

SteuernTransparent



Arbeitnehmerentsendungen ins Ausland - Teil 2

Inhaltsverzeichnis

1.	Einleitung	2
2.	Die Ansässigkeit des Steuerpflichtigen.....	2
2.1.	Wohnsitz.....	2
2.2.	Gewöhnlicher Aufenthalt	3
3.	Die Steuerpflicht	3
3.1.	Unbeschränkte Steuerpflicht.....	3
3.2.	Beschränkte Steuerpflicht.....	4
4.	Besteuerung bei Bestehen eines Doppelbesteuerungsabkommens (DBA)	4
4.1.	Geltungsbereich des Steuerrechts	4
4.2.	Arbeitsortprinzip	5
4.3.	Die 183-Tage-Regelung als Ausnahme vom Arbeitsortprinzip	6
4.3.1	Allgemeines	6
4.3.2	Ermittlung der Aufenthalts-/Ausübungstage	6
4.3.3	Zahlung durch einen im Tätigkeitsstaat ansässigen Arbeitgeber	8
4.3.4	Auslandstätigkeit für den zivilrechtlichen Arbeitgeber	8
4.3.5	Arbeitnehmerentsendung zwischen international verbundenen Unternehmen.....	8
4.3.6	Arbeitnehmerentsendung für einen fremden dritten Arbeitgeber - gewerbliche Arbeitnehmerüberlassung.....	9
4.3.7	Gelegentliche Arbeitnehmerüberlassung zwischen fremden Dritten.....	10
4.3.8	Keine Zahlung des Arbeitslohns zu Lasten einer Betriebsstätte des Arbeitgebers im Tätigkeitsstaat.....	10
4.4.	Grenzgänger-Regelungen als Ausnahme vom Arbeitsortprinzip.....	10
5.	Rückfallklauseln	11
5.1.	„Subject-to-tax“-Klausel.....	11
5.2.	„Remittance-base“-Klausel.....	11
5.3.	Nationale Rückfallklauseln	12
5.3.1	§ 50d Abs. 8 EStG.....	12
5.3.2	§ 50d Abs. 9 EStG.....	12
6.	Lohnsteuerabzug	13
6.1.	Grundsätzliche Regelung des Lohnsteuerabzugsverfahrens	13
6.2.	Lohnsteuerabzug bei Bestehen eines DBA.....	13
6.3.	Direkte Zuordnung	14
6.4.	Aufteilung des verbleibenden Arbeitslohns	14
7.	Sonderfälle	15
7.1.	Organe von Kapitalgesellschaften.....	15
7.2.	Abfindungen	15
7.3.	Tantiemen und andere jahresbezogene Erfolgsvergütungen	16
7.4.	Optionsrechte auf den Erwerb von Aktien	16
7.5.	Berufskraftfahrer	16
8.	Unternehmenssteuerliche Aspekte einer Arbeitnehmerentsendung	17
8.1.	Zuordnung von Aufwendungen zwischen international verbundenen Unternehmen.....	17
8.1.1	Allgemeines	17
8.1.2	Kriterien für die Zuordnung der Aufwendungen.....	17
8.1.3	Folgen einer unrichtigen Zuordnung der Kosten der Arbeitnehmerentsendung ..	18
8.2.	Betriebsstättenproblematik.....	18
9.	Fazit.....	19

1. Einleitung

Neben der Klärung der im ersten Teil beleuchteten arbeitsrechtlichen und sozialversicherungsrechtlichen Fragestellungen ist für eine umfassende Planung und Umsetzung einer Arbeitnehmerentsendung der Blick auf die steuerlichen Komponenten unerlässlich, die im Fokus des vorliegenden zweiten Teils stehen.

Die Entsendung von Mitarbeitern ins Ausland ist mit steuerlichen Risiken sowohl für den entsandten Arbeitnehmer als auch für den Arbeitgeber verbunden. In erster Linie ist dafür zu sorgen, dass es zu keiner doppelten Besteuerung der Einkünfte kommt. Aus diesem Grund bestehen zwischen vielen Staaten sog. Doppelbesteuerungsabkommen (DBA), die die Zuweisung des Besteuerungsrechts an den einen oder anderen Staat regeln. Besteht mit dem Staat, in dem der Arbeitnehmer tätig ist, kein Doppelbesteuerungsabkommen, richtet sich die Besteuerung entweder nach dem Auslandstätigkeitserlass (ATE - BMF-Schreiben vom 31.10.1983, BStBl. I 1983, S. 470) oder nach nationalem deutschem Einkommensteuerrecht.

Für die Besteuerung für die in das Ausland entsandten Arbeitnehmer kommt es entscheidend darauf an, ob der Arbeitnehmer seinen Wohnsitz oder gewöhnlichen Aufenthalt im Inland während seiner Auslandstätigkeit beibehält. Ist dies der Fall, richtet sich die Besteuerung in erster Linie nach dem Doppelbesteuerungsabkommen.

2. Die Ansässigkeit des Steuerpflichtigen

Im Rahmen der Entsendung von Arbeitnehmern in das Ausland ist zu klären, in welchem Land die erzielten Einkünfte einer Besteuerung unterliegen. Bei der Zuweisung des Besteuerungsrechts an den einen oder anderen Staat wird regelmäßig nicht auf die Staatsangehörigkeit, sondern auf die Ansässigkeit des jeweiligen Arbeitnehmers abgestellt. Hierfür ist der Wohnsitz oder der sog. gewöhnliche Aufenthalt des Steuerpflichtigen maßgeblich.

2.1. Wohnsitz

Der steuerliche Wohnsitz einer Person bestimmt sich nach den tatsächlichen Umständen und nicht nach deren Willen. Der deutsche Wohnsitz besteht gemäß § 8 Abgabenordnung (AO) dort, wo der Steuerpflichtige eine Wohnung hat, die er als solche tatsächlich benutzt und die seinen Lebensmittelpunkt begründet. Auf die Meldung beim Einwohnermeldeamt kommt es steuerrechtlich nicht an.

Ein verheirateter Steuerpflichtiger hat grundsätzlich seinen Wohnsitz am Aufenthaltsort seiner Familie und zwar auch dann, wenn der Steuerpflichtige gelegentlich auswärts übernachtet oder er sich sogar über einen längeren Zeitraum im Ausland befindet.

Ein Wohnsitz im Inland gilt als aufgegeben, wenn die tatsächlichen Umstände so verändert werden, dass die Voraussetzungen eines steuerlichen Wohnsitzes nicht mehr vorliegen. Die Begründung eines neuen Wohnsitzes ist nicht erforderlich. Die Vermietung der Wohnung spricht in der Regel für die Aufgabe des Wohnsitzes. Ein Wohnsitz gilt ebenfalls als aufgegeben, wenn der Steuerpflichtige seine Wohnung im Inland zwar behält, aber die Dauer seines Auslandsaufenthalts nicht absehbar ist und die Wohnung nicht mehr möbliert ist oder nur sehr vereinzelt unregelmäßig von ihm genutzt wird.

Da eine Abordnung in der Regel von vornherein befristet ist, führt diese meist nicht zu einer Aufgabe des inländischen Wohnsitzes. Das Innehaben der Wohnung wird zudem

unterstellt bei beruflichen Auslandsaufenthalten, wenn die inländische Wohnung beibehalten wird, ihre Benutzung jederzeit möglich und sie als Wohnung ausgestattet ist.

2.2. Gewöhnlicher Aufenthalt

Sofern sich der Wohnsitz des Steuerpflichtigen nicht im Inland befindet, ist als zweites Kriterium zu prüfen, ob der gewöhnliche Aufenthalt einer Person im Inland ist. Der gewöhnliche Aufenthalt eines Steuerpflichtigen bestimmt sich gemäß § 9 AO nach der Dauer seines Aufenthalts in Deutschland. Ein Steuerpflichtiger hat seinen gewöhnlichen Aufenthalt dort, wo es die Umstände vermuten lassen, dass sein Aufenthalt nicht vorübergehend ist. Hierbei ist davon auszugehen, dass im Falle eines Aufenthalts von mehr als sechs Monaten in Deutschland bereits die Voraussetzungen für einen gewöhnlichen Aufenthalt im Inland erfüllt sind. Kürzere Unterbrechungen durch Wochenendheimfahrten oder Urlaub bleiben unberücksichtigt.

3. Die Steuerpflicht

3.1. Unbeschränkte Steuerpflicht

Arbeitnehmer, die in Deutschland ihren Wohnsitz oder ihren gewöhnlichen Aufenthalt haben, sind nach § 1 Abs. 1 Einkommensteuergesetz (EStG) mit ihren gesamten Einkünften in Deutschland unbeschränkt steuerpflichtig, unabhängig davon, ob diese im In- oder im Ausland erzielt werden (Welteinkommensprinzip). Die Ermittlung der Steuerlast erfolgt nach den Regeln des deutschen Einkommensteuergesetzes.

Behält also der ins Ausland entsandte Arbeitnehmer seinen Wohnsitz in Deutschland bei, bleibt er grundsätzlich mit seinen gesamten weltweiten Einkünften in Deutschland unbeschränkt steuerpflichtig.

In der Regel wird allerdings der Staat, in dem die ausländischen Einkünfte erwirtschaftet werden, ebenfalls einen Anspruch auf die Besteuerung der Einkünfte erheben (Quellenstaatsprinzip). Es besteht also für den ins Ausland entsandten, den Expatriate die Gefahr, dass seine Einkünfte sowohl im Heimat- als auch im Gastland - und somit doppelt - besteuert werden.

Aus diesem Grund hat die Bundesrepublik Deutschland mit zahlreichen Staaten sog. Doppelbesteuerungsabkommen (DBA) abgeschlossen, die das Besteuerungsrecht einem der beiden Staaten zuweisen. Besteht kein Doppelbesteuerungsabkommen mit dem Gastland, gewährt das Einkommensteuergesetz zur Milderung der steuerlichen Doppelbelastung die folgenden Möglichkeiten zur Berücksichtigung der ausländischen Steuer:

- ▶ Der Steuerpflichtige kann die im Ausland festgesetzte, entrichtete und keinem Ermäßigungsanspruch unterliegende Steuer auf die deutsche Einkommensteuer anrechnen, § 34c Abs. 1 EStG. Die Anrechnung erfolgt im Rahmen einer Einkommensteuer-Veranlagung des Steuerpflichtigen in Deutschland und kann nicht bereits im Lohnsteuerabzugsverfahren berücksichtigt werden. Wesentlich ist, dass nur die ausländische Steuer angerechnet werden kann, die um den entstandenen Ermäßigungsanspruch gekürzt ist.
- ▶ Sofern sich die Anrechnung der ausländischen Steuer nicht lohnt, weil z. B. die inländischen negativen Einkünfte die ausländischen positiven Einkünfte übersteigen, hat der Steuerpflichtige die Möglichkeit, die im Ausland angefallene Steuer bei der Ermittlung der Einkünfte von der steuerlichen Bemessungsgrundlage abzuziehen, § 34c

4 4. Besteuerung bei Bestehen eines Doppelbesteuerungsabkommens (DBA)

Abs. 2 EStG. Die ausländische Steuer kann aber auf Antrag nur dann abgezogen werden, soweit sie auf ausländische Einkünfte entfällt, die nicht steuerfrei sind.

- ▶ Der Steuerpflichtige kann zwischen der Anrechnung und dem Abzug der Steuer wählen, es sei denn, die ausländische Steuer ist nicht mit der deutschen Einkommensteuer vergleichbar. Der Abzug der ausländischen Steuer erfolgt in diesem Fall gemäß § 34c Abs. 3 EStG von Amts wegen.

3.2. Beschränkte Steuerpflicht

Ein Steuerpflichtiger, der mangels Wohnsitz oder gewöhnlichen Aufenthalts nicht in Deutschland ansässig ist, ist nach § 49 EStG nur mit seinen in Deutschland erzielten Einkünften beschränkt steuerpflichtig, § 1 Abs. 4 EStG.

In diesem Fall unterliegen nur die Einkünfte, die im Inland erwirtschaftet werden, der Besteuerung (Quellenstaatsprinzip). Verlegt also beispielsweise ein Arbeitnehmer anlässlich einer Arbeitnehmerentsendung seinen Wohnsitz in den ausländischen Tätigkeitsstaat und vermietet er seine Wohnung in Deutschland, unterliegt er mit seinen Vermietungseinkünften der beschränkten Steuerpflicht in Deutschland. In diesem Fall ist zu prüfen, ob nach dem anzuwendenden Doppelbesteuerungsabkommen (DBA) zwischen Deutschland und dem Ansässigkeitsstaat des Arbeitnehmers dem Ansässigkeitsstaat das Besteuerungsrecht zugewiesen wird. Im Allgemeinen greift bei Vermietungseinkünften das sog. Belegenheitsprinzip. Danach bleiben die Einkünfte aus unbeweglichem Vermögen (Vermietung und Verpachtung) in dem Land steuerpflichtig, in dem das Vermögen belegen ist, Art. 6 OECD-Musterabkommen (OECD-MA).

Sofern Einkünfte nicht den in § 49 EStG geforderten Bezug zu einer Quelle in Deutschland haben, besteht keine beschränkte Steuerpflicht in Deutschland.

Die beschränkte Steuerpflicht führt dazu, dass der Steuerpflichtige gewisse steuerliche Vergünstigungen in Deutschland nicht in Anspruch nehmen kann, z. B.

- ▶ Splittingtarif für Ehegatten,
- ▶ Eintrag bestimmter Freibeträge auf der Lohnsteuerkarte, z. B. Pauschbeträge für Behinderte und Hinterbliebene.

4. Besteuerung bei Bestehen eines Doppelbesteuerungsabkommens (DBA)

4.1. Geltungsbereich des Steuerrechts

Hat die Bundesrepublik Deutschland mit einem anderen Staat ein DBA abgeschlossen, geht dieses Abkommen dem nationalen Steuerrecht vor. Die DBA sind in den meisten Fällen ähnlich abgefasst; sie orientieren sich in der Regel an dem OECD-Musterabkommen.

DBA sind für Steuerpflichtige anzuwenden, die in einem der beiden Vertragsstaaten ansässig sind. Nach Art. 4 Abs. 1 OECD-MA ist eine natürliche Person in einem Staat ansässig, wenn sie dort aufgrund ihres Wohnsitzes, ihres ständigen Aufenthalts oder eines anderen ähnlichen Merkmals steuerpflichtig ist. Die von Deutschland abgeschlossenen DBA knüpfen dabei regelmäßig an die oben für Deutschland dargestellten Bestimmungen über Wohnsitz und gewöhnlichen Aufenthalt an.

Verfügt der Arbeitnehmer sowohl im Heimat- als auch im Tätigkeitsstaat über einen Wohnsitz und liegt somit ein Doppelwohnsitz vor, ist zu klären, welcher Staat für Zwecke des DBA als Ansässigkeitsstaat gilt. Dies ist zunächst der Staat, in dem der Arbeitnehmer über

eine ständige Wohnstätte verfügt. Hat er diese ebenso in beiden Staaten, so ist der Lebensmittelpunkt des Steuerpflichtigen für die Bestimmung seiner Ansässigkeit maßgeblich, Art. 4 Abs. 2 OECD-MA. Dieser besteht dort, wo der Steuerpflichtige über engere persönliche und wirtschaftliche Beziehungen verfügt, wo sich etwa sein Freundeskreis befindet bzw. seine örtlich gebundenen Einnahme- und Vermögensquellen sind. Können diese Kriterien nicht zur Bestimmung der steuerlichen Ansässigkeit herangezogen werden, ist letztlich die Staatsangehörigkeit der betreffenden Person ausschlaggebend. Lässt sich die Ansässigkeit einer Person auch danach nicht eindeutig zuordnen, haben sich die zuständigen Behörden der jeweiligen Staaten diesbezüglich zu verständigen.

4.2. Arbeitsortprinzip

Bei Bestehen eines DBA findet grundsätzlich das sog. Arbeitsortprinzip Anwendung, Art. 15 Abs. 1 OECD-MA. Danach steht in der Regel dem Staat das Besteuerungsrecht für die Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit zu, in dem die Tätigkeit ausgeführt wird. Der Arbeitsort ist dabei der Ort, an dem sich der Arbeitnehmer zur Ausführung seiner Tätigkeit persönlich aufhält. Unerheblich ist, woher oder wohin die Zahlung des Arbeitslohns geleistet wird oder wo der Arbeitgeber ansässig ist.

Dem ausländischen Staat steht dabei auch das Besteuerungsrecht für Bezüge zu, die dem Expatriate im Heimatland ausgezahlt werden und dort verblieben sind. Sofern das Gastland aber keinen Gebrauch von seinem Besteuerungsrecht macht und die Einkünfte des Arbeitnehmers somit steuerfrei bleiben, sehen einige DBA sog. Rückfallklauseln vor, die das Recht zur Besteuerung an Deutschland zurückverweisen, vor allem dann, wenn Deutschland für DBA-Zwecke als Ansässigkeitsstaat gilt.

Ist Deutschland der Ansässigkeitsstaat des Arbeitnehmers, sind die Vergütungen im Inland regelmäßig entsprechend Art. 23A OECD-MA von der Besteuerung freizustellen und nur im Rahmen des Progressionsvorbehalts gemäß § 32b EStG zu berücksichtigen. Dabei ist die Höhe der Einkünfte als Überschuss der Einnahmen über die Werbungskosten nach deutschem Steuerrecht zu ermitteln. Ausländische Werbungskostenpauschalen oder Steuerbefreiungsvorschriften sind dabei beispielsweise nicht zu berücksichtigen.

Die Freistellung unter Progressionsvorbehalt wird aber nur dann gewährt, wenn der Steuerpflichtige nachweist, dass der Staat, dem nach dem DBA das Besteuerungsrecht zusteht, entweder auf dieses Besteuerungsrecht verzichtet hat oder dass die in diesem Staat auf die Einkünfte festgesetzten Steuern entrichtet wurden, § 50d Abs. 8 EStG (vgl. 5.3.1).

Ordnet ein Doppelbesteuerungsabkommen die Ausnahme der Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit von der Besteuerungsgrundlage der deutschen Steuer an, wird diese Freistellung nach der Bestimmung des § 50d Abs. 9 EStG dann nicht gewährt, wenn der andere Staat die DBA-Bestimmungen so anwendet, dass die Einkünfte in diesem Staat von der Besteuerung auszunehmen sind oder nur zu einem durch das Abkommen begrenzten Steuersatz besteuert werden können oder die Einkünfte in dem anderen Staat nur deshalb nicht steuerpflichtig sind, weil sie von einer Person bezogen werden, die in diesem Staat nicht auf Grund ihres Wohnsitzes oder gewöhnlichen Aufenthalts unbeschränkt steuerpflichtig ist (vgl. 5.3.2).

Für die Ermittlung der im Ausland zu entrichtenden Steuer sind die dort geltenden Steuergesetze anzuwenden.

4.3. Die 183-Tage-Regelung als Ausnahme vom Arbeitsortprinzip

4.3.1 Allgemeines

Eine Ausnahme der Besteuerung nach dem Arbeitsortprinzip stellt die sog. 183-Tage-Regelung dar, Art. 15 Abs. 2 OECD-MA. Danach werden die Einkünfte abweichend von Art. 15 Abs. 1 OECD-MA nicht im Land des Arbeitsorts, sondern im Wohnsitzstaat des Arbeitnehmers versteuert.

Die 183-Tage-Regelung ist nur anzuwenden, wenn

- ▶ der Arbeitnehmer sich nicht länger als 183 Tage eines im jeweiligen Abkommen näher beschriebenen Zeitraums im Tätigkeitsstaat aufgehalten oder die Tätigkeit dort ausgeübt hat und
- ▶ die Vergütungen von einem Arbeitgeber oder für einen Arbeitgeber gezahlt werden, der nicht im Tätigkeitsstaat ansässig ist und
- ▶ die Vergütungen nicht von einer im Tätigkeitsstaat belegenen Betriebsstätte oder festen Einrichtung des Arbeitgebers am Arbeitsort getragen werden.

Nur wenn alle drei Voraussetzungen kumulativ vorliegen, steht dem Ansässigkeitsstaat des Arbeitnehmers das Besteuerungsrecht für Vergütungen zu, die für eine im Ausland ausgeübte Tätigkeit gezahlt werden; andernfalls sind sämtliche Einkünfte, die für die Tätigkeit im Ausland bezahlt werden, der ausländischen Besteuerung zu unterwerfen (Arbeitsortprinzip, vgl. 4.2).

4.3.2 Ermittlung der Aufenthalts-/Ausübungstage

Voraussetzung für die Besteuerung im Wohnsitzstaat nach der 183-Tage-Regelung ist u. a., dass sich der Arbeitnehmer insgesamt nicht länger als 183 Tage im Tätigkeitsstaat aufhält. Für die Ermittlung der Anzahl der zu berücksichtigenden Tage wird entweder auf den Aufenthalt im Tätigkeitsstaat oder auf die Dauer der Ausübung der nichtselbständigen Arbeit im Tätigkeitsstaat abgestellt.

4.3.2.1 Aufenthalt im Tätigkeitsstaat

Wird auf den Aufenthalt im Tätigkeitsstaat abgestellt, ist nicht die Dauer der beruflichen Tätigkeit, sondern allein die körperliche Anwesenheit im Tätigkeitsstaat maßgeblich. Tage, an denen der Arbeitnehmer nicht im Tätigkeitsstaat anwesend ist, zählen grundsätzlich nicht mit.

Jedoch ist bereits eine nur kurze Anwesenheit an einem Tag ausreichend für die Berücksichtigung als voller Aufenthaltstag im Tätigkeitsstaat. Auch muss es sich nicht zwangsläufig um einen zusammenhängenden Aufenthalt handeln; die 183-Tage-Grenze kann vielmehr auch durch mehrere Aufenthalte in einem Land überschritten werden. Kehrt der Arbeitnehmer täglich zu seinem Wohnsitz im Ansässigkeitsstaat zurück, so ist er dennoch täglich im Tätigkeitsstaat anwesend - unerheblich ist, ob der Arbeitnehmer im Tätigkeitsstaat übernachtet.

Als volle Aufenthaltstage zu berücksichtigen sind u. a.:

- ▶ Tage bloßer Teilanwesenheit
- ▶ Ankunfts- und Abreisetage
- ▶ alle Tage der Anwesenheit im Tätigkeitsstaat unmittelbar vor, während und unmittelbar nach der Tätigkeit, z. B. Samstage, Sonntage, offizielle Feiertage

- ▶ Tage der Anwesenheit während Arbeitsunterbrechungen z. B. wegen Streiks, Aussperungen, Ausbleiben von Lieferungen oder Krankheit, es sei denn, die Krankheit steht der Abreise des Arbeitnehmers entgegen und er hätte ohne sie die Voraussetzungen für die Steuerbefreiung im Tätigkeitsstaat erfüllt
- ▶ Urlaubstage, die unmittelbar oder in einem engen zeitlichen Zusammenhang vor, während und nach der Tätigkeit im Tätigkeitsstaat verbracht werden

Nicht als Aufenthaltstage zählen Tage des Transits in einem Durchreisestaat.

Diese Praxis der deutschen Finanzverwaltung ist auch in einigen anderen Ländern anwendbar.

4.3.2.2 Dauer der Ausübung der unselbständigen Arbeit im Tätigkeitsstaat

In einigen deutschen DBA wird zur Ermittlung der 183-Tage-Grenze auf die Dauer der Ausübung der unselbständigen Arbeit im Tätigkeitsstaat abgestellt. Hierzu ist jeder Tag zu berücksichtigen, an dem sich der Arbeitnehmer zur Ausübung der unselbständigen Arbeit im Tätigkeitsstaat tatsächlich aufgehalten hat, wenn auch nur für kurze Zeit. Dabei werden Tage der Anwesenheit im Tätigkeitsstaat, an denen eine Ausübung der beruflichen Tätigkeit ausnahmsweise - z. B. wegen Streiks, Ausbleiben von Lieferungen oder Krankheit - nicht möglich ist, mitgezählt. Alle arbeitsfreien Tage der Anwesenheit im Tätigkeitsstaat, z. B. Samstag, Sonntage, offizielle Feiertage, Urlaubstage sind dagegen nicht zu berücksichtigen. Bei Anwendung der 183-Tage-Regelung kann entweder das Steuer- bzw. Kalenderjahr (vgl. 4.3.2.3) oder ein 12-Monats-Zeitraum (vgl. 4.3.2.4) zugrunde gelegt werden.

4.3.2.3 Anwendung der 183-Tage-Frist auf das Steuer- bzw. Kalenderjahr

Wird in einem DBA auf das Steuer- oder Kalenderjahr abgestellt, so sind die Aufenthalts-/Ausübungstage für jedes Steuer- oder Kalenderjahr gesondert zu ermitteln. Weichen die Steuerjahre der betroffenen Vertragsstaaten voneinander ab, ist das Steuerjahr des Vertragsstaates maßgebend, in dem die Tätigkeit ausgeübt wird.

4.3.2.4 Anwendung der 183-Tage-Frist auf einen 12-Monats-Zeitraum

Wird in einem DBA auf einen „12-Monats-Zeitraum“ abgestellt, sind alle denkbaren 12-Monats-Zeiträume in Betracht zu ziehen, auch wenn sie sich teilweise überschneiden. Mit jedem Aufenthaltstag des Arbeitnehmers in dem Tätigkeitsstaat ergeben sich somit neue 12-Monats-Zeiträume.

Zu der Ermittlung der 183 Tage in einem 12-Monats-Zeitraum hat die OECD ihre Kommentierung zu dem OECD-Musterabkommen überarbeitet. Während bisher bei der Ermittlung der 183 Tage jeder beliebige 12-Monats-Zeitraum in Betracht zu ziehen war, ohne dass es auf den Wechsel der Ansässigkeit ankam, stellt die neue Kommentierung nun darauf ab, dass Tage, an denen ein Arbeitnehmer am Arbeitsort ansässig ist, bei der Berechnung der 183 Tage nicht zu berücksichtigen sind.

Der Neuauslegung der Kommentierung des OECD-Musterabkommens kommt vor allem im Jahr des Beginns bzw. der Beendigung einer Auslandsentsendung eine große Bedeutung zu, wenn die Auslandsentsendung bzw. die Rückkehr mit Dienstreisen in den jeweils anderen Staat verbunden sind. Wie die deutsche Finanzverwaltung auf die Änderung der Kommentierung reagiert, ist derzeit noch offen. Zu dieser Frage soll in einem zum Jahresende erwarteten BMF-Schreiben Stellung genommen werden.

4.3.3 Zahlung durch einen im Tätigkeitsstaat ansässigen Arbeitgeber

Eine weitere Voraussetzung für die 183-Tage-Klausel ist, dass die Vergütungen von einem Arbeitgeber oder für einen Arbeitgeber gezahlt werden, der nicht im Tätigkeitsstaat ansässig ist (Art. 15 Abs. 2 Buchst. b) OECD-MA). Dabei kann die im Ausland ausgeübte Tätigkeit des Arbeitnehmers entweder für seinen zivilrechtlichen Arbeitgeber, im Rahmen einer Arbeitnehmerentsendung zwischen verbundenen Unternehmen oder aber für einen fremden dritten Arbeitgeber erfolgen.

Eine Betriebsstätte kommt als Arbeitgeber nicht in Betracht. Eine Personengesellschaft kann dagegen zivilrechtlicher Arbeitgeber sein; maßgeblich für deren Belegenheit ist dabei der Ort der Geschäftsleitung.

4.3.4 Auslandstätigkeit für den zivilrechtlichen Arbeitgeber

Ist der im Inland ansässige Arbeitnehmer für seinen zivilrechtlichen Arbeitgeber z. B. im Rahmen einer Lieferung oder Werkleistung bei einem nicht verbundenen Unternehmen im Ausland tätig, ist regelmäßig davon auszugehen, dass der zivilrechtliche Arbeitgeber auch Arbeitgeber i. S. d. DBA ist. Entsprechendes gilt für einen im Ausland ansässigen Arbeitnehmer, der für seinen zivilrechtlichen Arbeitgeber im Inland tätig ist.

4.3.5 Arbeitnehmerentsendung zwischen international verbundenen Unternehmen

a) Deutsche Verwaltungspraxis

Wird die unselbständige Tätigkeit eines im Inland ansässigen Arbeitnehmers bei einem im Ausland ansässigen verbundenen Unternehmen ausgeübt, ist zu prüfen, welches der verbundenen Unternehmen als wirtschaftlicher Arbeitgeber i. S. d. DBA anzusehen ist.

Dabei sind aus der Sicht der deutschen Finanzverwaltung (BMF, Schreiben vom 14.9.2006, Az. IV B 6 - S 1300 - 367/06, Tz. 67) abhängig von der Interessenlage der Beteiligten im Wesentlichen zwei Fälle zu unterscheiden. Wird der Arbeitnehmer zur Erfüllung einer Lieferungs- oder Werkleistungsverpflichtung des entsendenden Unternehmens bei einem verbundenen Unternehmen tätig und ist sein Arbeitslohn Preisbestandteil der Lieferung oder Werkleistung, bleibt das entsendende Unternehmen wirtschaftlicher Arbeitgeber.

Ist der Arbeitnehmer dagegen in das aufnehmende Unternehmen eingebunden und trägt das aufnehmende Unternehmen den Arbeitslohn wirtschaftlich, wird das aufnehmende verbundene Unternehmen wirtschaftlicher Arbeitgeber.

Für die Frage, ob der Arbeitnehmer in das aufnehmende Unternehmen eingebunden ist, ist das Gesamtbild der Verhältnisse und damit insbesondere maßgebend, ob das aufnehmende Unternehmen die Verantwortung oder das Risiko für die Ergebnisse trägt und der Arbeitnehmer den Weisungen des aufnehmenden Unternehmens unterworfen ist. Darüber hinaus kann beispielsweise zu berücksichtigen sein, wer über Art und Umfang der Tätigkeit, die Höhe der Bezüge oder die Urlaubsgewährung entscheidet. Schließlich wird ein aufnehmendes Unternehmen von der deutschen Finanzverwaltung regelmäßig dann als wirtschaftlicher Arbeitgeber betrachtet, wenn es nach den sog. Verwaltungsgrundsätzen Arbeitnehmerentsendung die Lohnaufwendungen getragen hat oder nach dem Fremdvergleich hätte tragen müssen.

Bei einer Entsendung von nicht mehr als drei Monaten unterstellt die deutsche Finanzverwaltung, dass das aufnehmende Unternehmen mangels Einbindung des Arbeitnehmers nicht wirtschaftlicher Arbeitgeber wird. Diese Vermutung ist widerlegbar.

Ist ein Arbeitnehmer abwechselnd sowohl für seinen inländischen Arbeitgeber als auch für ein ausländisches verbundenes Unternehmen tätig - z. B. wenn beide Unternehmen ein Interesse an der Entsendung haben -, können beide Unternehmen wirtschaftliche Arbeit-

geber sein. In diesem Fall liegen zwei Arbeitsverhältnisse vor. Die Vergütungen sind - soweit sie der Höhe nach angemessen sind - zeitanteilig getrennt zu beurteilen.

Dient die Arbeitnehmerentsendung ausschließlich oder fast ausschließlich dazu, die deutsche Besteuerung zu vermeiden, ist zu prüfen, ob ein Gestaltungsmissbrauch gemäß § 42 AO vorliegt.

b) Neue OECD-Kommentierung zum Arbeitgeberbegriff

Das OECD-Musterabkommen enthält dagegen keine eigenständige Definition des in Art. 15 Abs. 2 OECD-MA verwendeten Begriffs des Arbeitgebers. Dies hat dazu geführt, dass zwischen den einzelnen OECD-Mitgliedstaaten kein einheitliches Verständnis darüber besteht, anhand welcher Kriterien ein Arbeitgeber im Sinne eines DBA anzunehmen ist. Die Folge waren in der Vergangenheit erhebliche Abstimmungsschwierigkeiten zwischen den beteiligten OECD-Mitgliedstaaten. Dies nahm die OECD zum Anlass, ihre Musterkommentierung zu überarbeiten und Kriterien zur Identifikation des maßgeblichen Arbeitgebers aufzustellen.

Nach der OECD-Musterkommentierung hat erst ein sog. Integrationstest zu erfolgen, wonach festzustellen ist, ob der Arbeitnehmer im Tätigkeitsstaat für das dortige Unternehmen wesentliche Aufgaben erbringt, für die das Unternehmen die Verantwortung übernimmt und deren Risiken zu tragen es bereit ist. Besteht danach der Anschein, dass das Unternehmen im Tätigkeitsstaat als Arbeitgeber einzustufen ist, sind acht weitere Aspekte in die Betrachtung einzubeziehen, wer letztlich als Arbeitgeber qualifiziert. Dabei handelt es sich im Einzelnen um die Kriterien

- ▶ wer weisungsbefugt ist
- ▶ wer für die Tätigkeit verantwortlich ist
- ▶ wer die Kosten der Entsendung trägt
- ▶ wer das Arbeitsmaterial zur Verfügung stellt
- ▶ wer die Anzahl und Qualifikation der zu beschäftigenden Arbeitnehmer festlegt
- ▶ wer die Arbeitnehmer auswählt
- ▶ wer Sanktionen aussprechen kann und
- ▶ wer die Arbeits- und Urlaubszeiten festlegt

Die OECD betont dabei, dass die Gehaltstragung nur ein Faktor von vielen ist, der zur Beurteilung der Arbeitgebereneigenschaft heranzuziehen ist.

Da die Kostentragung bei den Kriterien der OECD-Musterkommentierung nur noch eine subsidiäre Rolle einnimmt, könnte dies auch bei der deutschen Finanzverwaltung dazu führen, dass die Kostentragung nur noch ein Indiz unter vielen ist, und nicht kumulativ vorliegen muss.

4.3.6 Arbeitnehmerentsendung für einen fremden dritten Arbeitgeber - gewerbliche Arbeitnehmerüberlassung

Gewerbliche Arbeitnehmerüberlassung liegt bei Unternehmen vor, die Dritten - Entleiher - als Verleiher Arbeitnehmer - Leiharbeiter - gewerbsmäßig zur Arbeitsleistung überlassen. Bei einer grenzüberschreitenden Arbeitnehmerüberlassung nimmt der Entleiher regelmäßig wesentliche Arbeitgeberfunktionen wahr. Die Arbeitnehmer sind in seinen Be-

trieb eingebunden, sodass der Entleiher in der Regel wirtschaftlicher Arbeitgeber i. S. d. DBA wird.

Lediglich in Einzelfällen, z. B. bei nur kurzfristiger Überlassung, können die wesentlichen Arbeitgeberfunktionen beim Verleiher verbleiben. In diesen Fällen ist zu prüfen, ob nach dem Gesamtbild der Verhältnisse der Verleiher oder der Entleiher als wirtschaftlicher Arbeitgeber anzusehen ist. Zu beachten ist dabei beispielsweise, wer die Verantwortung und das Risiko für die vom Leiharbeiter erzielten Ergebnisse trägt, wer ein Weisungsrecht gegenüber dem Leiharbeiter hat und wer dem Arbeitnehmer die wesentlichen Werkzeuge zur Verfügung stellt.

Nach einigen DBA ist die 183-Tage-Regelung auf Leiharbeiter nicht anwendbar. In diesen Fällen haben beide Vertragsstaaten das Besteuerungsrecht, wobei die Doppelbesteuerung durch Steueranrechnung vermieden wird.

4.3.7 Gelegentliche Arbeitnehmerüberlassung zwischen fremden Dritten

Wird ein Arbeitnehmer gelegentlich bei einem fremden Dritten eingesetzt, kann entweder eine Arbeitnehmerüberlassung oder eine Tätigkeit zur Erfüllung einer Lieferungs- oder Werkleistungsverpflichtung (vgl. 4.3.4, Auslandstätigkeit für den zivilrechtlichen Arbeitgeber) vorliegen.

Eine gelegentliche Arbeitnehmerüberlassung liegt dann vor, wenn der zivilrechtliche Arbeitgeber, dessen Unternehmenszweck nicht die Arbeitnehmerüberlassung ist, mit einem nicht verbundenen Unternehmen - Entleiher - vereinbart, den Arbeitnehmer für eine befristete Zeit bei diesem tätig werden zu lassen und dieser entweder eine arbeitsrechtliche Vereinbarung abschließt oder als wirtschaftlicher Arbeitgeber handelt. Der Entleiher wird in diesen Fällen regelmäßig wirtschaftlicher Arbeitgeber.

4.3.8 Keine Zahlung des Arbeitslohns zu Lasten einer Betriebsstätte des Arbeitgebers im Tätigkeitsstaat

Schließlich wird für die Anwendbarkeit der 183-Tage-Regelung vorausgesetzt, dass die Vergütungen nicht von einer im Arbeitsortstaat belegenen Betriebsstätte des Arbeitgebers getragen werden (Art. 15 Abs. 2 Buchst. c) OECD-MA). Dabei ist die Definition der Betriebsstätte nach dem jeweiligen DBA zugrunde zu legen (Art. 5 OECD-MA). Eine selbständige Tochtergesellschaft ist nicht Betriebsstätte der Muttergesellschaft.

Der Arbeitslohn wird zu Lasten einer Betriebsstätte gezahlt, wenn die Zahlung wirtschaftlich der Betriebsstätte zuzuordnen ist. Entscheidend ist dabei nicht, wer die Vergütungen ausbezahlt oder in seiner Buchführung abrechnet, sondern allein, ob und ggf. in welchem Umfang die ausgeübte Tätigkeit des Arbeitnehmers nach dem jeweiligen DBA der Betriebsstätte zuzuordnen ist und die Betriebsstätte mit den Zahlungen als Arbeitslohn belastet wird.

Es kommt auch nicht darauf an, wer die Vergütungen hätte tragen sollen oder ob der Betriebsstätte die Vergütungen hätten zugerechnet werden müssen. Maßgeblich ist vielmehr allein, ob die Betriebsstätte die Vergütung tatsächlich trägt.

4.4. Grenzgänger-Regelungen als Ausnahme vom Arbeitsortprinzip

Eine weitere Ausnahme von dem Arbeitsortprinzip stellen die Grenzgänger-Regelungen dar, die in den DBA mit den Nachbarländern Frankreich, Österreich und der Schweiz enthalten sind. Grenzgänger sind Personen, die in der Nähe einer Grenze wohnen, ihre Arbeit jedoch auf der anderen Seite der Grenze ausüben und zu diesem Zweck die Grenze regelmäßig, d. h. in der Regel an jedem Arbeitstag, überqueren müssen und regelmäßig wieder an ihren Wohnsitz zurückkehren.

In den DBA für Frankreich und Österreich ist eine Zone bzw. Distanz bestimmt, innerhalb derer eine Person wohnen und entsprechend im anderen Staat einen Arbeitsort haben muss, um als Grenzgänger zu gelten. Abweichend davon kann nach dem DBA-Schweiz jede in der Schweiz oder in Deutschland ansässige Person unabhängig von einer bestimmten Grenzzone Grenzgänger sein.

In der Regel wird dem Land das Besteuerungsrecht zugewiesen, in welchem der betreffende Grenzgänger seinen Wohnsitz hat. Allerdings steht das Besteuerungsrecht bei einem Grenzgänger wiederum dem Tätigkeitsstaat und nicht dem Wohnsitzstaat zu, wenn der Grenzgänger mehr als 60 Arbeitstage (Schweiz) bzw. 45 Arbeitstage (Frankreich und Österreich) im Jahr - bedingt durch seine Berufsausübung - nicht an seinen Wohnort zurückkehrt. Bei der Berechnung dieser Nichtrückkehrtage werden auch solche Tage berücksichtigt, an denen sich der Arbeitnehmer außerhalb der Grenzzone auf Dienstreise befand.

5. Rückfallklauseln

Falls der ausländische Staat von dem ihm zustehenden Besteuerungsrecht keinen Gebrauch macht, geht dieses nicht ohne weiteres auf den deutschen Fiskus über. Um jedoch sog. weiße Einkünfte zu vermeiden, enthalten einige Doppelbesteuerungsabkommen und auch das deutsche Einkommensteuerrecht Klauseln, durch die eine Besteuerung zumindest in einem der beiden Vertragsstaaten gewährleistet ist.

5.1. „Subjekt-to-tax“-Klausel

Teilweise ist in den Abkommen geregelt, dass Vergütungen nur dann als aus dem anderen DBA-Staat stammend gelten, wenn sie dort auch tatsächlich besteuert werden, sog. „Subject-to-tax“-Klausel. Sofern dies nicht der Fall ist, fällt das Besteuerungsrecht an den Ansässigkeitsstaat zurück.

Der Steuerpflichtige muss bei Vorliegen einer solchen Klausel im Rahmen seiner erhöhten Mitwirkungspflichten bei Auslandssachverhalten gemäß § 90 Abs. 2 AO nachweisen, dass die Vergütungen im Ausland der Besteuerung unterworfen wurden.

Unterbleibt dieser Nachweis, sind die ausländischen Vergütungen grundsätzlich in die Besteuerung im Inland einzubeziehen. Wird der Nachweis zu einem späteren Zeitpunkt erbracht, ist der Einkommensteuerbescheid zu ändern, § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 AO.

5.2. „Remittance-base“-Klausel

Nach dem innerstaatlichen Recht einiger Staaten können ausländische Vergütungen nur dann der dortigen Besteuerung unterworfen werden, wenn sie vom Ausland dorthin überwiesen oder dort bezogen worden sind. In den entsprechenden Doppelbesteuerungsabkommen ist daher vorgesehen, dass der Quellenstaat eine Freistellung oder Steuerermäßigung nur gewährt, soweit die Vergütungen in den Wohnsitzstaat überwiesen oder dort bezogen worden sind und damit der dortigen Besteuerung unterliegen. Der Quellenstaat beschränkt die von ihm zu gewährende Steuerbefreiung oder -ermäßigung auf die in den Wohnsitzstaat überwiesenen oder dort bezogenen Vergütungen. Auch hier ist der Nachweis der Besteuerung durch den ausländischen Tätigkeitsstaat vom Steuerpflichtigen zu erbringen, um eine Steuerfreistellung zu erhalten. In Großbritannien wurde diese Klausel inzwischen verschärft, sodass ein jährlicher Pauschbetrag diesbezüglich in Höhe von GBP 30.000 zu zahlen ist.

5.3. Nationale Rückfallklauseln

5.3.1 § 50d Abs. 8 EStG

Mit der unilateralen, nationalen Rückfallklausel gemäß § 50d Abs. 8 EStG soll durch die Einführung einer Nachweisobliegenheit verhindert werden, dass nach dem Recht eines Doppelbesteuerungsabkommens von Deutschland freizustellende Einkünfte aus nicht-selbständiger Arbeit eines in Deutschland unbeschränkt Steuerpflichtigen letztlich gar nicht besteuert werden, weil der Steuerpflichtige etwa seine Einkünfte im Tätigkeitsstaat nicht erklärt hat.

Gemäß dieser Vorschrift wird die Freistellung unter Progressionsvorbehalt bei einem Arbeitslohn ab 10.000 Euro (Bagatellgrenze) ungeachtet des Doppelbesteuerungsabkommens nur dann gewährt, wenn der Steuerpflichtige im Veranlagungsverfahren entweder durch Erklärung der ausländischen Finanzbehörde nachweist, dass der Staat, dem nach dem DBA das Besteuerungsrecht zusteht, auf das Besteuerungsrecht verzichtet hat oder dass er die in diesem Staat auf die Einkünfte festgesetzten Steuern entrichtet hat. Letzteres hat auch durch Erklärung der ausländischen Finanzbehörde, mindestens jedoch durch die Vorlage des ausländischen Steuerbescheides, zu erfolgen. Die Nachweisanforderungen sind mitunter nur schwer zu erbringen. Zudem enthält die Bestimmung keine Einschränkung für die Fälle, in denen es dem Steuerpflichtigen objektiv unmöglich ist, den vorgeschriebenen Nachweisobliegenheiten nachzukommen, insbesondere weil es an der Mitwirkung der staatlichen Institutionen des Tätigkeitsstaates fehlt oder diese gar unmöglich ist.

Die nationale Rückfallklausel gemäß § 50d Abs. 8 EStG kommt nicht zur Anwendung bei Geltung des Auslandstätigkeitserlasses und in dem Fall, in dem Deutschland gemäß DBA das Besteuerungsrecht zugewiesen ist. Sie gilt auch dann nicht, wenn der ausländische Staat von seinem Besteuerungsrecht keinen Gebrauch macht oder die Besteuerung von der Überweisung der Einkünfte in den Tätigkeitsstaat abhängig gemacht ist. In entsprechenden Konstellationen soll ausnahmsweise eine Bescheinigung des zivilrechtlichen oder wirtschaftlichen Arbeitgebers genügen (vgl. hierzu im Einzelnen BMF-Schreiben vom 21.7.2005, Az. IV B 1 - S 2411 - 2/05, BStBl. I 2005, S. 821).

5.3.2 § 50d Abs. 9 EStG

In § 50d Abs. 9 EStG ist eine unilaterale, nationale Switch-over-Klausel enthalten, die in DBA-Fällen eine der Freistellungsmethode widersprechende doppelte Nicht- oder Minderbesteuerung vermeiden soll.

Zu einer solchen Nichtbesteuerung kann es kommen, wenn die Vertragsstaaten Einkünfte ausgehend von unterschiedlichen Sachverhalten oder unterschiedlichen Abkommensinterpretationen unterschiedlichen DBA-Bestimmungen zuordnen. Dadurch können sich Konstellationen ergeben, in denen ein Staat auf die Besteuerung von Einkünften verzichtet, obwohl diese in dem anderen Vertragsstaat keiner Besteuerung unterliegen.

Die Vorschrift setzt entweder Einkünfte eines unbeschränkt Steuerpflichtigen voraus, die nach einem DBA im Inland freizustellen sind und die durch die Anwendung des DBA im anderen Vertragsstaat ebenfalls freigestellt werden oder dort einer ermäßigten Besteuerung unterliegen. In der zweiten Alternative zielt die Vorschrift auf nach DBA freigestellte Einkünfte eines unbeschränkt Steuerpflichtigen, die im anderen Vertragsstaat aus Gründen der dortigen beschränkten Steuerpflicht nicht der Besteuerung unterliegen.

6. Lohnsteuerabzug

6.1. Grundsätzliche Regelung des Lohnsteuerabzugsverfahrens

Bei unbeschränkter Steuerpflicht wird dem Arbeitnehmer die Lohnsteuer direkt vom Arbeitslohn abgezogen, sofern der Arbeitgeber seinen Sitz in Deutschland hat, § 39b EStG. Der Lohnsteuerabzug ist eine Form der Einkommensteuer aus Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit. Die Lohnsteuer wird vom Arbeitgeber einbehalten und an das Finanzamt abgeführt, unabhängig davon, ob der von ihm beschäftigte Arbeitnehmer im Inland oder im Ausland tätig ist. Dieser Einbehaltungspflicht unterliegen ein inländischer Arbeitgeber sowie ein ausländischer Arbeitgeber, der im Inland eine Betriebsstätte unterhält.

Der Arbeitnehmer kann sich im Rahmen seiner Einkommensteuererklärung ggf. zu viel bezahlte Lohnsteuer erstatten lassen.

Erhält ein unbeschränkt steuerpflichtiger Arbeitnehmer seinen Arbeitslohn von einem Arbeitgeber, der weder seinen Sitz noch eine Betriebsstätte in Deutschland hat, entfällt der inländische Lohnsteuerabzug. Die Einkommensteuer wird hier erst im Veranlagungswege gemäß § 25 EStG erhoben.

Bei beschränkter Steuerpflicht des Arbeitnehmers ist der inländische Arbeitgeber ebenfalls zum Einbehalt der Lohnsteuer verpflichtet. Dies kann u. U. auch der wirtschaftliche Arbeitgeber sein. Dies hat zur Folge, dass auch die deutschen Unternehmen, die als wirtschaftliche Arbeitgeber qualifizieren, gemäß § 38 Abs. 1 EStG bereits ab dem ersten Tag verpflichtet sind, Lohnsteuer auf die Arbeitseinkünfte des Arbeitnehmers einzubehalten und zwar unabhängig davon, welches Unternehmen dem Arbeitnehmer das Gehalt ausbezahlt. Die Lohnsteuerabzugsverpflichtung besteht bereits zu dem Zeitpunkt, zu dem der Mitarbeiter die Vergütung ausbezahlt bekommt und zwar auch dann, wenn das ausländische Unternehmen die Vergütung auszahlt. Nicht maßgeblich ist, wann dem deutschen Unternehmen die Kosten der Entsendung durch das ausländische Unternehmen belastet werden.

Der Lohnsteuerabzug bei beschränkt steuerpflichtigen Arbeitnehmern erfolgt auf der Grundlage einer im laufenden Kalenderjahr beantragten Bescheinigung des Betriebsstättenfinanzamts des Arbeitgebers.

6.2. Lohnsteuerabzug bei Bestehen eines DBA

Beim Lohnsteuerabzugsverfahren ergeben sich keine Besonderheiten, wenn das Besteuerungsrecht im Rahmen eines DBA der Bundesrepublik Deutschland zugewiesen wird.

Der inländische Arbeitgeber muss nach § 38 Abs. 1 Nr. 1 EStG die Lohnsteuer einbehalten; der Arbeitnehmer kann sich Freibeträge auf der Lohnsteuerkarte eintragen lassen. Im Jahr 2011 ist dabei weiterhin die Lohnsteuerkarte 2010 anzuwenden.

Die deutsche Finanzverwaltung sieht vom Lohnsteuerabzug ab, wenn im Rahmen des DBA das Besteuerungsrecht für die Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit dem ausländischen Staat zugewiesen ist. Dabei hat der Steuerpflichtige den Nachweis über die Ausübung der Tätigkeit in einem anderen Staat und deren Zeitdauer nach § 90 Abs. 2 AO durch Vorlage geeigneter Aufzeichnungen - z. B. Stundenprotokolle, Terminkalender, Reisekostenabrechnungen - zu führen. Darüber hinaus ist die Befreiung vom Lohnsteuerabzug für unbeschränkt steuerpflichtige Arbeitnehmer vom Betriebsstättenfinanzamt durch eine Freistellungsbescheinigung zu bestätigen (R 123 LStR). Ein Arbeitgeber, der ohne Vorliegen der Freistellungsbescheinigung den Lohnsteuerabzug nicht vornimmt, kann für die geschuldete Lohnsteuer haftbar gemacht werden. Für die Freistellung ist es nicht erforderlich, dass die

Einkünfte im Ausland tatsächlich besteuert werden; ausreichend ist, dass das Besteuerungsrecht dem ausländischen Staat zugewiesen ist.

Ist der Arbeitslohn in Deutschland von der Besteuerung freizustellen, ist zu prüfen, inwieweit die Vergütungen unmittelbar der Auslandstätigkeit oder der Inlandstätigkeit zugeordnet werden können. Soweit eine derartige Zuordnung nicht möglich ist, ist der verbleibende, nicht unmittelbar zuzuordnende Arbeitslohn aufzuteilen.

6.3. Direkte Zuordnung

Gehaltsbestandteile, die unmittelbar aufgrund einer konkreten inländischen oder ausländischen Arbeitsleistung gewährt werden, sind vorab direkt zuzuordnen. Dies können z. B. Reisekosten, Überstundenvergütungen, Zuschläge für Sonntags-, Feiertags- und Nachtarbeit, Auslandszulagen, projektbezogene Erfolgsprämien oder die Gestellung einer Wohnung im Tätigkeitsstaat sein.

6.4. Aufteilung des verbleibenden Arbeitslohns

Die Aufteilung des verbleibenden Arbeitslohns ist nach folgenden Grundsätzen durchzuführen. Zunächst ist die Anzahl der vertraglich vereinbarten Arbeitstage zu ermitteln. Diesen ist sodann das für die entsprechende Zeit zugeordnete Arbeitsentgelt gegenüberzustellen, um ein vereinbartes Arbeitsentgelt pro vereinbartem Arbeitstag zu ermitteln. Dieses ist wiederum mit der Anzahl an Arbeitstagen zu multiplizieren, an denen sich der Arbeitnehmer tatsächlich in dem anderen Staat aufgehalten hat.

Für die Ermittlung der vereinbarten Arbeitstage sind die Kalendertage pro Jahr um die Tage zu kürzen, an denen der Arbeitnehmer laut Arbeitsvertrag nicht verpflichtet ist, zu arbeiten, z. B. Urlaubstage, Wochenendtage, gesetzliche Feiertage. Weichen die tatsächlichen Arbeitstage von den vereinbarten Arbeitstagen ab, weil der Arbeitnehmer Urlaub nicht oder aus einem anderen Kalenderjahr nimmt, sind die vereinbarten Arbeitstage entsprechend zu erhöhen oder zu mindern, es sei denn, es handelt sich um nicht mehr als zehn übertragene Urlaubstage. Übt der Arbeitnehmer seine Tätigkeit an Tagen aus, die den vertraglich vereinbarten Arbeitstagen nicht zuzuordnen sind und erhält er dafür einen Freizeitausgleich, sind diese Tage bei den vereinbarten Arbeitstagen zu berücksichtigen. Zu den vereinbarten Arbeitstagen zählen auch Krankheitstage, an denen der Arbeitslohn fortgezahlt wird.

Zum Arbeitsentgelt gehören neben den laufenden Vergütungen, z. B. Lohn, Gehalt, sonstige Vorteile, auch Zusatzvergütungen, die auf den gesamten Berechnungszeitraum entfallen, z. B. Weihnachtsgeld, Urlaubsgeld, Urlaubsabgeltung für nicht genommenen Urlaub sowie Jubiläumzahlungen. Eventuelle Veränderungen des Entgelts während des Jahres sind zu berücksichtigen.

Hält sich der Steuerpflichtige beispielsweise an Reisetagen nicht vollständig im anderen Staat auf, so ist das Arbeitsentgelt ggf. im Wege der Schätzung zeitanteilig zu ermitteln. Vereinbarte Arbeitszeiten, die in Transitländern verbracht werden, sind dagegen vollständig dem Ansässigkeitsstaat zuzuordnen.

Abgeleistete Überstunden sind gesondert zu berücksichtigen, soweit der Arbeitgeber für sie tatsächlich einen Ausgleich leistet.

7. Sonderfälle

7.1. Organe von Kapitalgesellschaften

Organe von Kapitalgesellschaften beziehen regelmäßig Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit (Art. 15 OECD-MA). Sie üben ihre Tätigkeit grundsätzlich an dem Ort aus, an dem sie sich persönlich aufhalten. Bei der Besteuerung der Einkünfte von Organen von Kapitalgesellschaften sind die Besonderheiten der jeweiligen Doppelbesteuerungsabkommen zu beachten.

7.2. Abfindungen

Abfindungen, die dem Arbeitnehmer anlässlich seines Ausscheidens aus dem Arbeitsverhältnis gezahlt werden, sind als nachträglich gezahlte Tätigkeitsvergütungen regelmäßig den Einkünften aus unselbständiger Arbeit zuzuordnen (Art. 15 OECD-MA). Nach deutscher Auffassung stellt eine Abfindung eine Zahlung dar, die der Arbeitnehmer als Ausgleich für die mit der Auflösung des Anstellungsverhältnisses verbundenen Nachteile, vor allem für den Verlust des Arbeitsplatzes erhält, sodass es sich bei einer Abfindung nicht um eine zusätzlich gezahlte Vergütung für eine früher geleistete Tätigkeit handelt (zukunftsgerichtete Betrachtungsweise). Demgemäß sind nach deutschem Verständnis Abfindungen in dem Staat zu besteuern, in dem der betreffende Arbeitnehmer zum Zeitpunkt des Zuflusses ansässig ist.

Abweichend hiervon betrachten die meisten Staaten Abfindungen als eine zusätzliche Vergütung für eine früher geleistete Tätigkeit und kommen bei ihrer vergangenheitsbezogenen Betrachtungsweise zu einer zeitanteiligen Besteuerung der Abfindung in den Staaten, in denen die Tätigkeit in der Vergangenheit ausgeübt wurde (sog. Pro-rata-temporis-Besteuerung). Dadurch können Qualifikationskonflikte entstehen, indem die Abfindung entweder (teilweise) in Deutschland und dem anderen DBA-Staat besteuert wird, oder, sofern der Steuerpflichtige in dem anderen Staat ansässig ist, die Abfindung (teilweise) gar nicht besteuert wird.

Mit einigen Staaten wurden Verständigungsvereinbarungen (z. B. mit Belgien, den Niederlanden, Österreich und der Schweiz) geschlossen, um diese Qualifikationskonflikte zu beseitigen. Diese Verständigungsvereinbarungen entfalten jedoch für die Finanzgerichte keine Bindungswirkung, wie der BFH mit Urteilen vom 2.9.2009 (Az. I R 90/08 und Az. I R 111/08, DStR 2009, S. 2235) festgestellt hat. Dabei betreffen die Ausführungen des BFH nicht den Inhalt der konkreten Verständigungsvereinbarungen mit Belgien und der Schweiz, sondern die rechtliche Wirksamkeit von Verständigungsvereinbarungen dieser Art, die einen Wechsel des Besteuerungsrechts von der bis dahin unbestrittenen Besteuerung im Ansässigkeitsstaat zu einer Besteuerung im Tätigkeitsstaat regeln sollen. Aus denselben Gründen vermögen deshalb auch die Verständigungsvereinbarungen mit den Niederlanden und Österreich mangels Transformation und somit mangels Rechtsgrundlage die jeweiligen Abkommen nicht zu verändern. Gemäß BMF-Schreiben vom 25.3.2010 (Az. IV B 2-S 1301-CHE/07/10015, IStR 2010, S. 460) wurde mit der Schweiz eine ergänzende Verständigungsvereinbarung getroffen.

Danach fällt das Recht zur Besteuerung von Abfindungen, mit dem der Ansässigkeitsstaat im Rahmen der früheren Verständigungsvereinbarungen zunächst zugunsten des Tätigkeitsstaates zurücksteht, an den Ansässigkeitsstaat zurück, wenn die Abfindungen nicht im Tätigkeitsstaat besteuert werden können. Eine ähnliche Vereinbarung wurde am 26.8.2010 mit Österreich getroffen (Az. IV B 2 - S 1301-AUT/07/10015-01, BStBl. I 2010, S. 645).

Im Rahmen des Jahressteuergesetzes 2010 wurde mit einem neu gefassten § 2 AO eine rechtliche Grundlage zur Bindungswirkung von Verständigungsvereinbarungen geschaffen. Durch Rechtsverordnung sollen danach die näheren Einzelheiten der Durchführung eines DBA im Einvernehmen mit den zuständigen Behörden des jeweils anderen Vertragsstaats geregelt und dabei auch ergänzende Bestimmungen zur Auslegung oder Anwendung des DBA auf der Grundlage einer Konsultationsvereinbarung vereinbart werden können.

7.3. Tantiemen und andere jahresbezogene Erfolgsvergütungen

Eine nachträglich gewährte Erfolgsvergütung ist den Einkünften aus unselbständiger Arbeit zuzuordnen (Art. 15 OECD-MA) und - unabhängig vom Zuflusszeitpunkt - nach den Verhältnissen des Zeitraums zuzuordnen, für die sie gewährt wird.

7.4. Optionsrechte auf den Erwerb von Aktien

Sofern der Arbeitnehmer von seinem Arbeitgeber Optionsrechte auf den Erwerb von Aktien erhält, ist zwischen handelbaren und nicht handelbaren Optionsrechten zu unterscheiden.

Ein Optionsrecht ist handelbar, wenn es an einer Wertpapierbörse gehandelt wird. Mit der Gewährung eines handelbaren Optionsrechts fließt dem Arbeitnehmer ein geldwerter Vorteil zu, der den Einkünften aus unselbständiger Arbeit zuzuordnen ist (Art. 15 OECD-MA). Unabhängig vom Zuflusszeitpunkt ist dieser nach den Verhältnissen des Zeitraums zuzuordnen, für den er gewährt wird.

Erhält der Arbeitnehmer im Rahmen seines Arbeitsverhältnisses dagegen ein nicht handelbares Optionsrecht auf den späteren Erwerb von Aktien zu einem bestimmten Übernahmepreis, liegt darin die Einräumung einer Chance. Ein geldwerter Vorteil fließt dem Berechtigten erst zu, wenn dieser die Option tatsächlich ausübt und der Kurswert der Aktien den Übernahmepreis übersteigt. In der Regel wird das nicht handelbare Optionsrecht gewährt, um eine zusätzliche Erfolgsmotivation für die Zukunft zu schaffen und stellt damit eine Vergütung für den Zeitraum zwischen der Gewährung und der erstmalig möglichen Ausübung des Optionsrechts durch den Arbeitnehmer dar. Soweit die Vergütungen des Arbeitnehmers in diesem Zeitraum wegen einer Auslandstätigkeit in Deutschland teilweise oder gesamt steuerfrei sind, ist der geldwerte Vorteil entsprechend zuzuordnen und in Deutschland von der Besteuerung freizustellen, sofern eine Besteuerung im anderen Staat nachgewiesen werden kann.

7.5. Berufskraftfahrer

Für Berufskraftfahrer gelten Sonderregelungen, da diese sich während der Arbeitsausübung in oder bei ihrem Fahrzeug aufhalten und dieses daher ihre regelmäßige Arbeitsstätte darstellt. Der Ort der Arbeitsausübung bestimmt sich nach dem jeweiligen Aufenthalts- oder Fortbewegungsort des Fahrzeugs.

Sind sowohl der Berufskraftfahrer als auch der Arbeitgeber im Inland ansässig, wird der Arbeitslohn nicht von einer ausländischen Betriebsstätte getragen und übt der Berufskraftfahrer seine Tätigkeit in einem anderen Staat aus, ist für jeden Vertragsstaat anhand der 183-Tage-Regelung gesondert zu prüfen, welchem der Vertragsstaaten das Besteuerungsrecht für die auf das Ausland entfallenden Einkünfte zusteht. Anwesenheitstage der Durchreise sind - abweichend von 4.3.2.1 - auch für mehrere Staaten als volle Tage der Anwesenheit in dem jeweiligen Staat zu berücksichtigen.

Ist der Berufskraftfahrer im Inland, der Arbeitgeber aber im Ausland ansässig und übt der Berufskraftfahrer seine Tätigkeit in Deutschland aus, hat Deutschland das Besteuerungsrecht für die Vergütungen inne, die auf Tätigkeiten des Berufskraftfahrers im Inland entfallen. Übt er dagegen seine Tätigkeit in dem Staat aus, in dem der Arbeitgeber ansässig ist, ist nach deutscher Verwaltungsauffassung die Anwendung der 183-Tage-Regelung ausgeschlossen. Damit steht dem Tätigkeitsstaat für diese Tätigkeiten das Besteuerungsrecht zu (Art. 15 Abs. 1 OECD-MA).

Die Ausführungen gelten entsprechend, wenn der Arbeitgeber im Inland ansässig ist, die Arbeitsvergütungen aber von einer Betriebsstätte oder einer ständigen Einrichtung im Ausland getragen wird.

Hinsichtlich der Besteuerung von Grenzpendlern nach Luxemburg wurde am 26.5.2011 eine Verständigungsvereinbarung im Hinblick auf die steuerliche Behandlung des Arbeitslohns unterschrieben.

8. Unternehmenssteuerliche Aspekte einer Arbeitnehmerentsendung

8.1. Zuordnung von Aufwendungen zwischen international verbundenen Unternehmen

8.1.1 Allgemeines

Nicht nur für den Arbeitnehmer, sondern auch für den Arbeitgeber können sich im Zusammenhang mit der Entsendung steuerliche Probleme ergeben. So können grundsätzlich sämtliche mit der Arbeitnehmerentsendung zusammenhängenden Aufwendungen als Betriebsausgaben des Unternehmens steuerlich geltend gemacht werden, z. B. das Gehalt des Arbeitnehmers, einmalige Bezüge, Prämien, Urlaubs- und Weihnachtsgeld, übernommene Steuern, Zuführungen zu Pensionsrückstellungen, Sozialversicherungsbeiträge im Heimatstaat und im Tätigkeitsstaat, Auslandszulagen, Ausgleichszahlungen für höhere Lebenshaltungskosten und höhere Abgaben, Umzugs- und Reisebeihilfen, Aufwendungersatz im Rahmen einer doppelten Haushaltsführung, Schulgeld und Internatskosten. Fraglich ist allerdings, ob entweder das entsendende inländische oder das aufnehmende ausländische Unternehmen diese Aufwendungen steuerlich berücksichtigen kann.

8.1.2 Kriterien für die Zuordnung der Aufwendungen

Die Finanzverwaltung hat zur Frage, welches Unternehmen die Aufwendungen einer Arbeitnehmerentsendung zu tragen hat, mit BMF-Schreiben vom 9.11.2001 (Az. IV B 4 - S 1341 - 20/01, BStBl. I 2001, S. 796) Stellung genommen. Hiernach ist zu prüfen, ob die Entsendung des Arbeitnehmers im Interesse des entsendenden inländischen Unternehmens oder in dem des ausländischen oder eines übergeordneten Konzernunternehmens erfolgt. Die Finanzverwaltung unterstellt dabei im Grundsatz, dass der entsandte Arbeitnehmer im Interesse und für Rechnung des aufnehmenden Unternehmens tätig wird.

Sofern das entsendende inländische Unternehmen ein eigenes Interesse an der Entsendung hat, muss dies nachgewiesen werden. Beispielsweise kann sich dieses darin zeigen, dass der entsandte Arbeitnehmer Planungs-, Koordinierungs- oder Kontrollfunktionen für das entsendende Unternehmen wahrnimmt und diese nicht gesondert abgegolten werden oder nach Rückkehr des Arbeitnehmers dessen gesammelte Auslandserfahrungen im Rahmen seiner weiteren Beschäftigung beim entsendenden Unternehmen genutzt oder Arbeitsplätze bei Tochtergesellschaften im Rotationsverfahren ständig mit Arbeitnehmern der Konzernobergesellschaft besetzt werden.

Beurteilungskriterien für die Interessenlage können beispielsweise sein:

- ▶ die ausgeübte Funktion
- ▶ die benötigten Kenntnisse
- ▶ die üblichen Aufwendungen im Arbeitsmarkt des Tätigkeitsstaates für einen vergleichbaren Arbeitnehmer
- ▶ der Zusammenhang zwischen den Aufwendungen für den entsandten Arbeitnehmer und seinem Beitrag zum wirtschaftlichen Erfolg des Unternehmens
- ▶ der Tätigkeitsort
- ▶ von welchem Unternehmen die Initiative für die Arbeitnehmerentsendung ausging
- ▶ ob die Tätigkeit des entsandten Arbeitnehmers einzelprojektbezogen ist
- ▶ ob im Arbeitsmarkt des aufnehmenden Unternehmens ein Angebot an Arbeitskräften mit der nach objektiven Maßstäben erforderlichen Qualifikation nicht vorhanden und auch nicht im Rahmen betrieblicher Ausbildung oder Qualifizierung zu schaffen ist
- ▶ ob gleichwertig qualifizierte Arbeitnehmer im lokalen Arbeitsmarkt des aufnehmenden Unternehmens verfügbar sind und einen geringeren Aufwand verursachen
- ▶ ob der Arbeitnehmer Koordinierungs- bzw. Kontrolltätigkeiten ausübt
- ▶ ob der Arbeitnehmer im Rahmen eines Rotationssystems entsandt worden ist
- ▶ der prozentuale Anteil der entsandten Arbeitnehmer an der Gesamtbelegschaft
- ▶ objektives Erfordernis von Sprachkenntnissen oder persönlichen Beziehungen in Verbindung mit der ausgeübten Funktion.

8.1.3 Folgen einer unrichtigen Zuordnung der Kosten der Arbeitnehmerentsendung

Liegt eine Entsendung im überwiegenden betrieblichen Interesse der Auslandsgesellschaft und werden die Aufwendungen dennoch von dem entsendenden deutschen Arbeitgeber getragen, sind bei dem entsendenden Unternehmen entsprechende Gewinnberichtigungen vorzunehmen.

8.2. Betriebsstättenproblematik

Die Finanzbehörden versuchen schließlich zunehmend, aus der Tätigkeit in dem aufnehmenden Staat eine Betriebsstätte des Unternehmens, das den Mitarbeiter entsandt hat, zu konstruieren.

So kann beispielsweise in einigen Staaten wie etwa in China eine Betriebsstätte bereits durch die Erbringung von Dienstleistungen als sogenannte Dienstleistungsbetriebsstätte begründet werden.

Darüberhinaus hat etwa auch die Volksrepublik China ihre Verwaltungspraxis geändert, um sehr viel schneller als früher zu der Begründung einer Betriebsstätte des entsendenden ausländischen Unternehmens in China zu gelangen. Vor allem in Fällen, bei denen die Gehaltskosten der chinesischen Gesellschaft mit einem Zuschlag weiterbelastet werden, besteht das Risiko, dass aufgrund der Entsendung eine Betriebsstätte angenommen wird. Diese geänderte Betrachtungsweise kann erhebliche steuerrechtliche Folgen sowohl auf Unternehmens- als auch auf Mitarbeiterebene nach sich ziehen.

Liegt nach dem ausländischen Recht für ein deutsches Unternehmen eine Betriebsstätte in diesem ausländischen Staat vor, wird das deutsche entsendende Unternehmen mit den Einkünften, die der Betriebsstätte wirtschaftlich zuzuordnen sind, nach dem jeweiligen nationalen Recht des ausländischen Staates beschränkt steuerpflichtig. Ein in diesem Staat erzielter Betriebsstättengewinn ist von dem entsendenden Unternehmen im Ausland zu versteuern. Ein z. B. aus Deutschland entsandter Mitarbeiter, der für diese Betriebsstätte tätig ist, kann bereits ab dem ersten Tag seiner Tätigkeit in dem Betriebsstättenstaat steuerpflichtig sein, weil in einem solchen Fall die 183-Tage-Klausel nicht einschlägig ist.

Beurteilt die deutsche Finanzverwaltung das Vorliegen einer Betriebsstätte abweichend von der ausländischen Finanzbehörde, wird sich im Gewinnfall eine Doppelbesteuerung ergeben, die nur durch langwierige Abstimmungen und Verständigungsverfahren wieder beseitigt werden kann.

9. Fazit

Die umfassende und sorgfältige Planung und Umsetzung der Entsendung eines Mitarbeiters in das Ausland sind von großer Wichtigkeit. Neben zahllosen praktischen Fragen sind das Steuerrecht und zahlreiche andere Rechtsbereiche wie das Einwanderungs-, Arbeits- und Aufenthaltsrecht sowie das Sozialversicherungsrecht in dem entsendenden und aufnehmenden Staat zu analysieren und zu klären.

Eine vorausschauende Planung im Rahmen der Entsendung eines Mitarbeiters hilft, Schäden und Nachteile für das Unternehmen und den Mitarbeiter zu vermeiden und Kosten einzusparen.

Das Aufgabenpaket international tätiger Unternehmen im Bereich der grenzüberschreitenden Beschäftigung von Mitarbeitern ist sehr umfangreich. Die angemessene interne Organisation ist zu schaffen, Prozesse müssen eingerichtet werden, die helfen, den Überblick zu wahren. Zudem sind die verschiedenen Rechtsordnungen zu beachten, damit Strafen, Geldbußen, Steuernachzahlungen oder Rufschädigungen vermieden werden. Darüber hinaus sind am besten anhand von Entsenderichtlinien angemessene und transparente Rahmenbedingungen für die zu entsendenden Mitarbeiter zu schaffen.

Autoren

Frank Retzlaff
Steuerberater

Dr. Karsten Umnuss
Rechtsanwalt, Fachanwalt für Arbeitsrecht

Thorsten Koch
Rentenberater

Dr. Marko Loose
Rechtsanwalt, Fachanwalt für Arbeitsrecht

Heidrun Bahr
Steuerberaterin

Herausgeber

Ernst & Young GmbH
Wirtschaftsprüfungsgesellschaft
Mittlerer Pfad 15
70499 Stuttgart
<http://www.de.ey.com>

National Office Tax

Verona Franke
Rechtsanwältin, Steuerberaterin
Telefon +49 711 9881 15572
Fax +49 711 9881 14950
E-Mail steuern-transparent@de.ey.com

Ernst & Young

Assurance | Tax | Transactions | Advisory

Die internationale Ernst & Young-Organisation im Überblick

Die internationale Ernst & Young-Organisation ist einer der Marktführer in der Wirtschaftsprüfung, Steuerberatung und Transaktionsberatung sowie in den Advisory Services. Ihr Ziel ist es, das Potenzial ihrer Mitarbeiter und Mandanten zu erkennen und zu entfalten. Die rund 141.000 Mitarbeiter sind durch gemeinsame Werte und einen hohen Qualitätsanspruch verbunden.

Die internationale Ernst & Young-Organisation besteht aus den Mitgliedsunternehmen von Ernst & Young Global Limited (EYG). Jedes EYG-Mitgliedsunternehmen ist rechtlich selbstständig und unabhängig und haftet nicht für das Handeln und Unterlassen der jeweils anderen Mitgliedsunternehmen. Ernst & Young Global Limited ist eine Gesellschaft mit beschränkter Haftung nach britischem Recht und erbringt keine Leistungen für Mandanten. Weitere Informationen finden Sie unter www.de.ey.com

In Deutschland ist Ernst & Young mit über 6.900 Mitarbeitern an 22 Standorten präsent. „Ernst & Young“ und „wir“ beziehen sich in dieser Publikation auf alle deutschen Mitgliedsunternehmen von Ernst & Young Global Limited.

© 2011
Ernst & Young GmbH
Wirtschaftsprüfungsgesellschaft
All Rights Reserved.

Diese Publikation ist lediglich als allgemeine, unverbindliche Information gedacht und kann daher nicht als Ersatz für eine detaillierte Recherche oder eine fachkundige Beratung oder Auskunft dienen. Obwohl sie mit größtmöglicher Sorgfalt erstellt wurde, besteht kein Anspruch auf sachliche Richtigkeit, Vollständigkeit und/oder Aktualität; insbesondere kann diese Publikation nicht den besonderen Umständen des Einzelfalls Rechnung tragen. Eine Verwendung liegt damit in der eigenen Verantwortung des Lesers. Jegliche Haftung seitens der Ernst & Young GmbH Wirtschaftsprüfungsgesellschaft und/oder anderer Mitgliedsunternehmen der internationalen Ernst & Young-Organisation wird ausgeschlossen. Bei jedem spezifischen Anliegen sollte ein geeigneter Berater zurate gezogen werden.

Die Wiedergabe, Vervielfältigung, Verbreitung und/oder Bearbeitung sämtlicher Inhalte und Darstellungen des Beitrages sowie jegliche sonstige Nutzung ist nur mit vorheriger schriftlicher Zustimmung der Ernst & Young GmbH gestattet. Es wird – auch seitens der jeweiligen Autoren – keine Gewähr und somit auch keine Haftung für die Richtigkeit, Aktualität und Vollständigkeit der Inhalte und Darstellungen übernommen.

29. Juli 2011