

Wichtige Hinweise

Termin

Mittwoch, 25. Januar 2017, 08:30 bis 12:30 Uhr

Veranstaltungsort

IHK Südlicher Oberrhein
Schnewlinstraße 11-13
79098 Freiburg

Teilnahmegebühr

115,- Euro pro Person für IHK-/HWK-Mitglieder
230,- Euro pro Person für Nicht-Mitglieder

Anmeldung bis Mittwoch, 18. Januar 2017 online unter:
<http://www.suedlicher-oberrhein.ihk.de>

Hinweis zur Vorgehensweise siehe Innenseite des
Einladungsflyers (rechte Spalte unter „Anmeldung“).

Wegbeschreibung

Anfahrt mit dem PKW

Autobahn A 5, Ausfahrt Freiburg Mitte, B 31 Richtung
Stadtmitte, Ausfahrt Hauptbahnhof.

Parkmöglichkeiten finden Sie in begrenztem Umfang in
unserer Tiefgarage sowie in der Konzerthausgarage.

Anfahrt mit öffentlichen Verkehrsmitteln

Bahn bis Hauptbahnhof; ab dort ca. 5 Gehminuten.
Straßenbahnlinien 1, 3, 4 und 5; Haltestelle „Haupt-
bahnhof“.

Ihr Partner für Europafragen

Unsere Serviceleistungen für Sie

- Informationen und Beratung zum EU-Binnenmarkt
- Internationale Kooperations- und Technologiebörse
- Rechercheservice für öffentliche Ausschreibungen in der EU
- Bulletin „EU-INFO aktuell“
- IHK-Newsletter
- Veranstaltungen

Ihr Feedback an die EU

Teilen Sie uns Ihre Kritikpunkte zur EU mit, wir melden diese an die entsprechenden Stellen weiter. So können Sie aktiv Einfluss auf die EU-Politik nehmen.

Weitere Informationen bei

IHK Südlicher Oberrhein
Enterprise Europe Network
Lotzbeckstraße 31
77933 Lahr

Petra Steck-Brill
Tel.: 07821 2703-690
E-Mail: petra.steck@freiburg.ihk.de

Stefanie Blum
Tel.: 07821 2703-691
E-Mail: stefanie.blum@freiburg.ihk.de

Martina Weinhold
Tel.: 07821 2703-691
E-Mail: martina.weinhold@freiburg.ihk.de

enterprise europe network

Einladung

Einsatz von Mitarbeitern im Ausland

Arbeits-, sozialversicherungs- und steuerrechtliche Bestimmungen

25. Januar 2017
08:30 bis 12:30 Uhr
IHK Südlicher Oberrhein, Freiburg

Inhalt

Unternehmerische Tätigkeiten über die Grenzen hinweg erfordern häufig den kurz- oder langfristigen Einsatz von Mitarbeitern im Ausland. Dabei stellen sich zahlreiche rechtliche und organisatorische Fragen.

Unternehmen sollten regelmäßig ihre Praxis bei der Entsendung von Mitarbeitern überprüfen, um Gestaltungspotential in Bezug auf einen umfassenden Sozialversicherungsschutz sowie eine Steueroptimierung zu nutzen und Risiken frühzeitig zu erkennen.

Eine falsche steuer- oder sozialversicherungsrechtliche Beurteilung birgt das Risiko erheblicher Nachzahlungsverpflichtungen für den Arbeitgeber. Eine rechtsichere Vertragsgestaltung ist bei Auslandseinsätzen für Arbeitgeber und Abreitnehmer von besonderer Bedeutung.

Die Veranstaltung hilft Unternehmen, sich mit den grundlegenden Vorschriften und administrativen Erfordernissen vertraut zu machen.

Zielgruppe

Geschäftsführer, Personalleiter, Juristen, Controller, Area Manager, Sales Manager

Programm

Sozialversicherungsrechtliche Aspekte

- Was regeln Sozialversicherungsabkommen und die EU-Verordnung?
- Was ist hinsichtlich Kranken-, Pflege-, Arbeitslosen- und Unfallversicherung zu beachten?
- Was geschieht mit dem Rentenanspruch?

Claudia Bosenius, Geschäftsführerin,
payroll service germany GmbH, Kirchzarten

Arbeitsrechtliche Aspekte

- Welche arbeitsvertraglichen Grundlagen müssen bei einem Mitarbeiterereinsatz ins Ausland beachtet werden?
- Ist eine Entsendevereinbarung erforderlich?
- Was sollte darin geregelt werden?
- Welches Arbeitsrecht ist anzuwenden?

Dr. Jörg Vogel, Rechtsanwalt und Fachanwalt für
Arbeitsrecht, Bender Harrer Krevet, Freiburg

Steuerrechtliche Aspekte

- Wo muss die Lohnsteuer abgeführt werden?
- Welche Erklärungsspflichten bestehen im Ausland? Besteht das Risiko einer Doppelbesteuerung/Betriebsstätte?
- Kann die Steuerbelastung durch geringere Steuersätze im Ausland verringert werden?

Winfried Ruh, Steuerberater, Fachberater für Internationales Steuerrecht, bws Graf Kanitz GmbH,
Freiburg

Anmeldung

Die Anmeldung für diese Veranstaltung erfolgt online. Klicken Sie bitte [hier](#).

Die Teilnehmerzahl ist begrenzt. Pro Unternehmen können zunächst maximal zwei Personen angemeldet werden.

Wir behalten uns vor, die Veranstaltung bei zu geringer Teilnehmerzahl abzusagen.

**Bitte melden Sie sich bis spätestens
Mittwoch, 18. Januar 2017 an.**

Ansprechpartnerin:

Christine Richmann
Tel.: 07821 2703-692

Kontakt für inhaltliche Fragen

Petra Steck-Brill
Tel.: 07821 2703-690

Susi Tölzel
Tel.: 0761 3858-122

Einsatz von Mitarbeitern im Ausland

Steuerrechtliche Aspekte

**IHK Südlicher Oberrhein,
Freiburg**

25. Januar 2017

Winfried Ruh

Steuerberater

Fachberater für

Internationales Steuerrecht

Gliederung

- I. Überblick**
- II. DBA-Fälle (insbesondere 183-Tage-Regel)**
- III. Nicht-DBA-Fälle**
- IV. Betriebsstättenrisiken durch Mitarbeiterentsendungen**
- V. Payroll-Split**
- VI. Gestaltungshinweise**
- VII. Anhang: Hinweise zur Mitarbeiterentsendung nach China**

I. Überblick

Grundsätze der Arbeitnehmerbesteuerung

Besteuerung der Arbeitseinkünfte

nationales Steuerrecht

- bei unbeschränkter Steuerpflicht/Ansässigkeit
- in Deutschland: bei Wohnsitz oder gewöhnlichem Aufenthalt
- Ausnahme:
 - Auslandstätigkeitserlass

Besteuerung der gesamten Arbeitseinkünfte

Internationales Steuerrecht (Doppelbesteuerungsabkommen (DBA))

- grundsätzlich Besteuerung im Tätigkeitsstaat (Arbeitsortprinzip)
- Ausnahmen:
 - Vorübergehend ins Ausland entsandte Mitarbeiter (183-Tageregel)
 - Grenzgänger
 - Leitende Angestellte/GF, soweit im DBA geregelt (z.B. DBA CH/Österreich/Polen/NL)

Besteuerung des auf den Arbeitsort entfallenden Einkommens

II. DBA-Fälle

183-Tage-Regel – Grundsätze

Abweichend vom Arbeitsortprinzip bleibt es bei der Besteuerung im Wohnsitz- / Ansässigkeitsstaat wenn die Voraussetzungen der „183-Tageregel“ kumulativ erfüllt sind:

- der Arbeitnehmer darf sich im ausländischen Tätigkeitsstaat nicht länger als 183 Tage im Steuerjahr aufhalten.
- der Arbeitslohn wird nicht von einer Betriebsstätte getragen, die der Arbeitgeber im Tätigkeitsstaat unterhält.
- der Arbeitgeber, der die Vergütung zahlt, ist nicht im Tätigkeitsstaat ansässig.



Besteuerung im Ansässigkeitsstaat, wenn Tätigkeit dort > 183 Tage und kein Betriebsausgabenabzug im Tätigkeitsstaat



II. DBA-Fälle

183-Tage-Regel: Ermittlung der Aufenthaltstage im Tätigkeitsstaat

- Nach der OECD-Musterkommentierung / BFH-Rechtsprechung sind nur die Tage der tatsächlichen körperlichen Anwesenheit im Tätigkeitsstaat zu berücksichtigen.
- Tage der **An- und Abreise** zählen zum Tätigkeitsstaat, sofern dieser am betreffenden Tag noch erreicht wird.
- **Wochenenden** zählen zum Tätigkeitsstaat, sofern diese dort verbracht werden. Unklar bleibt aber die Zuordnung von Wochenenden, die zwischen zwei Aufenthalten im Tätigkeitsstaat im Wohnsitzstaat verbracht werden. Während abkommensrechtlich wohl eine Zuordnung zum Tätigkeitsstaat bevorzugt wird, ordnet der BFH / die Finanzverwaltung diese Tage dem Wohnsitzstaat zu.
- **Urlaubstage**, die unmittelbar vor, während und nach der Tätigkeit im ausländischen Tätigkeitsstaat verbracht werden, zählen zum Tätigkeitsstaat.
- **Krankheitstage** zählen bei einer kurzfristigen Erkrankung mit Rückkehr in den Wohnsitzstaat grundsätzlich zum Tätigkeitsstaat.
- **Arbeitsunterbrechungen** wegen Tod oder Krankheit in der Familie zählen zum Tätigkeitsstaat.

II. DBA-Fälle

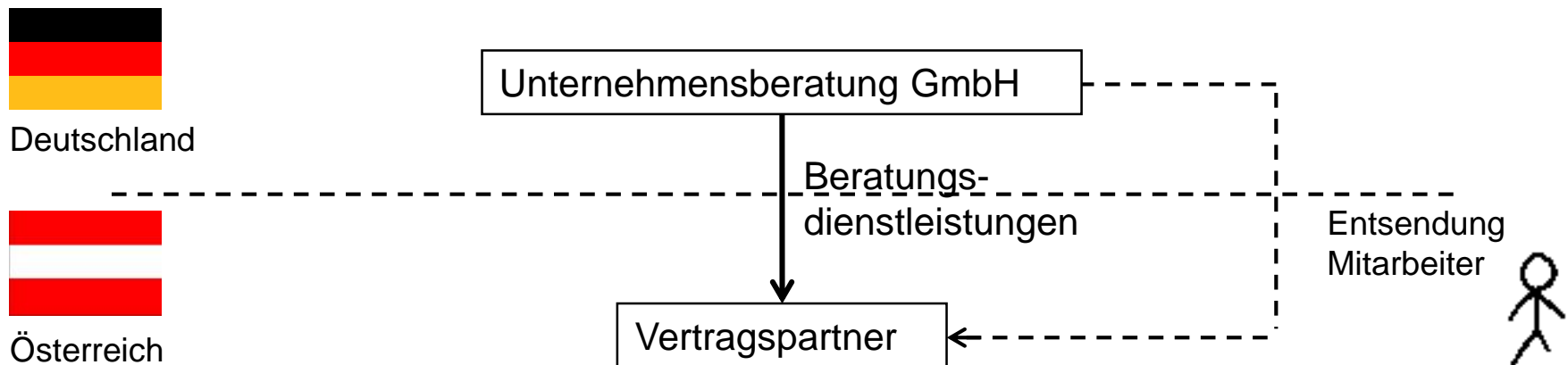
Folgen der Nichtanwendung der 183-Tage-Regel

- Mögliche **Doppelbesteuerungen** durch unterschiedliche Auslegung der Ermittlung der Tätigkeitstage (insbes. Wochenenden) durch die jeweiligen Finanzbehörden.
- Nichtanwendung der 183-Tage-Regel führt zur Anwendung des **Tätigkeitsprinzips** mit Aufteilung des Arbeitslohns auf Basis der Arbeitstage.
- Ggf. bestehen **LSt-Abführungspflichten im Tätigkeitsstaat** (z.B. Frankreich).
→ Klärung der jeweiligen Abgabepflichten durch den Arbeitgeber
- **Freistellung** des im Tätigkeitsstaat steuerpflichtigen Arbeitslohns durch Antrag auf Erteilung einer Bescheinigung über die Freistellung des Arbeitslohns, der rückwirkend bis zur Übermittlung der Lohnsteuerbescheinigung an das Finanzamt möglich ist.
- Endgültige Freistellung des Arbeitslohns im Rahmen der ESt-Veranlagung des Arbeitnehmers (mit Progressionsvorbehalt), sofern gem. § 50d Abs. 8 EStG ein **Nachweis der Besteuerung im Tätigkeitsstaat** erbracht wird.

II. DBA-Fälle

183-Tage-Regel: Beispiel Ermittlung Aufenthaltstage im Tätigkeitsstaat

- Mitarbeiter wird in 2016 für 175 Arbeitstage nach Österreich zu einem unabhängigen Vertragspartner entsendet. Im Wohnsitzstaat D arbeitet er 2016 an 55 Arbeitstagen
- Wochenenden/Urlaub werden im Wohnsitzstaat D verbracht
- An- und Abreise jeweils Montag und Freitag



Lösung: Deutschland hat das vollumfängliche Besteuerungsrecht, weil die 183-Tageregel zur Anwendung kommt.

II. DBA-Fälle

183-Tage-Regel : Beispiel zur Anwendung mit Frankreich

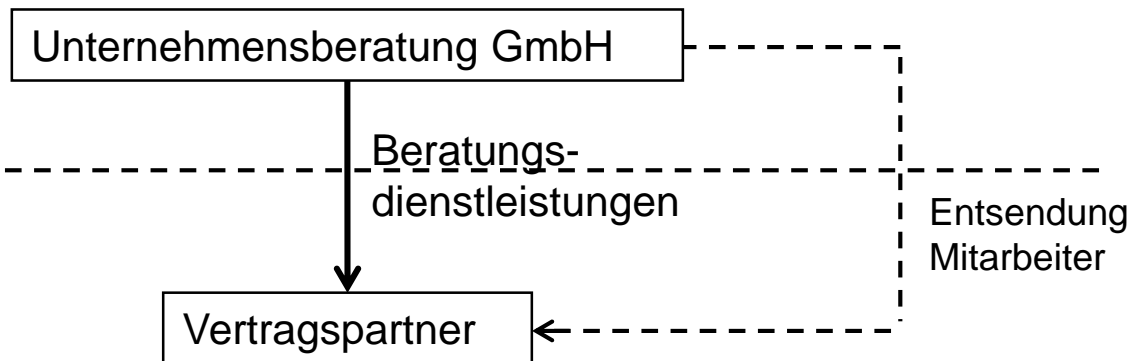
- Mitarbeiter wird in 2011 für 175 Arbeitstage nach Frankreich zu einem unabhängigen Vertragspartner entsendet. Im Wohnsitzstaat D arbeitet er in 2011 an 55 Arbeitstagen
- Wochenenden/Urlaub werden im Wohnsitzstaat D verbracht
- Die An- und Abreise erfolgt jeweils am Montag und Freitag



Deutschland



Frankreich

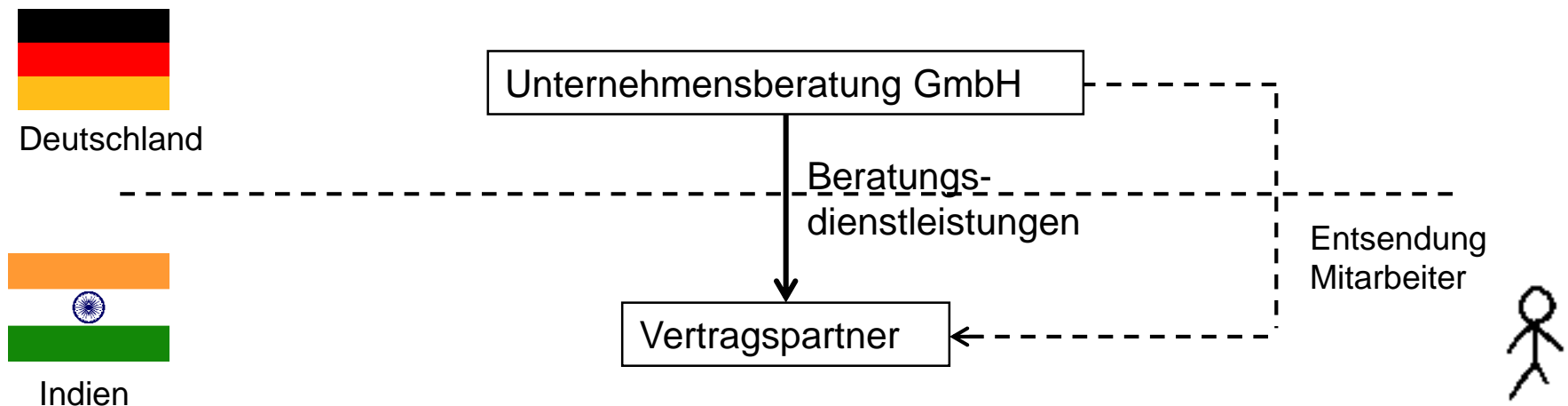


Lösung: Aufgrund der Verständigungsvereinbarung mit Frankreich zählen die Wochenenden zum Tätigkeitsstaat, mit der Folge, dass die 183-Tageregel nicht greift. Nach dem Arbeitsortprinzip hat Frankreich das Besteuerungsrecht für 76% des Arbeitslohnes (175/230).

II. DBA-Fälle

183-Tage-Regel: Beispiel zu abweichendem Steuerjahr

- Mitarbeiter wird vom 01.01.2017 bis 31.07.2017 nach Indien entsendet
- Für die Anwendung der 183-Tage-Regel ist das Steuerjahr des Tätigkeitsstaats (= Indien) maßgeblich
- Das indische Steuerjahr beginnt am 1. April und endet am 31. März



Lösung: Die Aufenthaltstage sind für jedes Steuerjahr getrennt zu ermitteln. Somit wird weder im indischen Steuerjahr 2016/2017 (90 Tage) noch im Steuerjahr 2017/2018 (122 Tage) die maßgebliche 183-Tagesgrenze überschritten → Besteuerungsrecht in D

II. DBA-Fälle

Ermittlung der Aufenthaltstage im Tätigkeitsstaat: Beispiel Zwölfmonatszeitraum

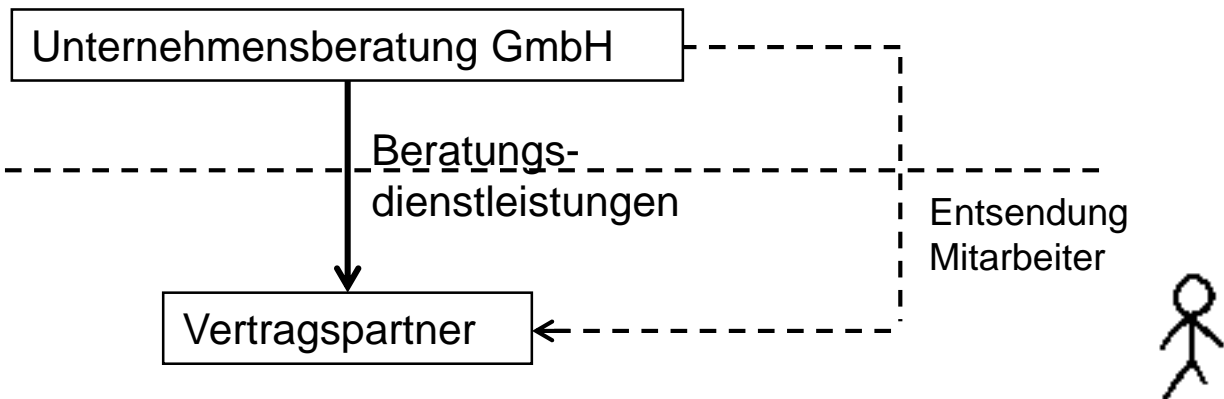
- Mitarbeiter wird 2016 für 171 Tage in die Niederlande entsendet
- Im Januar 2017 ist der Mitarbeiter zusätzlich für 20 Tage in den Niederlanden tätig
- Änderung des DBA-Niederlande ab 2016: Zusammenhängender 12-Monatszeitraum entscheidend, der sich nicht mit dem Kalenderjahr decken muss (analog neues DBA China)



Deutschland



Niederlande



Lösung: Gem. Art. 33 DBA-Niederlande besteht für 2016 ein Wahlrecht zwischen Kalenderjahr oder 12-Monatszeitraum für den maßgeblichen Zeitraum. Durch Ausüben des Wahlrechts für das Kalenderjahr kann die 183-Tage-Regel angewandt werden. Alternativ kann durch die Wahl des 12-Monatszeitraums eine (günstigere) Besteuerung in NL erreicht werden.

II. DBA-Fälle

183-Tage-Regel: Zahlung Arbeitslohn zu Lasten einer Betriebsstätte des Arbeitgebers im Tätigkeitsstaat

- Mitarbeiter wohnt in Deutschland und ist dort arbeitstätig
- Er wird vom 1. Januar 2017 bis 31. März 2017 bei einer Betriebsstätte seiner deutschen AG in Frankreich tätig (feste Geschäftseinrichtung)
- Der Lohnaufwand ist der Betriebsstätte nach Art. 4 DBA-Frankreich als Betriebsausgabe zuzuordnen, weil die Tätigkeit des Mitarbeiters der Betriebsstättentätigkeit dient.



Deutschland

Entsendung Mitarbeiter



1. Januar – 31. März



Frankreich

Betriebsstätte

Lösung: Besteuerungsrecht liegt bei Frankreich, weil die 183-Tage-Regel aufgrund der Zurechnung des Arbeitslohns zur französischen Betriebsstätte des Arbeitgebers nicht anwendbar ist.

III. Nicht-DBA-Fälle

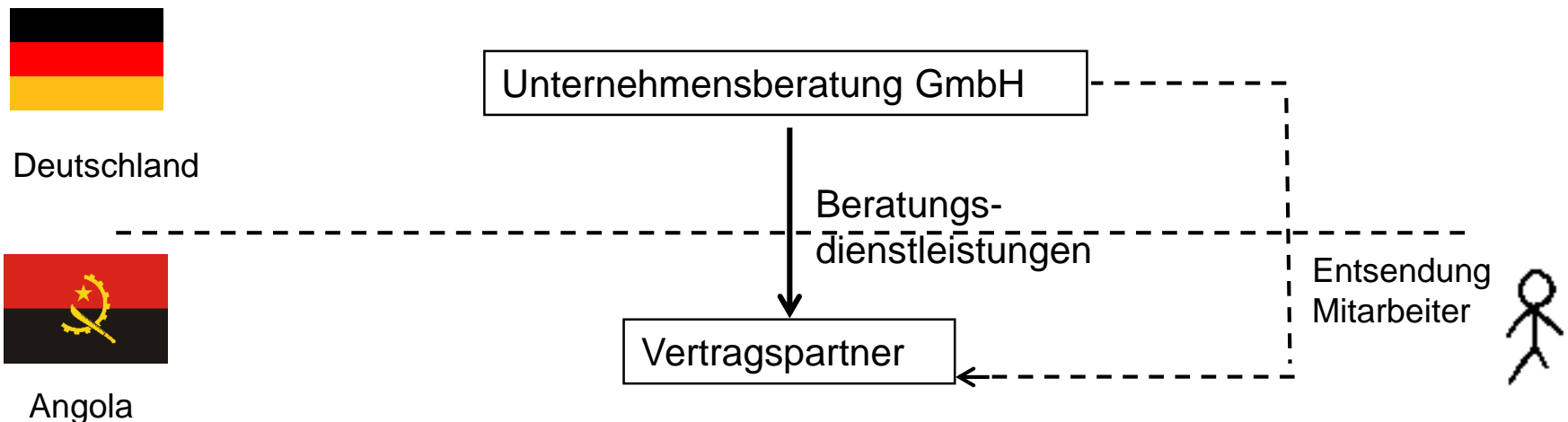
Überblick

- Mitarbeiterentsendung in Staaten, mit denen Deutschland kein DBA abgeschlossen hat (Deutschland hat nur mit ca. 130 Staaten DBA abgeschlossen)
- Keine Anwendung des Arbeitsortsprinzips / der 183-Tage-Regel mit der Folge der **vollumfänglichen Besteuerung** des Arbeitslohns in Deutschland
- **Anrechnung** der im Ausland festgesetzten und entrichteten Steuer auf die deutsche Einkommensteuer
 - Nicht im Lohnsteuerabzugsverfahren, sondern nur im Rahmen der Veranlagung des Arbeitnehmers möglich
- Ggf. Freistellung nach dem **Auslandstätigkeitserlass** möglich
- Kein Besteuerungsrecht Deutschlands, wenn der Arbeitnehmer aufgrund der Auslandstätigkeit weder seinen Wohnsitz noch seinen gewöhnlichen Aufenthalt in Deutschland hat und die Tätigkeit vollumfänglich im Ausland ausgeübt wird (beschränkte Einkommensteuerpflicht)

III. Nicht-DBA-Fälle

Praxisbeispiel Nicht-DBA-Fall

- Mitarbeiter wird für das komplette Jahr 2016 nach Angola entsendet, behält aber seinen inländischen Wohnsitz bei
- Zwischen Deutschland und Angola besteht kein DBA



Lösung: Mangels DBA lässt sich eine Doppelbesteuerung nur nach nationalem Recht durch die Anrechnung der ausländischen Einkommensteuer vermeiden.
Problem: Nachweis der ausländischen Steuer

III. Nicht-DBA-Fälle

Freistellung nach dem Auslandstätigkeitserlass

- Arbeitnehmer können auf Basis des Auslandstätigkeitserlass (ATE) auf Antrag von der Besteuerung ausgenommen werden
- Voraussetzungen: Tätigkeit mindestens **drei Monate ununterbrochen im Ausland, Beschäftigung bei einem inländischen Arbeitgeber**, Ausführen einer der folgenden **begünstigten Tätigkeiten**
 - Planung, Errichtung, Erweiterung, Instandsetzung, Modernisierung, Überwachung, Wartung usw. von Fabriken, Bauwerken, ortsgebundenen großen Maschinen oder ähnlichen Anlagen sowie Einbau, Aufstellung oder Instandsetzung sonstiger WG
 - Aufsuchen/Gewinnung von Bodenschätzen
 - Beratung ausländischer Auftraggeber oder Organisationen
 - Tätigkeit im Rahmen der deutschen öffentlichen Entwicklungshilfe

Rechtsfolge: Der begünstigte Arbeitslohn wird steuerfrei gestellt und unterliegt dem Progressionsvorbehalt nach § 32b EStG. Die Freistellung von Einkünften kann bereits im Lohnsteuerabzugsverfahren durch den Arbeitgeber berücksichtigt werden, sofern eine Freistellungsbescheinigung für das zuständige Betriebsstätten-Finanzamt vorliegt.

IV. Betriebsstättenrisiken

Betriebsstättengrundsätze nach Abkommensrecht

Als Betriebsstätte gelten

Feste Geschäftseinrichtung:
Ort der Leitung

Zweigniederlassungen

Geschäftsstelle

Fabrikations- oder Werkstätte

Regelmäßige Tätigkeit eines **abhängigen Vertreters** (insbesondere Mitarbeiter) mit Abschlussvollmacht, es sei denn bloße Vorbereitungs- und Hilfstätigkeit (**Vertreterbetriebsstätte**).

Bauausführung oder Montage oder damit zusammenhängende Aufsichtstätigkeit, wenn ihre Dauer zwölf Monate überschreitet (**Montagebetriebsstätte**).

Vereinzelte DBA begründen bei der Erbringung von Dienstleistungen auch dann eine Betriebsstätte, wenn das Unternehmen in dem betreffenden Staat über keine feste Geschäftseinrichtung verfügt (**Dienstleistungsbetriebsstätte**).

Nicht als Betriebsstätte gelten

Einrichtungen zur Lagerung, Ausstellung oder Auslieferung von Gütern oder Waren des Unternehmens.

Bestände von Gütern oder Waren, die ausschließlich zur Lagerung, Ausstellung oder Auslieferung unterhalten werden oder ausschließlich zu dem Zweck unterhalten werden, durch ein anderes Unternehmen be- oder verarbeitet zu werden.

Feste Geschäftseinrichtung, die ausschließlich für den Zweck unterhalten wird, Güter oder Waren für das Unternehmen einzukaufen oder Informationen zu beschaffen („**Einkaufsbetriebsstätte**“).

Feste Geschäftseinrichtung, die ausschließlich für den Zweck unterhalten wird, Tätigkeiten vorbereitender Art oder Hilfstätigkeiten auszuüben (**Repräsentanz**).

Server, sofern für die Tätigkeit im Ausland ausschließlich ein Server installiert wurde (ohne Wartung vor Ort).

Tätigkeit **unabhängiger Makler/Kommissionäre**/anderer unabhängiger Vertreter, soweit im Rahmen ihrer ordentlichen Geschäftstätigkeit.

Room Sharing?



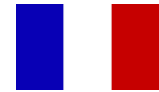
IV. Betriebsstättenrisiken

Feste Geschäftseinrichtung: Homeoffice



F-GmbH

- Mitarbeiter M der F-GmbH wird nach Frankreich entsendet und arbeitet dort im Home-Office für die F-GmbH
- Mitarbeiter besitzt keine Abschlussvollmacht und bereitet keine Verträge vor
- Der Arbeitsplatz wird den Vorgaben des Unternehmens entsprechend zur Ausführung von Geschäftstätigkeiten genutzt
- Die vom Arbeitnehmer ausgeführte Tätigkeit hätte der Einrichtung eines Büros bedurft



M arbeitet
im Home-
Office

Rechtsfolge: Nach deutscher Auffassung liegt keine BSt in F vor. Aber: Nach Auffassung der OECD im Entwurf des OECD-MK zu Art. 5 v. 13.10.2011 kann in solch einem Fall das Homeoffice eine Betriebsstätte in Frankreich begründen. Empfehlung: Klärung aktueller Auffassung französische Finanzverwaltung.

IV. Betriebsstättenrisiken

Vertreterbetriebsstätte gem. Art. 5 OECD-MA (Rechtslage bis einschl. 2016)

- Ein **abhängiger Vertreter** gem. Art. 5 Abs. 5 OECD-MA wird als Betriebsstätte eines ausländischen Unternehmens behandelt, wenn
 - er die **Vollmacht** besitzt, im Namen des Unternehmens Verträge abzuschließen,
 - und er diese Vollmacht gewöhnlich ausübt.



Rechtsfolge: Besteuerung der Einkünfte der Vertreterbetriebsstätte

- Makler, Kommissionäre und andere **unabhängige Vertreter** begründen gem. Art. 5 Abs. 6 OECD-MA ausdrücklich keine Betriebsstätte, wenn
 - diese Personen im Rahmen ihrer **ordentlichen Geschäftstätigkeit** handeln und
 - von dem Unternehmen sowohl rechtlich als auch wirtschaftlich unabhängig ist.



Rechtsfolge: keine Betriebsstätte

IV. Betriebsstättenrisiken

Vertreterbetriebsstätte gem. Art. 5 OECD-MA – Abschlussvollmacht (aktuelle Rechtslage)

- Bevollmächtigung des Vertreters, für das von ihm vertretene Unternehmen Verträge zu schließen
- Vertretenes Unternehmen muss durch Erklärung des Vertreters rechtlich oder wirtschaftlich gebunden werden
- Tatsächliches Verhalten des Vertragspartners für ein (mögliches) Vorliegen der Abschlussvollmacht entscheidend
- Bloße (pro forma) Unterzeichnung von formularmäßig abgeschlossenen Massenverträgen ohne eigene Prüfung der Geschäftsleitung führt zu Abschlussvollmacht (tatsächliche Entscheidung liegt beim Vertreter)
- Abschlussvollmacht kann ebenfalls vorliegen, wenn der Vertreter zwar an vorgegebene Lieferbedingungen und Richtlinien gebunden ist, die Verträge jedoch aufgrund eigener Entscheidung schließt

Vertreter wird **nicht** als Abschlussvertreter behandelt, wenn sich das vertretene Unternehmen die Vertragsannahme selbst vorbehält und der Entscheidungs- und Verhandlungsspielraum des Vertreters stark eingeschränkt ist.

IV. Betriebsstättenrisiken

Vertreterbetriebsstätte gem. Art. 5 OECD-MA – zukünftige Auslegung

- Ist eine Person in einem Vertragsstaat für ein Unternehmen tätig und schließt dabei gewöhnlich Verträge ab bzw. spielt eine gewöhnlich wesentliche Rolle, die zu Vertragsabschlüssen führt, die routinemäßig durch das Unternehmen abgeschlossen werden, liegt eine Betriebsstätte vor, wenn die Verträge unter folgenden Voraussetzungen geschlossen werden:
 - Im Rahmen des Unternehmens **oder**
 - Zur Übertragung des Eigentums oder des Rechts zur Nutzung von WG, welche das Unternehmen besitzt bzw. für die es das Nutzungsrecht hat **oder**
 - Zur Erbringung von Dienstleistungen durch dieses Unternehmen

Das Vorhandensein einer formalen Abschlussvollmacht soll zukünftig nicht mehr für die Begründung einer Vertreterbetriebsstätte entscheidend sein. Die Einbindung des Vertreters in die wirtschaftliche Betrachtungsweise soll demnach bereits ausreichen.

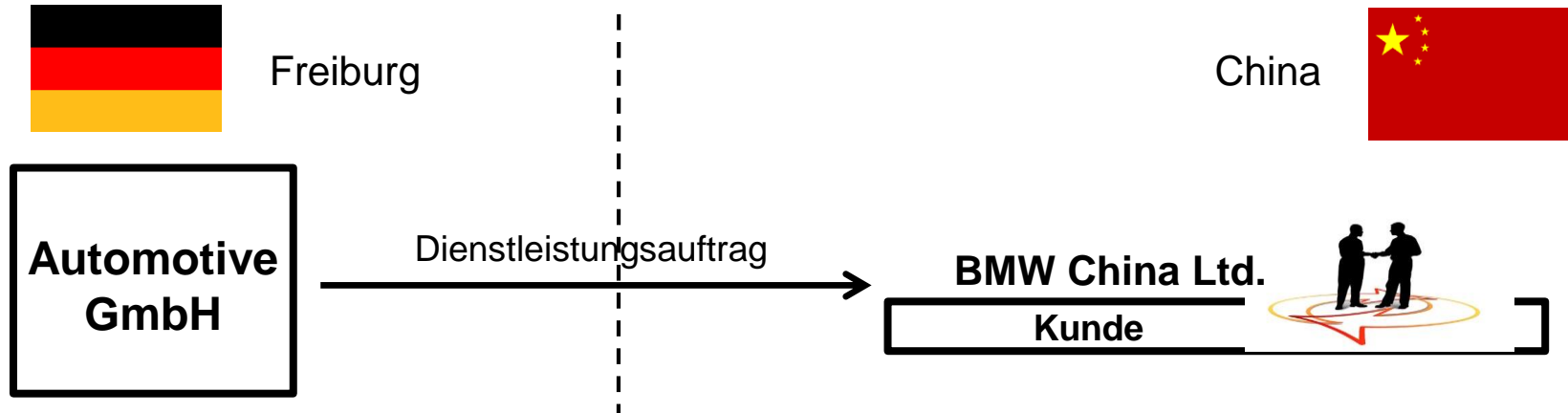
IV. Betriebsstättenrisiken

Dienstleistungsbetriebsstätte: Grundsätze

- Durch den zunehmenden Einfluss der Schwellenstaaten wurde der OECD-MK in 2008 um einen optionalen Vertragstext zur sog. Dienstleistungs-Betriebsstätte ergänzt.
- Eine Dienstleistungsbetriebsstätte liegt demnach vor, wenn die Tätigkeiten für das gleiche Projekt oder für mehrere zusammenhängende Projekte mehr als **sechs Monate** innerhalb eines beliebigen Zwölfmonatszeitraums andauern.
- **Folge:** Vergütungen für Dienstleistungen können auch ohne feste Geschäftseinrichtung / Vertreter im Tätigkeitsstaat als Betriebsstätteneinkünfte besteuert werden. Besteuert wird dabei nur der Gewinn (Nettobesteuerung).
- Die Begründung einer Dienstleistungsbetriebsstätte steht im deutlichen Gegensatz zur traditionellen deutschen Rechtsauffassung.
- In den deutschen DBA ist lediglich mit **China**, der **Türkei** und den **Philippinen** sowie im **DBA Tschechien (Entwurf)** eine vergleichbare Regelung enthalten, wonach bei Erbringung von Dienstleistungen eine Betriebsstätte im anderen Staat vorliegt.
- In DBA-Verhandlungen wird die Neuregelung Druck auf Deutschland als OECD-Staat erzeugen, entsprechende Regelungen in das DBA aufzunehmen.

IV. Betriebsstättenrisiken

Dienstleistungsbetriebsstätte: Beispiel China

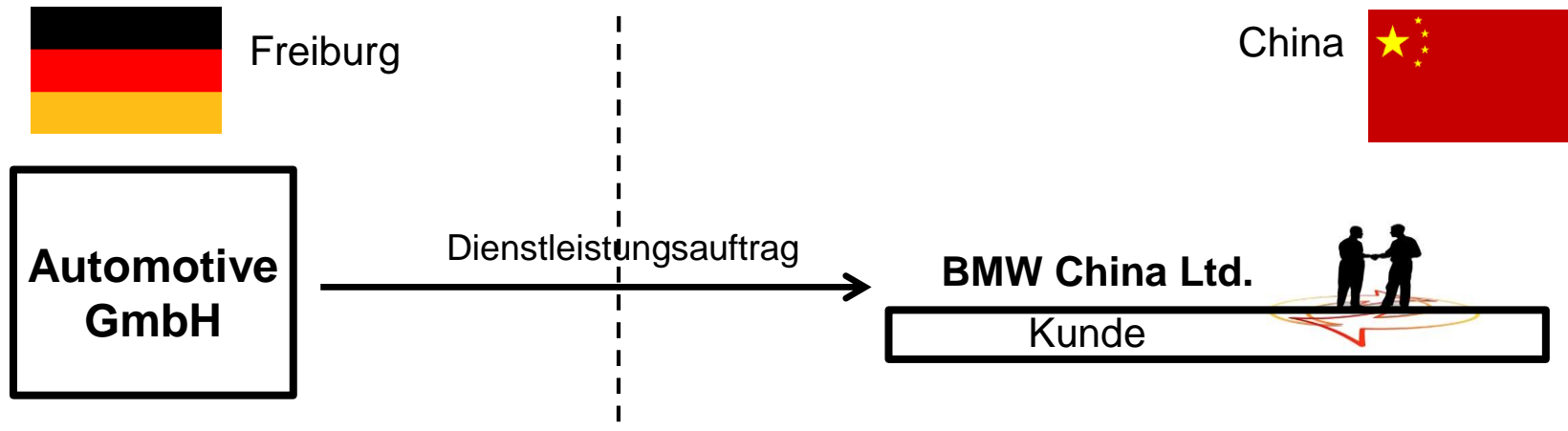


- Die Automotive GmbH ist in der Automobilindustrie ein weltweiter Anbieter von Steuerungs- und Automatisierungstechnik, zu deren Produktfolio neben der Lieferung von Bauteilen auch die Produktionsbegleitung zählt.
- Die BMW China Ltd. beauftragt die dt. Automotive GmbH mit der Produktionsbegleitung einer bereits gelieferten, robotergesteuerten Schweißanlage in der Produktionshalle bei BMW China Ltd.
- Für die Abwicklung dieses Dienstleistungsauftrags entsendet die Automotive GmbH einen Software-Spezialisten nach China. Dieser verbleibt vom 15.02.2017 bis 14.07.2017 für insgesamt 140 Tage in China.

Folge: Es liegt sowohl aus chinesischer als auch aus deutscher Sicht **keine** DL-Betriebsstätte vor. Gleichwohl ist die Dienstleistung bei den chinesischen Finanzbehörden zu registrieren (**von beiden Unternehmen**).

IV. Betriebsstättenrisiken

China Dienstleistungsbetriebsstätte - Abwandlung: unterschiedliche Zählweise




- Aufgrund unerwartet auftretender Probleme bei der Projektabwicklung muss die Entsendung des Mitarbeiters verlängert werden.
- Die Entsendung des Mitarbeiters dauert nun statt der geplanten 140 Tage insgesamt 200 Tage im Kalenderjahr 2017.

Folge: Es liegt eine DL-Betriebsstätte vor, mit der Folge, dass China das Besteuerungsrecht für den Gewinn aus der Dienstleistung besitzt (➡️ hohes Doppelbesteuerungsrisiko)

IV. Betriebsstättenrisiken

Dienstleistungsbetriebsstätte: China

- Der (im Regelfall geschätzte) Gewinn der Betriebsstätte unterliegt in China der „Corporate Income Tax“ mit **15 - 50 %** des Umsatzes (sog. **deemed profit-Gewinnschätzung**). 
- **Freistellung in D** jedoch nur in Höhe des tatsächlichen (niedrigeren) BSt-Gewinns.
- **Keine Anwendung der 183-Tage-Regelung** für die Gehälter der Dienstleistenden mit der Folge der vollumfänglichen Besteuerung der Gehälter in China.
- Deutschland wird im Regelfall die oftmals abkommenswidrige Vorgehensweise der chinesischen Finanzbehörden nicht akzeptieren → **Doppelbesteuerung**.
- Keine (oder allenfalls geringe) Anrechnung der chinesischen Dienstleistungs-Quellensteuer, sondern **lediglich Abzug von der deutschen Bemessungsgrundlage** möglich.
- Beseitigung der Doppelbesteuerung nur über ein zeit- und kostenintensives **Verständigungsverfahren**.

Fazit: Hohes Doppelbesteuerungsrisiko bei Dienstleistungsbetriebsstätten in China.

IV. Betriebsstättenrisiken

Dienstleistungsbetriebsstätte China: Arbeitgeberbegriff bei Mitarbeiterentsendung (1/2)

- Nach chinesischem Verständnis kann auch die Mitarbeiterentsendung durch die ausländische Mutter- an die chinesische Tochtergesellschaft eine **Dienstleistungsbetriebsstätte der Muttergesellschaft** in China begründet werden.
- Maßgeblich hierfür ist die Interpretation des Arbeitgeberbegriffs durch die chinesische Finanzbehörde im „Circular 75“.
- Im Zweifel sind die **tatsächlichen Verhältnisse** und nicht die formalen Vertragsverhältnisse maßgeblich. Entscheidend ist dabei
 - welches Unternehmen von den Arbeitsergebnissen profitiert und
 - welches Unternehmen die Verantwortung für die Arbeitsergebnisse und die damit verbundenen Risiken trägt.



Um eine Betriebsstättenbegründung zu vermeiden, sollte ein lokaler Arbeitsvertrag mit der chinesischen Gesellschaft geschlossen werden!



IV. Betriebsstättenrisiken

Dienstleistungsbetriebsstätte China: Arbeitgeberbegriff bei Mitarbeiterentsendung (2/2)

Auch bei Abschluss eines Arbeitsvertrags mit der chinesischen Tochtergesellschaft kann die chinesische Finanzbehörde die ausländische **Muttergesellschaft als Arbeitgeber** ansehen, wenn diese

- die Gehaltskosten des Mitarbeiters übernimmt,
- gegenüber dem Mitarbeiter weisungsbefugt ist,
- gegenüber dem Mitarbeiter haftungs-/fürsorgeverpflichtet ist,
- die Position des entsandten Mitarbeiters im chinesischen Unternehmen bestimmen kann oder die Personalentwicklung verantwortet,
- der Mitarbeiter weiterhin am Bonussystem der Muttergesellschaft teilnimmt oder
- generell die Muttergesellschaft sich gewisse Entscheidungsbefugnisse des Mitarbeiters zurückbehält (z.B. bei der Leistungsbeurteilung).



Vermeidung einer Dienstleistungsbetriebsstätte durch ein Arbeitsverhältnis mit lokaler Konzerngesellschaft erfordert eine sorgfältige Arbeitsvertragsgestaltung und entsprechende Umsetzung in der Praxis.

IV. Betriebsstättenrisiken

Bau- und Montagebetriebsstätte

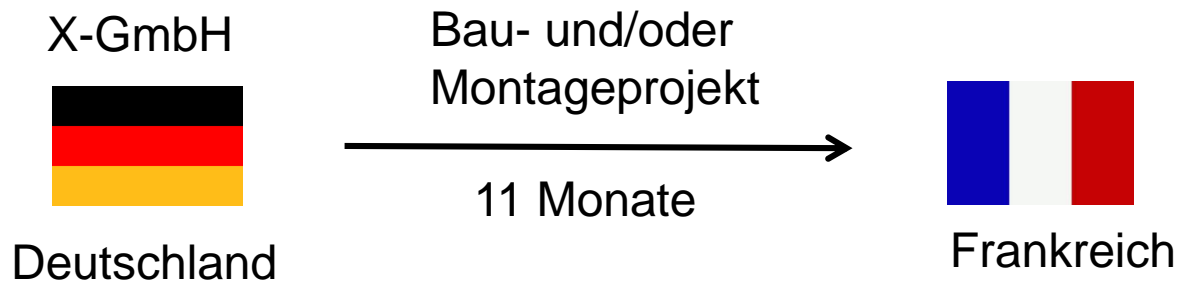
- Bezieht sich in der Regel auf ein zeitlich befristetes Projekt im Ausland
- **Bauausführung** umfasst **die Erstellung von Bauwerken jeglicher Art** (Hoch- und Tiefbau)
- **Montage**, verstanden als Zusammenfügen von Einzelteilen, **keine reinen Wartungsarbeiten, keine reine Montageüberwachung**
- Bau- und Montagebetriebsstätte liegt nur vor, falls Projekt bestimmte Frist überdauert
 - gemäß nationalem deutschem Recht sechs Monate
 - Abkommensrechtlich zwischen drei und zwölf Monaten
- **Fristbeginn**: Ankunftstag des ersten Mitarbeiters auf der Baustelle
- **Fristende**: Abnahme der Leistung durch den Auftraggeber bzw. Abreise des letzten Mitarbeiters
- **Betriebsbedingte Unterbrechungen** hemmen den Fristablauf nicht, es sei denn, die Unterbrechung ist durch den Auftraggeber verursacht



IV. Betriebsstättenrisiken

Bau- und Montagebetriebsstätten (1/2)

- Die deutsche X-GmbH führt für einen Zeitraum von 11 Monaten ein Bau- und/oder Montageprojekt in Frankreich aus

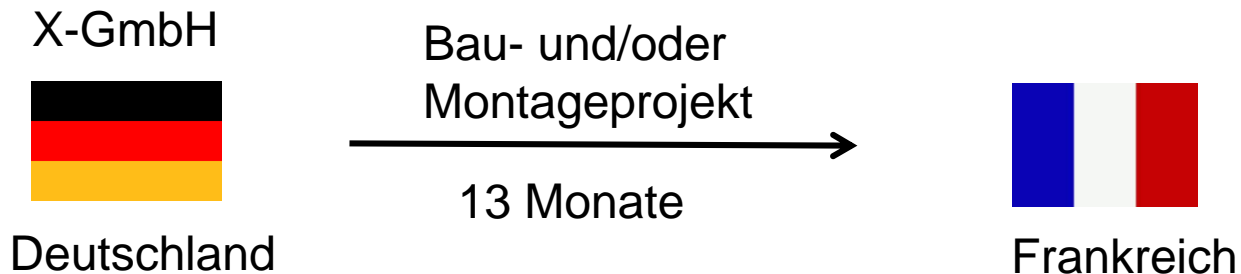


Lösung: Es wird keine Betriebsstätte in Frankreich begründet, da die maßgebliche Zwölfmonatsfrist nicht überschritten wurde. Für die Arbeitnehmer der X-GmbH hat dies keine Konsequenzen.

IV. Betriebsstättenrisiken

Bau- und Montagebetriebsstätten (2/2)

- Die deutsche X-GmbH führt für einen Zeitraum von 13 Monaten ein Bau- und/oder Montageprojekt in Frankreich aus



Lösung: Da die maßgebliche Zwölfmonatsfrist überschritten wurde, entsteht in Frankreich eine Bau- und Montagebetriebsstätte mit allen steuerlichen Rechtsfolgen und Konsequenzen. Die Arbeitnehmer der X-GmbH werden rückwirkend mit ihrem Einkommen in Frankreich steuerpflichtig.

V. Payroll-Split

Payroll-Split-Modell - Grundsätze

- Grundgedanke: **Aufteilung des Gesamtgehalts** eines AN auf mehrere in- und ausländische Arbeitsverhältnisse
- Besteuerungsrecht in Bezug auf Gesamtgehalt des AN wird auf zwei (oder mehr) Staaten aufgesplittet
- Individueller Steueraufwand des AN kann durch **niedrigere Steuersätze im Ausland** dauerhaft gemindert werden
- Weitere Vorteile: Progressionsvorteile und Ausnutzung von Grundfreibeträgen
- Aber: **Hohe Anforderungen der Finanzverwaltung**, um Missbrauch durch Gehaltsaufsplittungsmodelle vorzubeugen (u.a. Dokumentation der Arbeitstage, Verhältnismäßigkeit der ausländischen Vergütung)
- **Risiken** bei Missbrauch: Einkommen- und Lohnsteuerrisiken, Beanstandung von Konzern-Verrechnungspreisen, Betriebsstättenbegründung, Hinzurechnungsbesteuerung



V. Payroll-Split

Payroll-Split-Modell: Praxisbeispiel 1

- Deutscher AN (ledig, keine Kinder) übte 2015 40% seiner Tätigkeit im Schweizer Kanton Zug (Wohngemeinde Zug) aus
- Erzielte Arbeitslohn i.H.v. 100.000 € (keine weiteren Einkünfte)



Arbeitslohn 100.000€



60%



40%

- Ohne Payroll-Split:



Gesamtsteuerbelastung (ESt + SolZ) = 35,6%

- Mit Payroll-Split:



40.000€ unterliegen der Besteuerung
Steuerbelastung = 6,5% (Bundes-, Kanton-, Gemeindesteuer)

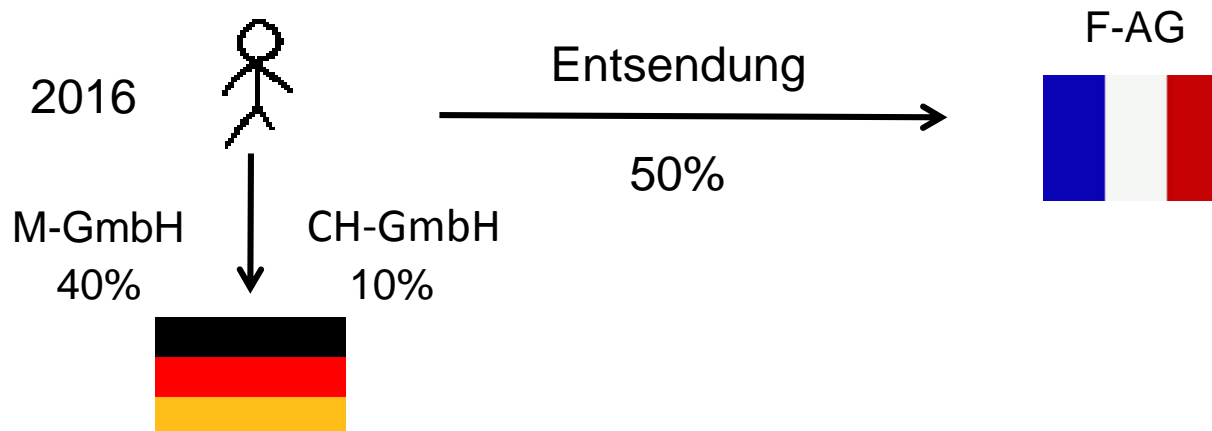


60.000€ unterliegen der Besteuerung
(Progressionsvorbehalt zu berücksichtigen)
Steuerbelastung = 24%

V. Payroll-Split

Payroll-Split-Modell – Praxisbeispiel 2: Ausgangssituation

- Mittelstands-GmbH (M-GmbH) verfügt über eine Vertriebsgesellschaft (F-AG) in Frankreich
- 2016 wird eine weitere Vertriebsgesellschaft (CH-GmbH) in der Schweiz gegründet
- Mitarbeiter E ist Prokurist der M-GmbH, im Vorstand der F-AG und Geschäftsführer der CH-GmbH
- 2016 wird E für 50% seiner Tätigkeit nach Frankreich entsandt
- Außerdem arbeitet er zu 10% für die CH-GmbH im Wesentlichen von Deutschland aus
- Der bestehende Arbeitsvertrag des E mit der M-GmbH wird nicht geändert (keine separaten Verträge mit den Vertriebsgesellschaften)
- Die Personalkosten des E werden an die F-AG weiterbelastet
- Das Gehalt wird pauschal jeweils hälftig in Deutschland und Frankreich besteuert



V. Payroll-Split

Payroll-Split-Modell – Praxisbeispiel 2: Lösung

- Durch die Weiterbelastung der Personalkosten an die französische Vertriebsgesellschaft ist die 183-Tages-Regelung nicht anwendbar
- Das Besteuerungsrecht für das Gehalt richtet sich demzufolge nach dem Arbeitsortprinzip und ist nach dem Verhältnis der Arbeitstage aufzuteilen
- Die aus Vereinfachungsgründen gewählte pauschale hälftige Aufteilung wird von der Finanzverwaltung nur akzeptiert, sofern der Nachweis erbracht wird, dass E 50 % seiner Tätigkeit in Frankreich erbringt.
- Die Freistellung von 50 % des Gehalts in Deutschland wird nur gewährt, sofern gem. § 50 d Abs. 8 EStG der Nachweis der Besteuerung in Frankreich erbracht wird.
- Aufgrund der untergeordneten Tätigkeit in der Schweiz wird aus Vereinfachungsgründen für 2016 auf eine Besteuerung in der Schweiz verzichtet

V. Payroll-Split

Payroll-Split-Modell – Praxisbeispiel 2: Umsetzung Payroll-Split-Modell ab 2017

- 2017 arbeitet E zu 20% für die CH-GmbH, zu 50% für die F-AG und zu 30% für die M-GmbH
- Es werden separate Arbeitsverträge mit den beiden Vertriebs-G abgeschlossen
- Der Vertrag mit der F-AG sieht ein höheres Gehalt im Vergleich zur Prokuristen-Tätigkeit in Deutschland und zur GF-Tätigkeit in der Schweiz vor
- Regelung der Arbeitszeiten im Vertrag mit der F-AG zum Nachweis des Tätigkeitsanteils von 50% in Frankreich und 20 % in der Schweiz
- Bzgl. Schweiz: Sonderregelung für GF (Art. 15 Abs. 4 DBA-Schweiz)
 - ➔ Besteuerung von GF-Vergütungen grundsätzlich unabhängig vom Tätigkeitsort am Ort der Geschäftsleitung
- Fremdüblichkeit der Aufteilung des Gehalts ist Voraussetzung für die Anerkennung durch die deutsche Finanzverwaltung

VI. Gestaltungshinweise

Gestaltungshinweise

- **Frühzeitige Klärung** der einkommensteuerlichen Situation des Mitarbeiters im ausländischen Tätigkeitsstaat mit ausländischem Steuerberater einschl. Lohnsteuerabführungspflichten des Arbeitgebers; frühzeitige Beantragung der Freistellung des Arbeitslohns im Inland zur Vermeidung einer Doppelbelastung des Arbeitnehmers.
- **Steuroptimierung** durch Ausnutzung geringerer Einkommensteuersätze im Entsende-staat / dort bestehender steuerfreier geldwerter Vorteile („fringe benefits“).
- Bei gleichzeitiger Tätigkeit in mehreren Staaten (insbes. bei Führungskräften) Steueroptimierung durch **Payroll-Split-Modell mit getrennten Arbeitsverträgen** (einschl. Regelungen zur jeweiligen Arbeitszeit im ausländischen Tätigkeitsstaat) und Dokumentation der tatsächlichen Tätigkeitsausübung im Ausland.
- Klärung eines möglichen **Betriebsstättenrisikos** für den inländischen Arbeitgeber im ausländischen Tätigkeitsstaat einerseits sowie ggf. Erfordernis/Form einer Weiterbelastung der Personalkosten an ausländische Konzerngesellschaft andererseits.

VII. Anhang – Hinweise zur Mitarbeiterentsendung nach China

China – Eckpunkte der Besteuerung

- China wendet bei der Besteuerung von Arbeitseinkünften **primär das nationale Steuerrecht** an (ungeachtet von bestehenden DBA).
- Die Steuerpflicht eines Entsandten ist abhängig von der Art seiner Einkünfte und der Dauer seines Aufenthaltes.
- Der chinesische Arbeitgeber muss den ausländischen Arbeitnehmer **innerhalb von 90 Tagen** nach der Ankunft in China bei den zuständigen Behörden **registrieren** und dabei auch eventuelle Steuerfreistellungen beantragen. Notwendig hierfür sind:
 - die Offenlegung des gesamten Gehalts und
 - eine hypothetische Steuerberechnung

Wird die 90-Tage-Frist nicht eingehalten:



Risiko der Besteuerung des gesamten Arbeitseinkommens in China!



VII. Anhang – Hinweise zur Mitarbeiterentsendung nach China

China – Umfang der Steuerpflicht (1/2)

- Anwesenheit bis 183 Tage (non PRC tax resident):
 - Grundsätzlich nur Steuerpflicht der chinesischen Einkünfte.
 - Befreiung von Steuerpflicht, wenn die Gehaltskosten nicht von einer chinesischen Betriebsstätte oder einem in China ansässigen Unternehmen getragen werden.
- Anwesenheit zwischen 183 Tagen und einem Jahr (non PRC tax resident):
 - Steuerpflicht aller chinesischen Arbeitseinkünfte.
 - Keine Steuerpflicht von Arbeitseinkünften außerhalb Chinas, wenn die Voraussetzungen zur Anwendung der „Time Apportionment Method“ vorliegen.

VII. Anhang – Hinweise zur Mitarbeiterentsendung nach China

China – Umfang der Steuerpflicht (2/2)

- Anwesenheit zwischen einem und fünf Jahren (PRC tax resident):
 - Alle chinesischen Arbeitseinkünfte sind steuerpflichtig.
 - Arbeitseinkünfte außerhalb Chinas, die von einem chinesischen Unternehmen getragen werden, sind steuerpflichtig.
 - Sonstige Arbeitseinkünfte außerhalb Chinas sind **nicht** steuerpflichtig, wenn die Voraussetzungen der „Time Apportionment Method“ vorliegen.
 - **Keine** Steuerpflicht des übrigen „Welteinkommens“
- Anwesenheit > fünf Jahre ohne vorübergehende Abwesenheit (PRC resident):
 - Zu versteuern ist das Welteinkommen.
 - Keine Freistellung über die „Time Apportionment Method“
 - Wird das Einkommen auch im Ausland besteuert, kann in China die Anrechnung der ausländischen Steuer beantragt werden (Tax Credit).

VII. Anhang – Hinweise zur Mitarbeiterentsendung nach China

China – Time Apportionment Method (1/2): Grundsätze

- Bei einer Anwesenheit von 183 Tagen kann die Anwendung der „Time Apportionment Method“ beantragt werden.
- **Ziel:** Besteuerung des nur auf chinesische Anwesenheitstage entfallenden bzw. des von einem chinesischem Unternehmen im Ausland getragenen Arbeitseinkommens in China.
- **Voraussetzung:**
 - „overseas working position“ (zweites Arbeitsverhältnis außerhalb Chinas („dual contract“))
 - vertragliche Dokumentation
 - Nachweis der Anwesenheits- und Reisezeiten

VII. Anhang – Hinweise zur Mitarbeiterentsendung nach China

China – Time Apportionment Method (2/2): Risiken der „overseas working position“

- Aus den Verträgen muss hervorgehen, welcher Teil der Vergütung sich auf die chinesische Tätigkeit einerseits und die Auslandstätigkeit andererseits entfällt.
- Chinesische Steuerbehörden prüfen, ob die vertraglich vereinbarte Aufteilung der Arbeitszeit und damit auch der Vergütung mit der tatsächlichen Anwesenheitszeit übereinstimmt.
- Bei **Missverhältnis zwischen Vergütung und Anwesenheit** (z. B. Vergütung 50 % für Tätigkeit außerhalb Chinas bei 90 % Anwesenheit in China):
 - Versagung der Gewährung der „Time Apportionment Method“
 - Annahme einer Betriebsstätte der ausländischen (Mutter-)Gesellschaft in China

VII. Anhang – Hinweise zur Mitarbeiterentsendung nach China

China – Zusammenfassende Übersicht zur Steuerpflicht:

non PRC tax resident		PRC (tax) resident	
< 183 Tage	183 Tage – 1 Jahr	1 – 5 Jahre	> 5 Jahre
<ul style="list-style-type: none"> ▪grundsätzlich nur Besteuerung der auf die Tätigkeit in China entfallenden Arbeits-einkünfte ▪Befreiung zur Anwendung der 183-Tage-Regel möglich 	<ul style="list-style-type: none"> ▪Besteuerung der auf die Tätigkeit in China entfallenden Arbeits-einkünfte ▪keine Besteuerung von Tätigkeiten außerhalb Chinas, sofern Time Apportionment Method (TAM) anwendbar 	<ul style="list-style-type: none"> ▪Besteuerung der auf die Tätigkeit in China entfallenden Arbeits-einkünfte ▪Besteuerung Tätigkeit außerhalb Chinas, sofern chinesisches Unternehmen Kosten trägt ▪keine Besteuerung sonstiger Tätigkeiten außerhalb Chinas, sofern TAM anwendbar 	<ul style="list-style-type: none"> ▪Besteuerung des gesamten Weltein-kommens ▪Im Falle einer Doppelbesteuerung kann in China die Anrechnung der ausländischen Steuer (Tax Credit) beantragt werden

VII. Anhang – Hinweise zur Mitarbeiterentsendung nach China

China – Besteuerungsverfahren: Einkommensteuerabführung an das Finanzamt

- Der **Arbeitgeber** ist verpflichtet, die Einkommensteuer monatlich einzubehalten und für den Arbeitnehmer an das Finanzamt abzuführen.
- Zudem ist der Arbeitgeber verpflichtet, die monatliche ESt-Erklärung in **zwei Ausfertigungen** innerhalb von 15 Tagen nach Monatsende abzugeben und die fällige Steuer zu entrichten.
- Nachweis der Zahlung der Einkommensteuer durch einen **Stempel der lokalen Bank**.
- Nach der Überprüfung der Steueranmeldung wird durch die zuständige Behörde in China eine **Bescheinigung über die Höhe der bezahlten Steuer** ausgestellt.
- Verpflichtung zur Abgabe einer ESt-Erklärung durch den **Arbeitnehmer**, sofern das Jahreseinkommen 120.000 RMB übersteigt oder aber ausländische/andere Einkünfte ohne Steuerabzug vorliegen.
- **Abgabe** der ESt-Erklärung bis spätestens 31.3. des Folgejahres.

VII. Anhang – Hinweise zur Mitarbeiterentsendung nach China

China – Einkunftsermittlung/Steuertarif

■ Steuerfreie Vergütungsarten:

- Nutzung eines Firmenwagens
- Vom Arbeitgeber zur Verfügung gestellte Unterbringung
- Bezahlter Heimaturlaub (idR 2x pro Jahr)
- Versetzungs- und Umzugskosten, Sprachkurse, Zuschüsse für Kinderschulbesuch
- Vergütung von örtlichen Fahrtkosten
- Verpflegung, Wäscherei etc. nur wenn Belege vorgelegt werden

■ Werbungskostenabzug: Kein Abzug von nachgewiesenen Werbungskosten, sondern Pauschale für entsandte Arbeitnehmer von 4.800 RMB. Zusätzliche Abzüge auf Antrag möglich.

■ Steuertarif:

- Bis 960.000 RM (119 TEUR) jährlich:
Progressionszone mit ansteigenden Sätzen von 3% bis 35%
- Ab 960.000 RM: Proportionalstufe mit konstanten Grenzsteuersatz von 45%

Abkürzungsverzeichnis

Im Vortrag verwendete Abkürzungen

Abs.	Absatz
AG	Arbeitgeber
AN	Arbeitnehmer
Art.	Artikel
BFH	Bundesfinanzhof
BSt	Betriebsstätte
DBA	Doppelbesteuerungsabkommen
DL	Dienstleistung
ESt	Einkommensteuer
EStG	Einkommensteuergesetz
GF	Geschäftsführung
GL	Geschäftsleitung
LSt	Lohnsteuer
OECD	Organisation for Economic Cooperation and Development
OECD-MA	OECD-Musterabkommen
OECD-MK	OECD-Musterkommentar
PRC	People`s Republic of China
RMB	Renminbi Yuan
SolZ	Solidaritätszuschlag
WG	Wirtschaftsgut

Winfried Ruh

- Steuerberater, Fachberater für Internationales Steuerrecht
- Geschäftsführer der bws Graf Kanitz GmbH (Mitglied der Geneva Group International (GGI))
- Autor verschiedener Veröffentlichungen im Bereich des Internationalen Steuerrechts
- Referent zu Themen des Internationalen Steuerrechts

bws // graf kanitz
beraten . prüfen . steuern

bws Graf Kanitz GmbH
Wirtschaftsprüfungsgesellschaft
Steuerberatungsgesellschaft

Konrad-Goldmann-Straße 8
D-79100 Freiburg
Telefon +49 761 38 36 0
Telefax +49 761 38 36 138
freiburg@bwsgk.de
www.bwsgk.de