. Im Gegenzug dazu, werden aufgrund des unterbliebenen Lohnsteuerabzugs in Deutschland Einkommensteuervorauszahlungen verlangt, bevor die Steuer am Ende des Kalenderjahres endgültig veranlagt wird. Auch diese sind mittels eines Formulars zu beantragen. Die dazu benötigten Unterlagen können sowohl bei den deutschen als auch bei den österreichischen Finanzämtern abgeholt werden.<sup>138</sup>

Erbringt ein deutscher Arbeitnehmer ohne Grenzgängereigenschaft seine Tätigkeit für mehr als 183 Tage eines Jahres in Österreich, müssen die während dieser Zeit erzielten Einkünfte dort versteuert werden. Somit unterliegt er in Österreich einer beschränkten Steuerpflicht.

Die österreichische Einkommensteuer berechnet sich für beschränkt Steuerpflichtige genauso wie für dort ansässige Personen. Demzufolge können von den Einkünften sowohl auf Österreich entfallende Werbungskosten und Sonderausgaben, als auch außergewöhnliche Belastungen subtrahiert werden. Bei der Arbeitnehmerveranlagung gilt es zudem zu berücksichtigen, dass vor der Ermittlung des zu versteuernden Einkommens 8.000,00 € hinzugerechnet werden müssen. Dieser Betrag ist im österreichischen Steuertarif als Steuerabsetzbetrag berücksichtigt und hat die Aufgabe das Existenzminimum der ansässigen Bürger zu wahren. Beschränkt Einkommensteuerpflichtige haben keinen Anspruch darauf.

Die österreichischen Steuersätze sind in drei Stufen gegliedert. Demnach muss seit dem Jahr 2009 ein jährliches Einkommen zwischen 11.000,00 € und 25.000,00 € mit 36,5 % versteuert werden. Ein Einkommen zwischen 25.000,00 € und 60.000,00 € mit 43,2143 % und alle höhere Einkünfte mit 50 %. Keine Steuer hingegen fällt für Einkünfte unter 11.000,00 € an.<sup>139</sup>

Grundsätzlich wird die österreichische Steuer direkt vom Arbeitgeber einbehalten und ist somit abgegolten. Für beschränkt Steuerpflichtige besteht jedoch auch die Möglichkeit, eine Arbeitnehmerveranlagung zu beantragen.<sup>140</sup>

---

<sup>137</sup> Vgl. BMF-Schreiben vom 30.01.1987 IV C 5-S 1301 Öst-1/87, BStBl. I 1987, S. 191.

<sup>138</sup> Vgl. HEUSER: Die Entsendung deutscher Mitarbeiter ins Ausland, 2004, Seite 78-79.

<sup>139</sup> Vgl. BUNDESMINISTERIUM FÜR FINANZEN (Österreich): Steuerreformgesetz 2009. URL: <https://findok.bmf.gv.at/findok/link?gz=%22BMF-010222%2F0092-VI%2F7%2F2009%22&gueltig=20090430&segid=%2240599.1.1+06.05.2009+16%3A27%3A32%3A56%22>.

<sup>140</sup> Vgl. BUNDESMINISTERIUM FÜR FINANZEN (Österreich): Fragen zum Thema Lohnsteuer. URL: [www.bmf.gv.at/Steuern/FAQHufiggestellteFragen/FragenzumThemaLohnsteuer/BeschrnkteSteuerpfl\\_6151.htm](http://www.bmf.gv.at/Steuern/FAQHufiggestellteFragen/FragenzumThemaLohnsteuer/BeschrnkteSteuerpfl_6151.htm)

## 8.4 Steuerliche Behandlung von Mitarbeiterentsendungen in die Schweiz

Auch im DBA-Schweiz wurde nach Art. 15 Abs. 1 vereinbart, dass die Besteuerung der Einkünfte aus nichtselbstständiger Arbeit im Tätigkeitsstaat stattfindet, wenn die Arbeit ebenfalls dort ausgeübt wird.

Hinsichtlich der 183-Tage-Regel nach Art. 15 Abs. 2 DBA-Schweiz muss darauf geachtet werden, dass sich diese auf ein Kalenderjahr bezieht. Demzufolge bleibt das Besteuerungsrecht nur dann in Deutschland, wenn sich der Mitarbeiter keine 183 Tage eines Kalenderjahres in der Schweiz befindet und die Vergütung weder von einer schweizerischen Betriebsstätte des deutschen Arbeitgebers, noch von einem schweizerischen Arbeitgeber bezahlt wird.

Daneben wurden unter Art. 15 Abs. 4 DBA-Schweiz (vormals Abs. 5; Änderung mit Protokoll vom 21.12.1992) Regelungen bezüglich der Besteuerung der Einkünfte von leitenden Angestellten getroffen. Demnach kann eine Person, welche in Deutschland ansässig aber als Prokurist oder anderer leitender Angestellter dessen Funktion im Handelsregister eingetragen ist, dann in der Schweiz besteuert werden, wenn sie in einer dort ansässigen Kapitalgesellschaft tätig ist und die Tätigkeit nicht nur außerhalb der Schweiz ausgeübt wird.<sup>141</sup> Verzichtet die Schweiz jedoch auf das Besteuerungsrecht, geht dieses automatisch wieder an Deutschland über.

Hinsichtlich der Vermeidung von Doppelbesteuerungen, wird nach Art. 24 Abs. 1 Nr. 1d DBA-Schweiz bei Einkünften aus nichtselbstständiger Arbeit die Befreiungsmethode unter Progressionsvorbehalt angewandt.

Darüber hinaus wurden Sonderregelungen für Grenzgänger geschaffen, welche im Rahmen des Protokolls vom 21.12.1992 nachträglich als Art. 15 a in das DBA-Schweiz eingefügt werden konnten. Vormalige Festsetzungen wurden demnach gestrichen.

Nach dem DBA-Schweiz handelt es sich dann um einen Grenzgänger, wenn dieser täglich von der Arbeitsstätte zum Wohnort zurückkehrt. Dabei ist es unerheblich, wie weit diese Orte von der Grenze entfernt sind. Kehrt der Arbeitnehmer jedoch nicht täglich zum Wohnort nach Deutschland zurück, entfällt die Grenzgängereigenschaft nur dann, wenn er bei einer Beschäftigung während des gesamten Kalenderjahres, an mehr als 60 Arbeitstagen aufgrund der Arbeitsausübung, nicht an den Wohnsitz zurückkehrt. War der Arbeitnehmer hingegen nicht während des gesamten Kalenderjahres als Grenzgänger in der Schweiz beschäftigt, kann

---

<sup>141</sup> Vgl. BMF-Schreiben vom 30.09.2008 IV B 2 – S 1301-CHE/07/10015.

die Grenzgängereigenschaft nur dann aufrecht erhalten bleiben, wenn er für jeden vollen Beschäftigungsmonat maximal an fünf Tagen und für jede Beschäftigungswoche maximal an einem Tag nicht zum Wohnort zurückkehrt.<sup>142</sup>

Konnte der Arbeitnehmer letztendlich diese Voraussetzungen erfüllen, unterliegt er weiterhin der deutschen Besteuerung. Die Schweiz jedoch erhebt zum Ausgleich eine Abzugssteuer. Diese darf allerdings 4,5 % der Bruttovergütung nicht übersteigen, wenn die Ansässigkeit durch eine amtliche Bescheinigung der zuständigen deutschen Finanzbehörde nachgewiesen wird.

Die Bundesrepublik Deutschland hingegen muss diese Abzugssteuer im Zusammenhang mit den nötigen Einkommensteuervorauszahlungen berücksichtigen und anrechnen.<sup>143</sup>

Ist ein Arbeitnehmer in der Schweiz beschränkt steuerpflichtig, kann die Höhe des jeweiligen Steuersatzes nicht pauschal bestimmt werden. Hierfür sind zwei wesentliche Punkte von Bedeutung. Zum einen wird die Schweizer Einkommensteuer nicht nur vom Bund allein, sondern auch von den einzelnen Kantonen (vergleichbar mit Bundesstaaten) und Gemeinden erhoben. Der Bundessteuersatz ist dabei in allen Teilen der Schweiz gleich progressiv und erreicht eine maximale Höhe von 11,5 %. Die Steuererhebung des Bundes beginnt dabei für nichtverheiratete Personen ab einem Einkommen von 16.900,00 CHF (29.200,00 CHF für Verheiratete). Der festzulegende Satz der Kantone und Gemeinden hingegen, kann von ihnen selbst bestimmt werden. Demzufolge variiert dieser je nach Tätigkeitsort.

Zum anderen richtet sich die Höhe des Steuersatzes nach der Höhe des Einkommens. In den meisten Gebieten der Schweiz kann daher von einem progressiven Steuersatz gesprochen werden. Demzufolge müssen Personen mit hohem Einkommen einen hohen Steuerbetrag entrichten. Lediglich in einzelnen Gebieten herrschen degressive Steuersätze, bei denen mit höherem Einkommen die Besteuerung sinkt. Darüber hinaus sieht das Schweizer Steuersystem spezielle Abzugsmöglichkeiten, wie beispielsweise für Versicherungsprämien vor. Aufgrund dessen erfolgt die Besteuerung auf das um derartige Abzüge gekürzte Einkommen.<sup>144</sup>

Sind deutsche Arbeitnehmer in der Schweiz tätig und unterliegen der dortigen Besteuerung, kann auch hier weiterhin der Lohnsteuerabzug durch den Arbeitgeber erfolgen. Wird dies jedoch nicht durchgeführt, muss die Einkommensteuer jährlich veranlagt werden.

---

<sup>142</sup> Vgl. Nr. II 3 Verhandlungsprotokoll zum Änderungsprotokoll vom 08.12.1991, BStBl. I 1993, S. 929.

<sup>143</sup> Vgl. HEUSER: Die Entsendung deutscher Mitarbeiter ins Ausland, 2004, Seite 79.

<sup>144</sup> Vgl. VIMENTIS.CH: Lexikon: Einkommenssteuer. URL: <http://www.vimentis.ch/lexikon/95/Einkommenssteuer.html>.

## 8.5 Steuerliche Behandlung von Mitarbeiterentsendungen nach Frankreich

Nach Art. 13 DBA-Frankreich können die Einkünfte aus nichtselbstständiger Arbeit nur in dem Staat besteuert werden, in dem die Tätigkeit ausgeübt wird. Dennoch findet auch in diesem Fall die 183-Tage-Regel Anwendung.

Diese besagt, dass die Einkünfte weiterhin im Ansässigkeitsstaat besteuert werden können, wenn sich der Arbeitnehmer nicht länger als 183 Tage eines Kalenderjahres in Frankreich aufhält und die Vergütung weder von oder für einen in Frankreich ansässigen Arbeitgeber oder von einer französischen Betriebsstätte des deutschen Arbeitgebers ausbezahlt werden. Bezüglich der Ermittlung des 183-Tage-Zeitraums werden anders als im OECD-Musterabkommen auch kurze Reisen in den Heimatstaat oder in Drittstaaten mit in die Berechnung einbezogen, wenn diese nicht als Beendigung des Aufenthalts in Frankreich angesehen werden.<sup>145</sup>

Hinsichtlich der Vermeidung von Doppelbesteuerungen wurde nach Art. 20 Abs. 1a DBA-Frankreich für Einkünfte aus nichtselbstständiger Arbeit die Befreiungsmethode unter Progressionsvorbehalt gewählt.

Auch im Abkommen zwischen Deutschland und Frankreich sind Regelungen bezüglich der Tätigkeiten als Grenzgänger verankert. Demnach handelt es sich im Sinne des Art. 13 Abs. 5 DBA-Frankreich dann um einen Grenzgänger, wenn der Arbeitnehmer täglich von der Arbeitsstätte zum Wohnort zurückkehrt. Entscheidend ist dabei jedoch, dass beide Orte höchstens 20 Kilometer von der Grenze entfernt liegen dürfen.

Kehrt der Arbeitnehmer hingegen nicht täglich zum Wohnsitz zurück oder ist er teilweise außerhalb der Grenzzone beschäftigt, kann die Grenzgängereigenschaft dennoch aufrecht erhalten bleiben, wenn eine derartige Situation nicht öfter als 45-mal innerhalb eines Kalenderjahres eintritt. War der Mitarbeiter allerdings nicht das ganze Kalenderjahr als Grenzgänger in Frankreich beschäftigt, ist die Nichtrückkehr zum Wohnsitz oder die Tätigkeit außerhalb der Grenzzone für 20 % der Arbeitstage (aber maximal 45 Tage) unschädlich. Befindet sich der Arbeitnehmer darüber hinaus auf einer mehrtägigen Dienstreise, werden auch diese An- und Abreisetage zu den Nichtrückkehrtagen zum deutschen Wohnsitz gezählt.<sup>146</sup>

---

<sup>145</sup> Vgl. BMF-Schreiben vom 03.04.2006, IV B 6 - S 1301 FRA - 26/06, BStBl. I 2006, S. 304.

<sup>146</sup> Vgl. BMF-Schreiben vom 20.02.1980 IV C 5-S 1301-Fra-2/80, BStBl. I 1980, S. 88.

Erfüllt ein Arbeitnehmer jedoch die Voraussetzungen eines Grenzgängers, müssen die Steuern weiterhin in Deutschland entrichtet werden. Darüber hinaus muss er sich in Frankreich von der Einkommensteuer befreien lassen. Im Gegenzug dazu, sind in der Bundesrepublik Deutschland neben der Einkommensteuerveranlagung am Jahresende, Einkommensteuervorauszahlungen zu leisten, da im Falle einer französischen Steuerbefreiung kein Lohnsteuerabzug stattfindet. Die hierzu benötigten Formulare werden von den zuständigen deutschen und französischen Finanzämtern ausgehändigt.<sup>147</sup>

Unterliegen allerdings die Einkünfte des entsandten deutschen Mitarbeiters in Frankreich einer beschränkten Steuerpflicht, sind hinsichtlich der Besteuerung die gleichen Bestimmungen wie bei französischen Bürgern anzuwenden.

Dies bedeutet, dass für die Ermittlung der Einkommensteuer, der Nettoverdienst als Bemessungsgrenze angesehen wird. Unter einem Nettoverdienst wird in diesem Zusammenhang der Lohn verstanden, welcher bereits um eine Werbungskostenpauschale von 10 % gekürzt wurde. Unter Umständen können von diesem Nettoeinkommen noch weitere im Gesetz genannte Aufwendungen abgezogen werden. Allerdings wurden die meisten Abzugsmöglichkeiten bereits in der Werbungskostenpauschale berücksichtigt.

Die allgemeine Einkommensbesteuerung erfolgt in Frankreich nach einem Stufentarif, welcher sich in drei Bereiche gliedern lässt. Die erste Stufe reicht im Jahr 2009 bis zum einem jährlichen Einkommen von 13.977,00 €. Hierfür müssen jedoch noch keinerlei Steuern entrichtet werden. Bei der zweiten Stufe hingegen, in welcher sich das Einkommen von 13.977,00 € bis 40.553,00 € befindet, gilt es einen Steuerbetrag von 12 % abzuführen. Liegt das Einkommen über dem Betrag von 40.553,00 € ist ein progressiver Steuersatz anzuwenden. Dieser liegt mindestens bei einer Höhe von 20 % und steigt mit der Höhe des Einkommens an.<sup>148</sup>

Hinsichtlich der Veranlagung sind die fälligen Steuerbeträge auch in Frankreich direkt vom Arbeitgeber zu entrichten und als Lohnsteuerabzug von der Bruttovergütung des Arbeitnehmers einzubehalten.

---

<sup>147</sup> Vgl. HEUSER: Die Entsendung deutscher Mitarbeiter ins Ausland, 2004, Seite 78-79.

<sup>148</sup> Vgl. IMPOTS.GOUV.FR: Personen mit steuerlichem Wohnsitz außerhalb Frankreichs: Einkommensteuer 2009. URL: [http://www.impots.gouv.fr/portal/deploiement/p1/fichedescriptive\\_5559/fichedescriptive\\_5559.pdf](http://www.impots.gouv.fr/portal/deploiement/p1/fichedescriptive_5559/fichedescriptive_5559.pdf).

## 8.6 Steuerliche Behandlung von Mitarbeiterentsendungen nach Luxemburg

Auch zwischen Deutschland und Luxemburg konnte ein DBA geschlossen werden, welches sich auf das Gebiet der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen erstreckt. Die Einkünfte aus nichtselbstständiger Arbeit sind in diesem Abkommen unter Art. 10 geregelt. Demnach liegt das Besteuerungsrecht der Einkünfte aus nichtselbstständiger Tätigkeit dann in Luxemburg, wenn auch die Arbeit dort verrichtet wird.

Ist der Arbeitnehmer darüber hinaus nicht länger als 183 Tage eines Kalenderjahres in Luxemburg beschäftigt und bezieht er seine Vergütung weder von einem in Luxemburg ansässigen Arbeitgeber, noch von einer luxemburgischen Betriebsstätte des inländischen Arbeitgebers, verbleibt das Besteuerungsrecht dennoch in Deutschland.

Hinsichtlich der Vermeidung von Doppelbesteuerungen gilt es einen Methodenartikel heranzuziehen. Nach Art. 20 Abs. 2 DBA-Luxemburg kommt hierfür die Befreiungsmethode unter Progressionsvorbehalt in Betracht.

In Luxemburg tätige Personen mit einem deutschen Wohnsitz, werden dort als beschränkt steuerpflichtig betrachtet. Bei der Ermittlung der Einkommensteuer werden diese jedoch grundsätzlich ähnlich behandelt, wie unbeschränkt steuerpflichtige Personen. Demzufolge können Werbungskosten und ähnliche Abzugsmöglichkeiten bei der Berechnung der Steuer in sehr eingeschränkter Weise berücksichtigt werden.

In Luxemburg findet eine progressive Einkommensbesteuerung statt. Da jedoch der Spitzensteuersatz bei 38 % liegt, gilt das Großherzogtum in dieser Hinsicht als ein Niedrigsteuerland der EU.

Um als ausländischer Bürger vollständig von den luxemburgischen Steuervergünstigungen profitieren zu können, müssen 90 % des gesamten Jahreseinkommens dort erzielt werden. Nur dann können die Arbeitnehmer auf Antrag, wie Inländische behandelt werden. Ob sich dies jedoch als sinnvoll erweist, ist in Einzelfällen zu prüfen.<sup>149</sup>

Sind die Einkünfte des Arbeitnehmers in Luxemburg zu versteuern, muss der Arbeitgeber einen Lohnsteuerabzug vom Bruttoverdienst des Arbeitnehmers vornehmen und die Steuerschuld somit abgelden.

---

<sup>149</sup> IHK-TRIER: Luxemburg: Die Einkommensteuer. URL: <http://ihk-trier.cms.rdts.de/ihk-trier/Integrale?SID=71DA95188A66A41B6165F608A6721992&MODULE=Frontend&ACTION=ViewPage&Page.PK=1131>.

## 8.7 Steuerliche Behandlung von Mitarbeiterentsendungen nach Belgien

Im Doppelbesteuerungsabkommen zwischen Deutschland und Belgien wurde unter Art. 15 Abs. 1 vereinbart, dass die Vergütungen aus nichtselbstständiger Arbeit nur dann im Ansässigkeitsstaat der Person versteuert werden, wenn die Arbeit nicht im Tätigkeitsstaat verrichtet wird. Ansonsten geht das Besteuerungsrecht an diesen über.

Wird die Tätigkeit in Belgien jedoch nicht länger als 183 Tage eines Kalenderjahres ausgeübt, verbleibt das Recht der Besteuerung nach Art. 15 Abs. 2 DBA-Belgien dennoch in Deutschland, wenn das Entgelt nicht von einem in Belgien ansässigen Arbeitgeber oder von einer belgischen Betriebsstätte des deutschen Arbeitgebers ausbezahlt wurde.

Da auch in diesem Fall die Doppelbesteuerung noch nicht ausgeschlossen werden konnte, gilt es den entsprechenden Methodenartikel anzuwenden. Im Doppelbesteuerungsabkommen zwischen Deutschland und Belgien handelt es sich hierbei um die Befreiungsmethode unter Progressionsvorhalt, welche im Art. 23 Abs. 1 DBA-Belgien vereinbart ist.

Das ursprüngliche Doppelbesteuerungsabkommen aus dem Jahre 1967 enthielt zudem eine Regelung, welche die Besteuerung von Grenzgängern festlegte. Diese jedoch wurde im Rahmen eines Zusatzabkommens aus dem Jahre 2002 ersatzlos gestrichen. Demzufolge orientiert sich die Besteuerung von Grenzgängern ebenfalls an Art. 15 Abs. 1 und 2 DBA-Belgien.

Ist ein in Deutschland ansässiger Arbeitnehmer in Belgien tätig und unterliegt er deshalb als Gebietsfremder oder Nichtansässiger der belgischen Einkommensteuer, muss stets berücksichtigt werden, dass hierbei zwischen unterschiedlichen Kategorien differenziert wird. Die Einordnung in derartige Kategorien spielt in Belgien besonders hinsichtlich der Ermittlung des steuerpflichtigen Einkommens sowie der anzuwendenden Regeln in Bezug auf die Besteuerung eine große Rolle.

Als Arbeitnehmer mit deutschem Wohnsitz kann man diesbezüglich in drei Besteuerungskategorien eingeteilt werden. In der ersten Kategorie befinden sich Personen, welche während des gesamten Veranlagungszeitraums über einen belgischen Wohnsitz verfügen konnten. Die zweite Kategorie umfasst Arbeitnehmer, welche über keinen belgischen Wohnsitz verfügen, jedoch 75 % ihrer Gesamteinkünfte dort erzielten. Zur dritten Kategorie letztendlich zählen die ausländischen Bürger, welche keiner der bereits genannten Gruppierungen zugeordnet werden konnten.

Erreicht demnach ein deutscher Arbeitnehmer mindestens die oben genannte 75 % - Grenze, wird dieser genauso behandelt, wie ein in Belgien ansässiger Bürger. Dies führt dazu, dass er sowohl von den im Gesetz genannten Ermäßigungen und Steuerabzügen, als auch von Steuerfreibeträgen profitieren kann. Kann diese Grenze jedoch nicht erreicht werden, wird dem Arbeitnehmer jeglicher Anspruch auf Vergünstigungen entzogen, wodurch die Einkünfte als Steuerbemessungsgrenze dienen.

Der Steuersatz hingegen, ist nicht von der jeweiligen Einstufung in einzelne Kategorien abhängig. Demzufolge unterliegt jeder Steuerpflichtige je nach Einkommen den gleichen Progressionsstufen. Seit dem Kalenderjahr 2009 sind diese in Belgien folgendermaßen festgesetzt:<sup>150</sup>

Bis zu einem Einkommen von 7.900,00 € müssen im Königreich Belgien 25 % Steuern entrichtet werden. Befindet sich das Einkommen hingegen zwischen 7.900,00 € und 11.240,00 €, steigt der Steuersatz bereits auf 30 % an. Darüber hinaus müssen 40 % Einkommensteuer für Einkünfte bis zu 18.730,00 € und 45 % für Einkünfte bis zu 34.330,00 € entrichtet werden. Jegliches Einkommen, welches diese Höhe übersteigt, wird mit einem sehr hohen Spitzensteuersatz von 50 % besteuert.<sup>151</sup> Demzufolge zählt Belgien hinsichtlich der Höhe der Einkommensteuer, weltweit zu den Spitzensteuerländern.

Werden Einkünfte aus nichtselbstständiger Tätigkeit bezogen, welche es in Belgien zu versteuern gilt, muss der Arbeitgeber einen Berufssteuervorabzug vom Lohn des Arbeitnehmers einbehalten. Aufgrund dessen kann die Einkommensteuer als abgegolten betrachtet werden kann. Dieser Abzug ist grundsätzlich mit der deutschen Lohnsteuer zu vergleichen.

---

<sup>150</sup> Vgl. LANDESREGIERUNG NORDRHEIN-WESTFALEN: Wohnen in Deutschland arbeiten in Belgien. URL:

[https://services.nordrheinwestfalendirekt.de/broschuerenservice/download/1265/wohnen\\_in\\_deutschland\\_arbeiten\\_in\\_belgien\\_2005.pdf](https://services.nordrheinwestfalendirekt.de/broschuerenservice/download/1265/wohnen_in_deutschland_arbeiten_in_belgien_2005.pdf)

<sup>151</sup> GRENZECHO.NET: Steuern in Belgien: Steuertarifabelle 2009. URL: <http://www.grenzecho.net/lifestyle/kennensiebelgien/4.asp>

## 8.8 Steuerliche Behandlung von Mitarbeiterentsendungen in die Niederlande

Im Doppelbesteuerungsabkommen zwischen Deutschland und dem Königreich der Niederlande, ist die Besteuerung der Einkünfte aus nichtselbstständiger Tätigkeit im Artikel 10 verankert. Demzufolge steht den Niederlanden das Besteuerungsrecht der Vergütungen eines deutschen Arbeitnehmers zu, wenn dieser die Arbeit auch dort verrichtet hat.

Der Wohnsitzstaat hingegen behält sein Besteuerungsrecht nur dann, wenn sich der Mitarbeiter weniger als 183 Tage eines Kalenderjahres in den Niederlanden aufhält und die Vergütungen weder von einem Arbeitgeber mit Sitz in den Niederlanden, noch von einer niederländischen Betriebsstätte des deutschen Arbeitgebers ausbezahlt werden.

Hinsichtlich der Vermeidung von Doppelbesteuerungen ist für deutsche Arbeitnehmer der Art. 20 Abs. 2 DBA-Niederlande relevant. Dieser besagt, dass die in den Niederlanden erzielten Einkünfte, nicht in der Bemessungsgrundlage für die deutsche Besteuerung enthalten sein dürfen. Zur Ermittlung des Steuersatzes hingegen, dürfen die gesamten Einkünfte berücksichtigt werden. Demzufolge handelt es sich auch hier um die Befreiungsmethode unter Progressionsvorbehalt.

Darüber hinaus ist in diesem Doppelbesteuerungsabkommen die 90 % - Regel verankert. Demnach können die deutschen Arbeitnehmer unter bestimmten Voraussetzungen von Vergünstigungen profitieren.<sup>152</sup> Erzielt der Partner des Arbeitnehmers beispielsweise ein geringes Einkommen, hat dieser Anspruch auf die Auszahlung von monatlichen Raten in festgelegter Höhe. Die Voraussetzung hierfür ist jedoch, dass 90 % der Einkünfte beider Partner in den Niederlanden erzielt werden. Können diese Bedingungen gewährleistet werden, besteht die Möglichkeit der Ausnutzung weiterer Freibeträge, wie beispielsweise dem Kinderfreibetrag. Wird die 90 % - Grenze hingegen nicht erreicht, reduziert sich der Anspruch auf Vergünstigungen stark.<sup>153</sup>

Verfügt der Mitarbeiter weiterhin über einen deutschen Wohnsitz, wird er in den Niederlanden als ausländisch steuerpflichtig angesehen. Grundsätzlich können deutsche Arbeitnehmer genauso behandelt werden, wie inländisch Steuerpflichtige. Jedoch muss man in diesem Fall einen Antrag auf inländische Steuerpflicht stellen. Dies bringt sicherlich Vorteile, wie beispielsweise Freibeträge mit sich, allerdings werden dadurch auch erhebliche

---

<sup>152</sup> Vgl. Art. 1 Abs. 1 und 2 Zusatzprotokoll zum Abkommen von 16.06.1959.

<sup>153</sup> Vgl. EUREGIO: Wohnen in Deutschland, arbeiten in den Niederlande: Steuern. URL: [http://www.euregio.nl/cms/publish/content/downloadaddocument.asp?document\\_id=161](http://www.euregio.nl/cms/publish/content/downloadaddocument.asp?document_id=161).

Nachteile hinsichtlich der deutschen Besteuerung entstehen. Ob jedoch im Ergebnis hierbei eine niedrigere Gesamtsteuerbelastung zu Stande kommt, muss im Einzelfall geprüft werden.<sup>154</sup>

Die niederländische Steuer wurde zur Vermeidung der inländischen Doppelbesteuerung, in drei Boxen eingeteilt. Das zu versteuernde Einkommen aus Arbeit befindet sich hierbei in Box 1. Demzufolge wird auf dieses je nach Höhe der Einkünfte ein progressiver Steuersatz angewandt. Der niedrigste Satz liegt aktuell bei 33,45 %, welcher für Einkünfte bis zu einer Höhe von 18.218,00 € anzuwenden ist. Einkünfte von 18.218,00 € bis 32.738,00 € sind mit einem Steuersatz von 41,95 % und Einkünfte von 32.738,00 € bis 54.367,00 € mit einem Satz von 42 % zu versteuern. Der Spitzensteuersatz in Höhe von 52 %, betrifft letztendlich jegliches Einkommen, welches angegebene Beträge übersteigt.<sup>155</sup>

Zu erwähnen ist darüber hinaus, dass ausländische Arbeitnehmer von einem weiteren Freibetrag profitieren können, wenn ihre fachlichen Kenntnisse auf dem niederländischen Arbeitsmarkt nur sehr selten vorzufinden ist. Ist dies der Fall, kann der Arbeitgeber im Rahmen der Entgeltabrechnung, einen Steuerfreibetrag von bis zu 30 % der gesamten Vergütung des Mitarbeiters geltend machen. Zu berücksichtigen ist hierbei jedoch der begrenzte Anwendungszeitraum von zehn Jahren. Darüber hinaus darf dieser Abzug nicht mehr durchgeführt werden.<sup>156</sup>

Ob es sich bei dem jeweiligen Arbeitnehmer um eine Person mit besonderen Fähigkeiten handelt, ist mit dem zuständigen niederländischen Finanzamt abzustimmen.

Unterliegt ein Arbeitnehmer mit seinen Einkünften aus nichtselbstständiger Tätigkeit der niederländischen Besteuerung, muss auch hier der Arbeitgeber die entsprechende Steuer vom Lohn oder Gehalt des Arbeitnehmers einbehalten und an das niederländische Finanzamt abführen. Nur so kann die Erstellung einer jährlichen Einkommensteuererklärung vermieden werden.

---

<sup>154</sup> Vgl. EUREGIO: Wohnen in Deutschland, arbeiten in den Niederlanden. URL:

[http://www.euregio.nl/cms/publish/content/downloadaddocument.asp?document\\_id=161](http://www.euregio.nl/cms/publish/content/downloadaddocument.asp?document_id=161).

<sup>155</sup> Vgl. AMERICA&PARTNERS: Einkommensteuer: Einkommen aus Arbeit und der Eigenwohnung. URL:

<http://www.americapartners.nl/de/einkommensteuer.html>.

<sup>156</sup> Vgl. EASYEXPAT.COM: Arbeit. Steuern in Amsterdam. URL:

<http://www.easyexpat.com/de/amsterdam/arbeit/steuern.htm>.

## 8.9 Steuerliche Behandlung von Mitarbeiterentsendungen nach Dänemark

Das Doppelbesteuerungsabkommen zwischen Deutschland und Dänemark wurde im Vergleich zu den bisher beschriebenen Abkommen sehr spät geschlossen. Jedoch unterscheidet es sich hinsichtlich der Inhalte nur in geringem Maße.

Die Besteuerung der Einkünfte aus nichtselbstständiger Arbeit ist im Art. 15 DBA-Dänemark verankert. Demnach werden diese in Dänemark versteuert, wenn auch die Tätigkeit dort ausgeübt wird.

Befindet sich der Mitarbeiter jedoch für weniger als 183 Tage eines Kalenderjahres in Dänemark, bleibt das Besteuerungsrecht in Deutschland, wenn das Entgelt weder von einer dänischen Betriebsstätte des deutschen Arbeitgebers, noch von einem in Dänemark ansässigen Arbeitgeber vergütet wird.

Um die Doppelbesteuerung der Einkünfte aus nichtselbstständiger Arbeit endgültig vermeiden zu können, muss Deutschland nach Art. 24 Abs. 1a DBA-Dänemark die Befreiungsmethode unter Progressionsvorbehalt anwenden. Lediglich für Einkünfte im Zusammenhang mit Arbeitnehmerüberlassungen nach Art. 15 Abs. 4 DBA-Dänemark, kann die Anrechnungsmethode durchgeführt werden.

Als deutscher Arbeitnehmer, dessen Einkünfte in Dänemark versteuert werden, unterliegt man der dortigen beschränkten Steuerpflicht. Demzufolge muss in Dänemark lediglich die dort erzielte Vergütung besteuert werden.

Steuerpflichtige müssen in Dänemark die Einkommensteuer in Form von Staatssteuern und einer Kommunalsteuerpauschale abführen. Darüber hinaus muss eine Arbeitsmarktabgabe entrichtet werden, welche derzeit einer Höhe von 8 % des Einkommens, abzüglich der Steuerfreibeträge entspricht.<sup>157</sup> Ausländische Arbeitnehmer haben des Weiteren Anspruch auf einen Personenfreibetrag. Dieser liegt im Jahr 2009 bei einer Höhe von 42.900,00 DKK, wenn die Arbeit das gesamte Kalenderjahr in Dänemark verrichtet wurde. Außerdem können noch weitere Freibeträge, wie beispielsweise für Gewerkschaftsbeiträge, Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte aber auch für Unterkunft und Verpflegung geltend gemacht werden, sobald diese dem Entgelt zuzuordnen sind.

Werden mehr als 75 % des Einkommens in Dänemark bezogen, kann man die unbeschränkte Steuerpflicht beantragen und demzufolge von allen Freibeträgen und sonstigen

---

<sup>157</sup> Vgl. SKAT: Über Steuern - für Personen, die im Ausland wohnen und in Dänemark arbeiten: Steuern in Dänemark. URL: <http://www.skat.dk/skat.aspx?oId=1718020&vId=203001&i=2#i1718020>.

Vergünstigungen profitieren, welche den dänischen Bürgern zugesprochen werden. Jedoch ist auch hier die Zweckmäßigkeit im Einzelfall vorher zu überprüfen.

Der dänische Einkommensteuersatz setzt sich wie bereits erwähnt aus örtlichen und staatlichen Bestandteilen zusammen. Er variiert je nach Höhe des Einkommens und lässt sich demzufolge als progressiver Steuersatz beschreiben. Der maximal aufzuwendende Steuerbetrag liegt in diesem Zusammenhang derzeit bei 51,5 %. Dieser enorm hohe Satz ist jedoch erst ab einem Einkommen in Höhe von 285.200,00 DKK zu entrichten.<sup>158</sup>

Die dänischen Einkommensteuer sowie die Arbeitsmarktabgabe behält der Arbeitgeber direkt vom monatlichen Bruttoentgelt des Arbeitnehmers ein und führt diese an das zuständige Finanzamt ab. Am Ende des Kalenderjahres wird den Arbeitnehmern vom dänischen Finanzamt aufgrund der Steuerzahlungen ein Steuerbescheid zugesandt, welcher die entrichteten Steuerbeträge enthält.

Diese Erläuterungen sollten einen Überblick über die Steuersysteme aller an Deutschland angrenzenden Länder darstellen und dazu führen, dass die Besteuerung der Arbeitnehmervergütung bereits im Vorfeld der Entsendung besser durchdacht werden kann. Eine konkrete Darstellung der einzelnen Systeme kann jedoch in diesem Zusammenhang aufgrund des Umfangs nicht geboten werden.

Abschließend sollen nun die bereits erarbeiteten Inhalte mithilfe eines praktischen Beispiels dargestellt werden, um die konkrete Vorgehensweise im Rahmen der steuerlichen Behandlung von Mitarbeiterentsendungen besser verdeutlichen zu können. Für diesen Zweck wurde eine Mitarbeiterentsendung nach Rumänien ausgewählt, welche im Folgenden dargestellt wird.

---

<sup>158</sup> Vgl. EURES-KOMPAS: Gesetze und Regeln in Dänemark: Steuern in Dänemark. URL: [http://www.eures-kompas.eu/KOMPAS/Deutsch/DE1\\_Danemark/Absnitte/14.0\\_Steuern.htm](http://www.eures-kompas.eu/KOMPAS/Deutsch/DE1_Danemark/Absnitte/14.0_Steuern.htm).

## **9. Praktisches Beispiels anhand einer Entsendung nach Rumänien**

In den bisherigen Abschnitten wurden alle nötigen theoretischen Aspekte beleuchtet, welche für eine Mitarbeiterentsendung ins Ausland von Bedeutung sind. Nun ist es notwendig, das erlernte Fachwissen in die Praxis umsetzen zu können. Demzufolge wird die Besteuerung von Mitarbeiterentsendungen nach Rumänien, anhand eines konkretes Fallbeispiel durchgeführt. Damit dieser Fall bestmöglich dargestellt werden kann, soll nach der Beschreibung der Ausgangslage, das DBA zwischen Deutschland und Rumänien erläutert werden. Danach wird die Besteuerung der Einkünfte sowohl in Deutschland als auch in Rumänien durchführt.

### **9.1 Darstellung des Fallbeispiels**

Der ledige kinderlose deutsche Bauingenieur, Alex Brand, wurde von seinem Arbeitgeber B & B – Bau aus Neumarkt nach Rumänien entsandt, um dort bei der Erstellung eines Projekts mitzuwirken. Der Entsendezeitraum erstreckt sich von 01.05.2009 bis 31.12.2012.

Da das Projekt mehrere Jahre andauert, musste Herr Brand in Bukarest eine Wohnung beziehen. Darüber hinaus meldete er sich beim dortigen Einwohnermeldeamt an. Seinen deutschen Wohnsitz gab er nicht auf, da er wöchentlich eine Heimreise antritt. Somit liegt sein Lebensmittelpunkt weiterhin in Deutschland.

Herr Brand wurde bis 30.04.2009 auf einer deutschen Baustelle in Hamburg eingesetzt. Dort konnte er steuerpflichtige Einkünfte in Höhe von 18.756,50 € erzielen. Ab 01.05.2009 wurde er letztendlich nach Rumänien entsandt. Während dieses Zeitraums bekam er von B & B – Bau ein nach dem DBA steuerpflichtiges Einkommen in Höhe von 49.629,81 € vergütet. (Die einzelnen Daten der monatlichen Gehaltsabrechnung können in den Anlagen 3 und 4 eingesehen werden. Diese Übersichten enthalten neben den einzelnen Lohnarten auch das zu versteuernde Einkommen in Deutschland und Rumänien sowie die abzuführenden Sozialversicherungsbeiträge.) Darüber hinaus verfügt Alex Brand über ein zweites Haus in Deutschland. Da er dieses nicht selbst nutzt, vermietete er es für monatlich 1.500,00 €.

Seine absetzbaren Werbungskosten belaufen sich im Jahr 2009 auf insgesamt 1.500,00 €, wobei diese auf den Zeitraum von 01.01.2009 – 30.04.2009 fallen.

Während seiner Zeit in Rumänien nahm Herr Brand 25 Tage Urlaub in Anspruch. Diesen Urlaub verbrachte er stets in seiner deutschen Heimat.

## 9.2 Doppelbesteuerungsabkommen zwischen Deutschland und Rumänien

Das Doppelbesteuerungsabkommen zwischen Deutschland und Rumänien entspricht hinsichtlich des Art. 15, Einkünfte aus nichtselbstständiger Arbeit, dem OECD-Musterabkommen. Demnach sind die Einkünfte im Tätigkeitsstaat zu versteuern, wenn die Arbeit auch direkt dort ausgeübt wird.

Handelt es sich jedoch um einen kurzfristigen Einsatz, welcher 183 Tage nicht übersteigt, verbleibt das Besteuerungsrecht dennoch im Ansässigkeitsstaat, wenn die Vergütungen nicht von einem im Tätigkeitsstaat ansässigen Arbeitgeber oder von einer im Tätigkeitsstaat ansässigen Betriebsstätte des inländischen Arbeitgebers vergütet werden.

Die Doppelbesteuerung hinsichtlich der Einkünfte aus Artikel 15 Abs. 1 und 2 DBA-Rumänien wird in diesem Abkommen nach der Befreiungsmethode unter Progressionsvorbehalt vermieden. Dies trifft nach Art. 23 Abs. 2a DBA-Rumänien i.V.m. Art. 23 Abs. 2d DBA-Rumänien jedoch nur auf in Deutschland ansässige Personen zu. Demnach werden die im Tätigkeitsstaat versteuerten Einkünfte, im Wohnsitzstaat von der Steuerbemessungsgrenze ausgenommen. Lediglich zur Ermittlung des progressiven Steuersatzes darf das Welteinkommen herangezogen werden.

Darüber hinaus ist zu erwähnen, dass das rumänische Einkommensteuergesetz zum 01.07.2010 überarbeitet wurde. Demzufolge unterliegen nichtansässige Personen, welche ihre Tätigkeit in Rumänien ausüben, nun bereits ab dem ersten Einsatztag der dortigen Einkommensteuerpflicht.<sup>159</sup> Aufgrund dessen entfallen ab diesem Zeitpunkt Regelungen, wie beispielsweise die 183-Tage-Regel.

Zu berücksichtigen ist in diesem Zusammenhang allerdings, dass die Doppelbesteuerungsabkommen stets vor den nationalen Gesetzes anzuwenden sind. Da das Abkommen zwischen Deutschland und Rumänien nicht an diese Gesetzesänderung angepasst wurde, sind deutsche Arbeitnehmer nicht davon betroffen. Demzufolge spielt die oben genannte Umstellung lediglich für Staaten mit denen Rumänien kein Doppelbesteuerungsabkommen geschlossen hat, eine Rolle.

---

<sup>159</sup> Vgl. STALFORT LEGAL. TAX. AUDIT: Umfangreiche Änderungen im rumänischen Steuerrecht ab dem 1. Juli 2010. URL: <http://www.zoro.ro/index.php?art=3292&rub=Rechtliches>.

### 9.3 Darstellung der Besteuerung in Deutschland

Da Alex Brand ein in Deutschland ansässiger Bürger ist, welcher sowohl im Inland als auch in Rumänien Einkünfte erzielt, muss geprüft werden, welches Einkommen in welchem Land zu versteuern ist. Um den in Deutschland abzuführenden Steuerbetrag ermitteln zu können, muss primär untersucht werden, welche Einkünfte dem Inland zuzurechnen sind. Hierfür gilt es alle Bezüge nacheinander zu analysieren.

Zum Einen erzielte Alex Brand Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung in Höhe von 18.000,00 € (1.500,00 € \*12). Diese Einkünfte sind einem in Deutschland befindlichem Haus zuzuordnen. Demzufolge unterliegen sie nach § 2 Abs. 1 Satz 1 Nr. 6 EStG i.V.m. § 21 Abs. 1 Nr. 1 EStG der deutschen Einkommensteuer.

Daneben erzielte der Bauingenieur Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit im Sinne des § 2 Abs. 1 Satz 1 Nr. 4 EStG i.V.m. § 19 Abs. 1 Nr. 1 EStG. Da diese teilweise in Rumänien erwirtschaftet wurden, muss geklärt werden, ob auch dort eine Steuerpflicht besteht.

Dies wäre dann der Fall, wenn sich Alex Brand im Zeitraum von 12 Monaten mehr als 183 Tage in Rumänien aufhält, die Vergütung von einem in Rumänien ansässigen Arbeitgeber oder von einer rumänischen Betriebsstätte des deutschen Arbeitnehmers getragen werden.

Da sich der Entsendevertrag über einen Zeitraum bis einschließlich 31.12.2012 erstreckt, übersteigt er die 183-Tage-Grenze jedoch deutlich, wodurch die beiden weiteren Voraussetzungen nicht mehr überprüft werden müssen. Demnach unterliegen die in Rumänien erzielten Einkünfte bereits ab dem ersten Tag der dortigen Steuerpflicht.

Somit können alle Einkünfte, welche der Tätigkeit in Rumänien zugeordnet werden können und dort versteuert werden, auf Antrag von der deutschen Steuerbemessungsgrundlage ausgenommen werden.

Ein derartiger Antrag, kann vom Arbeitgeber beim zuständigen Finanzamt gestellt werden. Wird dieser genehmigt, kann der Lohnsteuerabzug in der Gehaltsabrechnung des Mitarbeiters unterbleiben. Die endgültige Freistellung der in Rumänien erzielten Einkünfte, erfolgt jedoch erst mit der Erstellung der jährlichen Einkommensteuererklärung. In diesem Zusammenhang muss vom Mitarbeiter eine Bescheinigung der in Rumänien versteuerten Einkünfte eingereicht werden. Hinsichtlich des genauen Freistellungsbetrages muss berücksichtigt werden, dass hierfür nicht die Einkünfte nach dem rumänischen, sondern nach dem deutschen Steuerrecht herangezogen werden. Demzufolge handelt es sich bei dem freizustellenden

Betrag, stets um das in der deutschen Lohnsteuerbescheinigung vermerkte DBA-Bruttoeinkommen.

Da ein Teil der Einkünfte in Rumänien besteuert wird, unterliegen anfänglich lediglich die Einkünfte von 01.01.2009 – 30.04.2009 in Höhe von 18.756,50 € der deutschen Einkommensteuerpflicht. Während des Entsendezeitraums wurden Herrn Brand allerdings ein 13. Monatseinkommen sowie ein Prämie ausbezahlt, welche dem Vorjahr zuzuordnen ist. Demnach muss auch hier überprüft werden, ob diese beiden Einkunftsarten nicht auch der deutschen Steuer unterliegen.

Das 13. Monatseinkommen ist nach dem Tarifvertrag dem Zeitraum von 01.01.2009 – 31.12.2009 zuordnen. Demnach unterliegt der in Deutschland erworbene Anteil des 13. Monatseinkommens auch der deutschen Steuerpflicht. Insgesamt wurde dem Bauingenieur für das gesamte Jahr 2009 ein 13. Monatseinkommen in Höhe von 2.247,99 € vergütet. Da er jedoch lediglich vier Monate in Hamburg tätig war, lässt sich der deutsche Anteil folgendermaßen ermitteln:

$$2.247,99 \text{ €} / 12 \text{ Monate} = 187,33 \text{ €}$$

$$187,33 \text{ €} * 4 \text{ Monate} = 749,33 \text{ €}$$

Demnach müssen vom 13. Monatseinkommen 749,33 € in Deutschland versteuert werden.

Die Prämie in Höhe von 3.975,72 € ist vollständig dem Vorjahr zuzuordnen. Da Herr Brand im Jahr 2008 allerdings stets auf inländischen Baustellen eingesetzt wurde, darf auch dieser Betrag nicht in Rumänien versteuert werden, da er der dortigen Tätigkeit nicht konkret zugeordnet werden kann.

Demnach unterliegen folgende Einkünfte der deutschen Besteuerung:

Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung	18.000,00 €
Einkünfte aus nichtselbstständiger Arbeit	23.481,55 €
Tätigkeit Hamburg	18.756,50 €
Anteiliges 13. Monatseinkommen	749,33 €
Prämie Vorjahr	3.975,72 €
<b>Summe der Einkünfte</b>	<b>41.481,55 €</b>

Alex Brand kann darüber hinaus für den Zeitraum von 01.01.2009 – 30.04.2009 Werbungskosten in Höhe von 1.500,00 € geltend machen.

Hinsichtlich der Ermittlung des entsprechenden Steuersatzes ist zu berücksichtigen, dass nach dem DBA-Rumänien das gesamte Welteinkommen herangezogen werden darf. Demnach sind auch die rumänischen Einkünfte hierfür zu beachten.

Aufgrund der vorliegenden Daten lässt sich das zu versteuernde Einkommen folgendermaßen ermitteln:

Summe der inländischen Einkünfte	41.481,55 €
<u>./. abziehbare Werbungskosten</u>	<u>1.500,00 €</u>
<b>Zu versteuerndes inländisches Einkommen</b>	<b>39.981,55 €</b>

Berechnung des Steuersatzes:

Zu versteuerndes Einkommen	39.981,55 €
<u>In Rumänien erzieltetes Einkommen</u>	<u>44.904,76 €</u>
<b>Welteinkommen</b>	<b>84.886,31 €</b>
Anzuwendender Steuertarif aus Grundtabelle 2009 (Anlage 7)	27.588,00 €
<b>Grundtarif in Prozent</b>	<b>32,50 %</b>

Berechnung der deutschen Steuer:

Zu versteuerndes Einkommen	39.981,55 €
davon 32,50 %	
<b>Festzusetzende Einkommensteuer</b>	<b>12.994,00 €</b>
<u>./. Steuerabzug vom Lohn</u>	<u>5.431,31 €</u>
<b><u>Verbleibende Steuerschuld</u></b>	<b><u>7.562,69 €</u></b>

Berechnung des abzuführenden Solidaritätszuschlags:

Einkommensteuer	12.994,00 €
davon 5,50 %	
<b>Solidaritätszuschlag</b>	<b>714,67 €</b>
<u>./. Steuerabzug vom Lohn</u>	<u>298,70 €</u>
<b><u>Verbleibender Solidaritätszuschlag</u></b>	<b><u>415,97 €</u></b>

Den Berechnungen zufolge muss Alex Brand für das Jahr 2009 noch eine Einkommensteuer in Höhe von 7.562,69 € sowie einen Solidaritätszuschlag in Höhe von 415,97 € an das zuständige Finanzamt abführen.

## 9.4 Darstellung der Besteuerung in Rumänien

Alex Brand konnte im Jahr 2009 rumänische Einkünfte aus nichtselbstständiger Tätigkeit erzielen. Da sich sein Entsendevertrag weit über 183 Tage erstreckt, müssen diese in Rumänien versteuert werden.

In Rumänien werden die Einkünfte aus nichtselbstständiger Arbeit nach Art. 43 Abs. 1 Codul Fiscal (rumänisches Einkommensteuergesetz) im Jahr 2009 grundsätzlich mit 16 % versteuert. Somit ist die Höhe des Einkommens in Bezug auf den anzuwendenden Steuersatz irrelevant.

Bei der Ermittlung des zu versteuernden Einkommens muss jedoch berücksichtigt werden, dass in Rumänien, anders als in Deutschland, die Auslöse nach Art. 55 Abs. 4g Codul Fiscal grundsätzlich als steuerfrei zu betrachten ist (siehe Anlage 8). Regelungen, wie beispielsweise die in Deutschland anzuwendende 3-Monats-Regel hinsichtlich der steuerfreien Auslöse, finden dort keine Anwendung.

Darüber hinaus wird die rumänische Einkommensteuer grundsätzlich vom Nettoeinkommen berechnet. Demzufolge sind Sozialversicherungsbeiträge vor der Ermittlung der Steuer vom zu versteuernden Bruttoeinkommen zu subtrahieren.

Zudem sieht der Art. 56 Abs. 2 Codul Fiscal bis zu einem Einkommen von monatlich 3.000,00 RON (entspricht circa 701,00 €<sup>160</sup>) persönliche Freibeträge vor, welche sich jedoch mit steigendem Einkommen degressiv auswirken. Grundsätzlich werden allerdings deutsche Arbeitnehmer nicht in den Genuss derartiger Freibeträge kommen, da ihr Einkommen meist weit über 3.000,00 RON liegt.

Alex Brand erzielte während seiner Entsendung nach Rumänien (Bukarest) im Jahr 2009, ein nach deutschem Recht zu versteuerndes Einkommen in Höhe von 49.629,81 € (DBA-Brutto). Diesbezüglich konnte allerdings bei der Ermittlung der deutschen Einkommensteuer bereits festgestellt werden, dass dieser Betrag Einkunftsarten enthält, welche der Tätigkeit in Rumänien nicht konkret zugeordnet werden können und demnach auch nicht der dortigen Besteuerung unterliegen.

Demnach müssen von diesem zu versteuernden Einkommen, die deutschen Anteile an der bereits genannten Prämie sowie des 13. Monatseinkommens abgezogen werden, um die rumänischen Einkünfte zu erhalten.

---

<sup>160</sup> Wechselkurs vom 03.09.2010.

Darüber hinaus wurde auch die Auslöse in Rumänien lediglich die ersten Monate des Einsatzes teilweise als steuerfrei betrachtet. Da dies jedoch nicht dem rumänischen Einkommensteuergesetz entspricht, muss auch die steuerpflichtige beziehungsweise pauschalversteuerte Auslöse von Mai 2009 bis einschließlich Dezember 2009, vom Betrag subtrahiert werden.

Demnach ergibt sich in Rumänien folgendes Bruttoeinkommen:

DBA-Brutto während der Tätigkeit in Rumänien	49.629,81 €
./.. Prämie Vorjahr	3.975,72 €
./.. Deutscher Anteil 13. Monatseinkommen	749,33 €
./.. Pauschalversteuerte Auslöse	708,50 €
<u>./.. Steuerpflichtige Auslöse</u>	<u>2.967,00 €</u>
<b>Rumänisches Bruttoeinkommen</b>	<b>41.229,26 €</b>

Da die zu leistende Steuer in Rumänien jedoch grundsätzlich vom Nettoeinkommen des Arbeitnehmers berechnet wird, müssen vom bereits ermittelten Bruttoeinkommen zudem noch die abgeführten Sozialversicherungsbeiträge, welche der Tätigkeit in Rumänien konkret zugeordnet werden können, abgezogen werden.

Ermittlung des zu versteuernden rumänischen Nettoeinkommens:

Rumänisches Bruttoeinkommen	41.229,26 €
./.. Krankenversicherungsbeiträge	2.180,32 €
./.. Rentenversicherungsbeiträge	4.152,35 €
./.. Arbeitslosenversicherungsbeiträge	584,22 €
<u>./.. Pflegeversicherungsbeiträge</u>	<u>335,45 €</u>
<b>Zu versteuerndes Nettoeinkommen</b>	<b>33.976,92 €</b>

Berechnung der Steuer:

Zu versteuerndes Einkommen	33.976,92 €
davon 16,00 %	
<b>Festzusetzende Einkommensteuer</b>	<b>5.436,31 €</b>

Den Berechnungen zufolge muss Alex Brand in Rumänien 5.436,31 € Einkommensteuer bezahlen. Dies entspricht circa 23.265,00 RON<sup>161</sup>.

Aus diesem Beispiel ergibt sich für den Bauingenieur eine gesamte Steuerbelastung, inklusive Solidaritätszuschlag, in Höhe von 19.144,98 €.

Müsste er jedoch sein gesamtes Einkommen in Deutschland versteuern, würde die Steuerbelastung auf 27.588,00 € ansteigen.

Daraus wird ersichtlich, dass Alex Brand aus steuerlicher Sicht enorm von seiner Entsendung nach Bukarest profitiert und demnach eine Steuerersparnis von 8.443,02 € verzeichnen kann.

Darüber hinaus zeigt das Beispiel deutlich, dass es im Falle der Entsendung in das Ausland stets notwendig ist, das dort bestehende Einkommensteuergesetz zu kennen, da die ausländischen Bestimmungen und Gesetzmäßigkeiten oftmals deutlich von den inländischen Gegebenheiten abweichen.

---

<sup>161</sup> Wechselkurs vom 03.09.2010

## 10. Resümee

Mithilfe dieser Ausführungen wird ersichtlich, um welche komplexe Thematik es sich bei der steuerlichen Behandlung von Entsendungen deutscher Mitarbeiter in das Ausland handelt. Dies liegt jedoch nicht nur an dem Auslandsbezug, sondern in einem sehr großen Maße an der inländischen Besteuerung.

Das deutsche Steuersystem ist geprägt von Bürokratie, zunehmenden Durchführungsbestimmungen sowie einer stetig ansteigenden Zahl an Ausnahmeregelungen. Für normale Bürger erscheint diese Gestaltungsweise auf den ersten Blick schier undurchschaubar. Aufgrund dessen sind Berufe im steuerlichen Sektor in der heutigen Zeit gefragter denn je.

Um jedoch der Bevölkerung die Furcht vor derartigen Gesetzen nehmen zu können, wurde diese Arbeit erstellt.

Sie sollte den Bürgern und auch Unternehmen zum Einen die Besteuerung nach dem deutschen Einkommensteuerrecht verdeutlichen und in einer übersichtlichen Art und Weise darstellen. Darüber hinaus war es das Ziel, auch die immer häufiger stattfindende Mitarbeiterentsendung in das Ausland mit in die Bearbeitung aufzunehmen, da auch dieser Bereich für viele Arbeitnehmer ein großes Fragezeichen darstellt.

Im Laufe der Erstellung dieser Arbeit wurde mir klar, wieso dem Steuerrecht oftmals mit großem Respekt begegnet wird. Beschäftigt man sich mit einem Paragraphen eines jeweiligen Gesetzes, wird man in den meisten Fällen an Weiteres verwiesen. Dies führt dazu, dass man immer tiefer in der Materie steckt und oftmals das Ausgangsproblem völlig aus den Augen verliert. Darüber hinaus werden in unzähligen Fachliteraturen Ausnahmen der Besteuerung dargestellt, welche den Arbeitnehmern durch die bloße Bearbeitung des Einkommensteuergesetzes oftmals verborgen bleiben.

Aufgrund dessen war es mir ein besonderes Anliegen, diesen meiner Meinung nach dennoch sehr spannenden Sachverhalt der Besteuerung, im Zuge einer übersichtlichen Erläuterung darzustellen. Um auch den praktischen Aspekt niemals zu vernachlässigen, wurden theoretische Ausführungen stets anhand von Beispielen untermalt.

Somit hoffe ich, dass ich mit dieser Arbeit einen praxisgerechten Leitfaden für grenzüberschreitende Mitarbeiterentsendungen erstellt habe und dieser nicht nur Arbeitnehmern, sondern auch Unternehmen des Öfteren als fundiertes Nachschlagewerk dient.

## Anlagen

### Anlage 1: Entsendungs-Vertrag

# ENTSENDUNGS-VERTRAG IN DAS AUSLAND

zwischen der

**Firma XYZ**

- nachstehend „Arbeitgeber“ genannt -

**und**

Name:  
geboren am  
Staatsangehörigkeit:

Straße:  
PLZ-Wohnort:

- nachstehend „Arbeitnehmer“ genannt -

Dieser Vertrag gilt in **Ergänzung des bestehenden Anstellungsvertrages** des Arbeitnehmers während des Einsatzes im Projekt \_\_\_\_\_ .

## § 1. DIENSTSTELLUNG und TÄTIGKEIT

- 1.1. Der Arbeitnehmer wird als \_\_\_\_\_ für das Projekt \_\_\_\_\_ nach \_\_\_\_\_ entsendet.
- 1.2. Während der Vertragsdauer ist er dem \_\_\_\_\_, \_\_\_\_\_, unterstellt und hat deren Weisungen nachzukommen.
- 1.3. Voraussichtlicher Entsendungsbeginn:
- 1.4. Voraussichtliches Entsendungsende:

## **§ 2. VERGÜTUNG**

- 2.1. Grundsätzlich gelten die Vergütungsvereinbarungen des Anstellungsvertrages. Grundlage dieses Anstellungsvertrages ist für die gewerblichen Arbeitnehmer der BRTV für das Bauhauptgewerbe.
- 2.2. Die Euro-Vergütungen gemäß Ziffer 2.2 werden dem Arbeitnehmer auf ein von ihm zu benennendes Bankkonto in der Bundesrepublik überwiesen, und zwar unter Abzug der Arbeitnehmeranteile zur gesetzlichen deutschen Rentenversicherung, zur Arbeitslosenversicherung sowie zur Krankenversicherung, Voraussetzung ist jedoch, dass dem Antrag des Arbeitgebers über die weitere Unterstellung der sozialen Sicherheit stattgegeben wurde.
- 2.3. Der Arbeitnehmer kann in Ausnahmefällen und nur in Abstimmung mit der Bauleitung Vorschüsse in Landeswährung auf der Baustelle erhalten. Der Einbehalt über die Gehaltsliste erfolgt in diesen Fällen am Ende des Monats, in dem der Vorschuss in Anspruch genommen worden ist.

## **§ 3. HEIMREISEN, KOSTEN DER HIN- UND RÜCKREISE**

Die Heimreisen werden durch die Baustelle bzw. Projektleitung koordiniert und abgewickelt.

## **§ 4. UNTERKUNFT**

Der Arbeitnehmer erhält während der projektbezogenen Tätigkeit am Einsatzort eine zweckmäßige Unterkunft bauseits zur Verfügung gestellt.

## **§ 5. STEUERN, SOZIALVERSICHERUNGEN**

- 5.1 Die Vergütung gem. § 2 ist eine Brutto-Vergütung. Steuern und sonstige Abgaben, welche auf die unter diese Entsendevereinbarung gezahlten Bezüge und sonstigen Leistungen erhoben werden, trägt der Mitarbeiter in Höhe der fiktiven deutschen Steuerlast. Steuern und Abgaben werden grundsätzlich vom Arbeitgeber abgeführt. Weiterhin verbleibt die Verpflichtung des Arbeitnehmers, als Steuerpflichtiger erforderliche Steuererklärungen in Deutschland abzugeben.
- 5.2 Der Arbeitgeber beantragt für den Arbeitnehmer auf dessen Wunsch bei der zuständigen Finanzbehörde in Deutschland einen Verzicht auf Besteuerung aller Einkünfte aus diesem Vertrag, soweit die steuerrechtlichen Voraussetzungen gegeben sind (z.B. DBA).
- 5.3 Die Zustimmung der Finanzbehörde erfolgt in der Regel unter der Bedingung eines Einsatzes im Ausland von mehr als 183 Tagen im jeweiligen Kalenderjahr. Der Arbeitnehmer wird dadurch nicht von der Verpflichtung befreit, eine Einkommenssteuererklärung bei dem für ihn zuständigen Finanzamt einzureichen.

5.4 Sozialversicherungsrechtlich kann in Abhängigkeit der EWG-Verordnung 883/2004 bzw. vom Bestehen bilateraler oder multilateraler Abkommen mittels Formular A 1 der ausländischen Krankenkasse mitgeteilt werden, dass der Mitarbeiter in Deutschland sozialversichert ist, wodurch es zu keiner sozialversicherungsrechtlichen Erfassung im Ausland kommt bzw. es wird über den GKV eine Sonderregelung mit dem Einsatzland vereinbart. Ist eine Verlängerung der Frist baustellenbedingt notwendig und kann diese über den GKV nicht erwirkt werden, beginnt die Sozialversicherungspflicht des Mitarbeiters im Ausland.

## § 6. UNFALLVERSICHERUNGEN

6.1. Der Arbeitnehmer ist für die Dauer der projektbezogenen Tätigkeit im Ausland bei der deutschen Berufsgenossenschaft gegen Arbeitsunfälle und Berufserkrankungen nach Maßgabe des Sozialgesetzbuches versichert.

Der Versicherungsschutz besteht durchgehend ab dem Ort der Entsendung. Durch kurzzeitige Unterbrechung eines Auslandsaufenthaltes wird der Versicherungsschutz nicht berührt.

6.2. Darüber hinaus wird für den Arbeitnehmer **auf Kosten des Arbeitgebers** bei einer Versicherungsgesellschaft für die Dauer dieses Vertrages einschließlich außerdienstlicher Unfälle eine Unfallversicherung mit folgenden Summen abgeschlossen:

€ 50.000,00	für den Todesfall
€ 200.000,00	bei Vollinvalidität.

Die Anspruchsberechtigung richtet sich nach den allgemeinen und besonderen Versicherungsbedingungen des Versicherers, die dem Arbeitnehmer auf Verlangen ausgehändigt werden.

Weitere Ansprüche gegen den Arbeitgeber aus einem Unfall stehen dem Arbeitnehmer oder seinen Hinterbliebenen nicht zu. Unberührt hiervon bleiben die tariflichen Leistungen.

Der Arbeitnehmer hat dem Arbeitgeber schriftlich die Namen des in seinem Todesfall Bezugsberechtigten auf beiliegender Erklärung anzugeben.

## § 7. KRANKENVERSICHERUNG

7.1. Für den Arbeitnehmer wird vom Arbeitgeber eine private Gruppen-Restkostenkrankenversicherung abgeschlossen, die u.a. eine Kostenerstattung für ärztliche Leistungen, Heilmittel, stationäre Behandlung und eine eingeschränkte Erstattung der Kosten für Zahnersatz vorsieht, so dass der Arbeitnehmer bei der Erkrankung im Ausland in dieser Hinsicht etwa so gestellt ist, als ob er in einer krankenversicherungspflichtigen Tätigkeit im Inland erkrankt. **Die Kosten dieser Versicherung trägt der Arbeitgeber.** Die Vertragsbedingungen werden dem Arbeitnehmer auf Verlangen ausgehändigt.

- 7.2. Arzt und Medikamentenrechnungen unter € 25,-- je Einzelbeleg trägt der Arbeitnehmer selbst.
- 7.3. Wünscht der Arbeitnehmer den Abschluss einer Restkostenkrankenversicherung für seine mitreisenden Familienangehörigen, so hat er diese Kosten selbst zu tragen.
- 7.4. Für die vom Arbeitgeber nach Ziffer 7.1. zu erbringenden Leistungen tritt der Arbeitnehmer die ihm aus der Kranken- bzw. Unfallversicherung zustehenden entsprechenden Erstattungsbeiträge unwiderruflich ab.

## **§ 8. GERICHTSSTAND**

- 8.1. Für etwaige Streitigkeiten aus diesem Vertragsverhältnis hinsichtlich Arbeits- und Sozialrecht wird die ausschließliche Anwendung deutschen Rechts sowie der Sitz der Heimat-Niederlassung als Gerichtsstand beiderseits vereinbart, soweit nicht zwingende gesetzliche Vorschriften entgegenstehen.
- 8.2. Im Übrigen gelten die Bestimmungen des bestehenden inländischen Arbeitsvertrages.

## **§ 9. SONSTIGES**

Der Urlaubsanspruch des Mitarbeiters richtet sich nach seinem inländischen Stammvertrag.

Es gelten die ausländischen Feiertage und die projektbezogene Arbeitszeitregelung.

Der Arbeitnehmer trägt für die in seinem Aufgabenbereich durchgeführten Maßnahmen bezüglich Sorgfalt, Richtigkeit und wirtschaftlicher Arbeitsweise die volle Verantwortung. Er hat insbesondere die einschlägigen gesetzlichen Bestimmungen, Verordnungen, Sitten und Gebräuche des Einsatzlandes zu beachten. Er übernimmt alle in den Rahmen seiner Tätigkeit fallenden Pflichten, die dem Arbeitgeber gemäß den geltenden Bestimmungen des Arbeitsschutzes und der Unfallverhütung auferlegt sind.

Der Arbeitnehmer verpflichtet sich, während der Dauer seiner Beschäftigung im Ausland sich weder in die religiösen noch politischen Angelegenheiten des Landes einzumischen, keinen Handel zu treiben sowie weder Gehälter noch Zuwendungen von dritter Seite anzunehmen.

Er ist verpflichtet, während seines Aufenthaltes alle dort bestehenden gesetzlichen Bestimmungen genau zu beachten und sich inner- und außerdienstlich eines einwandfreien Lebenswandels zu befleißigen. Sofern Familienangehörige mitkommen oder nachkommen werden, gilt für sie das gleiche.

Für die Durchführung der im Gastland erforderlichen Meldungen und Registrierungen ist der Arbeitnehmer selbst verantwortlich. Der Arbeitgeber unterstützt den Mitarbeiter bei allen vorgenannten Angelegenheiten.

Der Arbeitnehmer ist verpflichtet, seine Lebensweise den klimatischen Bedingungen des Gastlandes anzupassen und diesbezügliche ärztliche Ratschläge und Anordnungen zu befolgen. Dies gilt auch für vorbeugende Maßnahmen. Die Kosten einer empfohlenen Untersuchung vor der Ausreise und der erforderlichen Schutzimpfungen werden vom Arbeitgeber getragen.

Der Arbeitgeber haftet dem Arbeitnehmer nicht für die Tätigkeit der Ärzte, Apotheker oder deren Gehilfen sowie des Krankenhauspersonals.

Die Kosten für Visa und sonstige Verwaltungskosten übernimmt der Arbeitgeber auf Nachweis.

Mündliche und schriftliche Abreden vor Abschluss dieses Vertrages haben keine Gültigkeit. Ergänzungen und Änderungen des Vertrages bedürfen der Schriftform.

## **§ 10. SCHLUSSBESTIMMUNGEN**

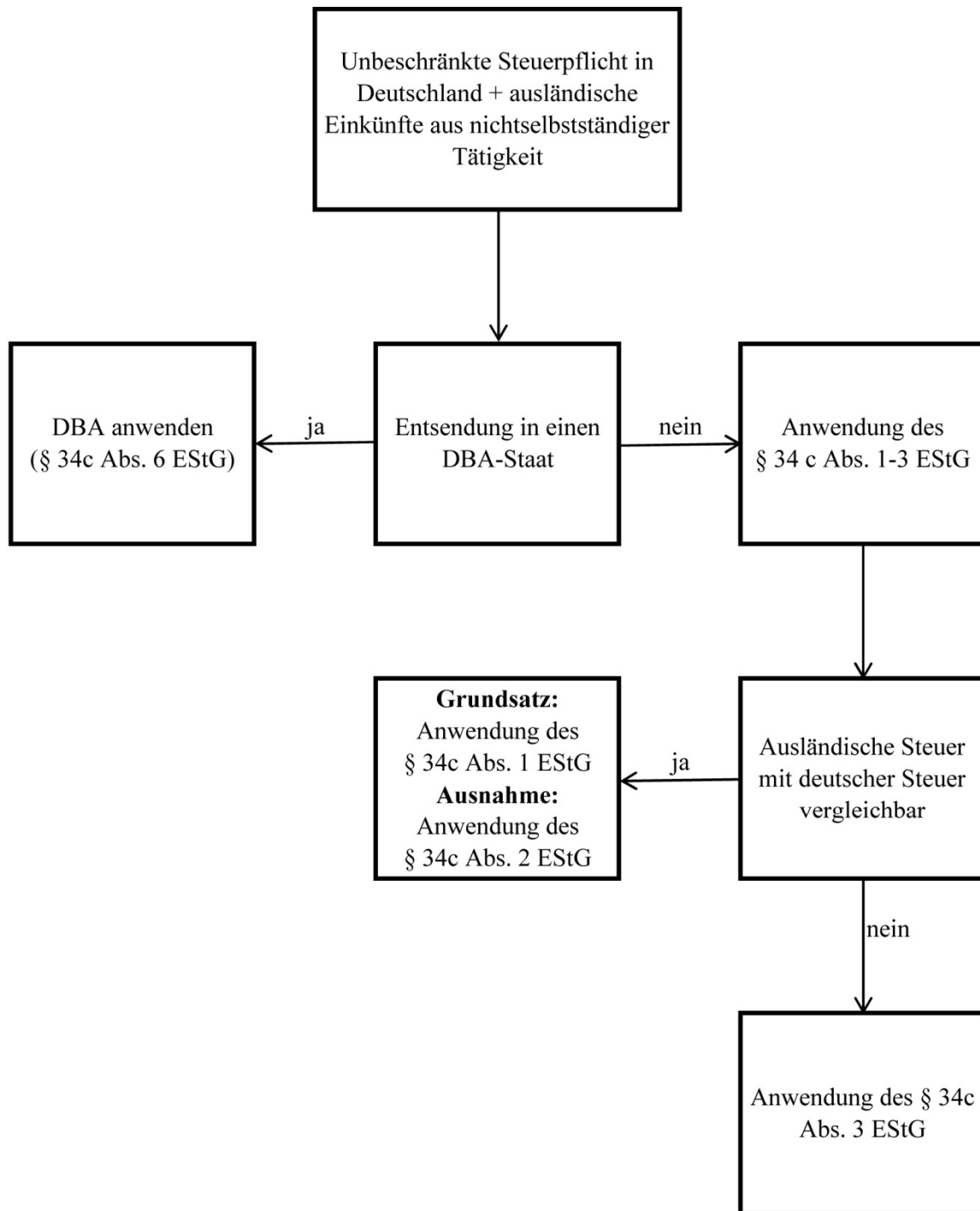
- 10.1 Die Abtretung von Forderungen aus diesem Vertrag ist ausgeschlossen.
- 10.2 Dem Arbeitnehmer ist es während seines Aufenthaltes im Dienste der Firma nicht gestattet, einer privaten Erwerbstätigkeit irgendwelcher Art für eigene oder fremde Rechnung nachzugehen.
- 10.3 Dieser Vertrag ist in zwei gleichlautenden Exemplaren ausgefertigt, von denen eine Ausfertigung der Arbeitgeber und eine der Arbeitnehmer erhalten.
- 10.4 Die Gültigkeit dieses Vertrages wird durch eventuelle Rechtsunwirksamkeit einzelner Bestimmungen nicht berührt.

....., den .....

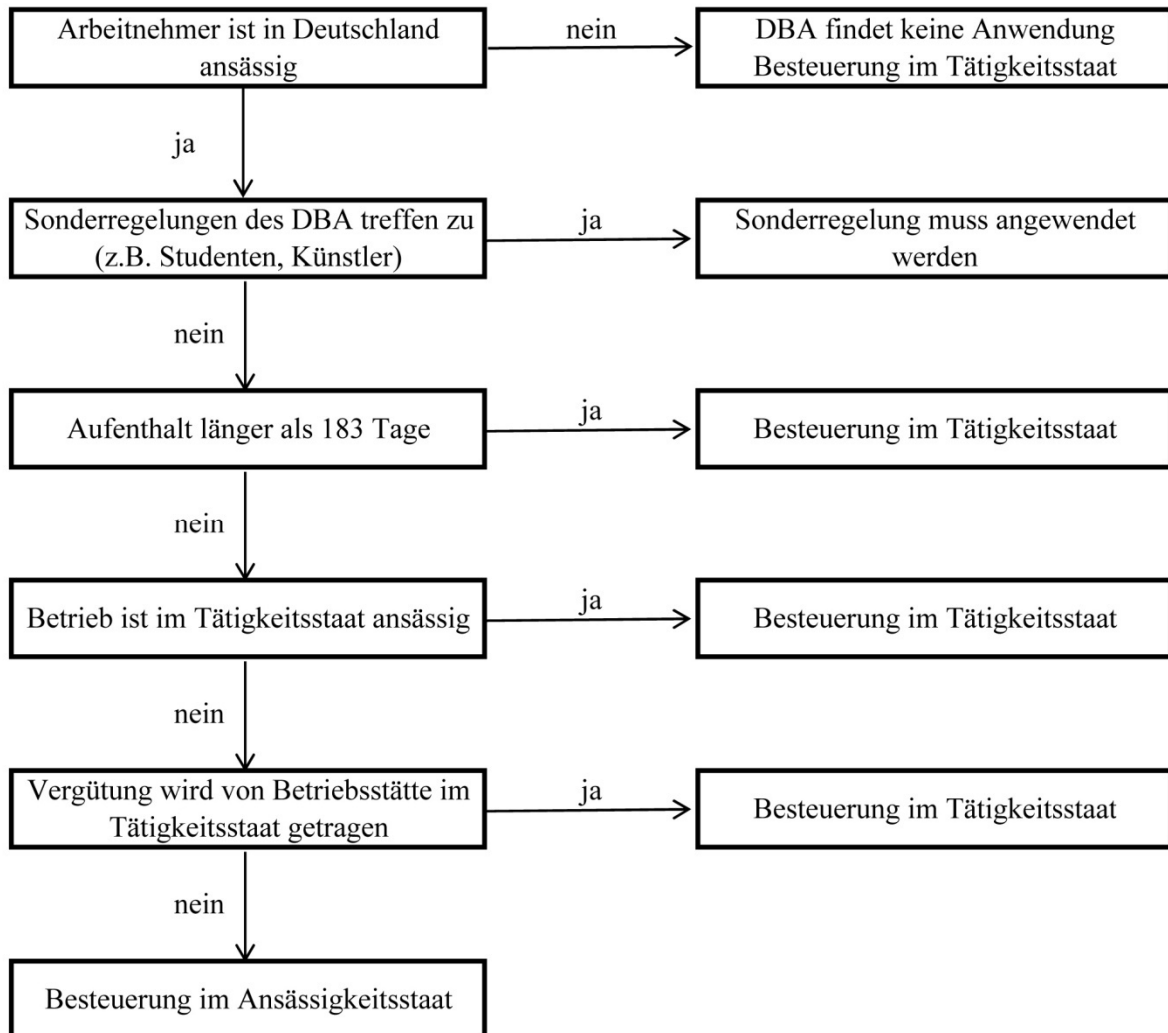
.....  
Firma XYZ

.....  
Arbeitnehmer

## Anlage 2: Überblick: Besteuerung von Arbeitnehmerentsendungen



### Anlage 3: Überblick: Besteuerung von Arbeitnehmerentsendungen nach dem OECD-Musterabkommen



Quelle: Heuser, Achim: Die Entsendung deutscher Mitarbeiter ins Ausland, Seite 165.

## **Anlage 4: OECD-Musterabkommen 2003**

### **OECD-Musterabkommen 2003 zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen (OECD-MA 2003)**

**Stand: Januar 2003**

#### **Inhalt des Abkommens**

Überschrift und Präambel

#### **Abschnitt I. Geltungsbereich des Abkommens**

Art. 1 Unter das Abkommen fallende Personen

Art. 2 Unter das Abkommen fallende Steuern

#### **Abschnitt II. Begriffsbestimmungen**

Art. 3 Allgemeine Begriffsbestimmungen

Art. 4 Ansässige Personen

Art. 5 Betriebstätte

#### **Abschnitt III. Besteuerung des Einkommens**

Art. 6 Einkünfte aus unbeweglichem Vermögen

Art. 7 Unternehmensgewinne

Art. 8 Seeschifffahrt, Binnenschifffahrt und Luftfahrt

Art. 9 Verbundene Unternehmen

Art. 10 Dividenden

Art. 11 Zinsen

Art. 12 Lizenzgebühren

Art. 13 Gewinne aus der Veräußerung von Vermögen

Art. 14 [aufgehoben]

Art. 15 Einkünfte aus unselbständiger Arbeit

Art. 16 Aufsichtsrats- und Verwaltungsratsvergütungen

Art. 17 Künstler und Sportler

Art. 18 Ruhegehälter

Art. 19 Öffentlicher Dienst

Art. 20 Studenten

Art. 21 Andere Einkünfte

#### **Abschnitt IV. Besteuerung des Vermögens**

Art. 22 Vermögen

## **Abschnitt V. Methoden zur Vermeidung der Doppelbesteuerung**

Art. 23 A Befreiungsmethode

Art. 23 B Anrechnungsmethode

## **Abschnitt VI. Besondere Bestimmungen**

Art. 24 Gleichbehandlung

Art. 25 Verständigungsverfahren

Art. 26 Informationsaustausch

Art. 27 Amtshilfe bei der Erhebung von Steuern

Art. 28 Mitglieder diplomatischer Missionen und konsularischer Vertretungen

Art. 29 Ausdehnung des räumlichen Geltungsbereichs

## **Abschnitt VII. Schlussbestimmungen**

Art. 30 Inkrafttreten

Art. 31 Kündigung

# **Musterabkommen**

## **Abschnitt I. Geltungsbereich des Abkommens**

### **Art. 1 Unter das Abkommen fallende Personen**

Dieses Abkommen gilt für Personen, die in einem Vertragsstaat oder in beiden Vertragsstaaten ansässig sind.

### **Art. 2 Unter das Abkommen fallende Steuern**

(1) Dieses Abkommen gilt, ohne Rücksicht auf die Art der Erhebung, für Steuern vom Einkommen und vom Vermögen, die für Rechnung eines Vertragsstaats oder seiner Gebietskörperschaften erhoben werden.

(2) Als Steuern vom Einkommen und vom Vermögen gelten alle Steuern, die vom Gesamteinkommen, vom Gesamtvermögen oder von Teilen des Einkommens oder des Vermögens erhoben werden, einschließlich der Steuern vom Gewinn aus der Veräußerung beweglichen oder unbeweglichen Vermögens, der Lohnsummensteuern sowie der Steuern vom Vermögenszuwachs.

(3) Zu den bestehenden Steuern, für die das Abkommen gilt, gehören insbesondere

- a) (in Staat A): ...
- b) (in Staat B): ...

(4) Das Abkommen gilt auch für alle Steuern gleicher oder im Wesentlichen ähnlicher Art, die nach der Unterzeichnung des Abkommens neben den bestehenden Steuern oder an deren Stelle erhoben werden. Die zuständigen Behörden der Vertragsstaaten teilen einander die in ihren Steuergesetzen eingetretenen bedeutsamen Änderungen mit.

## **Abschnitt II. Begriffsbestimmungen**

### **Art. 3 Allgemeine Begriffsbestimmungen**

(1) Im Sinne dieses Abkommens, wenn der Zusammenhang nichts anderes erfordert,

- a) umfasst der Ausdruck „Person“ natürliche Personen, Gesellschaften und alle anderen Personenvereinigungen;
- b) bedeutet der Ausdruck „Gesellschaft“ juristische Personen oder Rechtsträger, die für die Besteuerung wie juristische Personen behandelt werden;
- c) bezieht sich der Ausdruck „Unternehmen“ auf die Ausübung einer Geschäftstätigkeit;

d) bedeuten die Ausdrücke „Unternehmen eines Vertragsstaats“ und „Unternehmen des anderen Vertragsstaats“, je nachdem, ein Unternehmen, das von einer in einem Vertragsstaat ansässigen Person betrieben wird, oder ein Unternehmen, das von einer im anderen Vertragsstaat ansässigen Person betrieben wird;

e) bedeutet der Ausdruck „internationaler Verkehr“ jede Beförderung mit einem Seeschiff oder Luftfahrzeug, das von einem Unternehmen mit tatsächlicher Geschäftsleitung in einem Vertragsstaat betrieben wird, es sei denn, das Seeschiff oder Luftfahrzeug wird ausschließlich zwischen Orten im anderen Vertragsstaat betrieben;

f) bedeutet der Ausdruck „zuständige Behörde“

i) (in Staat A): ...

ii) (in Staat B): ...

g) bedeutet der Ausdruck „Staatsangehöriger“ in Bezug auf einen Vertragsstaat

i) jede natürliche Person, die die Staatsangehörigkeit oder Staatsbürgerschaft dieses Vertragsstaats besitzt; und

ii) jede juristische Person, Personengesellschaft und andere Personenvereinigung, die nach dem in diesem Vertragsstaat geltenden Recht errichtet worden ist;

h) schließt der Ausdruck „Geschäftstätigkeit“ auch die Ausübung einer freiberuflichen oder sonstigen selbständigen Tätigkeit ein.

(2) Bei der Anwendung des Abkommens durch einen Vertragsstaat hat, wenn der Zusammenhang nichts anderes erfordert, jeder im Abkommen nicht definierte Ausdruck die Bedeutung, die ihm im Anwendungszeitraum nach dem Recht dieses Staates über die Steuern zukommt, für die das Abkommen gilt, wobei die Bedeutung nach dem in diesem Staat anzuwendenden Steuerrecht den Vorrang vor einer Bedeutung hat, die der Ausdruck nach anderem Recht dieses Staates hat.

#### **Art. 4 Ansässige Person**

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

(2) Ist nach Absatz 1 eine natürliche Person in beiden Vertragsstaaten ansässig, so gilt Folgendes:

a) Die Person gilt als nur in dem Staat ansässig, in dem sie über eine ständige Wohnstätte verfügt; verfügt sie in beiden Staaten über eine ständige Wohnstätte, so gilt sie als nur in dem

Staat ansässig, zu dem sie die engeren persönlichen und wirtschaftlichen Beziehungen hat (Mittelpunkt der Lebensinteressen);

b) kann nicht bestimmt werden, in welchem Staat die Person den Mittelpunkt ihrer Lebensinteressen hat, oder verfügt sie in keinem der Staaten über eine ständige Wohnstätte, so gilt sie als nur in dem Staat ansässig, in dem sie ihren gewöhnlichen Aufenthalt hat;

c) hat die Person ihren gewöhnlichen Aufenthalt in beiden Staaten oder in keinem der Staaten, so gilt sie als nur in dem Staat ansässig, dessen Staatsangehöriger sie ist;

d) ist die Person Staatsangehöriger beider Staaten oder keines der Staaten, so regeln die zuständigen Behörden der Vertragsstaaten die Frage in gegenseitigem Einvernehmen.

(3) Ist nach Absatz 1 eine andere als eine natürliche Person in beiden Vertragsstaaten ansässig, so gilt sie als nur in dem Staat ansässig, in dem sich der Ort ihrer tatsächlichen Geschäftsleitung befindet.

## **Art. 5 Betriebsstätte**

(1) Im Sinne dieses Abkommens bedeutet der Ausdruck „Betriebsstätte“ eine feste Geschäftseinrichtung, durch die die Geschäftstätigkeit eines Unternehmens ganz oder teilweise ausgeübt wird.

(2) Der Ausdruck „Betriebsstätte“ umfasst insbesondere:

a) einen Ort der Leitung,

b) eine Zweigniederlassung,

c) eine Geschäftsstelle,

d) eine Fabrikationsstätte,

e) eine Werkstatt und

f) ein Bergwerk, ein Öl- oder Gasvorkommen, einen Steinbruch oder eine andere Stätte der Ausbeutung von Bodenschätzen.

(3) Eine Bauausführung oder Montage ist nur dann eine Betriebsstätte, wenn ihre Dauer zwölf Monate überschreitet.

(4) Ungeachtet der vorstehenden Bestimmungen dieses Artikels gelten nicht als Betriebsstätten:

a) Einrichtungen, die ausschließlich zur Lagerung, Ausstellung oder Auslieferung von Gütern oder Waren des Unternehmens benutzt werden;

b) Bestände von Gütern oder Waren des Unternehmens, die ausschließlich zur Lagerung, Ausstellung oder Auslieferung unterhalten werden;

c) Bestände von Gütern oder Waren des Unternehmens, die ausschließlich zu dem Zweck unterhalten werden, durch ein anderes Unternehmen bearbeitet oder verarbeitet zu werden;

d) eine feste Geschäftseinrichtung, die ausschließlich zu dem Zweck unterhalten wird, für das Unternehmen Güter oder Waren einzukaufen oder Informationen zu beschaffen;

e) eine feste Geschäftseinrichtung, die ausschließlich zu dem Zweck unterhalten wird, für das Unternehmen andere Tätigkeiten auszuüben, die vorbereitender Art sind oder eine Hilfstätigkeit darstellen;

f) eine feste Geschäftseinrichtung, die ausschließlich zu dem Zweck unterhalten wird, mehrere der unter den Buchstaben a bis e genannten Tätigkeiten auszuüben, vorausgesetzt, dass die sich daraus ergebende Gesamttätigkeit der festen Geschäftseinrichtung vorbereitender Art ist oder eine Hilfstätigkeit darstellt.

(5) Ist eine Person - mit Ausnahme eines unabhängigen Vertreters im Sinne des Absatzes 6 - für ein Unternehmen tätig und besitzt sie in einem Vertragsstaat die Vollmacht, im Namen des Unternehmens Verträge abzuschließen, und übt sie die Vollmacht dort gewöhnlich aus, so wird das Unternehmen ungeachtet der Absätze 1 und 2 so behandelt, als habe es in diesem Staat für alle von der Person für das Unternehmen ausgeübten Tätigkeiten eine Betriebstätte, es sei denn, diese Tätigkeiten beschränken sich auf die in Absatz 4 genannten Tätigkeiten, die, würden sie durch eine feste Geschäftseinrichtung ausgeübt, diese Einrichtung nach dem genannten Absatz nicht zu einer Betriebstätte machen.

(6) Ein Unternehmen wird nicht schon deshalb so behandelt, als habe es eine Betriebstätte in einem Vertragsstaat, weil es dort seine Geschäftstätigkeit durch einen Makler, Kommissionär oder einen anderen unabhängigen Vertreter ausübt, sofern diese Personen im Rahmen ihrer ordentlichen Geschäftstätigkeit handeln.

(7) Allein dadurch, dass eine in einem Vertragsstaat ansässige Gesellschaft eine Gesellschaft beherrscht oder von einer Gesellschaft beherrscht wird, die im anderen Vertragsstaat ansässig ist oder dort (entweder durch eine Betriebstätte oder auf andere Weise) ihre Geschäftstätigkeit ausübt, wird keine der beiden Gesellschaften zur Betriebstätte der anderen.

### **Abschnitt III. Besteuerung des Einkommens**

#### **Art. 6 Einkünfte aus unbeweglichem Vermögen**

(1) Einkünfte, die eine in einem Vertragsstaat ansässige Person aus unbeweglichem Vermögen (einschließlich der Einkünfte aus land- und forstwirtschaftlichen Betrieben) bezieht, das im anderen Vertragsstaat liegt, können im anderen Staat besteuert werden.

(2) Der Ausdruck „unbewegliches Vermögen“ hat die Bedeutung, die ihm nach dem Recht des Vertragsstaats zukommt, in dem das Vermögen liegt. Der Ausdruck umfasst in jedem Fall das Zubehör zum unbeweglichen Vermögen, das lebende und tote Inventar land- und forstwirtschaftlicher Betriebe, die Rechte, für die die Vorschriften des Privatrechts über Grundstücke gelten, Nutzungsrechte an unbeweglichem Vermögen sowie Rechte auf veränderliche oder feste Vergütungen für die Ausbeutung oder das Recht auf Ausbeutung von

Mineralvorkommen, Quellen und anderen Bodenschätzen; Schiffe und Luftfahrzeuge gelten nicht als unbewegliches Vermögen.

(3) Absatz 1 gilt für die Einkünfte aus der unmittelbaren Nutzung, der Vermietung oder Verpachtung sowie jeder anderen Art der Nutzung unbeweglichen Vermögens.

(4) Die Absätze 1 und 3 gelten auch für Einkünfte aus unbeweglichem Vermögen eines Unternehmens.

## **Art. 7 Unternehmensgewinne**

(1) Gewinne eines Unternehmens eines Vertragsstaats können nur in diesem Staat besteuert werden, es sei denn, das Unternehmen übt seine Geschäftstätigkeit im anderen Vertragsstaat durch eine dort gelegene Betriebsstätte aus. Übt das Unternehmen seine Geschäftstätigkeit auf diese Weise aus, so können die Gewinne des Unternehmens im anderen Staat besteuert werden, jedoch nur insoweit, als sie dieser Betriebsstätte zugerechnet werden können.

(2) Übt ein Unternehmen eines Vertragsstaats seine Geschäftstätigkeit im anderen Vertragsstaat durch eine dort gelegene Betriebsstätte aus, so werden vorbehaltlich des Absatzes 3 in jedem Vertragsstaat dieser Betriebsstätte die Gewinne zugerechnet, die sie hätte erzielen können, wenn sie eine gleiche oder ähnliche Geschäftstätigkeit unter gleichen oder ähnlichen Bedingungen als selbständiges Unternehmen ausgeübt hätte und im Verkehr mit dem Unternehmen, dessen Betriebsstätte sie ist, völlig unabhängig gewesen wäre.

(3) Bei der Ermittlung der Gewinne einer Betriebsstätte werden die für diese Betriebsstätte entstandenen Aufwendungen, einschließlich der Geschäftsführungs- und allgemeinen Verwaltungskosten, zum Abzug zugelassen, gleichgültig, ob sie in dem Staat, in dem die Betriebsstätte liegt, oder anderswo entstanden sind.

(4) Soweit es in einem Vertragsstaat üblich ist, die einer Betriebsstätte zuzurechnenden Gewinne durch Aufteilung der Gesamtgewinne des Unternehmens auf seine einzelnen Teile zu ermitteln, schließt Absatz 2 nicht aus, dass dieser Vertragsstaat die zu steuernden Gewinne nach der üblichen Aufteilung ermittelt; die gewählte Gewinnaufteilung muss jedoch derart sein, dass das Ergebnis mit den Grundsätzen dieses Artikels übereinstimmt.

(5) Auf Grund des bloßen Einkaufs von Gütern oder Waren für das Unternehmen wird einer Betriebsstätte kein Gewinn zugerechnet.

(6) Bei der Anwendung der vorstehenden Absätze sind die der Betriebsstätte zuzurechnenden Gewinne jedes Jahr auf dieselbe Art zu ermitteln, es sei denn, dass ausreichende Gründe dafür bestehen, anders zu verfahren.

(7) Gehören zu den Gewinnen Einkünfte, die in anderen Artikeln dieses Abkommens behandelt werden, so werden die Bestimmungen jener Artikel durch die Bestimmungen dieses Artikels nicht berührt.

## **Art. 8 Seeschifffahrt, Binnenschifffahrt und Luftfahrt**

(1) Gewinne aus dem Betrieb von Seeschiffen oder Luftfahrzeugen im internationalen Verkehr können nur in dem Vertragsstaat besteuert werden, in dem sich der Ort der tatsächlichen Geschäftsleitung des Unternehmens befindet.

(2) Gewinne aus dem Betrieb von Schiffen, die der Binnenschifffahrt dienen, können nur in dem Vertragsstaat besteuert werden, in dem sich der Ort der tatsächlichen Geschäftsleitung des Unternehmens befindet.

(3) Befindet sich der Ort der tatsächlichen Geschäftsleitung eines Unternehmens der See- oder Binnenschifffahrt an Bord eines Schiffes, so gilt er als in dem Vertragsstaat gelegen, in dem der Heimathafen des Schiffes liegt, oder, wenn kein Heimathafen vorhanden ist, in dem Vertragsstaat, in dem die Person ansässig ist, die das Schiff betreibt.

(4) Absatz 1 gilt auch für Gewinne aus der Beteiligung an einem Pool, einer Betriebsgemeinschaft oder einer internationalen Betriebsstelle.

## **Art. 9 Verbundene Unternehmen**

(1) Wenn

a) ein Unternehmen eines Vertragsstaats unmittelbar oder mittelbar an der Geschäftsleitung, der Kontrolle oder dem Kapital eines Unternehmens des anderen Vertragsstaats beteiligt ist, oder

b) dieselben Personen unmittelbar oder mittelbar an der Geschäftsleitung, der Kontrolle oder dem Kapital eines Unternehmens eines Vertragsstaats und eines Unternehmens des anderen Vertragsstaats beteiligt sind

und in diesen Fällen die beiden Unternehmen in ihren kaufmännischen oder finanziellen Beziehungen an vereinbarte oder auferlegte Bedingungen gebunden sind, die von denen abweichen, die unabhängige Unternehmen miteinander vereinbaren würden, so dürfen die Gewinne, die eines der Unternehmen ohne diese Bedingungen erzielt hätte, wegen dieser Bedingungen aber nicht erzielt hat, den Gewinnen dieses Unternehmens zugerechnet und entsprechend besteuert werden.

(2) Werden in einem Vertragsstaat den Gewinnen eines Unternehmens dieses Staates Gewinne zugerechnet - und entsprechend besteuert -, mit denen ein Unternehmen des anderen Vertragsstaats in diesem Staat besteuert worden ist, und handelt es sich bei den zugerechneten Gewinnen um solche, die das Unternehmen des erstgenannten Staates erzielt hätte, wenn die zwischen den beiden Unternehmen vereinbarten Bedingungen die gleichen gewesen wären, die unabhängige Unternehmen miteinander vereinbaren würden, so nimmt der andere Staat eine entsprechende Änderung der dort von diesen Gewinnen erhobenen Steuer vor. Bei dieser Änderung sind die übrigen Bestimmungen dieses Abkommens zu berücksichtigen; erforderlichenfalls werden die zuständigen Behörden der Vertragsstaaten einander konsultieren.

## **Art. 10 Dividenden**

(1) Dividenden, die eine in einem Vertragsstaat ansässige Gesellschaft an eine im anderen Vertragsstaat ansässige Person zahlt, können im anderen Staat besteuert werden.

(2) Diese Dividenden können jedoch auch in dem Vertragsstaat, in dem die die Dividenden zahlende Gesellschaft ansässig ist, nach dem Recht dieses Staates besteuert werden; die Steuer darf aber, wenn der Nutzungsberechtigte der Dividenden eine in dem anderen Vertragsstaat ansässige Person ist, nicht übersteigen:

a) 5 vom Hundert des Bruttobetragtes der Dividenden, wenn der Nutzungsberechtigte eine Gesellschaft (jedoch keine Personengesellschaft) ist, die unmittelbar über mindestens 25 vom Hundert des Kapitals der die Dividenden zahlenden Gesellschaft verfügt;

b) 15 vom Hundert des Bruttobetragtes der Dividenden in allen anderen Fällen.

Die zuständigen Behörden der Vertragsstaaten regeln in gegenseitigem Einvernehmen, wie diese Begrenzungsbestimmungen durchzuführen sind. Dieser Absatz berührt nicht die Besteuerung der Gesellschaft in Bezug auf die Gewinne, aus denen die Dividenden gezahlt werden.

(3) Der in diesem Artikel verwendete Ausdruck „Dividenden“ bedeutet Einkünfte aus Aktien, Genussaktien oder Genussscheinen, Kuxen, Gründeranteilen oder anderen Rechten - ausgenommen Forderungen - mit Gewinnbeteiligung sowie aus sonstigen Gesellschaftsanteilen stammende Einkünfte, die nach dem Recht des Staates, in dem die ausschüttende Gesellschaft ansässig ist, den Einkünften aus Aktien steuerlich gleichgestellt sind.

(4) Die Absätze 1 und 2 sind nicht anzuwenden, wenn der in einem Vertragsstaat ansässige Nutzungsberechtigte im anderen Vertragsstaat, in dem die die Dividenden zahlende Gesellschaft ansässig ist, eine Geschäftstätigkeit durch eine dort gelegene Betriebstätte ausübt und die Beteiligung, für die die Dividenden gezahlt werden, tatsächlich zu dieser Betriebstätte gehört. In diesem Fall ist Artikel 7 anzuwenden.

(5) Bezieht eine in einem Vertragsstaat ansässige Gesellschaft Gewinne oder Einkünfte aus dem anderen Vertragsstaat, so darf dieser andere Staat weder die von der Gesellschaft gezahlten Dividenden besteuern, es sei denn, dass diese Dividenden an eine im anderen Staat ansässige Person gezahlt werden oder dass die Beteiligung, für die die Dividenden gezahlt werden, tatsächlich zu einer im anderen Staat gelegenen Betriebstätte gehört, noch Gewinne der Gesellschaft einer Steuer für nichtausgeschüttete Gewinne unterwerfen, selbst wenn die gezahlten Dividenden oder die nichtausgeschütteten Gewinne ganz oder teilweise aus im anderen Staat erzielten Gewinnen oder Einkünften bestehen.

## **Art. 11 Zinsen**

(1) Zinsen, die aus einem Vertragsstaat stammen und an eine im anderen Vertragsstaat ansässige Person gezahlt werden, können im anderen Staat besteuert werden.

(2) Diese Zinsen können jedoch auch in dem Vertragsstaat, aus dem sie stammen, nach dem Recht dieses Staates besteuert werden; die Steuer darf aber, wenn der Nutzungsberechtigte der

Zinsen eine in dem anderen Vertragsstaat ansässige Person ist, 10 vom Hundert des Bruttobetrags der Zinsen nicht übersteigen. Die zuständigen Behörden der Vertragsstaaten regeln in gegenseitigem Einvernehmen, wie diese Begrenzungsbestimmung durchzuführen ist.

(3) Der in diesem Artikel verwendete Ausdruck „Zinsen“ bedeutet Einkünfte aus Forderungen jeder Art, auch wenn die Forderungen durch Pfandrechte an Grundstücken gesichert oder mit einer Beteiligung am Gewinn des Schuldners ausgestattet sind, und insbesondere Einkünfte aus öffentlichen Anleihen und aus Obligationen einschließlich der damit verbundenen Aufgelder und der Gewinne aus Losanleihen. Zuschläge für verspätete Zahlung gelten nicht als Zinsen im Sinne dieses Artikels.

(4) Die Absätze 1 und 2 sind nicht anzuwenden, wenn der in einem Vertragsstaat ansässige Nutzungsberechtigte im anderen Vertragsstaat, aus dem die Zinsen stammen, eine Geschäftstätigkeit durch eine dort gelegene Betriebsstätte ausübt und die Forderung, für die die Zinsen gezahlt werden, tatsächlich zu dieser Betriebsstätte gehört. In diesem Fall ist Artikel 7 anzuwenden.

(5) Zinsen gelten dann als aus einem Vertragsstaat stammend, wenn der Schuldner eine in diesem Staat ansässige Person ist. Hat aber der Schuldner der Zinsen, ohne Rücksicht darauf, ob er in einem Vertragsstaat ansässig ist oder nicht, in einem Vertragsstaat eine Betriebsstätte und ist die Schuld, für die die Zinsen gezahlt werden, für Zwecke der Betriebsstätte eingegangen worden und trägt die Betriebsstätte die Zinsen, so gelten die Zinsen als aus dem Staat stammend, in dem die Betriebsstätte liegt.

(6) Bestehen zwischen dem Schuldner und dem Nutzungsberechtigten oder zwischen jedem von ihnen und einem Dritten besondere Beziehungen und übersteigen deshalb die Zinsen, gemessen an der zugrundeliegenden Forderung, den Betrag, den Schuldner und Nutzungsberechtigter ohne diese Beziehungen vereinbart hätten, so wird dieser Artikel nur auf den letzteren Betrag angewendet. In diesem Fall kann der übersteigende Betrag nach dem Recht eines jeden Vertragsstaats und unter Berücksichtigung der anderen Bestimmungen dieses Abkommens besteuert werden.

## **Art. 12 Lizenzgebühren**

(1) Lizenzgebühren, die aus einem Vertragsstaat stammen und deren Nutzungsberechtigter eine im anderen Vertragsstaat ansässige Person ist, können nur im anderen Staat besteuert werden.

(2) Der in diesem Artikel verwendete Ausdruck „Lizenzgebühren“ bedeutet Vergütungen jeder Art, die für die Benutzung oder für das Recht auf Benutzung von Urheberrechten an literarischen, künstlerischen oder wissenschaftlichen Werken, einschließlich kinematographischer Filme, von Patenten, Marken, Mustern oder Modellen, Plänen, geheimen Formeln oder Verfahren oder für die Mitteilung gewerblicher, kaufmännischer oder wissenschaftlicher Erfahrungen gezahlt werden.

(3) Absatz 1 ist nicht anzuwenden, wenn der in einem Vertragsstaat ansässige Nutzungsberechtigte im anderen Vertragsstaat, aus dem die Lizenzgebühren stammen, eine Geschäftstätigkeit durch eine dort gelegene Betriebsstätte ausübt und die Rechte oder

Vermögenswerte, für die die Lizenzgebühren gezahlt werden, tatsächlich zu dieser Betriebsstätte gehören. In diesem Fall ist Artikel 7 anzuwenden.

(4) Bestehen zwischen dem Schuldner und dem Nutzungsberechtigten oder zwischen jedem von ihnen und einem Dritten besondere Beziehungen und übersteigen deshalb die Lizenzgebühren, gemessen an der zugrundeliegenden Leistung, den Betrag, den Schuldner und Nutzungsberechtigter ohne diese Beziehungen vereinbart hätten, so wird dieser Artikel nur auf den letzteren Betrag angewendet. In diesem Fall kann der übersteigende Betrag nach dem Recht eines jeden Vertragsstaats und unter Berücksichtigung der anderen Bestimmungen dieses Abkommens besteuert werden.

### **Art. 13 Gewinne aus der Veräußerung von Vermögen**

(1) Gewinne, die eine in einem Vertragsstaat ansässige Person aus der Veräußerung unbeweglichen Vermögens im Sinne des Artikels 6 bezieht, das im anderen Vertragsstaat liegt, können im anderen Staat besteuert werden.

(2) Gewinne aus der Veräußerung beweglichen Vermögens, das Betriebsvermögen einer Betriebsstätte ist, die ein Unternehmen eines Vertragsstaats im anderen Vertragsstaat hat, einschließlich derartiger Gewinne, die bei der Veräußerung einer solchen Betriebsstätte (allein oder mit dem übrigen Unternehmen) erzielt werden, können im anderen Staat besteuert werden.

(3) Gewinne aus der Veräußerung von Seeschiffen oder Luftfahrzeugen, die im internationalen Verkehr betrieben werden, von Schiffen, die der Binnenschifffahrt dienen, und von beweglichem Vermögen, das dem Betrieb dieser Schiffe oder Luftfahrzeuge dient, können nur in dem Vertragsstaat besteuert werden, in dem sich der Ort der tatsächlichen Geschäftsleitung des Unternehmens befindet.

(4) Gewinne, die eine in einem Vertragsstaat ansässige Person aus der Veräußerung von Anteilen bezieht, deren Wert zu mehr als 50 vom Hundert unmittelbar oder mittelbar auf unbeweglichem Vermögen beruht, das im anderen Vertragsstaat liegt, können im anderen Staat besteuert werden.

(5) Gewinne aus der Veräußerung des in den Absätzen 1, 2, 3 und 4 nicht genannten Vermögens können nur in dem Vertragsstaat besteuert werden, in dem der Veräußerer ansässig ist.

### **Art. 14 Selbständige Arbeit**

[aufgehoben]

### **Art. 15 Einkünfte aus unselbständiger Arbeit**

(1) Vorbehaltlich der Artikel 16, 18 und 19 können Gehälter, Löhne und ähnliche Vergütungen, die eine in einem Vertragsstaat ansässige Person aus unselbständiger Arbeit bezieht, nur in diesem Staat besteuert werden, es sei denn, die Arbeit wird im anderen

Vertragsstaat ausgeübt. Wird die Arbeit dort ausgeübt, so können die dafür bezogenen Vergütungen im anderen Staat besteuert werden.

(2) Ungeachtet des Absatzes 1 können Vergütungen, die eine in einem Vertragsstaat ansässige Person für eine im anderen Vertragsstaat ausgeübte unselbständige Arbeit bezieht, nur im erstgenannten Staat besteuert werden, wenn

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.

(3) Ungeachtet der vorstehenden Bestimmungen dieses Artikels können Vergütungen für unselbständige Arbeit, die an Bord eines Seeschiffes oder Luftfahrzeuges, das im internationalen Verkehr betrieben wird, oder an Bord eines Schiffes, das der Binnenschifffahrt dient, ausgeübt wird, in dem Vertragsstaat besteuert werden, in dem sich der Ort der tatsächlichen Geschäftsleitung des Unternehmens befindet.

#### **Art. 16 Aufsichtsrats- und Verwaltungsratsvergütungen**

Aufsichtsrats- und Verwaltungsratsvergütungen und ähnliche Zahlungen, die eine in einem Vertragsstaat ansässige Person in ihrer Eigenschaft als Mitglied des Aufsichtsrats- oder Verwaltungsrats einer Gesellschaft bezieht, die im anderen Vertragsstaat ansässig ist, können im anderen Staat besteuert werden.

#### **Art. 17 Künstler und Sportler**

(1) Ungeachtet der Artikel 7 und 15 können Einkünfte, die eine in einem Vertragsstaat ansässige Person als Künstler, wie Bühnen-, Film-, Rundfunk- und Fernsehkünstler sowie Musiker, oder als Sportler aus ihrer im anderen Vertragsstaat persönlich ausgeübten Tätigkeit bezieht, im anderen Staat besteuert werden.

(2) Fließen Einkünfte aus einer von einem Künstler oder Sportler in dieser Eigenschaft persönlich ausgeübten Tätigkeit nicht dem Künstler oder Sportler selbst, sondern einer anderen Person zu, so können diese Einkünfte ungeachtet der Artikel 7 und 15 in dem Vertragsstaat besteuert werden, in dem der Künstler oder Sportler seine Tätigkeit ausübt.

#### **Art. 18 Ruhegehälter**

Vorbehaltlich des Artikels 19 Absatz 2 können Ruhegehälter und ähnliche Vergütungen, die einer in einem Vertragsstaat ansässigen Person für frühere unselbständige Arbeit gezahlt werden, nur in diesem Staat besteuert werden.

## **Art. 19 Öffentlicher Dienst**

(1) a) Gehälter, Löhne und ähnliche Vergütungen, ausgenommen Ruhegehälter, die von einem Vertragsstaat oder einer seiner Gebietskörperschaften an eine natürliche Person für die diesen Staat oder der Gebietskörperschaft geleisteten Dienste gezahlt werden, können nur in diesem Staat besteuert werden.

b) Diese Gehälter, Löhne und ähnlichen Vergütungen können jedoch nur im anderen Vertragsstaat besteuert werden, wenn die Dienste in diesem Staat geleistet werden und die natürliche Person in diesem Staat ansässig ist und

i) ein Staatsangehöriger dieses Staates ist oder

ii) nicht ausschließlich deshalb in diesem Staat ansässig geworden ist, um die Dienste zu leisten.

(2) a) Ruhegehälter, die von einem Vertragsstaat oder einer seiner Gebietskörperschaften oder aus einem von diesem Staat oder der Gebietskörperschaft errichteten Sondervermögen an eine natürliche Person für die diesem Staat oder der Gebietskörperschaft geleisteten Dienste gezahlt werden, können nur in diesem Staat besteuert werden.

b) Diese Ruhegehälter können jedoch nur im anderen Vertragsstaat besteuert werden, wenn die natürliche Person in diesem Staat ansässig ist und ein Staatsangehöriger dieses Staates ist.

(3) Auf Gehälter, Löhne und ähnliche Vergütungen und Ruhegehälter für Dienstleistungen, die im Zusammenhang mit einer Geschäftstätigkeit eines Vertragsstaats oder einer seiner Gebietskörperschaften erbracht werden, sind die Artikel 15, 16, 17 oder 18 anzuwenden.

## **Art. 20 Studenten**

Zahlungen, die ein Student, Praktikant oder Lehrling, der sich in einem Vertragsstaat ausschließlich zum Studium oder zur Ausbildung aufhält und der im anderen Vertragsstaat ansässig ist oder dort unmittelbar vor der Einreise in den erstgenannten Staat ansässig war, für seinen Unterhalt, sein Studium oder seine Ausbildung erhält, dürfen im erstgenannten Staat nicht besteuert werden, sofern diese Zahlungen aus Quellen außerhalb dieses Staates stammen.

## **Art. 21 Andere Einkünfte**

(1) Einkünfte einer in einem Vertragsstaat ansässigen Person, die in den vorstehenden Artikeln nicht behandelt wurden, können ohne Rücksicht auf ihre Herkunft nur in diesem Staat besteuert werden.

(2) Absatz 1 ist auf andere Einkünfte als solche aus unbeweglichem Vermögen im Sinne des Artikels 6 Absatz 2 nicht anzuwenden, wenn der in einem Vertragsstaat ansässige Empfänger im anderen Vertragsstaat eine Geschäftstätigkeit durch eine dort gelegene Betriebstätte ausübt und die Rechte oder Vermögenswerte, für die die Einkünfte gezahlt werden, tatsächlich zu dieser Betriebstätte gehören. In diesem Fall ist Artikel 7 anzuwenden.

## **Abschnitt IV. Besteuerung des Vermögens**

### **Art. 22 Vermögen**

- (1) Unbewegliches Vermögen im Sinne des Artikels 6, das einer in einem Vertragsstaat ansässigen Person gehört und im anderen Vertragsstaat liegt, kann im anderen Staat besteuert werden.
- (2) Bewegliches Vermögen, das Betriebsvermögen einer Betriebsstätte ist, die ein Unternehmen eines Vertragsstaates im anderen Vertragsstaat hat, kann im anderen Staat besteuert werden.
- (3) Seeschiffe und Luftfahrzeuge, die im internationalen Verkehr betrieben werden, und Schiffe, die der Binnenschifffahrt dienen, sowie bewegliches Vermögen, das dem Betrieb dieser Schiffe oder Luftfahrzeuge dient, können nur in dem Vertragsstaat besteuert werden, in dem sich der Ort der tatsächlichen Geschäftsleitung des Unternehmens befindet.
- (4) Alle anderen Vermögensteile einer in einem Vertragsstaat ansässigen Person können nur in diesem Staat besteuert werden.

## **Abschnitt V. Methoden zur Vermeidung der Doppelbesteuerung**

### **Art. 23 A Befreiungsmethode**

- (1) Bezieht eine in einem Vertragsstaat ansässige Person Einkünfte oder hat sie Vermögen und können diese Einkünfte oder dieses Vermögen nach diesem Abkommen im anderen Vertragsstaat besteuert werden, so nimmt der erstgenannte Staat vorbehaltlich der Absätze 2 und 3 diese Einkünfte oder dieses Vermögen von der Besteuerung aus.
- (2) Bezieht eine in einem Vertragsstaat ansässige Person Einkünfte, die nach den Artikeln 10 und 11 im anderen Vertragsstaat besteuert werden können, so rechnet der erstgenannte Staat auf die vom Einkommen dieser Person zu erhebende Steuer den Betrag an, der der im anderen Staat gezahlten Steuer entspricht. Der anzurechnende Betrag darf jedoch den Teil der von der Anrechnung ermittelten Steuer nicht übersteigen, der auf die aus dem anderen Staat bezogenen Einkünfte entfällt.
- (3) Einkünfte oder Vermögen einer in einem Vertragsstaat ansässigen Person, die nach dem Abkommen von der Besteuerung in diesem Staat auszunehmen sind, können gleichwohl in diesem Staat bei der Festsetzung der Steuer für das übrige Einkommen oder Vermögen der Person einbezogen werden.
- (4) Absatz 1 gilt nicht für Einkünfte oder Vermögen einer in einem Vertragsstaat ansässigen Person, wenn der andere Vertragsstaat dieses Abkommen so anwendet, dass er diese Einkünfte oder dieses Vermögen von der Besteuerung ausnimmt oder Absatz 2 des Artikels 10 oder des Artikels 11 auf diese Einkünfte anwendet.

## **Art. 23 B Anrechnungsmethode**

(1) Bezieht eine in einem Vertragsstaat ansässige Person Einkünfte oder hat sie Vermögen und können diese Einkünfte oder dieses Vermögen nach diesem Abkommen im anderen Vertragsstaat besteuert werden, so rechnet der erstgenannte Staat

a) auf die vom Einkommen dieser Person zu erhebende Steuer den Betrag an, der der im anderen Staat gezahlten Steuer vom Einkommen entspricht;

b) auf die vom Vermögen dieser Person zu erhebende Steuer den Betrag an, der der in dem anderen Vertragsstaat gezahlten Steuer vom Vermögen entspricht.

Der anzurechnende Betrag darf jedoch in beiden Fällen den Teil der vor der Anrechnung ermittelten Steuer vom Einkommen oder vom Vermögen nicht übersteigen, der auf die Einkünfte, die im anderen Staat besteuert werden können oder auf das Vermögen, das dort besteuert werden kann, entfällt.

(2) Einkünfte oder Vermögen einer in einem Vertragsstaat ansässigen Person, die nach dem Abkommen von der Besteuerung in diesem Staat auszunehmen sind, können gleichwohl in diesem Staat bei der Festsetzung der Steuer für das übrige Einkommen oder Vermögen der Person einbezogen werden.

## **Abschnitt VI. Besondere Bestimmungen**

### **Art. 24 Gleichbehandlung**

(1) Staatsangehörige eines Vertragsstaats dürfen im anderen Vertragsstaat keiner Besteuerung oder damit zusammenhängenden Verpflichtung unterworfen werden, die anders oder belastender ist als die Besteuerung und die damit zusammenhängenden Verpflichtungen, denen Staatsangehörige des anderen Staates unter gleichen Verhältnissen, insbesondere hinsichtlich der Ansässigkeit, unterworfen sind oder unterworfen werden können. Diese Bestimmung gilt ungeachtet des Artikels 1 auch für Personen, die in keinem Vertragsstaat ansässig sind.

(2) Staatenlose, die in einem Vertragsstaat ansässig sind, dürfen in keinem Vertragsstaat einer Besteuerung oder damit zusammenhängenden Verpflichtung unterworfen werden, die anders oder belastender ist als die Besteuerung und die damit zusammenhängenden Verpflichtungen, denen Staatsangehörige des betreffenden Staates unter gleichen Verhältnissen, insbesondere hinsichtlich der Ansässigkeit, unterworfen sind oder unterworfen werden können.

(3) Die Besteuerung einer Betriebstätte, die ein Unternehmen eines Vertragsstaats im anderen Vertragsstaat hat, darf in dem anderen Staat nicht ungünstiger sein als die Besteuerung von Unternehmen des anderen Staates, die die gleiche Tätigkeit ausüben. Diese Bestimmung ist nicht so auszulegen, als verpflichte sie einen Vertragsstaat, den in dem anderen Vertragsstaat ansässigen Personen Steuerfreibeträge, -vergünstigungen und -ermäßigungen auf Grund des Personenstandes oder der Familienlasten zu gewähren, die er seinen ansässigen Personen gewährt.

(4) Sofern nicht Artikel 9 Absatz 1, Artikel 11 Absatz 6 oder Artikel 12 Absatz 4 anzuwenden ist, sind Zinsen, Lizenzgebühren und andere Entgelte, die ein Unternehmen eines Vertragsstaats an eine im anderen Vertragsstaat ansässige Person zahlt, bei der Ermittlung der steuerpflichtigen Gewinne dieses Unternehmens unter den gleichen Bedingungen wie Zahlungen an eine im erstgenannten Staat ansässige Person zum Abzug zuzulassen. Dementsprechend sind Schulden, die ein Unternehmen eines Vertragsstaats gegenüber einer im anderen Vertragsstaat ansässigen Person hat, bei der Ermittlung des steuerpflichtigen Vermögens dieses Unternehmens unter den gleichen Bedingungen wie Schulden gegenüber einer im erstgenannten Staat ansässigen Person zum Abzug zuzulassen.

(5) Unternehmen eines Vertragsstaats, deren Kapital ganz oder teilweise unmittelbar oder mittelbar einer im anderen Vertragsstaat ansässigen Person oder mehreren solchen Personen gehört oder ihrer Kontrolle unterliegt, dürfen im erstgenannten Staat keiner Besteuerung oder damit zusammenhängenden Verpflichtung unterworfen werden, die anders oder belastender ist als die Besteuerung und die damit zusammenhängenden Verpflichtungen, denen andere ähnliche Unternehmen des erstgenannten Staates unterworfen sind oder unterworfen werden können.

(6) Dieser Artikel gilt ungeachtet des Artikels 2 für Steuern jeder Art und Bezeichnung.

## **Art. 25 Verständigungsverfahren**

(1) Ist eine Person der Auffassung, dass Maßnahmen eines Vertragsstaats oder beider Vertragsstaaten für sie zu einer Besteuerung führen oder führen werden, die diesem Abkommen nicht entspricht, so kann sie unbeschadet der nach dem innerstaatlichen Recht dieser Staaten vorgesehenen Rechtsmittel ihren Fall der zuständigen Behörde des Vertragsstaats,

in dem sie ansässig ist, oder, sofern ihr Fall von Artikel 24 Absatz 1 erfasst wird, der zuständigen Behörde des Vertragsstaats unterbreiten, dessen Staatsangehöriger sie ist. Der Fall muss innerhalb von drei Jahren nach der ersten Mitteilung der Maßnahme unterbreitet werden, die zu einer dem Abkommen nicht entsprechenden Besteuerung führt.

(2) Hält die zuständige Behörde die Einwendung für begründet und ist sie selbst nicht in der Lage, eine befriedigende Lösung herbeizuführen, so wird sie sich bemühen, den Fall durch Verständigung mit der zuständigen Behörde des anderen Vertragsstaats so zu regeln, dass eine dem Abkommen nicht entsprechende Besteuerung vermieden wird. Die Verständigungsregelung ist ungeachtet der Fristen des innerstaatlichen Rechts der Vertragsstaaten durchzuführen.

(3) Die zuständigen Behörden der Vertragsstaaten werden sich bemühen, Schwierigkeiten oder Zweifel, die bei der Auslegung oder Anwendung des Abkommens entstehen, in gegenseitigem Einvernehmen zu beseitigen. Sie können auch gemeinsam darüber beraten, wie eine Doppelbesteuerung in Fällen vermieden werden kann, die im Abkommen nicht behandelt sind.

(4) Die zuständigen Behörden der Vertragsstaaten können zur Herbeiführung einer Einigung im Sinne der vorstehenden Absätze unmittelbar miteinander verkehren, gegebenenfalls auch durch eine aus ihnen oder ihren Vertretern bestehende gemeinsame Kommission.

## **Art. 26 Informationsaustausch**

(1) Die zuständigen Behörden der Vertragsstaaten tauschen die Informationen aus, die zur Durchführung dieses Abkommens oder des innerstaatlichen Rechts betreffend Steuern jeder Art und Bezeichnung, die für Rechnung der Vertragsstaaten oder ihrer Gebietskörperschaften erhoben werden, erforderlich sind, soweit die diesem Recht entsprechende Besteuerung nicht dem Abkommen widerspricht. Der Informationsaustausch ist durch Artikel 1 und 2 nicht eingeschränkt. Alle Informationen, die ein Vertragsstaat erhalten hat, sind ebenso geheim zu halten wie die auf Grund des innerstaatlichen Rechts dieses Staates beschafften Informationen und dürfen nur den Personen oder Behörden (einschließlich der Gerichte und der Verwaltungsbehörden) zugänglich gemacht werden, die mit der Veranlagung oder Erhebung, der Vollstreckung oder Strafverfolgung oder mit der Entscheidung von Rechtsmitteln hinsichtlich der in Satz 1 genannten Steuern befasst sind. Diese Personen oder Behörden dürfen die Informationen nur für diese Zwecke verwenden. Sie dürfen die Informationen in einem öffentlichen Gerichtsverfahren oder in einer Gerichtsentscheidung offen legen.

(2) Absatz 1 ist nicht so auszulegen, als verpflichte er einen Vertragsstaat,

- a) Verwaltungsmaßnahmen durchzuführen, die von den Gesetzen und der Verwaltungspraxis dieses oder des anderen Vertragsstaats abweichen;
- b) Informationen zu erteilen, die nach den Gesetzen oder im üblichen Verwaltungsverfahren dieses oder des anderen Vertragsstaats nicht beschafft werden können;
- c) Informationen zu erteilen, die ein Handels-, Industrie-, Gewerbe- oder Berufsgeheimnis oder ein Geschäftsverfahren preisgeben würden oder deren Erteilung der öffentlichen Ordnung widerspräche.

## **Art. 27 Amtshilfe bei der Erhebung von Steuern**

(1) Die Vertragsstaaten leisten sich gegenseitige Amtshilfe bei der Erhebung von Steueransprüchen. Diese Amtshilfe ist durch Artikel 1 und 2 nicht eingeschränkt. Die zuständigen Behörden der Vertragsstaaten können in gegenseitigem Einvernehmen regeln, wie dieser Artikel durchzuführen ist.

(2) Der in diesem Artikel verwendete Ausdruck „Steueranspruch“ bedeutet einen Betrag, der auf Grund von Steuern jeder Art und Bezeichnung, die für Rechnung der Vertragsstaaten oder einer ihrer Gebietskörperschaften erhoben werden, geschuldet wird, soweit die Besteuerung diesem Abkommen oder anderen völkerrechtlichen Übereinkünften, denen die Vertragsstaaten beigetreten sind, nicht widerspricht, sowie mit diesem Betrag zusammenhängende Zinsen, Geldbußen und Kosten der Erhebung oder Sicherung.

(3) Ist der Steueranspruch eines Vertragsstaats nach dem Recht dieses Staates vollstreckbar und wird er von einer Person geschuldet, die zu diesem Zeitpunkt nach dem Recht dieses Staates die Erhebung nicht verhindern kann, wird dieser Steueranspruch auf Ersuchen der zuständigen Behörde dieses Staates für die Zwecke der Erhebung von der zuständigen Behörde des anderen Vertragsstaats anerkannt. Der Steueranspruch wird vom anderen Staat nach dessen Rechtsvorschriften über die Vollstreckung und Erhebung seiner eigenen Steuern

erhoben, als handele es sich bei dem Steueranspruch um einen Steueranspruch des anderen Staates.

(4) Handelt es sich bei dem Steueranspruch eines Vertragsstaats um einen Anspruch, bei dem dieser Staat nach seinem Recht Maßnahmen zur Sicherung der Erhebung einleiten kann, wird dieser Steueranspruch auf Ersuchen der zuständigen Behörde dieses Staates zum Zwecke der Einleitung von Sicherungsmaßnahmen von der zuständigen Behörde des anderen Vertragsstaats anerkannt. Der andere Staat leitet nach seinen Rechtsvorschriften Sicherungsmaßnahmen in Bezug auf diesen Steueranspruch ein, als wäre der Steueranspruch ein Steueranspruch dieses anderen Staates, selbst wenn der Steueranspruch im Zeitpunkt der Einleitung dieser Maßnahmen im erstgenannten Staat nicht vollstreckbar ist oder von einer Person geschuldet wird, die berechtigt ist, die Erhebung zu verhindern.

(5) Ungeachtet der Absätze 3 und 4 unterliegt ein von einem Vertragsstaat für Zwecke der Absätze 3 oder 4 anerkannter Steueranspruch als solcher in diesem Staat nicht den Verjährungsfristen oder den Vorschriften über die vorrangige Behandlung eines Steueranspruchs nach dem Recht dieses Staates. Ferner hat ein Steueranspruch, der von einem Vertragsstaat für Zwecke der Absätze 3 oder 4 anerkannt wurde, in diesem Staat nicht den Vorrang, den dieser Steueranspruch nach dem Recht des anderen Vertragsstaats hat.

(6) Verfahren im Zusammenhang mit dem Bestehen, der Gültigkeit oder der Höhe des Steueranspruchs eines Vertragsstaats können nicht bei den Gerichten oder Verwaltungsbehörden des anderen Vertragsstaats eingeleitet werden.

(7) Verliert der betreffende Steueranspruch, nachdem das Ersuchen eines Vertragsstaats nach den Absätzen 3 oder 4 gestellt wurde und bevor der andere Vertragsstaat den betreffenden Steueranspruch erhoben und an den erstgenannten Staat ausgezahlt hat,

a) im Falle eines Ersuchens nach Absatz 3 seine Eigenschaft als Steueranspruch des erstgenannten Staates, der nach dem Recht dieses Staates vollstreckbar ist und von einer Person geschuldet wird, die zu diesem Zeitpunkt nach dem Recht dieses Staates die Erhebung nicht verhindern kann, oder

b) im Falle eines Ersuchens nach Absatz 4 seine Eigenschaft als Steueranspruch des erstgenannten Staates, für den dieser Staat nach seinem Recht Maßnahmen zur Sicherung der Erhebung einleiten kann, teilt die zuständige Behörde des erstgenannten Staates dies der zuständigen Behörde des anderen Staates unverzüglich mit und nach Wahl des anderen Staates setzt der erstgenannte Staat das Ersuchen entweder aus oder nimmt es zurück.

(8) Dieser Artikel ist nicht so auszulegen, als verpflichte er einen Vertragsstaat,

a) Verwaltungsmaßnahmen durchzuführen, die von den Gesetzen und der Verwaltungspraxis dieses oder des anderen Vertragsstaats abweichen;

b) Maßnahmen durchzuführen, die dem Ordre public widersprechen;

c) Amtshilfe zu leisten, wenn der andere Vertragsstaat nicht alle angemessenen Maßnahmen zur Erhebung oder Sicherung, die nach seinen Gesetzen oder seiner Verwaltungspraxis möglich sind, ausgeschöpft hat;

d) Amtshilfe in Fällen zu leisten, in denen der Verwaltungsaufwand für diesen Staat in einem eindeutigen Missverhältnis zu dem Nutzen steht, den der andere Vertragsstaat dadurch erlangt.

In einigen Ländern ist Amtshilfe nach diesem Artikel möglicherweise auf Grund von innerstaatlichem Recht oder aus politischen oder verwaltungstechnischen Erwägungen unrechtmäßig, ungerechtfertigt oder eingeschränkt, beispielsweise auf Länder mit ähnlichen Steuersystemen oder Steuerverwaltungen oder auf bestimmte unter das Abkommen fallende Steuern. Aus diesem Grund sollte dieser Artikel nur dann Eingang in das Abkommen finden, wenn beide Staaten auf der Grundlage der in Ziffer 1 des Kommentars zu diesem Artikel beschriebenen Faktoren zu dem Schluss kommen, dass sie der Leistung von Amtshilfe bei der Erhebung von im anderen Staat erhobenen Steuern zustimmen können.

### **Art. 28 Mitglieder diplomatischer Missionen und konsularischer Vertretungen**

Dieses Abkommen berührt nicht die steuerlichen Vorrechte, die den Mitgliedern diplomatischer Missionen und konsularischer Vertretungen nach den allgemeinen Regeln des Völkerrechts oder auf Grund besonderer Übereinkünfte zustehen.

### **Art. 29 Ausdehnung des räumlichen Geltungsbereichs**

(1) Dieses Abkommen kann entweder als Ganzes oder mit den erforderlichen Änderungen [auf jeden Teil des Hoheitsgebiets (des Staates A) oder (des Staates B), der ausdrücklich von der Anwendung des Abkommens ausgeschlossen ist, oder] auf jeden anderen Staat oder jedes andere Hoheitsgebiet ausgedehnt werden, dessen internationale Beziehungen von (Staat A) oder (Staat B) wahrgenommen werden und in dem Steuern erhoben werden, die im Wesentlichen den Steuern ähnlich sind, für die das Abkommen gilt. Eine solche Ausdehnung wird von dem Zeitpunkt an und mit den Änderungen und Bedingungen, einschließlich der Bedingungen für die Beendigung, wirksam, die zwischen den Vertragsstaaten durch auf diplomatischem Weg auszutauschende Noten oder auf andere, den Verfassungen dieser Staaten entsprechende Weise vereinbart werden.

(2) Haben die beiden Vertragsstaaten nichts anderes vereinbart, so wird mit der Kündigung durch einen Vertragsstaat nach Artikel 30 die Anwendung des Abkommens in der in jenem Artikel vorgesehenen Weise auch [für jeden Teil des Hoheitsgebiets (des Staates A) oder (des Staates B) oder] für Staaten oder Hoheitsgebiete beendet, auf die das Abkommen nach diesem Artikel ausgedehnt worden ist.

## **Abschnitt VII. Schlussbestimmungen**

### **Art. 30 Inkrafttreten**

(1) Dieses Abkommen bedarf der Ratifikation; die Ratifikationsurkunden werden sobald wie möglich in ..... ausgetauscht.

(2) Das Abkommen tritt mit dem Austausch der Ratifikationsurkunden in Kraft, und seine Bestimmungen finden Anwendung

a) (in Staat A): .....

b) (in Staat B): .....

### **Art. 31 Kündigung**

Dieses Abkommen bleibt in Kraft, solange es nicht von einem Vertragsstaat gekündigt wird. Jeder Vertragsstaat kann nach dem Jahr ..... das Abkommen auf diplomatischem Weg unter Einhaltung einer Frist von mindestens sechs Monaten zum Ende eines Kalenderjahres kündigen. In diesem Fall findet das Abkommen nicht mehr Anwendung

a) (in Staat A): .....

b) (in Staat B): .....

### **Schlussklausel**

Anmerkung: Die Schlussklausel über die Unterzeichnung richtet sich nach den verfassungsrechtlichen Verfahren der beiden Vertragsstaaten.

## Anlage 5: Daten zum praktischen Beispiel (Kapitel 9)

### Auflistung der Einkünfte aus nichtselbstständiger Arbeit von Alexander Brand Jahr 2009

	Jan.	Feb.	März	Apr.	Mai (D)	Mai (RO)	Juni	Juli	Aug.	Sept.	Okt.	Nov.	Dez. (RO)	Dez. (D)	Gesamt
Tarifeinheit	3.554,00 €	3.554,00 €	3.554,00 €	3.554,00 €		3.554,00 €	3.636,00 €	3.636,00 €	3.636,00 €	3.636,00 €	3.636,00 €	3.636,00 €	3.636,00 €	3.636,00 €	43.222,00 €
Zulage	450,00 €	450,00 €	450,00 €	450,00 €		450,00 €	450,00 €	450,00 €	450,00 €	450,00 €	450,00 €	450,00 €	450,00 €	450,00 €	5.400,00 €
Zusätzliches Urlaubsgeld	96,00 €	0,00 €	24,00 €	24,00 €		0,00 €	0,00 €	120,00 €	0,00 €	72,00 €	240,00 €	24,00 €	144,00 €	0,00 €	960,00 €
Steuerfreie Anlässe	0,00 €	0,00 €	0,00 €	0,00 €		448,00 €	474,00 €	405,00 €	0,00 €	0,00 €	0,00 €	0,00 €	0,00 €	0,00 €	1.327,00 €
Pauschalversteuerte Anlässe	0,00 €	0,00 €	0,00 €	0,00 €		242,00 €	250,50 €	216,00 €	0,00 €	0,00 €	0,00 €	0,00 €	0,00 €	0,00 €	708,50 €
Steuerpflichtige Anlässe	586,50 €	690,00 €	414,00 €	690,00 €		0,00 €	0,00 €	0,00 €	724,50 €	655,50 €	414,00 €	690,00 €	483,00 €	0,00 €	5.347,50 €
Auslandszulage	0,00 €	0,00 €	0,00 €	0,00 €		804,20 €	817,20 €	817,20 €	817,20 €	817,20 €	817,20 €	817,20 €	817,20 €	0,00 €	6.524,60 €
Prämie Vorjahr	0,00 €	0,00 €	0,00 €	0,00 €		0,00 €	0,00 €	0,00 €	0,00 €	0,00 €	0,00 €	0,00 €	0,00 €	0,00 €	3.975,72 €
13. Monateinkommen	0,00 €	0,00 €	0,00 €	0,00 €		0,00 €	0,00 €	0,00 €	0,00 €	0,00 €	0,00 €	0,00 €	1.498,66 €	749,33 €	2.247,99 €
Gesamtbrutto	4.686,50 €	4.694,00 €	4.658,00 €	4.718,00 €	3.975,72 €	5.498,20 €	5.627,70 €	5.644,20 €	5.627,70 €	5.630,70 €	5.557,20 €	5.617,20 €	7.028,86 €	749,33 €	69.713,31 €
Steuerbrutto (Deutschland)	4.686,50 €	4.694,00 €	4.658,00 €	4.718,00 €	3.975,72 €									749,33 €	23.481,55 €
Steuerbrutto (Rumänien)						4.808,20 €	4.903,20 €	5.023,20 €	4.903,20 €	4.975,20 €	5.143,20 €	4.927,20 €	6.545,86 €		41.229,26 €
Steuerbrutto (DBA)						5.050,20 €	5.153,70 €	5.239,20 €	5.627,70 €	5.630,70 €	5.557,20 €	5.617,20 €	7.028,86 €	749,33 €	49.629,81 €
SV-Brutto KV/PPV	3.675,00 €	3.675,00 €	3.675,00 €	3.675,00 €	3.675,00 €	3.675,00 €	3.675,00 €	3.675,00 €	3.675,00 €	3.675,00 €	3.675,00 €	3.675,00 €	3.675,00 €	3.675,00 €	44.100,00 €
SV-Brutto RV/AV	4.686,50 €	4.694,00 €	4.658,00 €	4.718,00 €	8.243,50 €										64.800,00 €
Deutsche Lohnsteuer	1.139,91 €	1.142,91 €	1.128,50 €	1.152,58 €	867,41 €										5.431,31 €
Solidaritätszuschlag	62,69 €	62,86 €	62,06 €	63,39 €	47,70 €										298,70 €
Krankenversicherung	301,35 €	301,35 €	301,35 €	301,35 €	136,39 €	164,95 €	301,35 €	290,33 €	290,33 €	290,33 €	290,33 €	290,33 €	262,37 €	27,96 €	3.550,07 €
Rentenversicherung	466,31 €	467,05 €	463,47 €	469,44 €	371,24 €	448,97 €	487,87 €	499,81 €	537,30 €	544,46 €	552,94 €	539,68 €	541,32 €	57,70 €	6.447,56 €
Arbeitslosenversicherung	65,61 €	65,72 €	65,21 €	66,05 €	52,23 €	63,16 €	68,64 €	70,32 €	75,60 €	76,60 €	77,80 €	75,93 €	76,17 €	8,11 €	907,15 €
Pflegeversicherung	45,02 €	45,02 €	45,02 €	45,02 €	20,37 €	24,64 €	45,02 €	45,02 €	45,02 €	45,02 €	45,02 €	45,02 €	40,69 €	4,33 €	540,23 €
Gesetzliches Netto	2.605,61 €	2.609,09 €	2.592,39 €	2.620,17 €	2.480,38 €	4.106,48 €	4.000,32 €	4.117,72 €	3.954,95 €	4.018,79 €	4.177,11 €	3.976,24 €	5.625,31 €	651,23 €	47.535,79 €
Rumänische Lohnsteuer						657,04 €	640,05 €	658,84 €	632,79 €	643,01 €	668,34 €	636,20 €	900,05 €		5.436,31 €
SV-Luft	713,50 €	706,00 €	742,00 €	682,00 €	0,00 €	0,00 €	496,80 €	376,80 €	0,00 €	0,00 €	0,00 €	0,00 €	0,00 €	0,00 €	0,00 €

Hinweis:

- ↑ Das 13. Monateinkommen wird für den Zeitraum von 01.01. - 31.12.2009 vergütet
- ↑ Berechnungsbasis der deutschen Lohnsteuer: Steuerbrutto
- ↑ Berechnungsbasis der rumänischen Lohnsteuer: Gesetzliches Netto
- ↑ Bei der Berechnung der Sozialversicherungsbeiträge wurde die SV-Luft berücksichtigt

## Anlage 6: Sozialversicherungsbeiträge aus dem Jahr 2009

### Sozialversicherungsbeiträge Jahr 2009

Sozialversicherung		Gesamter Beitrag	Arbeitgeber	Arbeitnehmer
Krankenversicherung	bis 30.06.2009	15,50%	7,30%	8,20%
	ab 01.07.2009	14,90%	7,00%	7,90%
Pflegeversicherung	ohne Zuschlag	1,95%	0,975%	0,975%
	für Kinderlose ab dem 23. Lebensjahr	2,20%	0,975%	1,225%
Rentenversicherung		19,90%	9,95%	9,95%
Arbeitslosenversicherung		2,80%	1,40%	1,40%

Beitragsbemessungsgrenze	West (Brutto monatlich)	Ost (Brutto monatlich)
Krankenversicherung	3.675,00 €	3.675,00 €
Pflegeversicherung	3.675,00 €	3.675,00 €
Rentenversicherung	5.400,00 €	4.550,00 €
Arbeitslosenversicherung	5.400,00 €	4.550,00 €

# Anlage 7: Einkommensteuer-Grundtabelle 2009

## Einkommensteuer-Grundtabelle 2009

zvE	Est	zvE	Est	zvE	Est	zvE	Est	zvE	Est	zvE	Est
84.630	27.480	84.695	27.507	84.760	27.535	84.825	27.562	84.890	27.589	84.955	27.617
84.631	27.481	84.696	27.508	84.761	27.535	84.826	27.562	84.891	27.590	84.956	27.617
84.632	27.481	84.697	27.508	84.762	27.536	84.827	27.563	84.892	27.590	84.957	27.617
84.633	27.481	84.698	27.509	84.763	27.536	84.828	27.563	84.893	27.591	84.958	27.618
84.634	27.482	84.699	27.509	84.764	27.536	84.829	27.564	84.894	27.591	84.959	27.618
84.635	27.482	84.700	27.510	84.765	27.537	84.830	27.564	84.895	27.591	84.960	27.619
84.636	27.483	84.701	27.510	84.766	27.537	84.831	27.565	84.896	27.592	84.961	27.619
84.637	27.483	84.702	27.510	84.767	27.538	84.832	27.565	84.897	27.592	84.962	27.620
84.638	27.483	84.703	27.511	84.768	27.538	84.833	27.565	84.898	27.593	84.963	27.620
84.639	27.484	84.704	27.511	84.769	27.538	84.834	27.566	84.899	27.593	84.964	27.620
84.640	27.484	84.705	27.512	84.770	27.539	84.835	27.566	84.900	27.594	84.965	27.621
84.641	27.485	84.706	27.512	84.771	27.539	84.836	27.567	84.901	27.594	84.966	27.621
84.642	27.485	84.707	27.512	84.772	27.540	84.837	27.567	84.902	27.594	84.967	27.622
84.643	27.486	84.708	27.513	84.773	27.540	84.838	27.567	84.903	27.595	84.968	27.622
84.644	27.486	84.709	27.513	84.774	27.541	84.839	27.568	84.904	27.595	84.969	27.622
84.645	27.486	84.710	27.514	84.775	27.541	84.840	27.568	84.905	27.596	84.970	27.623
84.646	27.487	84.711	27.514	84.776	27.541	84.841	27.569	84.906	27.596	84.971	27.623
84.647	27.487	84.712	27.515	84.777	27.542	84.842	27.569	84.907	27.596	84.972	27.624
84.648	27.488	84.713	27.515	84.778	27.542	84.843	27.570	84.908	27.597	84.973	27.624
84.649	27.488	84.714	27.515	84.779	27.543	84.844	27.570	84.909	27.597	84.974	27.625
84.650	27.489	84.715	27.516	84.780	27.543	84.845	27.570	84.910	27.598	84.975	27.625
84.651	27.489	84.716	27.516	84.781	27.544	84.846	27.571	84.911	27.598	84.976	27.625
84.652	27.489	84.717	27.517	84.782	27.544	84.847	27.571	84.912	27.599	84.977	27.626
84.653	27.490	84.718	27.517	84.783	27.544	84.848	27.572	84.913	27.599	84.978	27.626
84.654	27.490	84.719	27.517	84.784	27.545	84.849	27.572	84.914	27.599	84.979	27.627
84.655	27.491	84.720	27.518	84.785	27.545	84.850	27.573	84.915	27.600	84.980	27.627
84.656	27.491	84.721	27.518	84.786	27.546	84.851	27.573	84.916	27.600	84.981	27.628
84.657	27.491	84.722	27.519	84.787	27.546	84.852	27.573	84.917	27.601	84.982	27.628
84.658	27.492	84.723	27.519	84.788	27.546	84.853	27.574	84.918	27.601	84.983	27.628
84.659	27.492	84.724	27.520	84.789	27.547	84.854	27.574	84.919	27.601	84.984	27.629
84.660	27.493	84.725	27.520	84.790	27.547	84.855	27.575	84.920	27.602	84.985	27.629
84.661	27.493	84.726	27.520	84.791	27.548	84.856	27.575	84.921	27.602	84.986	27.630
84.662	27.494	84.727	27.521	84.792	27.548	84.857	27.575	84.922	27.603	84.987	27.630
84.663	27.494	84.728	27.521	84.793	27.549	84.858	27.576	84.923	27.603	84.988	27.630
84.664	27.494	84.729	27.522	84.794	27.549	84.859	27.576	84.924	27.604	84.989	27.631
84.665	27.495	84.730	27.522	84.795	27.549	84.860	27.577	84.925	27.604	84.990	27.631
84.666	27.495	84.731	27.523	84.796	27.550	84.861	27.577	84.926	27.604	84.991	27.632
84.667	27.496	84.732	27.523	84.797	27.550	84.862	27.578	84.927	27.605	84.992	27.632
84.668	27.496	84.733	27.523	84.798	27.551	84.863	27.578	84.928	27.605	84.993	27.633
84.669	27.496	84.734	27.524	84.799	27.551	84.864	27.578	84.929	27.606	84.994	27.633
84.670	27.497	84.735	27.524	84.800	27.552	84.865	27.579	84.930	27.606	84.995	27.633
84.671	27.497	84.736	27.525	84.801	27.552	84.866	27.579	84.931	27.607	84.996	27.634
84.672	27.498	84.737	27.525	84.802	27.552	84.867	27.580	84.932	27.607	84.997	27.634
84.673	27.498	84.738	27.525	84.803	27.553	84.868	27.580	84.933	27.607	84.998	27.635
84.674	27.499	84.739	27.526	84.804	27.553	84.869	27.580	84.934	27.608	84.999	27.635
84.675	27.499	84.740	27.526	84.805	27.554	84.870	27.581	84.935	27.608	85.000	27.636
84.676	27.499	84.741	27.527	84.806	27.554	84.871	27.581	84.936	27.609	85.001	27.636
84.677	27.500	84.742	27.527	84.807	27.554	84.872	27.582	84.937	27.609	85.002	27.636
84.678	27.500	84.743	27.528	84.808	27.555	84.873	27.582	84.938	27.609	85.003	27.637
84.679	27.501	84.744	27.528	84.809	27.555	84.874	27.583	84.939	27.610	85.004	27.637
84.680	27.501	84.745	27.528	84.810	27.556	84.875	27.583	84.940	27.610	85.005	27.638
84.681	27.502	84.746	27.529	84.811	27.556	84.876	27.583	84.941	27.611	85.006	27.638
84.682	27.502	84.747	27.529	84.812	27.557	84.877	27.584	84.942	27.611	85.007	27.638
84.683	27.502	84.748	27.530	84.813	27.557	84.878	27.584	84.943	27.612	85.008	27.639
84.684	27.503	84.749	27.530	84.814	27.557	84.879	27.585	84.944	27.612	85.009	27.639
84.685	27.503	84.750	27.531	84.815	27.558	84.880	27.585	84.945	27.612	85.010	27.640
84.686	27.504	84.751	27.531	84.816	27.558	84.881	27.586	84.946	27.613	85.011	27.640
84.687	27.504	84.752	27.531	84.817	27.559	84.882	27.586	84.947	27.613	85.012	27.641
84.688	27.504	84.753	27.532	84.818	27.559	84.883	27.586	84.948	27.614	85.013	27.641
84.689	27.505	84.754	27.532	84.819	27.559	84.884	27.587	84.949	27.614	85.014	27.641
84.690	27.505	84.755	27.533	84.820	27.560	84.885	27.587	84.950	27.615	85.015	27.642
84.691	27.506	84.756	27.533	84.821	27.560	84.886	27.588	84.951	27.615	85.016	27.642
84.692	27.506	84.757	27.533	84.822	27.561	84.887	27.588	84.952	27.615	85.017	27.643
84.693	27.507	84.758	27.534	84.823	27.561	84.888	27.588	84.953	27.616	85.018	27.643
84.694	27.507	84.759	27.534	84.824	27.562	84.889	27.589	84.954	27.616	85.019	27.643

## Anlage 8: Beglaubigte Übersetzungen des Codul Fiscal

Legea 571/2003 coroborată cu HG 44/2004 privind  
**CODUL FISCAL**  
**CU NORMELE METODOLOGICE DE**  
**APLICARE**

Text valabil pentru anul 2010, actualizat prin mijloace informatice.  
Aceasta nu este o republicare.

Ultima actualizare: conform cu OUG 22 din 24 martie 2010

### CUPRINS SUMAR

Titlul Denumirea

- |     |  |
|-----|--|
| I   | Dispoziții generale  |
| II  | Impozitul pe profit  |
| III | Impozitul pe venit   |
| IV  | Impozitul pe veniturile microîntreprinderilor                              |
| V   | Impozitul pe veniturile obținute din România de rezidenții și impozitul pe |



Anexa 0

*Übersetzung aus dem Rumänischen ins Deutsche*  
*Auszug*

*ANHANG 0*

Gesetz 571/2003 bekräftigt durch Regierungsbeschluss 44/2004 bezüglich

STEUERGESTZ MIT DEN METHODOLOGISCHEN ANWENDUNGSNORMEN

Dieser Text ist gültig für das Jahr 2010, aktualisiert durch EDV - Mitteln.

Es handelt sich nicht über eine Wiederveröffentlichung.

Letzte Aktualisierung: laut Dringlichkeitserlass 22 vom 24 März 2010

[..]

Ich, die Unterzeichnete Ana Maria Hundorfean -beeidigte Übersetzerin, mit der Zulassungs-Nr.7630/2002 bestätige die Übereinstimmung der Ausfertigung mit dem Text in rumänischer Sprache.

beeidigte Übersetzerin Ana Maria Hundorfean







# Titlu III; Cap. 3; Art. 55-g (4)

e) contravaloarea echipamentelor teritice, a echipamentului individual de protecție și de lucru, a alimentației de protecție, a medicamentelor și materialelor igienico-sanitare, a altor drepturi de protecție a muncii, precum și a uniformelor obligatorii și a drepturilor de echipament, ce se acordă potrivit legislației în vigoare; *Norme metodologice*

f) contravaloarea cheltuielilor de deplasare pentru transportul între localitatea în care angajații își au domiciliul și localitatea unde se află locul de muncă al acestora, la nivelul unui abonament lunar, pentru situațiile în care nu se asigură locuință sau nu se suportă contravaloarea chiriei, conform legii;

g) sumele primite de angajați pentru acoperirea cheltuielilor de transport și cazare a indemnizației primite pe perioada delegării și detașării în altă localitate, în țară și în străinătate, în interesul serviciului. Sunt exceptate de la aceste prevederi sumele acordate de persoanele juridice fără scop patrimonial și de alte entități neplătitoare de impozit pe profit peste limita de 2,5 ori indemnizația acordată salariaților din instituțiile publice; *Norme metodologice*

h) sumele primite, potrivit dispozițiilor legale, pentru acoperirea cheltuielilor de mutare în interesul serviciului; *Norme metodologice*

i) indemnizațiile de instalare ce se acordă o singură dată, la încadrarea într-o unitate situată într-o altă localitate decât cea de domiciliu, în primul an de activitate după absolvirea studiilor, în limita unui salariu de bază la angajare, precum și indemnizațiile de instalare și mutare acordate, potrivit legilor speciale, personalului din instituțiile publice și celor care își stabilesc domiciliul în localități din zone defavorizate, stabilite potrivit legii, în care își au locul de muncă; *Norme metodologice*

j) sumele reprezentând plățile compensatorii, calculate pe baza salariilor medii nete pe unitate, primite de persoanele ale căror contracte individuale de

=> (4)  
Anexa 1



## Anexa 2

*Übersetzung aus dem Rumänischen ins Deutsche*  
Auszug  
ANHANG 2

TITEL III, KAP. 3; Art. 55-g (4)  
[...]

g) Die Beträge die von den Angestellten für die Transport- und Unterkunftskosten, das Entgelt für die Entsendungszeitspanne und der Entsendung in einer anderen Ortschaft oder im Ausland. -> (4) ANHANG 1

Ich, die Unterzeichnete Ana Maria Hundorfean -beeidigte Übersetzerin, mit der Zulassungs-Nr.7630/2002 bestätige die Übereinstimmung der Ausfertigung mit dem Text in rumänischer Sprache.



beeidigte Übersetzerin Ana Maria Hundorfean

## Literaturverzeichnis

America & Partners:

Einkommensteuer: Einkommen aus Arbeit und der Eigenwohnung.

URL: <http://www.americapartners.nl/de/einkommensteuer.html>

(Datum des Zugriffs: 01.09.2010).

ArbeitsRatgeber:

Geschäftsreise oder Dienstreise.

URL: [http://www.arbeitsratgeber.com/geschaeftsreise\\_0095.html](http://www.arbeitsratgeber.com/geschaeftsreise_0095.html)

(Datum des Zugriffs: 07.08.2010).

Becker, Carolin:

Grenzüberschreitender Arbeitseinsatz: Steuer- und Sozialversicherungsrechtliche Optimierungsaspekte der Mitarbeiterentsendung. 1. Auflage. Saarbrücken: VDM, 2006.

Beeck, Volker:

Grundlagen der Steuerlehre: Prüfungsrelevantes Wissen verständlich und praxisgerecht. 3. Auflage. Wiesbaden: Gabler, 2004.

Bernard, Ursin:

Leistungsvergütung: Direkte und indirekte Effekte der Gestaltungsparameter auf die Motivation. Wiesbaden: DUV, 2006.

Birk, Dieter:

Steuerrecht. 12. Auflage. Heidelberg: C.F. Müller, 2009.

Böh, Wolfgang:

(unveröffentlichtes Skript):

Plattform der FHaM (Kurs Internationales Steuerrecht): Vorlesungsskript

„Internationales Steuerrecht“. URL:

<http://elearning.fham.de/moodle/mod/resource/view.php?id=173418>

(Datum des Zugriffs: 01.08.2010).

Bornhofen, Manfred; Bornhofen, Martin:

Steuerlehre 2 Rechtslage 2007: Einkommensteuer, Körperschaftsteuer, Gewerbesteuer, Bewertungsgesetz und Erbschaftsteuer. 28. Auflage. Wiesbaden: Gabler, 2008.

Brähler, Gernot:

Umwandlungssteuerrecht: Grundlagen für Studium und Steuerberaterprüfung. 4. Auflage. Wiesbaden: Gabler, 2008.

Braun, Sven; Dennerlein, Brigitta; Wünsche, Manfred:

Steuerrecht und betriebliche Steuerlehre. Wiesbaden: Gabler, 2010.

Bundesministerium für Finanzen (Österreich):

Fragen zum Thema Lohnsteuer: Beschränkte Steuerpflicht.

URL: [http://www.bmf.gv.at/Steuern/FAQHufiggestellteFragen/FragenzumThemaLohnsteuer/BeschrnkteSteuerpfl\\_6151.htm](http://www.bmf.gv.at/Steuern/FAQHufiggestellteFragen/FragenzumThemaLohnsteuer/BeschrnkteSteuerpfl_6151.htm)

(Datum des Zugriffs: 20.08.2010).

Bundesministerium für Finanzen (Österreich):

Leitfaden für beschränkt steuerpflichtige Arbeitnehmer.

URL: [http://www.simplesoft.at/FREEWARE/VORLAGEN/Leitfaden\\_fur\\_beschrnkt\\_steuerpflichtige\\_Arbeitnehmer.pdf](http://www.simplesoft.at/FREEWARE/VORLAGEN/Leitfaden_fur_beschrnkt_steuerpflichtige_Arbeitnehmer.pdf)

(Datum des Zugriffs: 20.08.2010).

Bundesministerium für Finanzen (Österreich):

Information zum Steuerreformgesetz 2009.

URL: <https://findok.bmf.gv.at/findok/link?gz=%22BMF-010222%2F0092-VI%2F7%2F2009%22&gueltig=20090430&segid=%2240599.1.1+06.05.2009+16%3A27%3A32%3A56%22>

(Datum des Zugriffs: 20.08.2010).

Busse, Franz-Joseph:

Grundlagen der betrieblichen Finanzwirtschaft. 5. Auflage. München: Oldenbourg, 2003.

Buttler, Andreas:

Einführung in die betriebliche Altersversorgung. 5. Auflage. Karlsruhe: Versicherungswirtschaft, 2008.

Buttler, Andreas; Baier, Manfred:

Steuerliche Behandlung von Unterstützungskassen. 5. Auflage. Karlsruhe: Versicherungswirtschaft, 2009.

Cech, Izabella Ewa:

Einkommensteuer in 2009.

URL: [http://www.infoforum-polen.de/cms/front\\_content.php?idcat=8&idart=37](http://www.infoforum-polen.de/cms/front_content.php?idcat=8&idart=37)

(Datum des Zugriffs: 16.08.2010).

Conrad, Claus-Jürgen:

Schnelleinstieg Lohn- und Gehaltsabrechnung. München: Haufe, 2010.

DGFP e.V.:

Expat-Management: Auslandseinsätze erfolgreich gestalten. Bielefeld: Bertelsmann, 2010.

DHPG:

Veranlagung: Veranlagung von Steuerpflichtigen im Allgemeinen.

URL: [http://www.konfliktbehandlung.de/main.php?menu\\_id=6933&page\\_id=1496&filter\\_id=1](http://www.konfliktbehandlung.de/main.php?menu_id=6933&page_id=1496&filter_id=1)

(Datum des Zugriffs: 10.08.2010)

Dinkelbach, Andreas:

Ertragsteuern: Einkommensteuer, Körperschaftsteuer, Gewerbesteuer. 3. Auflage.  
Wiesbaden: Gabler, 2009.

Djanani, Christiana; Brähler, Gernot:

Internationales Steuerrecht: Grundlagen für Studium und Steuerberaterprüfung. 3.  
Auflage. Wiesbaden: Gabler, 2006.

EasyExpat.com:

Arbeit. Steuern in Amsterdam.

URL: <http://www.easyexpat.com/de/amsterdam/arbeit/steuern.htm>

(Datum des Zugriffs: 01.09.2010).

Eckert, Carolin:

Wissenstransfer im Auslandsentsendungsprozess: Eine empirische Analyse der Rolle  
des Expatriates als Wissenstransfer-Agent. 1. Auflage. Wiesbaden: Gabler, 2009.

EUREGIO:

Wohnen in Deutschland, arbeiten in den Niederlanden: Steuern.

URL: [http://www.euregio.nl/cms/publish/content/downloaddocument.asp?document\\_id=161](http://www.euregio.nl/cms/publish/content/downloaddocument.asp?document_id=161)

(Datum des Zugriffs: 01.09.2010).

EURES-KOMPAS:

Gesetze und Regeln in Dänemark: Steuern in Dänemark.

URL: [http://www.eures-kompas.eu/KOMPAS/Deutsch/DE1\\_Danemark/Absnitte/14.0\\_Steuern.htm](http://www.eures-kompas.eu/KOMPAS/Deutsch/DE1_Danemark/Absnitte/14.0_Steuern.htm)

(Datum des Zugriffs: 01.09.2010).

Fromme, Thomas:

Das Einmaleins der bAV-Praxis: Die Auswirkungen der betrieblichen  
Altersversorgung auf die Personalarbeit und die Entgeltabrechnung. 2. Auflage.  
Frechen: DATAKONTEXT, 2009.

GRENZECHO.NET:

Steuern in Belgien: Steuertarifabelle 2009.

URL: <http://www.grenzecho.net/lifestyle/kennensiebelgien/4.asp>

(Datum des Zugriffs: 31.08.2010).

Haase, Florian:

Internationales und Europäisches Steuerrecht. 2. Auflage. Heidelberg: C.F. Müller,  
2009.

Haase, Klaus:

Betriebliche Steuerplanung: Eine systematische Einführung mit Fallbeispielen. 5.  
Auflage. Norderstedt: Books on Demand, 2010.

Haufe aktuell:

Steueränderungen 2009. 7. Auflage. Freiburg: Haufe, 2009.

- Heinen, Franz:  
Internationales Steuerrecht leicht gemacht: Die Besteuerung grenzüberschreitender Sachverhalte. 1. Auflage. Berlin: Kleist, 2009.
- Heuser, Achim:  
Die Entsendung deutscher Mitarbeiter ins Ausland. Bielefeld: Bertelsmann, 2004.
- Hofmann, Karl-Wilhelm; Rohrbach, Thomas:  
Internationaler Arbeitereinsatz: Gestaltungsalternativen, Praxisfälle, Prüfungsschemata. 2. Auflage. Münster: ZAP, 2007.
- Höhn, Nicole; Höring, Johannes:  
Das Steuerrecht international agierender Unternehmen: Grenzüberschreitende Steuerplanung. Wiesbaden: Gabler, 2010.
- IHK Trier:  
Luxemburg: Die Einkommensteuer.  
URL: <http://ihk-trier.cms.rdts.de/ihk-trier/Integrale?SID=CRAWLER&ACTION=ViewPage&MODULE=Frontend&Page.PK=1131>  
(Datum des Zugriffs: 30.08.2010).
- Imoe:  
Überblick: Steuern in der Tschechischen Republik 2010.  
URL: [http://www.imoe.de/newsfeeddetail.html?tx\\_ttnews%5Btt\\_news%5D=16704](http://www.imoe.de/newsfeeddetail.html?tx_ttnews%5Btt_news%5D=16704)  
(Datum des Zugriffs: 19.08.2010).
- Impots.gouv.fr:  
Personen mit steuerlichem Wohnsitz außerhalb Frankreichs: Einkommensteuer 2009: 12. Steuerabzug an der Quelle bei Löhnen, Gehältern, Renten, Pensionen und Leibrenten.  
URL: [http://www.impots.gouv.fr/portal/deploiement/p1/fichedescriptive\\_5559/fichedescriptive\\_5559.pdf](http://www.impots.gouv.fr/portal/deploiement/p1/fichedescriptive_5559/fichedescriptive_5559.pdf)  
(Datum des Zugriffs: 26.08.2010).
- Kaminski, Bert; Strunk, Günther:  
Steuern in der internationalen Unternehmenspraxis: Grundlagen-Auswirkungen-Beispiele. 1. Auflage. Wiesbaden: Gabler, 2006.
- Kattenbeck, Dietmar:  
Der aktuelle Steuerratgeber öffentlicher Dienst: Unter Berücksichtigung der Änderungen ab 2010. Regensburg: Walhalla, 2010.
- Keil, Claudia; Probst, Jochen:  
Pensions- und Unterstützungskassenzusagen an Gesellschafter-Geschäftsführer von Kapitalgesellschaften: Steuerliche Anerkennung-Problembereiche-Lösungswege. 2. Auflage. Heidelberg: C. F. Müller, 2010.

- Keller, Bernhard; Schubarth, Andreas:  
Quantitative Methoden und Modelle in der Wirtschaft: Lehrbuch für Fachhochschulen.  
Norderstedt: Books on Demand, 2008.
- Kellersmann, Dietrich; Treisch, Corinna:  
Europäische Unternehmensbesteuerung. Wiesbaden: Gabler, 2002.
- Klößner, Bernd; Dütting, Werner:  
Rechentaining für Finanzdienstleister: Altersvorsorge-Sparpläne-Finanzierungen.  
Wiesbaden: Gabler, 2008.
- Kraft, Cornelia; Kraft, Gerhard:  
Grundlagen der Unternehmensbesteuerung: Die wichtigsten Steuerarten und ihr  
Zusammenwirken. 3. Auflage. Wiesbaden: Gabler, 2009.
- Kramer, Jörg-Dietrich:  
Die Besteuerung auslandsbezogener Einkünfte. Köln: Otto Schmidt, 2004.
- Küch, Bärbel:  
Lohnsteuerrecht: Recht, Steuern, Beratung. 1. Auflage. Wiesbaden: Gabler, 2008.
- Kußmaul, Heinz:  
Betriebswirtschaftliche Steuerlehre. 4. Auflage. München: Oldenbourg, 2006.
- Lammsfuß, Franz; Mielke, Klaus:  
Fallsammlung Internationales Steuerrecht: Einkommensteuer, Körperschaftsteuer,  
Außensteuergesetz, DBA-Schweiz. 7. Auflage. Herne: NWB, 2006.
- Landesregierung Nordrhein-Westfalen:  
Wohnen in Deutschland Arbeiten in Belgien: 2.1.2 Wie werde ich in Belgien  
besteuert?  
URL:[https://services.nordrheinwestfalendirekt.de/broschuerenservice/download/1265/  
wohnen\\_in\\_deutschland\\_arbeiten\\_in\\_belgien\\_2005.pdf](https://services.nordrheinwestfalendirekt.de/broschuerenservice/download/1265/wohnen_in_deutschland_arbeiten_in_belgien_2005.pdf)  
(Datum des Zugriffs: 31.08.2010).
- Laws, Britta; Koziner, Armando; Waldenmaier, Marianne:  
Mitarbeiter ins Ausland entsenden: Verträge gestalten und Vergütung optimieren. 1.  
Auflage. Wiesbaden: Gabler, 2008.
- Lindmayer, Karl H.:  
Geldanlage und Steuern 2009. Wiesbaden: Gabler, 2009.
- Loncarevic, Branka; Rose, Manfred:  
Vermeidung internationaler Doppelbesteuerung bei konsumorientierten  
Einkommensteuern. In: Dirrigl, Hans (Hrsg.); Wellisch, Dietmar (Hrsg.); Wenger,  
Ekkehard (Hrsg.): Steuern, Rechnungslegung und Kapitalmarkt: Festschrift für Franz  
W. Wagner zum 60. Geburtstag. Wiesbaden: DUV, 2004.

- Marantelli, Adriano:  
Mitarbeiterentsendung und «Salary split» – ausgewählte steuerliche Aspekte.  
URL: <http://www.eycom.ch/library/chd/items/199903/de.pdf>  
(Datum des Zugriffs: 15.08.2010).
- Marciniuk & Partner Sp. z o.o.:  
Einkommensteuer 2009.  
URL: [http://www.paiz.gov.pl/files/index.php?id\\_plik=10609](http://www.paiz.gov.pl/files/index.php?id_plik=10609)  
(Datum des Zugriffs: 20.10.2010).
- Martin, Andreas:  
Polnisches Steuerrecht.  
URL: [http://www.polen-rechtsanwalt.de/html/polnisches\\_steuerrecht.html](http://www.polen-rechtsanwalt.de/html/polnisches_steuerrecht.html)  
(Datum des Zugriffs: 15.08.2010).
- Mayer, Markus:  
Internationale Arbeitnehmerbesteuerung: Eine systematische Analyse anhand der  
Länder Deutschland, Österreich und Schweiz. Wiesbaden: Gabler, 2010.
- Merten, Hans-Lothar:  
Steuerparadiese Ausgabe 2010: Handbuch für flexible Steuerzahler. Regensburg:  
Walhalla, 2010.
- Metall-Berufsgenossenschaften:  
Auslandsversicherung.  
URL: [http://www.mmbg.de/DIENSTL/BEITRAG/3\\_merkblatt\\_alv.pdf](http://www.mmbg.de/DIENSTL/BEITRAG/3_merkblatt_alv.pdf)  
(Datum des Zugriffs: 07.08.2010)
- Munich Business School:  
Mitarbeiterentsendung ins Ausland, Ziele und Probleme: Vertragsgestaltung.  
URL: [http://www.munich-business-school.de/intercultural/index.php/Mitarbeiterentsendung\\_ins\\_Ausland\\_Ziele\\_und\\_Probleme#Vertragsgestaltung](http://www.munich-business-school.de/intercultural/index.php/Mitarbeiterentsendung_ins_Ausland_Ziele_und_Probleme#Vertragsgestaltung)  
(Datum des Zugriffs: 07.08.2010)
- Neubert, Miriam:  
Große Steuerreform in Tschechien.  
URL: <http://www.tschechien-online.org/news/10515-grosse-steuerreform-tschechien/+einkommensteuer+tschechien+2010&cd=7&hl=de&ct=clnk&gl=de>  
(Datum des Zugriffs: 19.08.2010).
- Nevels, Frank:  
Praxishandbuch Förderung der Altersvorsorge: Mit staatlicher Hilfe zur optimalen  
Versorgung. Wiesbaden: Gabler, 2009.
- Niermann, Walter:  
Grenzüberschreitende Mitarbeiterentsendung: Wichtige Änderungen aus  
Gesetzgebung, Rechtsprechung und Verwaltung. 2. Auflage. Herne: NWB, 2009.

- Oestreicher, Andreas:  
Steuerlehre. In: Breuer, Wolfgang (Hrsg.); Gürtler, Marc (Hrsg.): Internationales Management: Betriebswirtschaftslehre der internationalen Unternehmung. Wiesbaden: Gabler, 2003.
- Pawlik, Martin:  
Internationales Steuerrecht für Arbeitnehmer: Praxisleitfaden für grenzüberschreitende Arbeitsverhältnisse. Saarbrücken: VDM, 2006.
- Perlitz, Manfred:  
Internationales Management. 5. Auflage. Stuttgart: Lucius & Lucius, 2004.
- Puppe, Ingeborg:  
Kleine Schule des juristischen Denkens. Göttingen: Vandenhoeck & Ruprecht, 2008.
- Rek, Robert; Brück, Michael; Labermeier, Alexander; Pache Sven:  
Internationales Steuerrecht in der Praxis. 1. Auflage. Wiesbaden: Gabler, 2008.
- Rumke, Hans-Georg:  
Der Entsendevertrag - Entsendung von Mitarbeitern ins Ausland.  
URL: <http://www.perspektive-mittelstand.de/Arbeitsrecht-Entsendevertrag-Leitfaden-zur-Entsendung-von-Mitarbeitern/management-wissen/486.html>  
(Datum des Zugriffs: 06.08.2010).
- Ruprecht, Wilhelm; Wolgast, Michael:  
Die Märkte für Altersvorsorge in Deutschland: Eine Analyse bis 2020. Karlsruhe: Versicherungswirtschaft, 2004.
- Scheffler, Wolfram:  
Besteuerung der grenzüberschreitenden Unternehmenstätigkeit. München: Vahlen, 2002.
- Schmeisser, Wilhelm; Krimphove, Dieter:  
Internationale Personalwirtschaft und Internationales Arbeitsrecht. München: Oldenbourg, 2010.
- Schmidt, Lutz; Sigloch, Jochen; Henselmann, Klaus:  
Internationale Steuerlehre: Steuerplanung bei grenzüberschreitenden Transaktionen. 1. Auflage. Wiesbaden: Gabler, 2005.
- Schwind, Hans-Dieter; Hauptmann, Peter-Helge; Warsönke, Annette:  
Einkommensteuer – leicht gemacht: Das EStG-Lehrbuch: übersichtlich – kurzweilig – einprägsam. 2. Auflage. Berlin: Kleist, 2010.
- Sieg, Rainer; Prujarczyk, Marek:  
Arbeitsrecht in Polen. 2. Auflage. Heidelberg: Rehm, 2005.

Siegel, Theodor; Bareis, Peter:

Strukturen der Besteuerung: Arbeitsbuch Steuerrecht. 4. Auflage. München: Oldenbourg, 2004.

SKAT:

Über Steuern- für Personen, die im Ausland wohnen und in Dänemark arbeiten: Steuern in Dänemark.

URL: <http://www.skat.dk/skat.aspx?oId=1718020&vId=203001&i=2#i1718020>  
(Datum des Zugriffs: 22.10.2010).

STALFORT Legal. Tax. Audit:

Umfangreiche Änderungen im rumänischen Steuerrecht ab dem 1. Juli 2010.

URL: <http://www.zoro.ro/index.php?art=3292&rub=Rechtliches>  
(Datum des Zugriffs: 05.09.2010).

STARTUPS.CH:

Steuersystem Schweiz: Einzelfallbehandlung von Expatriates.

URL: <http://www.startups.ch/de/vorbereiten/kunden-aus-dem-ausland/steuersystem-der-schweiz>  
(Datum des Zugriffs: 25.08.2010).

Steuerlinks:

Die erweitert beschränkte Steuerpflicht.

URL: <http://www.steuerlinks.de/sr-die-erweitert-beschaenkte-steuerpflicht.html>  
(Datum des Zugriffs: 08.08.2010).

Steuerthek:

Veranlagung von Ledigen und Eheleuten.

URL: [http://www.steuerthek.de/handbuch/est/allg\\_veranlagung.htm](http://www.steuerthek.de/handbuch/est/allg_veranlagung.htm)  
(Datum des Zugriffs: 10.08.2010).

Stober, Rolf:

Deutsches und Internationales Wirtschaftsrecht: Grundzüge des Wirtschaftsprivat-, Wirtschaftsverwaltungs- und Wirtschaftsstrafrechts. Stuttgart: Kohlhammer, 2007.

Tax, Daniel:

Die Europäische Aktiengesellschaft: Gesellschafts- und steuerrechtliche Rahmenbedingungen der Societas Europaea (SE). Hamburg: Diplomica, 2010.

Versichert-ins-Ausland:

Arbeitsrecht.

URL: <https://www.versichert-ins-ausland.de/arbeitnehmer/arbeitsrecht/>  
(Datum des Zugriffs: 06.08.2010)

VIMENTIS:

Lexikon: Einkommensteuer.

URL: <http://www.vimentis.ch/lexikon/95/Einkommenssteuer.html>  
(Datum des Zugriffs: 25.08.2010).

- Von Sicherer, Klaus:  
Einkommensteuer. 3. Auflage. München: Oldenbourg, 2004.
- Weber-Fas:  
Staatsverträge im internationalen Steuerrecht. Tübingen: Mohr, 1982.
- Wehrheim, Michael:  
Einkommensteuer und Steuerwirkungslehre. 3. Auflage. Wiesbaden: Gabler, 2009.
- Welker, Felix:  
Das Altersvermögensgesetz und seine Konsequenzen für die betriebliche Altersversorgung: Arbeits-, steuer- und aufsichtsrechtliche Perspektiven. Wiesbaden: Gabler, 2005.
- Wellisch, Dietmar; Näth, Maik; Thiele, Kerstin:  
Vergütung bei internationalen Mitarbeiterentsendungen: Steuerliche und sozialversicherungsrechtliche Aspekte und Gestaltungsansätze unter Berücksichtigung von komplexen Vergütungsstrukturen und Altersvorsorgeaufwendungen. 1. Auflage. Wiesbaden: Gabler, 2006.
- Wilke, Kay-Michael; Weber, Jörg-Andreas:  
Lehrbuch Internationales Steuerrecht. 10. Auflage. Herne: NWB, 2010.

## **Eidesstattliche Erklärung**

„Ich versichere, dass ich die Arbeit selbständig angefertigt, nicht anderweitig zu Prüfungszwecken vorgelegt, alle benutzten Quellen und Hilfsmittel angegeben, sowie wörtliche und sinngemäße Zitate gekennzeichnet habe.“

Berching, den 12.11.2010

Unterschrift: \_\_\_\_\_