

Neue Verwaltungsgrundsätze des BMF zur Arbeitnehmerentsendung

von RA/StB Dr. Heinz-Klaus Kroppen, LL.M., RA Dr. Stephan Rasch und
StB Dr. Achim Roeder, M.A., Deloitte & Touche, Düsseldorf

Geltungsbereich: Bundesrepublik Deutschland.

Rechtsgrundlagen: § 8 Abs. 3 Satz 2 KStG, § 1 AStG, § 4 Abs. 4 EStG.

Literatur: Becker/Kroppen, Handbuch Internationale Verrechnungspreise, Köln 1997/2001; Jacobs, Internationale Unternehmensbesteuerung, 4. Aufl. München 1999; Flick/Wassermeyer/Baumhoff, Außensteuerrecht, Köln 1997, 2001; Kroppen/Roeder, Germany tackles secondments issues and transfer pricing, Tax Management Transfer Pricing (TMTP), Vol. 9 (2000), No. 14, S. 434 ff.; Kroppen/Roeder, Arbeitnehmerentsendung, IWB Transfer Pricing News Nr. 20 vom 25. 10. 2000, S. 979 f.; Kroppen/Rasch/Roeder, Bedeutende Entscheidung des BFH in Verrechnungspreisfragen — Anmerkungen zum Urteil v. 17. 10. 2001 - I R 103/00, IWB F. 3 Gr. 1 S. 1787 ff.; dies., German Federal Tax Court issues landmark transfer pricing decision, Tax Notes International (TNI) 2001, S. 1111; Kuckhoff/Schreiber, Verrechnungspreise in der Betriebsprüfung, München 1997; Schmidt, Einkommensteuergesetz Kommentar, 20. Aufl. München 2001, Palandt, Bürgerliches Gesetzbuch, 60. Aufl. München 2001; Tipke/Lang, Steuerrecht, 16. Aufl. Köln 1998; Wassermeyer, Verdeckte Gewinnausschüttung: Veranlassung, Fremdvergleich und Beweisrisikoverteilung, DB 2001, 2465 ff.; Baumhoff, BFH 17. 10. 2001 - I R 103/00: Überprüfung internationaler Verrechnungspreise — Mitwirkungspflichten — Schätzung, Anmerkung, IStR 2001, S. 751 ff.

Mit Datum vom 9. 11. 2001 hat das BMF die endgültige Fassung der „Grundsätze für die Prüfung der Einkunftsabgrenzung zwischen international verbundenen Unternehmen in Fällen der Arbeitnehmerentsendung“ veröffentlicht. Die erste Entwurfsfassung, die im September 2000 den Verbänden zugeleitet worden war, wurde in der Literatur kritisch gewürdigt (vgl. Kroppen/Roeder, TMTP 2000, S. 434 ff.; dies., IWB Transfer Pricing News Nr. 20, S. 979 f.). Die Verfasser der Verwaltungsgrundsätze haben in der endgültigen Fassung einen Teil dieser Kritik berücksichtigt und die Verwaltungsgrundsätze entsprechend geändert. In diesem Artikel soll zunächst der Inhalt der neuen Verwaltungsgrundsätze skizziert werden. Im Anschluss daran sollen die Prinzipien, auf deren Grundlage die Aufteilung der Kosten zwischen dem entsendenden und dem aufnehmenden Unternehmen vorzunehmen ist, analysiert werden.

I. Inhalt der neuen Verwaltungsgrundsätze

Die Verwaltungsgrundsätze erläutern zunächst die Notwendigkeit einer Regelung zur Personalentsendung, die in der zunehmenden industriellen Verflechtung gesehen wird. Obwohl der Fremdvergleich für die Frage der Höhe der Vergütung des entsandten Mitarbeiters nicht von Bedeutung ist, da sich Arbeitgeber und Arbeitnehmer als fremde Dritte gegenüberstehen, wollen die Verfasser die Aufteilung der betrieblichen Ausgaben anhand des Fremdvergleichs zwischen den beteiligten Unternehmen vornehmen. Anders als noch der erste Entwurf definiert die endgültige Version nicht nur die Arbeitnehmerentsendung, sondern auch den Fall, in dem eine solche nicht anzunehmen ist. Eine Arbeitnehmerentsendung liegt demnach vor, wenn ein Arbeitnehmer mit dem bisherigen Arbeitgeber vereinbart, in einem verbundenen Unternehmen auf der Grundlage einer arbeitsrechtlichen Vereinbarung tätig zu werden oder das aufnehmende Unternehmen als wirtschaftlicher Arbeitgeber anzusehen ist. Davon abzugrenzen ist die Tätigkeit eines Arbeitnehmers in einem verbundenen Unternehmen, die auf einer Dienst- oder Werkleistungsverein-

barung zwischen „entsendendem“ und „aufnehmendem“ Unternehmen beruht. In letzterem Fall ist der Arbeitslohn Bestandteil der zugrunde liegenden Dienstleistung. Das Verrechnungspreisproblem liegt dann in der Bestimmung einer angemessenen fremdvergleichsüblichen Vergütung für diese Leistung, die einen Gewinnaufschlag zu enthalten hat. Außerdem stellt sich das Problem der Begründung einer Betriebsstätte. Der Arbeitgeberbegriff orientiert sich dabei an der arbeitsrechtlichen, respektive wirtschaftlichen Definition. Für die dafür erforderliche Integration des Arbeitnehmers in das aufnehmende Unternehmen ist in den Fällen einer Entsendung von mehr als drei Monaten auszugehen. Ist die Arbeitgeberbereiensechaft zu verneinen, kann es sich um eine Dienstleistung handeln (Tz. 2). Unverändert werden alle direkten und indirekten Aufwendungen im Zusammenhang mit der Tätigkeit des entsandten Arbeitnehmers als Aufwand der Personalentsendung angesehen. Allerdings sind Stock Options — anders als in einem der ersten Entwürfe — nicht mehr erwähnt. Die Verrechnung eines Gewinnaufschlages wird abgelehnt, weil durch die Entsendung originäre eigene Kosten des aufnehmenden Unternehmens entstehen (Tz. 2.3). Insoweit ergibt sich eine Analogie zur Behandlung von Kostenumlageverträgen. Explizit wird nun auch anerkannt, dass ein Know-how-Transfer, der sich durch die Tätigkeit des entsandten Arbeitnehmers und dessen Kenntnisse und Erfahrungen ergibt, nicht gesondert zu vergüten ist (Tz. 4.2), da in diesen Fällen regelmäßig gerade kein immaterielles Wirtschaftsgut übertragen wird. Die Beurteilungskriterien, auf deren Grundlage die Einkunftsabgrenzung vorgenommen wird, haben sich nicht wesentlich verändert. Deutlicher als bisher wird zwischen der Verursachung der Entsendungskosten dem Grunde und der Höhe nach unterschieden. Zu unterscheiden ist demnach, ob die Tätigkeit allein im Interesse des aufnehmenden Unternehmens erfolgt und der Betriebsausgabenabzug dort im vollen Umfang anzuerkennen ist, oder ob zumindest teilweise auch ein Interesse des entsendenden Unternehmens gegeben ist, was je nach Fallgestaltung zu einer Reduzierung des Betriebsausgabenabzugs einer deutschen aufnehmenden Gesellschaft führen kann (Tz. 3.1) bzw. zur Möglichkeit eines deutschen entsendenden Unternehmens bestimmte Kosten zu übernehmen. Im Rahmen der Prüfung eines inländischen entsendenden Unternehmens hat die Finanzverwaltung an dem Grundsatz festgehalten, dass die Tätigkeit des Arbeitnehmers regelmäßig im Interesse des aufnehmenden Unternehmens erfolgen wird. Ist jedoch mit dem Arbeitnehmer eine Vergütung vereinbart worden, die über dem Lohnniveau des Tätigkeitsstaates liegt, kann auch ein Interesse des entsendenden Unternehmens gegeben sein. Insofern kommt der Höhe des Gehalts lediglich indizielle Bedeutung zu. Macht ein entsendendes Unternehmen Aufwendungen geltend, so obliegt diesem allerdings die Darlegungslast und Beweislast wohl selbst dann, wenn der Lohn der Arbeitnehmer über dem Niveau im Aufnahmestaat liegt (Tz. 3.1.1). Bei der Prüfung eines inländischen aufnehmenden Unternehmens soll beachtet werden, dass ein ordentlicher und gewissenhafter Geschäftsleiter nur den Aufwand zu tragen bereit ist, der ihm für die Beschäftigung des von ihm tatsächlich benötigten Personals entsteht. Zudem würde er nur den Aufwand akzeptieren, der für einen vergleichbaren am lokalen Arbeitsmarkt zu rekrutierenden Arbeitnehmer entstehen würde. Für einen über diese Vergleichsgröße hinausgehenden Aufwand, den ein inländisches aufnehmendes Unternehmen übernimmt, hat es den Nachweis zu führen, dass der überschießende Anteil in seinem — dem Interesse des aufnehmenden Unternehmens — steht. Wird dieser Nachweis nicht geführt, hätte ihn das ausländische entsendende Unternehmen zu führen (Tz. 3.1.2). Anders

3 Deutschland

als der Entwurf stellen die neuen Verwaltungsgrundsätze explizit auf die Preisvergleichsmethode als vorrangig zu verwendende Methode zur Anwendung des Fremdvergleichs ab. Die Konkretisierung des Fremdvergleichs anhand des betriebsinternen und externen sowie des hypothetischen Fremdvergleichs stimmt mit der von der Entwurfsfassung vorgesehenen Interpretation überein. Neu ist jedoch der Hinweis, dass in Fällen, in denen der hypothetische Fremdvergleich angewendet wird, der ordentliche und gewissenhafte Geschäftsleiter die Übernahme höherer Kosten mangels vergleichbarer Arbeitnehmer am lokalen Arbeitsmarkt nur dann akzeptieren soll, wenn er einen Ausgleich der Mehraufwendungen innerhalb von drei Jahren realisieren kann (Tz. 3.2). Für den Fall eines sog. Rotationssystems soll davon auszugehen sein, dass auch das entsendende Unternehmen ein Interesse an der Beschäftigung des Arbeitnehmers in dem aufnehmenden Unternehmen hat und folglich den Teil der Aufwendungen zu tragen hat, der über den Aufwand für einen vergleichbaren heimischen Arbeitnehmer hinausgeht (Tz. 3.4.2). Diese Regel — und dieser Aspekt ist beachtenswert und neu — soll auch für den Fall der Expertenentsendung gelten. Eine solche ist anzunehmen, wenn ein Arbeitnehmer über Spezialwissen verfügt und ein vergleichbarer Arbeitnehmer am Markt nicht oder nur unter erheblichem Aufwand zu finden ist (Tz. 3.4.1). Neu aufgenommen worden ist die Möglichkeit, für eine Vielzahl von Arbeitnehmern, die sowohl im Interesse des aufnehmenden als auch des entsendenden Unternehmens entsandt worden sind, einen einheitlichen Aufteilungsmaßstab festzulegen, der für den gesamten Prüfungszeitraum zugrunde gelegt wird und auf Antrag des Steuerpflichtigen auch für künftige Wirtschaftsjahre Anwendung finden kann (Tz. 3.5). Die Verwaltungsgrundsätze sehen in Tz. 5 schließlich eine detaillierte Liste von Unterlagen vor, anhand derer der Steuerpflichtige den Nachweis seiner Interessenlage im Rahmen seiner Mitwirkungspflicht führen kann. So soll der Steuerpflichtige neben dem Entsendevertrag und den Arbeitsverträgen mit dem entsendenden und aufnehmenden Unternehmen beispielsweise auch folgende Unterlagen zum Nachweis der Interessenlage vorlegen:

- Konkrete Tätigkeitsberichte, z. B. Berichte, Protokolle, die der entsandte Arbeitnehmer für das entsendende Unternehmen angefertigt hat,
- Untersuchungen über Vergleichsgehälter im lokalen Arbeitsmarkt,
- Nachweis über die Höhe der Lohnaufwendungen vor der Entsendung,
- Kosten/Nutzen-Analyse (benefit test) bezüglich Lohnaufwand und Erfolgsbeitrag des entsandten Arbeitnehmers,
- Funktionsorientiertes Arbeitnehmerorganigramm oder ähnliche Unterlagen.

II. Analyse

Nachfolgend sollen einige Anmerkungen insbesondere zu den Änderungen der nun veröffentlichten Verwaltungsgrundsätze gegenüber der Entwurfsfassung vom September 2000 gemacht werden (vgl. für eine Analyse dieser ersten Fassung Kroppen/Roeder, TMTP 2000, S. 434, 435 ff.).

1. Begriffsbestimmungen (Tz. 2)

Es ist zu begrüßen, dass die Arbeitnehmerentsendung nicht nur positiv definiert, sondern nunmehr auch negativ zum Leistungsaustausch auf der Basis

einer Dienst- oder Werkleistungsvereinbarung abgegrenzt wird. Weiter bedienen sich die Verwaltungsgrundsätze in Abweichung von der Definition des Lohnsteuerrechts der wirtschaftlichen Auslegung des Arbeitgeberbegriffs und stimmen damit mit der Rechtsprechung des BFH und der bisherigen Auslegung durch die Finanzverwaltung überein. Der lohnsteuerrechtliche Arbeitgeberbegriff ist mittelbar aus den Begriffen Arbeitnehmer und Dienstverhältnissen i. S. des § 1 LStDV abzuleiten, wonach Arbeitgeber derjenige ist, zu dem eine bestimmte Person in einem Arbeitnehmer-Verhältnis steht (zivilrechtlicher Arbeitgeberbegriff, vgl. Palandt-Putzo, BGB, Einl. vor § 611 Anm. 6; Schmidt-Drenseck, EStG, § 38 Rz. 4). Der BFH (Urt. v. 21. 8. 1985 - I R 63/80, BStBl 1986 II S. 4, 5) hatte zum DBA Spanien entschieden, dass der Wortlaut des Art. 15 Abs. 2 lit. b DBA („wenn die Vergütungen von einem Arbeitgeber oder für einen Arbeitgeber gezahlt werden“) darauf schließen lässt, dass unter Arbeitgeber derjenige Unternehmer zu verstehen ist, der die Vergütungen für die ihm geleistete unselbständige Arbeit wirtschaftlich trägt, unabhängig davon, ob er die Vergütung an den Arbeitnehmer selbst ausbezahlt oder ein anderes Unternehmen in Vorlage tritt. Die OFD Nürnberg hat sich dieser Auffassung der Rechtsprechung angeschlossen und lässt eine Freistellung im Rahmen des Art. 15 zu, wenn der Arbeitnehmer seine Arbeitsleistung schuldet, unter der Leitung des Arbeitgebers tätig wird, weisungsgebunden ist und der Arbeitslohn nicht Bestandteil des Preises für eine Lieferung oder Werkleistung ist (OFD Nürnberg, Vfg. v. 12. 9. 1989, S 1301-357/St 21, DStR 1990 S. 39). Anders als beim zivilrechtlichen bzw. lohnsteuerrechtlichen Arbeitgeberbegriff steht im Vordergrund, wer die Vergütung zu tragen hat. Somit tragen die negative Abgrenzung der Arbeitnehmerentsendung und die gewählte Definition zur Klarstellung hinsichtlich des Besteuerungsrechts bei. Sofern nicht eine Arbeitnehmerentsendung, sondern eine Dienst- oder Werkleistung gegeben ist, ist ein Besteuerungsrecht des Staates, in dem die Leistung erbracht wird, auf der Grundlage des Art. 15 OECD-MA nicht gegeben, weil das Unternehmen im Aufnahmestaat das Entgelt für die Arbeitsleistung nicht wirtschaftlich trägt, wenn der Arbeitslohn nur Teil eines Dienstleistungsentgeltes ist. Die Verwendung des wirtschaftlichen Arbeitgeberbegriffs ist zutreffend, da sie der Wertung des Art. 15 OECD-MA entspricht. Es ist auf den Grundsatz abzustellen, dass derjenige Staat das Besteuerungsrecht für den Arbeitslohn erhält, dessen Steuersubstanz durch die Berücksichtigung des Aufwands für den Arbeitnehmer als Betriebsausgabe gemindert wurde (vgl. Jacobs, Internationale Unternehmensbesteuerung, S. 1036 f.). Die wirtschaftliche Belastung trägt dasjenige Unternehmen, das den Arbeitslohn auszahlt und damit den Betriebsausgabenabzug geltend machen kann. Folgerichtig steht diesem Staat hinsichtlich des Arbeitslohns auch das Besteuerungsrecht zu, das der Gewährung des Betriebsausgabenabzugs gegenüber steht. Anders als der ursprüngliche Entwurf enthält die endgültige Fassung nicht mehr die Aussage, dass die Personalentsendung wie eine Dienstleistung zu behandeln ist. Dies ist auch konsequent, denn wenn das aufnehmende Unternehmen wirtschaftlicher Arbeitgeber wird, kann kaum eine Dienstleistung des entsendenden Unternehmens vorliegen. Ob eine solche seitens des entsendenden Unternehmens vorliegt, soll vielmehr zu prüfen sein, wenn das aufnehmende Unternehmen nicht als Arbeitgeber anzusehen ist.

Offensichtlich ist auch die Kritik, die an der ersten Entwurfsfassung hinsichtlich der Frage einer gesonderten Vergütung des Know-how-Transfers geübt worden ist (vgl. Kroppen/Roeder, TMTP 2000, S. 434, 435), berücksichtigt

3 Deutschland

worden. Tatsächlich ist nicht davon auszugehen, dass das spezielle Wissen eines entsandten Arbeitnehmers zu einem vergütungsfähigen Transfer von Know-how führt. Eine gesonderte Vergütung für Know-how kann nur dann gerechtfertigt sein, wenn etwa Muster, Pläne oder Zeichnungen übergeben werden. Die damit verbundene und erforderliche Vergütung steht jedoch nicht im Zusammenhang mit der Entsendung des Arbeitnehmers. Vielmehr wäre sie im Falle des Transfers der vorgenannten Nutzungsrechte auch ohne die Personalentsendung zu leisten. Genau diese Unterscheidung haben die Verfasser der Verwaltungsgrundsätze nun getroffen.

2. Beurteilung des betrieblichen Interesses (Tz. 3)

Der Vorentwurf hatte als Ausgangspunkt der Aufteilung von Lohnaufwendungen zwischen entsendendem und aufnehmendem Unternehmen auf die betriebliche Veranlassung abgestellt. Die betriebliche Veranlassung, insbesondere also die Frage, ob das aufnehmende Unternehmen eine höhere Gesamtausstattung eines entsandten Arbeitnehmers akzeptieren würde, sollte anhand des Fremdvergleichs beurteilt werden. Diesen Ansatz betont die endgültige Fassung nun nicht mehr. Vielmehr wird hier für die Einkunftsabgrenzung unmittelbar auf den Fremdvergleich abgestellt. Die Frage, wie das Verhältnis zwischen Veranlassungsprinzip und Fremdvergleich rechtssystematisch zu beurteilen ist, ist sicherlich für die praktische Durchführung nicht entscheidend. Es bleibt jedoch festzuhalten, dass die neuen Verwaltungsgrundsätze an dieser Stelle wenig exakt formuliert sind. Zu kritisieren ist aber nach wie vor (vgl. Kroppen/Roeder, TMTP 2000, S. 434, 436), dass zur Beurteilung des Aufwands für Arbeitnehmerentsendungen das Fremdvergleichsprinzip mit dem richtigen Verständnis des Betriebsausgabenbegriffs vermischt wird. Entscheidend für den Betriebsausgabenabzug ist, dass eine Leistung betrieblich veranlasst sein muss, d. h. in einem tatsächlichen oder wirtschaftlichen Zusammenhang mit dem Betrieb steht (vgl. nur Schmidt-Heinicke, EStG, § 4 Rz. 480). Wenn die betriebliche Veranlassung vom Stpfl. dem Grunde nach dargelegt werden kann, stellt sich die Frage nach der Höhe der Betriebsausgaben nicht mehr. Insoweit gehen die Verwaltungsgrundsätze fehl, wenn sie die Höhe der Aufwendungen für einen Arbeitnehmer in Frage stellen. Es ist im Gegenteil so, dass die betrieblich veranlassten Aufwendungen nicht zweckmäßig, üblich oder angemessen sein müssen.

Hinsichtlich der Beurteilung der Verursachung der Entsendungskosten unterscheiden die Verwaltungsgrundsätze nun zwischen dem Fall, dass eine deutsche Gesellschaft einen Arbeitnehmer entsendet (Tz. 3.1.1) und der Variante, dass eine deutsche Gesellschaft einen Arbeitnehmer aufnimmt (Tz. 3.1.2). Zutreffend wird festgestellt, dass ein entsandter Arbeitnehmer im Interesse des aufnehmenden Unternehmens tätig wird. Dies wird aber nur für deutsche entsendende Unternehmen so postuliert. Richtig ist ferner, dass auch das entsendende Unternehmen ein Interesse daran haben kann, den Arbeitnehmer zu entsenden und daher einen Teil der Vergütung übernehmen wird, etwa weil der Arbeitnehmer im Auftrag der inländischen entsendenden Muttergesellschaft (MG) besondere Funktionen übernimmt. Folgerichtig gilt dann, dass ein Teil der Aufwendungen für einen von einer inländischen Toch-

tergesellschaft (TG) aufgenommenen Arbeitnehmer von der entsendenden ausländischen MG zu übernehmen ist. Im letzteren Fall der aufnehmenden inländischen TG bedeutet dies, dass möglicherweise nicht der volle Aufwand als Betriebsausgabe zu behandeln ist. Im Falle der Entsendung durch die inländische MG soll diese die Darlegungs- und Beweislast für die betriebliche Veranlassung der im Inland geltend gemachten Aufwendungen tragen. Andererseits hat die inländische aufnehmende TG ggfls. den Nachweis zu führen, dass ein erhöhter Lohnaufwand (Mehraufwand) für den aufgenommenen Arbeitnehmer — z. B. wegen dessen besonderen Fähigkeiten — tatsächlich auch im Interesse der aufnehmenden TG geleistet wird. Darin und insbesondere in den Rechtsfolgen, falls der entsprechende Nachweis nicht erbracht werden kann, liegt ein Widerspruch. Hat die entsendende inländische MG den Nachweis der betrieblichen Veranlassung nicht erbringen können, sind die Kosten komplett an die aufnehmende (ausländische) TG zu belasten, selbst dann wenn sie das örtliche Lohnniveau übersteigen. Im Gegensatz dazu soll die entsendende (ausländische) MG verpflichtet sein, den Mehraufwand zu tragen, wenn die aufnehmende inländische TG das betriebliche Interesse nicht darlegen und beweisen kann (vgl. Tz. 3.1.2, 2. Absatz am Ende). Für diese Ungleichbehandlung ist kein Grund ersichtlich. Es ist nicht einzusehen, dass einmal die aufnehmende Gesellschaft und im anderen Fall die entsendende Gesellschaft den Mehraufwand tragen soll. Das Problem liegt darin, dass die Verwaltungsgrundsätze kein einheitliches Kriterium zur Beurteilung vorgeben, sondern bei der entsendenden Gesellschaft auf deren Interesse abstellen und bei der aufnehmenden Gesellschaft auf das dort übliche Lohnniveau. Beide Tests sind aber nicht deckungsgleich. Selbst wenn der Arbeitslohn über dem örtlich üblichen liegt, begründet dies nicht automatisch ein Interesse des entsendenden Unternehmens. Ein Interesse des entsendenden Unternehmens kann auch dann bestehen, wenn der Lohn dem ortsüblichen im Aufnahmestaat entspricht. Dieser Konflikt kann unseres Erachtens nur einheitlich durch eine konsistente Beweislastregel gelöst werden und nicht unterschiedlich danach, ob das deutsche Unternehmen ein entsendendes (im Zweifel voller Abzug im Ausland) oder ein aufnehmendes (im Zweifel Beteiligung der MG bei Mehraufwand) ist.

3. Konkretisierung des Fremdvergleichs (Tz. 3.2)

Der Vorentwurf hatte sich hinsichtlich der Methodenwahl nicht festgelegt. Nunmehr legen sich die Verwaltungsgrundsätze darauf fest, dass vorrangig die Preisvergleichsmethode zur Anwendung kommen soll. Dies ist beachtlich, da Tz. 2.4.1 der Verwaltungsgrundsätze von 1983 bisher bestimmte, dass eine Rangfolge der Standardmethoden für die Prüfung von Verrechnungspreisen nicht besteht, was der BFH in seinem Urteil vom 17. 10. 2001 ausdrücklich bestätigt hat (I R 103/00, DB 2001 S. 2474, 2477). Die Verwaltungsgrundsätze unterscheiden dabei zwischen dem betriebsinternen, dem betriebsexternen und dem hypothetischen Fremdvergleich. Hier besteht unseres Erachtens die Gefahr, dass sich oft ein betriebsinterner oder externer Fremdvergleich nicht führen lassen wird und deshalb die Finanzverwaltung auf die unscharfen Kriterien des hypothetischen Fremdvergleichs zurückgreifen wird. Ein betriebsinterner Fremdvergleich wird zumindest oft bei einer Expertenentsendung mangels vergleichbaren lokalen Personals nicht möglich sein. Der betriebsexterne Fremdvergleich wird in der Regel am Fehlen vergleichbarer Entscheidungssituationen unter fremden Dritten scheitern. Hinsichtlich des hypothetischen Fremdvergleichs ist die bereits geäußerte Kritik (vgl. Kroppen/

3 Deutschland

Roeder, TMTP 2000, S. 434, 436) aufrechtzuerhalten, dass der hypothetische Fremdvergleich, wie er in Tz. 3.2.3 beschrieben wird, im Ergebnis eine Form der Gewinnvergleichsmethode darstellt, welche bisher durch die deutsche Finanzverwaltung abgelehnt wurde (vgl. Pressemitteilung des BMF v. 13. 7. 1995, abgedruckt in: DStR 1995 S. 1500 f.). Bemerkenswert ist im Rahmen des hypothetischen Fremdvergleichs auch, dass ein ordentlicher und sorgfältiger Geschäftsleiter den Mehraufwand für einen entsandten Arbeitnehmer im Vergleich zu einem am lokalen Arbeitsmarkt verfügbaren Arbeitnehmer nur dann übernehmen wird, wenn er in einem überschaubaren Zeitraum „einen wirtschaftlich nachweisbaren höheren Nutzen erwarten kann“ (Tz. 3.2.3). Dazu ist zunächst anzumerken, dass den Steuerpflichtigen damit wiederum eine erhöhte Nachweispflicht trifft. Außerdem ist nicht klar, warum ein Zeitraum von drei Jahren angemessen sein soll. Schließlich ist völlig unklar, wie die Steigerung der Erlöse nachvollzogen werden soll. Man stelle sich nur die Entsendung eines technischen Experten zu einer Produktionsgesellschaft vor. Seine Tätigkeit ist soweit von der Erzielung der Erlöse durch den Vertrieb der Produkte entfernt, dass sich ein Zusammenhang kaum herstellen lässt. Es ist zu befürchten, dass in der Praxis dieser Test darauf hinauslaufen wird, dass die Finanzverwaltung bei Entsendungen nach Deutschland zu einer inländischen Gesellschaft, die in einer Verlustphase ist, die Abzugsfähigkeit der Gehaltskosten anzweifeln wird. Dafür fehlt unseres Erachtens jede Rechtsgrundlage. Im Übrigen wird sich die Verwaltung dann fragen lassen müssen, ob die gleichen Kriterien wohl auch für eine Entsendung aus dem Inland zu einer ausländischen Gesellschaft mit Verlusten gelten.

4. Rotationsverfahren — Expertenentsendung (Tz. 3.4)

Bei der Expertenentsendung sind verschiedene Fälle zu unterscheiden. Ist ein Experte auf dem lokalen Markt nicht zu rekrutieren, dann sind die Aufwendungen zweifelsfrei von der aufnehmenden Gesellschaft zu tragen (vgl. Tz. 3.4.1). Kann ein Experte mit vergleichbaren Fähigkeiten auf dem Arbeitsmarkt geworben werden, so sollten die allgemeinen Regeln anwendbar sein, d. h. es ist möglicherweise eine Aufteilung der Aufwendungen zwischen aufnehmenden und entsendenden Unternehmen nach Tz. 3.1.1 bzw. 3.1.2 vorzunehmen. Der dritte Fall bezieht sich auf die Entsendung eines Experten im Rotationsverfahren. Auch hier muss die Regel der Tz. 3.4.1 gelten, wonach das aufnehmende Unternehmen den gesamten Aufwand tragen muss, sofern ein vergleichbarer Arbeitnehmer am Arbeitsmarkt nicht zu finden ist. Es bleibt daher unklar, welcher Unterschied zwischen der „reinen Expertenentsendung“ und der Expertenentsendung im Rotationsverfahren bestehen soll. In beiden Fällen trägt das aufnehmende Unternehmen die Kosten. Die Regel, die gem. Tz. 3.4.2 im Rotationsverfahren gelten soll, dass auch das entsendende Unternehmen ein betriebliches Interesse an der Expertenentsendung und daher einen Teil der Kosten zu tragen hat, ist für die Expertenentsendung im Rotationsverfahren nicht anwendbar. Wenn nämlich ein entsprechender vergleichbarer Arbeitnehmer am Arbeitsmarkt nicht gefunden werden kann, dann ist zweifelsfrei das Interesse des aufnehmenden Unternehmens anzunehmen. Daran vermag auch ein etwaiges Rotationsverfahren für die Expertenstelle nichts zu ändern. Die in Tz. 3.4.2 enthaltene Erweiterung der Vermutungsregel ist deshalb in dieser Form nicht nachvollziehbar.

Anzumerken ist auch, dass es bereits erhebliche Schwierigkeiten bereiten sollte, einen dem Experten vergleichbaren Arbeitnehmer am Arbeitsmarkt zu finden. Der Experte zeichnet sich in der Regel gerade dadurch aus, dass er in einem bestimmten Bereich über besondere Fähigkeiten verfügt, die ihm individuell zuzuordnen sind. Es ist zu erwarten, dass erheblicher Aufwand mit der Suche nach vergleichbaren Arbeitnehmern verbunden sein wird, den die Steuerpflichtigen zu tragen haben. Die Darlegungs- und Beweislast wird hier einseitig zu Lasten des Steuerpflichtigen verschoben.

Es erscheint auch als fraglich, ob die Regeln des Rotationsverfahrens für den Fall der Expertenentsendung überhaupt anwendbar sind. Zunächst ist zu bedenken, dass ein entsandter Arbeitnehmer möglicherweise erst durch die Rotation zu einem Experten werden kann. Es ist in der heutigen Praxis der Unternehmen durchaus häufiger der Fall, dass Arbeitnehmer entsendet werden, um Zugang zu neuestem technischem und produktbezogenem Know-how im aufnehmendem Unternehmen zu erlangen. Darüber hinaus ist zu fragen, inwiefern das Vorliegen sog. Rotationsverfahren überhaupt zu einer Versagung des Betriebsausgabenabzugs führen soll. In diesem Zusammenhang ist die Definition des Begriffs näher zu analysieren. Laut Erlass liegt die Rotation „typischerweise“ vor, wenn eine zentrale Personalplanung durch die Konzernspitze erfolgt. Der durch die Verwendung des Begriffs „Rotation“ sprachlich implizierte regelmäßige Austausch von Personal ist nicht als Bestandteil in der eigentlichen Definition des Tz. 3.4.2 enthalten. Das Merkmal des regelmäßigen Austausches nennt der Erlassentext lediglich als Beispiel für mögliche Anhaltspunkte zum Vorliegen einer Rotation. Die Verwendung des Begriffs „Rotationsverfahren“ erfolgt somit irreführend. Fraglich ist überdies, ob ein regelmäßiger Austausch von Arbeitskräften — der Erlass geht von einer typischen Dauer von 3—5 Jahren aus (vgl. dazu auch Kuckhoff/Schreiber, Verrechnungspreise in der Betriebsprüfung, Rz. 229) — das aufnehmende Unternehmen unangemessen benachteiligt. In diesem Zusammenhang ist zu prüfen, ob z. B. die allgemeine Fluktuation in dem aufnehmenden Unternehmen bzw. in der entsprechenden Branche von diesen Zeitvorgaben stark abweicht. Im Rahmen einer solchen Prüfung ist auch die Verwendung des jeweiligen Arbeitnehmers zu beachten. Grundsätzlich kann festgehalten werden, dass das Leitbild langfristiger oder arbeitslebenslanger Bindungen zwischen Arbeitgeber und Arbeitnehmer in weiten Teilen des Wirtschaftslebens nicht mehr der Realität entspricht. Aus diesem Grunde darf ein von diesem theoretischen Leitbild abweichendes tatsächliches Verhalten des Stpfl. nicht zu einer Versagung des Betriebsausgabenabzugs führen.

5. Einheitlicher Aufteilungsmaßstab (Tz. 3.5)

Ausdrücklich zu begrüßen ist die neu eingefügte Möglichkeit, dass sich Finanzverwaltung und Stpfl. auf einen einheitlichen Aufteilungsmaßstab für alle Arbeitnehmerentsendungen einigen können, der für alle Wirtschaftsjahre des jeweiligen Prüfungszeitraums Geltung hat und möglicherweise sogar für folgende Wirtschaftsjahre. Unklar bleibt allerdings, wann eine „wesentliche Veränderung“ der Verhältnisse anzunehmen sein soll.

6. Dokumentation

Tz. 5 beschäftigt sich mit der Dokumentation und den Nachweisen bei der grenzüberschreitenden Arbeitnehmerentsendung. Unter Berücksichtigung der Entscheidung des BFH-Urteils vom 17. 10. 2001 (für eine ausführliche Besprechung vgl. etwa Kroppen/Rasch/Roeder, IWB F. 3 Gr. 1 S. 1787 ff.,

3 Deutschland

dies., TNI v. 10. 12. 2001, S. 1111 ff.; Wassermeyer, DB 2001 S. 2465 ff.; Baumhoff, IStR 2001 S. 745 ff.) stellt sich die Frage, auf welche Rechtsgrundlage die Verfasser die Mitwirkungspflichten in der vorgesehenen Weise stützen wollen.

Exemplarisch sei etwa auf die folgenden Belege hingewiesen:

- Konkrete Tätigkeitsberichte, z. B. Berichte, Protokolle, die der entsandte Arbeitnehmer für das entsendende Unternehmen angefertigt hat,
- Untersuchungen über Vergleichsgehälter im lokalen Arbeitsmarkt,
- Nachweis über die Höhe der Lohnaufwendungen vor der Entsendung,
- Kosten/Nutzen-Analyse (benefit test) bezüglich Lohnaufwand und Erfolgsbeitrag des entsandten Arbeitnehmers.

Hinsichtlich dieser Unterlagen stellen sich zwei Probleme. Zum einen ist spätestens seit dem Beschluss des BFH vom 10. 5. 2001 klargestellt, dass spezielle gesetzliche Dokumentationspflichten nach nationalem Steuerrecht nicht bestehen. Das bedeutet, dass der Stpfl. trotz der ihm obliegenden Darlegungslast nicht verpflichtet ist, Unterlagen vorzulegen, die er nach den gesetzlichen Verpflichtungen gar nicht zu erstellen hat. Es sei nochmals darauf hingewiesen, dass der Stpfl. nur im Rahmen der §§ 140 ff. AO und der §§ 238 ff. HGB gesetzlich verpflichtet ist, spezielle Bücher zu führen. Im Übrigen beschränkt sich die Vorlagepflicht nur auf existente Unterlagen (vgl. nur Becker, in: Becker/Kroppen, U Tz. 5.1.1. Anm. 3, m. w. N., sowie Wassermeyer, in: Flick/Wassermeyer/Baumhoff, § 1 AStG Anm. 822). Es ist daher nicht einzu- sehen, dass der Stpfl. erneut mit wesentlichen Dokumentationspflichten belastet werden soll, die sich so im Gesetz nicht finden. Außerdem verkennen die Verfasser der Verwaltungsgrundsätze erneut, dass die inländischen Stpfl. zum Teil nicht die Möglichkeit haben, auf die ausländische MG einzuwirken. Wenn daher beispielsweise ein Nachweis über die Höhe der Lohnaufwendungen vor der Entsendung gefordert wird, ist zu bedenken, dass die inländische TG diese Informationen wahrscheinlich nicht erhalten wird. Auch zu diesem Punkt hat der BFH ebenfalls in dem Beschluss vom 10. 5. 2001 ausdrücklich Stellung genommen. So soll die Rechtsfolge des § 90 Abs. 2 AO nicht ausgelöst werden, wenn die TG nicht die tatsächliche und rechtliche Möglichkeit hat, auf die Unterlagen der MG zuzugreifen (vgl. BFH, Beschluss vom 10. 5. 2001 - I S 3/01, DB 2001 S. 1180, 1181). Davon ist auch in diesem Beispiel auszugehen. Eine gesellschaftsrechtliche Einwirkungsmöglichkeit, die Unterlagen über Lohnaufwendungen zu erhalten, hat die Tochtergesellschaft nicht. Im Einzelfall verlangt die Finanzverwaltung auch Unmögliches. So wird ein sog. „benefit-test“, im Sinne einer Kosten- und Nutzenanalyse, dem Steuerpflichtigen regelmäßig nicht möglich sein. Zum einen wird er am Fehlen der notwendigen personalbezogenen Kostenrechnungs- bzw. Controlling-Daten scheitern, soweit entsprechende Aufzeichnungen nicht erstellt werden. Zum anderen werden Entsandte in der überwiegenden Zahl der Fälle für Aufgaben eingesetzt, deren Leistungsbeitrag für das Gesamtunternehmen methodisch gar nicht oder allenfalls unter Zuhilfenahme fragwürdiger Schlüsselungen möglich ist. Dies betrifft insbesondere administrative Aufgaben oder Funktionen in Arbeitsbereichen mit hoch integrierter Teamarbeit. Zusammenfassend ist daher festzuhalten, dass auch diese neuen Verwaltungsgrundsätze hinsichtlich der Dokumentationserfordernisse zu weitgehend sind.

III. Schlussbemerkung und Folgerungen für die Praxis

Auf den ersten Blick erscheint es begrüßenswert, dass die deutsche Finanzverwaltung eine Vorreiterrolle übernommen hat, die Aufteilung der Kosten zwischen verbundenen Unternehmen auf eine zumindest für die Finanzverwaltung verbindliche Grundlage zu stellen. Allerdings muss man nach näherer Betrachtung feststellen, dass das endgültige Produkt noch an einigen Stellen zu wünschen übrig lässt. Zudem bleibt unklar, wie die anderen Staaten bei der Bestimmung der Aufteilung reagieren werden. Die deutsche Finanzverwaltung muss sich außerdem die Frage gefallen lassen, warum nicht zunächst der Versuch unternommen worden ist, auf der Ebene der OECD einen konsensfähigen Ansatz zu finden. An dieser Stelle muss daher auch die Kritik gestattet sein, dass es sich eine so wichtige Handelsnation wie Deutschland eigentlich nicht erlauben kann, in den Gremien der OECD unterrepräsentiert zu sein. Die Problematik der Arbeitnehmerentsendung ist zwar gerade im nationalen Bereich in besonderer Weise bei den Arbeitnehmerentsendungen japanischer Muttergesellschaften an deutsche Tochtergesellschaften offenkundig geworden. Allerdings erschöpft sich die Problematik darin nicht. Das Gegenteil ist der Fall. Der Bereich „Arbeitnehmerentsendung“ wird generell immer mehr auch Streitpunkt in anderen Betriebsprüfungen. Mit den vorliegenden Verwaltungsgrundsätzen kann dieser Trend nur verschärft werden. Um so mehr trifft es auf unser Unverständnis, dass die im ursprünglichen Entwurf enthaltene sog. „safe-harbor-Regelung“ nicht auch in die endgültige Fassung Eingang gefunden hat. Es war erwartet worden, dass eine beträchtliche Anzahl von Unternehmen von dieser Regel Gebrauch gemacht hätten, wonach im Rahmen einer typisierenden Betrachtungsweise von der Angemessenheit der Aufteilung der Kosten zwischen entsendenden und aufnehmenden Unternehmen auszugehen gewesen wäre, sofern das entsendende Unternehmen 20 v. H. der Gesamtkosten getragen hätte. Diese Regelung war insbesondere von Vertretern der Wirtschaft ausdrücklich begrüßt worden, da damit ein wesentlicher Streitpunkt in Betriebsprüfungen bereits im Keim erstickt worden wäre. Es ist zudem nicht ersichtlich, dass eine solche Typisierung nicht mit dem Grundsatz der Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit zu vereinbaren gewesen wäre. Das BVerfG (BVerfGE 87, 172, vgl. dazu auch Tipke/Lang, Steuerrecht, § 4 Tz. 132) hat die Zulässigkeit einer vergrößerten, die Abwicklung von Massenverfahren erleichternde Typisierung grundsätzlich zugelassen, sofern sie zur Vereinfachung geeignet und nicht unverhältnismäßig ist. Eine solche Regel hätte zweifelsfrei zur Vereinfachung beigetragen, da die Darlegung des betrieblichen Interesses mit erheblichem Aufwand verbunden ist. Es bleibt abzuwarten, wie die Finanzverwaltung die neuen Verwaltungsgrundsätze anwenden wird. Angesichts der Erfahrungen aus Betriebsprüfungen sollte sich der Steuerpflichtige jedoch darauf einstellen, dass es deutliche Reibungspunkte mit den Finanzbehörden geben wird. So tut der Steuerpflichtige gut daran, die Entscheidungsfälle so gut wie möglich zu dokumentieren und sein betriebliches Interesse darzustellen, auch wenn die rechtliche Grundlage des Dokumentationskatalogs mehr als fraglich ist. Positiv hervorzuheben ist sicherlich, dass die Möglichkeit besteht, im Konsens mit der Finanzverwaltung einen einheitlichen Aufteilungsmaßstab zu bestimmen. Dies wird dazu beitragen, die Auseinandersetzungen zu entschärfen. ◇