

**RA Dr. Constantin Frank-Fahle, LL.M., RA/Bankkaufmann Marcel Trost\***

# Die außensteuerrechtlichen Folgen von grenzüberschreitenden Mitarbeiterentsendungen

Eine Darstellung am Beispiel der Vereinigten Arabischen Emirate.

*Mitarbeiterentsendungen in Niedrigsteuerländer können zu einer Hinzurechnungsbesteuerung nach §§ 7ff. AStG der dort erzielten Einkünfte bei der deutschen Muttergesellschaft führen. Der nachfolgende Beitrag analysiert diese außensteuerrechtlichen Auswirkungen.*

## I. Einleitung

Infolge der zunehmenden Globalisierung wirtschaftlicher Beziehungen ist eine weiterhin steigende Anzahl deutscher Unternehmen unterschiedlicher Größe über Ländergrenzen hinweg tätig. Zu diesem Zwecke werden häufig auch Mitarbeiter ins Ausland entsandt. Meist geschieht dies, um ausländische Niederlassungen oder Tochtergesellschaften überhaupt erst aufzubauen oder bestehende Einheiten im Ausland (vorübergehend) zu unterstützen und einen Mangel an qualifizierten Fachkräften vor Ort auszugleichen.<sup>1</sup> Mitunter soll (zudem) sichergestellt werden, dass die heimischen Unternehmensstandards auch im Ausland eingehalten werden.<sup>2</sup> Entsendete Mitarbeiter können indes nicht nur kulturelle Werte, die das heimische Unternehmen maßgeblich prägen, an ausländische Mitarbeiter weitergeben, sondern auch selbst wertvolle kulturelle Erfahrungen und internationale Expertise am ausländischen Unternehmensstandort sammeln, die sie nach Ablauf der Entsendung gewinnbringend im heimischen Unternehmen einsetzen können.<sup>3</sup> Auch der Aufbau von persönlichen Kundenkontakten im jeweiligen Ausland erweist sich für Unternehmen und entsandte Mitarbeiter, bspw. für Vertriebsmitarbeiter, oftmals über die Dauer einer Entsendung hinaus als besonders wertvoll.<sup>4</sup>

Während Entsendungen meist detailliert aus arbeits-, sozialversicherungs- und allgemein steuerrechtlicher Perspektive geprüft und betreut werden, werden die potenziellen außensteuerrechtlichen Folgen einer Mitarbeiterentsendung in Deutschland mitunter weniger beachtet. Eine Mitarbeiterentsendung kann für eine deutsche Muttergesellschaft dann zu einer Hinzurechnungsbesteuerung nach den §§ 7–13 AStG führen, wenn die ausländische Tochtergesellschaft in einer Niedrigsteuerjurisdiktion ansässig ist.<sup>5</sup> Eine entsprechende Ansässigkeit kann bei Vorliegen weiterer Voraussetzungen zur Folge haben, dass die erwirtschafteten Einkünfte der ausländischen Gesellschaft der deutschen Muttergesellschaft als fiktive Ausschüttung hinzugerechnet werden und in der Folge in Deutschland der Körperschaftsteuer, dem Solidaritätszuschlag und der Gewerbesteuer (insgesamt ca. 30 %) unterliegen.<sup>6</sup> Die deutsche Muttergesellschaft ist dann zur Versteuerung von Erträgen verpflichtet, die sie etwaig selbst noch nicht erzielt hat. Zunächst angenommene finanzielle Vorteile aus der

Ansässigkeit der ausländischen Tochtergesellschaft in einer Niedrigsteuerjurisdiktion materialisieren sich in der Folge nicht.

Dieser Beitrag behandelt die potenziellen außensteuerrechtlichen Folgen einer Mitarbeiterentsendung für deutsche Muttergesellschaften und beleuchtet im Zuge dessen beispielhaft auch die entsprechenden Folgen einer Mitarbeiterentsendung in die Vereinigten Arabischen Emirate (VAE), die auch nach Einführung einer Körperschaftsteuer zum 1.6.2023<sup>7</sup> aufgrund des geltenden Körperschaftsteuersatzes von 9 % aus deutscher Sicht weiterhin als Niedrigsteuerjurisdiktion zu qualifizieren sind.

## II. Mitarbeiterentsendung

### 1. Begriff der Mitarbeiterentsendung

Eine Mitarbeiterentsendung liegt vor, wenn sich ein Beschäftigter im Rahmen eines inländischen Beschäftigungsverhältnisses vorübergehend auf Weisung seines Arbeitgebers vom Inland ins Ausland begibt, um dort eine Beschäftigung für den Arbeitgeber auszuüben.<sup>8</sup> Dabei ist es unerheblich, ob der Arbeitnehmer mit dem aufnehmenden Unternehmen im Gastland eine arbeitsrechtliche Vereinbarung abschließt oder ob dieser nur als wirtschaftlicher Arbeitnehmer anzusehen ist.<sup>9</sup>

Terminologisch wird meist zwischen einer Abordnung, einer Delegation sowie einer Versetzung unterschieden.<sup>10</sup> Die Unterscheidung erfolgt anhand der Dauer des Auslandsaufenthaltes. Von einer Abordnung (auch kurzzeitige Entsendung bzw. Short-Term-Entsendung genannt) spricht man bei Entsendungen von bis zu sechs Monaten.<sup>11</sup> Eine mittelfristige Entsen-

\* Rechtsanwalt Dr. Constantin Frank-Fahle, LL.M. und Rechtsanwalt und Bankkaufmann Marcel Trost sind Gründungspartner der Kanzlei emlct (Emerging Markets – Legal. Tax. Compliance.), Dubai/Abu Dhabi (VAE).

1 Frank-Fahle/Falder, Grenzüberschreitender Mitarbeiterereinsatz, 2. Aufl. 2024, S. 3.

2 BeStLex/Fey, Ed. 68.2024, Arbeitnehmerentsendung Rn. 1; Frank-Fahle/Falder, Grenzüberschreitender Mitarbeiterereinsatz, 2. Aufl. 2024, S. 3.

3 BeStLex/Fey, Ed. 68.2024, Arbeitnehmerentsendung Rn. 1; Frank-Fahle/Falder, Grenzüberschreitender Mitarbeiterereinsatz, 2. Aufl. 2024, S. 4 f.

4 Frank-Fahle/Falder, Grenzüberschreitender Mitarbeiterereinsatz, 2. Aufl. 2024, S. 5.

5 Vgl. Rupp/Knies/Faust, Internationales Steuerrecht, 5. Aufl. 2022, S. 827.

6 Kraft/Protzen AStG § 7 Rn. 75, 133.

7 Das emiratische Körperschaftsteuergesetz ist geregelt in Federal Decree-Law No. (47) of 2022 On the Taxation of Corporations and Businesses.

8 Vgl. Hoffmann DB 2019, 1737 (1737).

9 BeStLex/Fey, Ed. 68.2024, Arbeitnehmerentsendung Rn. 4.

10 Görl IStR 2002, 443 (444).

zung für einen Zeitraum, der sechs Monate überschreitet, jedoch – regelmäßig – kürzer als zwei Jahre andauert, wird hingegen als Versetzung bzw. Delegation bezeichnet.<sup>12</sup> Hierbei wird das Arbeitsverhältnis mit dem deutschen Unternehmen meist beendet oder ausgesetzt und ein solches mit der ausländischen Gesellschaft im Gastland begründet.<sup>13</sup> Die Entsendung hingegen erfasst terminologisch jede mittel- oder langfristige, jedoch nicht zwingend endgültige Auslandstätigkeit unter Fortbestand eines deutschen Arbeitsverhältnisses.<sup>14</sup> Abzugrenzen von Entsendungen sind sog. Lokalisierungen (oder sog. Permanent Transfers), bei denen nach Beendigung einer vorangegangenen Entsendung eine (oftmals unbefristete) Anstellung bei der ausländischen Gesellschaft im Gastland erfolgt und gleichzeitig der aktive oder ruhende Arbeitsvertrag im Heimatland beendet wird.

## 2. Rechtliche Gestaltung der Mitarbeiterentsendung

Gemäß § 106 GewO hat ein deutscher Arbeitgeber das Recht, nach billigem Ermessen zu bestimmen, wie, wo und wann der Arbeitnehmer seine Arbeitsleistung zu erbringen hat.<sup>15</sup> Da der Arbeitsort jedoch zumeist arbeitsvertraglich bestimmt wird, kann ein Arbeitnehmer nicht ohne vertragliche Grundlage ins Ausland entsandt werden.<sup>16</sup> Auch würde eine Entsendung ins Ausland allein aufgrund des Direktionsrechts nach § 106 GewO in den Kernbestand des Arbeitsverhältnisses eingreifen und wäre grds. schon deshalb nicht zulässig.<sup>17</sup> Erforderlich ist daher regelmäßig eine einvernehmliche Vereinbarung durch Arbeitgeber und Arbeitnehmer. In der Praxis haben sich verschiedene vertragliche Modelle zur Mitarbeiterentsendung herausgebildet.

### a) Bestehenbleiben des Arbeitsvertrages

Zunächst kann der bisherige Arbeitsvertrag mit dem deutschen Arbeitgeber weiterhin bestehen bleiben und nur eine weitere sog. Entsendevereinbarung abgeschlossen werden. Diese regelt die Modalitäten der Entsendung, wie bspw. deren Dauer, eine zusätzliche Vergütung oder die Übernahme von Reisekosten. Zumeist bleibt der Mitarbeiter weiterhin in der Organisation des deutschen Standorts des Unternehmens eingegliedert.<sup>18</sup> Ein befristeter Arbeitsvertrag mit der ausländischen Gesellschaft im Gastland wird zumeist nur geschlossen, wenn das ausländische Recht einen solchen Abschluss erfordert (etwa zur Erlangung erforderlicher Aufenthalts- und Arbeitsgenehmigungen im Gastland).

### b) Abschluss eines separaten Vertrages

Ein weiteres Modell ist der Abschluss eines sog. Lokalvertrages. Hierbei schließt der Arbeitnehmer mit dem ausländischen Unternehmen im Gastland einen zusätzlichen (meist befristeten) Arbeitsvertrag ab. Der Arbeitsvertrag mit der Gesellschaft in Deutschland wird demgegenüber für die Dauer der Entsendung ruhend gestellt (sog. Ruhestellungsvereinbarung) und lebt erst wieder mit Rückkehr des Arbeitnehmers nach Deutschland auf. Dieses Modell dient eher der längerfristigen Entsendung. Aber auch bei kürzeren Entsendungen kann das Modell sich als sinnvoll erweisen, zB

wenn das Arbeits- und Aufenthaltsrecht des Gastlandes den Abschluss eines lokalen Arbeitsvertrages zwingend voraussetzt, um eine Aufenthalts- und Arbeitserlaubnis für den Mitarbeiter zu erhalten.<sup>19</sup> So machen zB die VAE und andere Staaten des Golfkooperationsrates die Erteilung der erforderlichen Arbeitsvisa für ausländische Staatsangehörige in der Regel vom Abschluss eines lokalen Arbeitsvertrages abhängig.

### c) Abschluss eines zweiten Vertrages

Denkbar ist außerdem ein sog. Zweivertragsmodell, bei dem neben dem deutschen Arbeitsvertrag ein weiterer Arbeitsvertrag mit der ausländischen Gesellschaft im Gastland abgeschlossen wird. Da in diesem Fall beide Arbeitsverträge parallel bestehen, empfiehlt sich ein entsprechendes Vorgehen insbesondere dann, wenn der Arbeitnehmer im Ausland eine abgrenzbare Arbeitsleistung erbringt, weiterhin aber auch Leistungen für den deutschen Arbeitgeber erbringen soll.<sup>20</sup>

Die Wahl des Entsendungsmodells ist im Einzelfall abhängig von diversen Faktoren, wie etwa der Konzernstruktur, dem Geschäftsmodell, dem konkreten Anlass der Entsendung und zwingenden (arbeits- und aufenthaltsrechtlichen) Vorschriften des Gastlandes.

## III. Hinzurechnungsbesteuerung nach AStG

Mitunter nicht die gebotene Beachtung finden in der Praxis die potenziellen außensteuerrechtlichen Auswirkungen von Mitarbeiterentsendungen. Ist ein deutscher Steuerpflichtiger an einer ausländischen Gesellschaft beteiligt, so sind deren Einkünfte in Deutschland nach dem Trennungsprinzip grds. nicht steuerpflichtig.<sup>21</sup> Beherrscht der deutsche Steuerpflichtige jedoch eine ausländische Tochtergesellschaft, so werden deren Einkünfte in Deutschland dann besteuert, wenn die Tochtergesellschaft in einer Niedrigsteuerjurisdiktion ansässig ist und dort passive Einkünfte erzielt.<sup>22</sup> Es wird fingiert, dass die Tochtergesellschaft eine Ausschüttung in Höhe der passiven Einkünfte (sog. Hinzurechnungsbetrag) vornimmt. Diese Einkünfte sind dann von der in Deutschland steuerlich ansässigen Muttergesellschaft mit Körperschaftsteuer, Solidaritäts-

11 Görl IStR 2002, 443 (444); Frank-Fahle/Falder, Grenzüberschreitender Mitarbeiterereinsatz, 2. Aufl. 2024, S. 11 ff.

12 Görl IStR 2002, 443 (444).

13 Frank-Fahle/Falder, Grenzüberschreitender Mitarbeiterereinsatz, 2. Aufl. 2024, S. 13.

14 Frank-Fahle/Falder, Grenzüberschreitender Mitarbeiterereinsatz, 2. Aufl. 2024, S. 13 f.

15 Hoffmann DB 2019, 1737 (1737).

16 Hoffmann DB 2019, 1737 (1738).

17 Herfs-Röttgen NZA 2017, 873 (875).

18 Herfs-Röttgen NZA 2017, 873 (875 f.); Hoffmann DB 2019, 1737 (1738).

19 Herfs-Röttgen NZA 2017, 873 (876 f.); Hoffmann DB 2019, 1737 (1738).

20 Hoffmann DB 2019, 1737 (1739).

21 Vgl. Brähler, Internationales Steuerrecht, 8. Aufl. 2014, S. 515; Rupp/Knies/Faust, Internationales Steuerrecht, 5. Aufl. 2022, S. 827.

22 Kraft/Protzen AStG § 7 Rn. 2.

zuschlag sowie deutscher Gewerbesteuer (insgesamt ca. 30 %) zu versteuern.<sup>23</sup>

Eine Beherrschung liegt gemäß § 7 Abs. 2 AStG vor, wenn der deutschen Muttergesellschaft allein oder zusammen mit ihr nahestehenden Personen mehr als die Hälfte der Stimmrechte oder der Anteile am Nennkapital unmittelbar oder mittelbar zuzurechnen sind oder ihr unmittelbar oder mittelbar ein Anspruch auf mehr als die Hälfte des Gewinns oder des Liquidationserlöses dieser Gesellschaft zusteht.<sup>24</sup>

Die beherrschte ausländische Gesellschaft, für die der entsandte Mitarbeiter tätig wird, muss zudem in einer Niedrigsteuerjurisdiktion ansässig sein. Als Niedrigsteuerjurisdiktionen sind nach § 8 Abs. 5 AStG Länder zu qualifizieren, in denen die Belastung mit Ertragsteuern weniger als 15 % beträgt.<sup>25</sup> Dies ist zum Beispiel in den VAE auch nach Einführung einer Körperschaftsteuer im Juni 2023 der Fall, da der Körperschaftsteuersatz lediglich 9 % beträgt und darüber hinaus bei Vorliegen bestimmter Voraussetzungen für sog. Qualifying Free Zone Persons, dh qualifizierende Freihandelszonen-Gesellschaften, sogar ein Steuersatz von 0 % Anwendung finden kann.<sup>26</sup> Generell gilt, dass bei der Betrachtung ausländischer Jurisdiktionen nicht allein auf den gesetzlich normierten Steuersatz, sondern auf die tatsächlich erhobenen Steuern abzustellen ist.<sup>27</sup>

Befindet sich die beherrschte ausländische Gesellschaft in einer Niedrigsteuerjurisdiktion, ist außerdem zu prüfen, ob Einkünfte aus passiven Tätigkeiten erzielt werden, die der deutschen Hinzurechnungsbesteuerung unterliegen würden. Das AStG qualifiziert Einkünfte als aktiv oder passiv, indem es in § 8 AStG Regel, Ausnahmen und Rückausnahmen normiert. Nach § 8 Abs. 1 Nr. 4–6 AStG sind die – auch für Auslandsgesellschaften relevanten – Tätigkeitsfelder Handel, Dienstleistungen und die Vermietung und Verpachtung zunächst als aktive Tätigkeiten von der Hinzurechnungsbesteuerung ausgenommen.<sup>28</sup> Hiervon wird aber etwa bei Dienstleistungen abgewichen, wenn sich die ausländische Gesellschaft für die Tätigkeiten eines deutschen Steuerpflichtigen oder einer diesem nahestehenden Person iSd § 1 Abs. 2 AStG bedient oder diese Tätigkeiten von einem deutschen Steuerpflichtigen oder einer diesem nahestehenden Person iSd § 1 Abs. 2 AStG erbracht werden (Nachweis des Vorliegens einer Rückausnahme aber in dieser Variante möglich).<sup>29</sup> Die schädliche Mitwirkung führt zu einer Umqualifizierung der aktiven Tätigkeit in eine passive Tätigkeit.<sup>30</sup>

## IV. Schädliche Mitwirkung

Liegt durch eine Mitarbeiterentsendung eine schädliche Mitwirkung bzw. ein Sich-Bedienen der deutschen Muttergesellschaft vor, so müssen die durch die ausgeübten Tätigkeiten erzielten Einkünfte nach § 7 Abs. 1 S. 1 AStG in Deutschland versteuert werden.

### 1. Mitwirkende Person

Als mitwirkende Person kommt sowohl der im Inland unbeschränkt steuerpflichtige Gesellschafter persönlich, der an der ausländischen Gesellschaft entsprechend der Vorgaben des § 7

AStG beteiligt ist (Muttergesellschaft), als auch eine diesem Gesellschafter nahestehende Person in Betracht.<sup>31</sup> Während Mitarbeiter, deren Handlungen dem im Inland unbeschränkt steuerpflichtigen Gesellschafter oder einer der diesem Gesellschafter nahestehenden Person zuzurechnen sind, vom Tatbestand erfasst sein dürften, gestaltet sich dies komplexer in Fällen der Mitarbeiterentsendung.<sup>32</sup> Für die Frage, inwieweit im Fall der Mitarbeiterentsendung eine Mitwirkung des an der Zwischengesellschaft Beteiligten gegeben ist, dürfte es darauf ankommen, wie die Entsendung im konkreten Einzelfall rechtlich konzipiert ist.<sup>33</sup> Hier bedarf es also einer genauen Prüfung des intendierten Entsendungsmodells bzw. bereits geschlossener Vereinbarungen.

Bleibt der inländische Arbeitsvertrag bestehen und wird dieser lediglich durch eine Entsendevereinbarung modifiziert, bleibt regelmäßig die deutsche Muttergesellschaft Arbeitgeber und die Tätigkeit des entsandten Arbeitnehmers wäre grds. der deutschen Muttergesellschaft zuzurechnen.<sup>34</sup>

Wird hingegen das Versetzungsmodell gewählt und infolgedessen das Arbeitsverhältnis in Deutschland ruhend gestellt und ein neuer Arbeitsvertrag mit der ausländischen Gesellschaft nach dem anwendbaren lokalen Recht des Gastlandes geschlossen, müsste die ausländische Gesellschaft als Arbeitgeber angesehen werden können.<sup>35</sup> In diesem Fall wären die Tätigkeiten der ausländischen Tochtergesellschaft zuzurechnen und es läge grds. keine schädliche Mitwirkung der Muttergesellschaft vor.<sup>36</sup>

Wichtig ist jedoch eine genaue Prüfung des Einzelfalls. Bestehen etwa aufgrund von Nebenabreden oder sonstigen Vereinbarungen Weisungsrechte der deutschen Muttergesellschaft (bspw. Rückrufrechte) oder Berichtspflichten des entsandten Arbeitnehmers gegenüber der deutschen Muttergesellschaft fort, so könnte der entsandte Arbeitnehmer als eine der deutschen Muttergesellschaft nahestehende Person gemäß § 1 Abs. 2 AStG zu qualifizieren sein.<sup>37</sup>

### 2. Schädliche Mitwirkungshandlung

Grds. sind jegliche Tätigkeiten erfasst, die dem Tätigkeitsbereich der ausländischen Gesellschaft zuzuordnen sind.<sup>38</sup> Ent-

23 Brähler, Internationales Steuerrecht, 8. Aufl. 2014, S. 508 f.; Kraft/Protzen AStG § 7 Rn. 133; Rupp/Knies/Faust, Internationales Steuerrecht, 5. Aufl. 2022, S. 827; Brandis/Heuermann/Vogt, September 2024, AStG § 10 Rn. 60 ff.

24 Brandis/Heuermann/Vogt, September 2024, AStG § 7 Rn. 90.

25 Brandis/Heuermann/Vogt, September 2024, AStG § 8 Rn. 480.

26 Frank-Fahle/Zimmermann IWB 2023, 577 (577 ff.); Frank-Fahle/Zimmermann RIW 2023, 414 (415).

27 Brähler, Internationales Steuerrecht, 8. Aufl. 2014, S. 523; Rupp/Knies/Faust, Internationales Steuerrecht, 5. Aufl. 2022, S. 862 f.

28 Kraft/Rödel AStG § 8 Rn. 280.

29 BFHE 142, 234 = BeckRS 1984, 22006989; Brandis/Heuermann/Vogt, September 2024, AStG § 8 Rn. 133, 171; Wiese BLJ 2017, 7 (8 f.).

30 Wiese BLJ 2017, 7 (8).

31 Wiese BLJ 2017, 7 (8).

32 Wiese BLJ 2017, 7 (8).

33 Wiese BLJ 2017, 7 (8).

34 Wiese BLJ 2017, 7 (8).

35 Wiese BLJ 2017, 7 (8).

36 Wiese BLJ 2017, 7 (8).

37 Wiese BLJ 2017, 7 (8).

scheidend ist, ob ein Inlandsbeteiligter bzw. eine ihm nahestehende Person Tätigkeiten ausübt, die in den Tätigkeitsbereich der ausländischen Gesellschaft fallen.<sup>39</sup> Das Mitwirkungskonzept des AStG ist dabei funktionaler Natur.<sup>40</sup> So ist eine Mitwirkung an zur Dienstleistung gehörenden Tätigkeiten anzunehmen, wenn eine Person Tätigkeiten ausübt, die ihrer Funktion nach zum Bewirken dieser Leistung zählen, etwa wenn sie durch Zurverfügungstellen von Personal oder Einrichtungen an der Leistung beteiligt ist oder die Planung der Leistung ganz oder in nicht unwesentlichem Umfang übernimmt.<sup>41</sup> Wird ein entsandter Arbeitnehmer organisatorisch dem deutschen Unternehmen zugeordnet, kommt es darauf an, ob er Tätigkeiten übernimmt, die Teil der Leistungsfunktionen der ausländischen Gesellschaft sind.<sup>42</sup> Hierbei muss jede Tätigkeit, also zB die Handelstätigkeit oder die jeweilige Dienstleistung, isoliert betrachtet werden,<sup>43</sup> da die konkret erfassten Mitwirkungshandlungen von der Art der Tätigkeit abhängen, mit der die passiven Einkünfte erzielt werden. Eine schädliche Mitwirkung liegt nicht bereits vor, wenn der Arbeitnehmer nur bei einem sehr geringen Teil der einzelnen Geschäfte mitgewirkt hat und dies für die Gesamttätigkeit nur von untergeordneter Bedeutung ist.<sup>44</sup>

Eine schädliche Mitwirkung des entsandten Mitarbeiters könnte also immer dann vorliegen, wenn der entsandte Mitarbeiter wesentlichen Einfluss auf die Leistungserbringung der ausländischen Gesellschaft hat. Je nach Einzelfall ist zB an Managementtätigkeiten zu denken, je nach Ausgestaltung des Aufgabenzuschnitts auch an die Zuständigkeit für sog. Key Accounts bzw. die Betreuung bedeutender Forschungs- und Entwicklungstätigkeiten. Eine schädliche Mitwirkung der deutschen Gesellschaft bei den geschäftlichen Aktivitäten der ausländischen Gesellschaft kann aus der fortbestehenden Bindung des entsandten Mitarbeiters zum deutschen Unternehmen folgen, etwa durch fortbestehende Vergütungsansprüche des entsandten Mitarbeiters gegen das deutsche Unternehmen und Weisungsrechte des deutschen Unternehmens gegenüber dem entsandten Mitarbeiter. Hier kommt es jedoch auf die Umstände des Einzelfalles an.

Schwierig kann die Beurteilung der Mitwirkungsfrage sein in Fällen einer Bestellung eines Beschäftigten des Inlandsgesellschafters oder einer ihm nahestehenden Person als Geschäftsführer der ausländischen Gesellschaft.<sup>45</sup> Die Mitwirkung des Geschäftsführers an konkreten Handels-, Dienstleistungs- oder Vermietungs- und Verpachtungsaktivitäten dürfte im Geschäftsalltag regelmäßig nur von untergeordneter Bedeutung sein.<sup>46</sup> Andererseits ergibt sich aus einer funktionalen Betrachtung, dass ein Geschäftsführer aufgrund seiner regelmäßig bestehenden Befugnis zur Vertretung der Gesellschaft im Rechtsverkehr und seiner grundsätzlichen Leitungsfunktion innerhalb des Unternehmen regelmäßig an jeder Tätigkeit eines Unternehmens mitwirkt.<sup>47</sup>

Eine Überwachung der Geschäfte oder die Entscheidung über einzelne, zustimmungsbedürftige Geschäfte durch die deutsche Muttergesellschaft selbst kraft ihrer Stellung als Gesellschafter dürfte demgegenüber regelmäßig nicht als schädliche Mitwirkung anzusehen sein.<sup>48</sup> Denn die Ausübung von Gesellschafterrechten ist funktional nicht der ausländischen Gesell-

schaft zuzurechnen.<sup>49</sup> Werden gegenüber der ausländischen Gesellschaft also Gesellschafterrechte wahrgenommen, indem als Organ des Gesellschafters dessen Überwachungs- und Mitspracherechte gegenüber der ausländischen Gesellschaft durchgesetzt werden, dürfte der Tatbestand der schädlichen Mitwirkung grds. nicht erfüllt sein.<sup>50</sup>

Für die praktische Handhabung von Mitarbeiterentsendungen folgt aus dem Vorgesagten, dass Unternehmen bei der rechtlichen Ausgestaltung von Entsendungen neben den bedeutenden arbeits-, sozialversicherungs- und sonstigen steuerrechtlichen Aspekten auch mögliche außensteuerrechtliche Risiken im Blick haben sollten. Hier kommt es auf eine sorgfältige Prüfung im Einzelfall an. Erforderlich ist eine individualisierende Betrachtungsweise.<sup>51</sup> Zu erwägen wäre etwa, ob bspw. alleine der vertragliche Ausschluss von Weisungsrechten des deutschen Unternehmens genügt, um das Risiko der Hinzurechnungsbesteuerung zu minimieren, wenn zu beurteilen ist, welcher Gesellschaft im Falle internationaler Konzerne eine potenziell schädliche Handlung zuzurechnen ist. In jedem Fall wäre bei der Formulierung von Entsendungsvereinbarungen daran zu denken, dem zu entsendenden Mitarbeiter keine schädlichen Funktionen zu übertragen.

## V. Fazit

Für deutsche Unternehmen birgt die Entsendung von Mitarbeitern in Niedrigsteuerländer wie die VAE außensteuerrechtliche Risiken, da eine schädliche Mitwirkung des entsandten Arbeitnehmers an der Einkunftserzielung zu einer Hinzurechnungsbesteuerung nach AStG auf Ebene der deutschen Muttergesellschaft führen kann. Die passiven Einkünfte der ausländischen Tochtergesellschaft werden dann bei Vorliegen aller Voraussetzungen der deutschen Muttergesellschaft zugerechnet und sind in Deutschland steuerpflichtig. Diese fiktive Ausschüttung unterliegt der deutschen Körperschaftsteuer, dem Solidaritätszuschlag sowie der Gewerbesteuer (Steuerbelastung von ca. 30 %). Trotz der mit einer Mitarbeiterentsendung verbundenen außensteuerrechtlichen Risiken bleibt diese ein bedeutendes Mittel für deutsche Unternehmen, die im Ausland tätig sind oder dort eine Geschäftstätigkeit aufbauen möchten. Denn eine Mitarbeiterentsendung kann neben einem Austausch von Know-how ua die Erschließung

38 Wiese BLJ 2017, 7 (8).

39 Wiese BLJ 2017, 7 (8).

40 Brandis/Heuermann/Vogt, September 2024, AStG § 8 Rn. 57.

41 Brandis/Heuermann/Vogt, September 2024, AStG § 8 Rn. 151.

42 Wiese BLJ 2017, 7 (8).

43 Brandis/Heuermann/Vogt, September 2024, AStG § 8 Rn. 57, 68.

44 Rödel geht davon aus, dass eine „Bagatellgrenze“ von ca. 10 % nicht unangemessen sei und bezieht sich hierbei auf eine analoge Anwendung der in § 8 Abs. 6 und § 9 AStG genannten Bagatellgrenze; vgl. Kraft/Rödel AStG § 8 Rn. 255.

45 Wiese BLJ 2017, 7 (9 f.).

46 Wiese BLJ 2017, 7 (9).

47 Wiese BLJ 2017, 7 (9 f.); vgl. auch Kraft/Rödel AStG § 8 Rn. 251.

48 Kraft/Rödel AStG § 8 Rn. 251.

49 Wiese BLJ 2017, 7 (10).

50 Wiese BLJ 2017, 7 (10).

51 Näher dazu allgemein mit weiteren Nachweisen Brandis/Heuermann/Vogt, September 2024, AStG § 8 Rn. 136.

neuer Märkte oder Vertriebskanäle, die Überbrückung eines Fachkräftemangels im Ausland und die Einhaltung bedeutender Werte der heimischen Unternehmenskultur an ausländischen Standorten ermöglichen. Neben einer sorgsamsten Planung der Mitarbeiterentsendung durch die Personalabteilung sind deutsche Unternehmen jedoch gut beraten, im Rahmen der Gestaltung internationaler Mitarbeiterentsendungen auch deren außensteuerrechtliche Auswirkungen zur Vermeidung unerwünschter Steuerbelastungen genauestens zu prüfen. Dies umfasst Überlegungen dazu, welche rechtliche Gestaltung der Mitarbeiterentsendung in Bezug auf die im Einzelfall angestrebte Tätigkeit am vorteilhaftesten bzw. aus außensteuerrechtlicher Perspektive am wenigsten risikoreich ist. Abhängig von den Umständen des Einzelfalles ist eine Anstellung des Arbeitnehmers unmittelbar bei der ausländischen Gesellschaft im Wege des sog. Versetzungsmodells zu erwägen, bei der die arbeitsvertragliche Beziehung des zu entsendenden Arbeitnehmers zum deutschen Unternehmen beendet wird. Nicht immer sind Arbeitnehmer jedoch bereit, ihre Verbindungen zur deutschen Gesellschaft aufzugeben. In diesen Fällen sind ua die Schaffung klarer Zuständigkeitsgrenzen und eine exakte Aufgabenbeschreibung in der Entsendungsvereinbarung unter Ausschluss schädlicher Funktionen und eine Dokumentation der tatsächlichen Einhaltung dieses vereinbarten Aufgabenzuschnitts Ansatzpunkte, um das Risiko der Hinzurechnungsbesteuerung im Einzelfall zu minimieren.

## Summary

For German companies, the secondment of employees to low-tax countries such as the UAE entails risks of taxation as per German Foreign Tax Act (Außensteuergesetz – AStG). Under this law, a so-called detrimental involvement of a seconded employee when generating income can lead to additional taxation at the level of the German parent company. If all legal requirements set out in the Foreign Tax Act are met, passive income generated by the foreign subsidiary is attributed to the German parent company and is, consequently, taxable in Germany. Such fictitious distribution is then subject to German corporate tax, German solidarity surcharge and German trade tax (tax burden of approx. 30%). Despite these Foreign Tax Act risks associated with the secondment of employees, seconding employees remains an important strategy for German com-

panies operating abroad or intending to establish business activities abroad. The secondment of employees regularly comes with various benefits for companies and seconded employees alike. It allows for an exchange of know-how and enables German companies to access new markets and to explore new sales channels. Employee secondments help to fill vacancies abroad and support companies in implementing their domestic corporate culture in foreign entities. However, to avoid undesirable tax burdens, in addition to careful planning of employee secondments by the HR department, German companies are well advised to examine the Foreign Tax Act implications of international employee secondments. This includes considerations as to which legal structure of the employee secondment is most advantageous in relation to the intended activity in an individual case or the least risky from a Foreign Tax Act perspective. Depending on the circumstances of an individual case, employing the respective employee directly at the foreign company in accordance with the so-called transfer model might be advisable as in these instances, the employment relationship with the German company is terminated. However, employees are not always willing to lose ties with their German employer. In these instances, companies might, by way of example, want to consider including clear responsibilities and a precise description of each task in the secondment agreement to minimize the risk to be subject to taxation as per the Foreign Tax Act. Risk mitigation might further entail explicitly excluding harmful functions and documenting actual compliance with the agreed scope of tasks.



**Constantin Frank-Fahle**



**Marcel Trost**