

## Besteuerung von Arbeitslohn in China

### 1. Steuerpflicht in China

#### 1.1. Grundlagen zur Steuerpflicht

Natürliche Personen mit Wohnsitz in China (Residents) sind mit Ihrem Welteinkommen steuerpflichtig, unabhängig, aus welchen Quellen diese Einkünfte stammen. Als Resident gilt grundsätzlich auch ein Entsandter, der sich in China für mindestens ein ganzes Steuerjahr (=Kalenderjahr) aufhält.

Natürliche Personen mit Aufenthalt von weniger als einem (Steuer-)Jahr gelten als Non-resident.

Residents, die sich in China zwischen einem und fünf Jahren aufhalten (hierunter fallen die meisten Entsandten aus dem Ausland), sind auf Antrag bei den chinesischen Steuerbehörden nur mit den Gehaltseinkünften in China steuerpflichtig, die aus Quellen innerhalb Chinas stammen oder die von einer chinesischen Gesellschaft wirtschaftlich getragen werden. Bei einem Aufenthalt von mehr als fünf Jahren in China sind auch Entsandte mit Ihrem Welteinkommen steuerpflichtig.

Dagegen sind Non-residents, die sich in China innerhalb eines Kalenderjahres zwischen 90 Tagen und weniger als einem Jahr aufhalten, nur mit Einkünften aus chinesischen Quellen steuerpflichtig. Bei einem Aufenthalt von weniger als 90 Tagen im Kalenderjahr sind nur die Einkünfte in China steuerpflichtig, die von einer chinesischen Gesellschaft wirtschaftlich getragen werden.

#### 1.2. Besonderheiten bei Doppelbesteuerungsabkommen

Da zwischen Deutschland und China ein Doppelbesteuerungsabkommen besteht, ist zusätzlich die sog. 183-Tage-Regel für das Kalenderjahr zu beachten. Dies bedeutet, dass statt der o.g. 90 Tage jeweils von 183 Tagen ausgegangen werden muss. Soweit sich also ein Non-resident im Kalenderjahr zwischen 183 Tagen und weniger als einem Jahr in China aufhält, ist er nur mit den Einkünften in China steuerpflichtig, die aus Quellen innerhalb Chinas stammen. Bei einem Aufenthalt von weniger als 183 Tagen sind nur die Einkünfte in China steuerpflichtig, die von einer chinesischen Gesellschaft wirtschaftlich getragen werden.

### 2. Steuererhebung

Natürliche Personen, die der chinesischen Einkommensteuer unterliegen, haben sich für steuerliche Zwecke zu registrieren. Dies gilt auch für aus dem Ausland entsandte Mitarbeiter. Bei Arbeitnehmern (einschließlich Entsandten) hat der Arbeitgeber monatliche Lohnsteuererklärungen abzugeben und die entsprechenden Steuern abzuführen.

Soweit eine natürliche Person sich für mindestens ein Jahr in China aufgehalten hat, ist dann eine Jahressteuererklärung einzureichen, wenn das Jahreseinkommen den Betrag von RMB 120.000 übersteigt.

Soweit sich eine natürliche Person für mehr als fünf Jahre in China aufhält, ist zwingend eine Jahressteuererklärung einzureichen.

Die Steuerveranlagung ist immer eine Einzelveranlagung. Persönliche Lebensverhältnisse wie Ehestand und Kinder finden keine Berücksichtigung. Die Jahressteuererklärung ist bis zum 31. März des Folgejahres abzugeben.

### 3. Die Besteuerung von Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit

Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit unterliegen einem progressiven Steuersatz (5%-45%).

Folgende Gehaltsbestandteile stellen in China steuerpflichtigen Arbeitslohn dar:

- Grundgehalt
- Auslandszulagen (Erschwerniszulage, Kaufkraftzulage)
- Bonuszahlungen (für eine jährliche Bonuszahlung gibt es eine Steuersatzerleichterung)
- Mietzulage/Reinigungskosten (soweit pauschal und ohne Nachweis gezahlt)

Steuerfrei können, insbesondere für Entsandte aus dem Ausland, gezahlt/ersetzt werden:

- Mietzulage (tatsächliche Kosten)
- Fahrtkosten
- Verpflegungsaufwendungen
- Reinigungskosten
- angemessene Reisekosten (berufliche Reisen, auch Familienheimflüge)
- Sprachkurse
- Schulgeld

Für die steuerfreie Berücksichtigung ist eine Bestätigung der chinesischen Steuerbehörden grundsätzlich nicht notwendig. Allerdings sollte der Arbeitgeber entsprechende Nachweise/Rechnungen für eine mögliche Prüfung durch die Steuerbehörden aufbewahren.

Aus dem Ausland entsandten Mitarbeitern steht ein monatlicher Freibetrag von RMB 4.800 zu.

#### **4. Besteuerung von Stock Options**

##### **4.1. Behandlung als Arbeitslohn**

Zu den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit gehört nach chinesischem Steuerrecht auch der geldwerte Vorteil aus der Ausübung von Stock Options. Der geldwerte Vorteil wird auch nach chinesischem Steuerrecht aus der Differenz zwischen Verkehrswert (=Kurswert) zum Zeitpunkt der Ausübung und dem vorher festgelegten und vom Arbeitnehmer zu zahlenden Ausübungspreis ermittelt.

Dieser geldwerte Vorteil kann im Rahmen der chinesischen Gehaltsabrechnung getrennt vom laufenden Arbeitslohn mit einem besonderen Steuersatz besteuert werden.

Für eine mögliche Zuordnung des Besteuerungsrechtes zwischen China und dem anderen Staat ist auch nach chinesischem Steuerrecht der Zeitraum zwischen Gewährung und erstmalig möglicher Ausübbarkeit (sog. Vesting) zu Grunde zu legen.

Beispiel: Einem nach China entsandten Arbeitnehmer wurden bereits vor Beginn der Entsendung Stock Options gewährt. Der Teil des geldwerten Vorteils, der auf den Zeitraum zwischen Gewährung und Zuzug nach China entfällt, ist dann in China steuerfrei, wenn die Kosten dieser Vergütung nicht an das aufnehmende chinesische Unternehmen weiterbelastet wurden. Der Teil des geldwerten Vorteils, der auf den Zeitraum zwischen Zuzug nach China und dem Vesting entfällt, ist entsprechend in China steuerpflichtig.

Gleiches gilt, wenn ein chinesischer Arbeitnehmer während der Tätigkeit im Heimatland Stock Options erhält, die er während einer Entsendung, beispielsweise nach Deutschland, ausübt. Der Teil des geldwerten Vorteils, der auf den Zeitraum zwischen Gewährung und Zuzug nach Deutschland entfällt, ist in China steuerpflichtig. Der Teil, der auf den Zeitraum zwischen Zuzug nach Deutschland und Vesting entfällt, ist entsprechend nicht in China steuerpflichtig.

##### **4.2. Besonderheit beim Lohnsteuereinbehalt in China**

Darüber hinaus besteht für den chinesischen Arbeitgeber die Möglichkeit, eine Befreiung von der Einbehaltung der monatlichen Lohnsteuer für den Teil zu erhalten, der auf den Zeitraum in China entfällt. Hierzu müssen folgende Voraussetzungen erfüllt sein:

- die Kosten dieses Gehaltsbestandteils werden nicht an das aufnehmende Unternehmen in China weiterbelastet und mindern somit nicht den betrieblichen Gewinn dieses Unternehmens
- der Mitarbeiter hat die Entsendung zum Zeitpunkt der Ausübung der Stock Options bereits beendet und China wieder verlassen.

Beispiel: Ein Arbeitnehmer kehrt von seiner Entsendung nach China zu seinem deutschen Arbeitgeber zurück. Nach der Rückkehr nach Deutschland übt der Arbeitnehmer Stock Options aus, die ihm noch vor Beginn der Entsendung nach China gewährt wurden. Das

Vesting der Stock Options fand während der Entsendung in China statt. Soweit der geldwerte Vorteil auf die Tätigkeit in Deutschland (zwischen Gewährung und Zuzug nach China) entfällt, steht Deutschland das Besteuerungsrecht für diesen Teil zu. Der Anteil, der auf die Tätigkeit in China (Zuzug bis Vesting) entfällt, ist grundsätzlich in China steuerpflichtig. Gemäß dem oben angesprochenen Vorgehen würde China diesen Teil in China jedoch nicht der Besteuerung unterwerfen, da die Gehaltskosten wieder von der deutschen Gesellschaft getragen werden und der Arbeitnehmer seine Entsendung nach China zum Ausübungszeitpunkt wieder beendet hatte.

Grundsätzlich handelt es sich hierbei lediglich um eine Befreiung von der Lohnsteuereinbehaltungspflicht. Dies berührt jedoch grundsätzlich nicht die persönliche Einkommensteuerpflicht für diesen anteiligen geldwerten Vorteil. Allerdings ist es im Moment in China die Praxis, dass dieser anteilige Vorteil auch im Rahmen der persönlichen Einkommensteuerpflicht nicht besteuert wird. Dies wird derzeit mangels eindeutiger rechtlicher Grundlagen (noch) durch die chinesische Finanzverwaltung akzeptiert. Allerdings ist nicht auszuschließen, dass die chinesische Finanzverwaltung hierfür zusätzliche Regeln aufstellen wird.

#### **4.3. Nachweisproblematik § 50d Abs. 8 EStG**

Die eben beschriebene gängige Praxis zur Nichtbesteuerung in China führt allerdings in Deutschland zu praktischen Problemen. Nach § 50d Abs. 8 EStG wird eine Steuerfreiheit in Deutschland bei Arbeitnehmereinkünften nur dann gewährt, wenn der Steuerpflichtige nachweist, dass das in Deutschland steuerfreie Gehalt im Ausland besteuert wurde oder der ausländische Staat auf sein Besteuerungsrecht verzichtet hat.

Aus dem Beispiel ergibt sich, dass ein Nachweis der Versteuerung in China nicht erbracht werden kann, da eine Versteuerung in China praktisch nicht vorgenommen wird. Zugleich kann man in der derzeit praktizierten Nichtbesteuerung in China keinen expliziten Verzicht auf das Besteuerungsrecht sehen. Eine Bestätigung eines solchen Verzichts durch die chinesischen Steuerbehörden ist aller Voraussicht nach nicht erhältlich.

Zu dieser Nachweisproblematik äußerte sich vor kurzem das Bayerische Landesamt für Steuern (Schreiben vom 29.04.2010, S 1301.1.1-40/3 St32). Für die Erfüllung des Nachweises nach § 50d Abs. 8 EStG reicht es nicht aus, lediglich vorzubringen, dass China auf die Versteuerung dieses geldwerten Vorteils verzichtet. Eine Steuerfreistellung in Deutschland ist auf dieser Grundlage nicht zu gewähren, da insoweit die Nachweispflichten des § 50d Abs. 8 EStG nicht erfüllt sind. Offen lässt das Landesamt, wie ein solcher Nachweis zu erbringen ist, insbesondere im Hinblick auf die derzeit praktizierte Nichtbesteuerung in China.

Mangels Nachweis wäre somit auch dieser Teil des geldwerten Vorteils in Deutschland steuerpflichtig, wobei durch die fehlende Versteuerung in China grundsätzlich keine Doppelbesteuerung entsteht.

Selbstverständlich informieren wir Sie an dieser Stelle, wenn sich etwas Neues hinsichtlich der Versteuerung von Stock Options in China ergibt.

#### **Ansprechpartner**

[Peter Mosbach](#) | Düsseldorf

[Katrin Köhler](#) | Düsseldorf

---

Diese Mandanteninformation enthält ausschließlich allgemeine Informationen, die nicht geeignet sind, den besonderen Umständen eines Einzelfalles gerecht zu werden. Sie hat nicht den Sinn, Grundlage für wirtschaftliche oder sonstige Entscheidungen jedweder Art zu sein. Sie stellt keine Beratung, Auskunft oder ein rechtsverbindliches Angebot dar und ist auch nicht geeignet, eine persönliche Beratung zu ersetzen. Sollte jemand Entscheidungen jedweder Art auf Inhalte dieser Mandanteninformation oder Teile davon stützen, handelt dieser ausschließlich auf eigenes Risiko. Deloitte GmbH übernimmt keinerlei Garantie oder Gewährleistung noch haftet sie in irgendeiner anderen Weise für den Inhalt dieser Mandanteninformation. Aus diesem Grunde empfehlen wir stets, eine persönliche Beratung einzuholen.

This client information exclusively contains general information not suitable for addressing the particular circumstances of any individual case. Its purpose is not to be used as a basis for commercial decisions or decisions of any other kind. This client information does neither constitute any advice nor any legally binding information or offer and shall not be deemed suitable for substituting personal advice under any circumstances. Should you base decisions of any kind on the contents of this client information or extracts therefrom, you act solely at your own risk. Deloitte GmbH will not assume any guarantee nor warranty and will not be liable in any other form for the content of this client information. Therefore, we always recommend to obtain personal advice.