bws // graf kanitz
beraten . prüfen . steuern

Badischer Industrietag

Kurzvortrag der

bws Graf Kanitz GmbH

7. Juli 2016

Steuerliche Fallstricke im Auslandsgeschäft

- typische Praxisfälle -

bws // graf kanitz
beraten . prüfen . steuern

bws Graf Kanitz GmbH - Kanzleiportrait

- **Geschäftsfelder**:
  - Steuerberatung
  - Wirtschaftsprüfung
  - Unternehmensplanung/ -finanzierung/ -bewertung
  - Spezielle Beratungsfelder (Schwerpunkt: **Internationales Steuerrecht**)
- **Betreute Branchen:** Industrie, Handel, Handwerk und Dienstleistungen, **speziell** Automotive, Bau, Gesundheitswesen, Versandhandel, Finanz- und IT-Dienstleister
- Focus auf mittelständische Unternehmen bis Euro 200 Mio. Umsatz
- **70 Mitarbeiter** (davon 8 Steuerberater und 6 Wirtschaftsprüfer) an fünf Standorten, (Freiburg, Endingen, Offenburg, Frankfurt, Dresden)
- Mitglied der **Geneva Group International** (GGI), der weltweiten Allianz selbständiger und unabhängiger Wirtschaftsprüfungs- und Beratungsgesellschaften. Zusammenarbeit mit renommierten Prüfungs- und Beratungsgesellschaften in allen wichtigen Ländern der Welt.

bws // graf kanitz
beraten . prüfen . steuern

Standorte der bws Graf Kanitz GmbH

bws // graf kanitz
beraten . prüfen . steuern

Steuerliche Fallstricke im Auslandsgeschäft – Herausforderung für den international ausgerichteten Mittelstand

Globalisierung im Mittelstand führt zu

- Intensivierung der grenzüberschreitenden Geschäftsbeziehungen
- Exportunterstützung durch ausländische Betriebsstätten
- Gründung von ausländischen Tochtergesellschaften
- Verlagerung betrieblicher Funktionen (Produktion, Vertrieb, Entwicklung)

Derartige Strukturen müssen auch steuerlich organisiert und bewältigt werden, weil die beteiligten Staaten immer heftiger um ihren „fairen“ Anteil am Steuerkuchen kämpfen.

→ Planung und Gestaltung der Geschäfts- und Beteiligungsstrukturen müssen auch im Mittelstand einen zentralen Stellenwert erhalten!

Vorsicht: Defizite in diesem Bereich führen zu kaum korrigierbaren finanziellen Sanktionen und Doppelbesteuerungen, die sich existenziell auswirken können!

Typische Risiken im mittelständischen Auslandsgeschäft

I. Quellensteuerpflicht auf Dienstleistungen

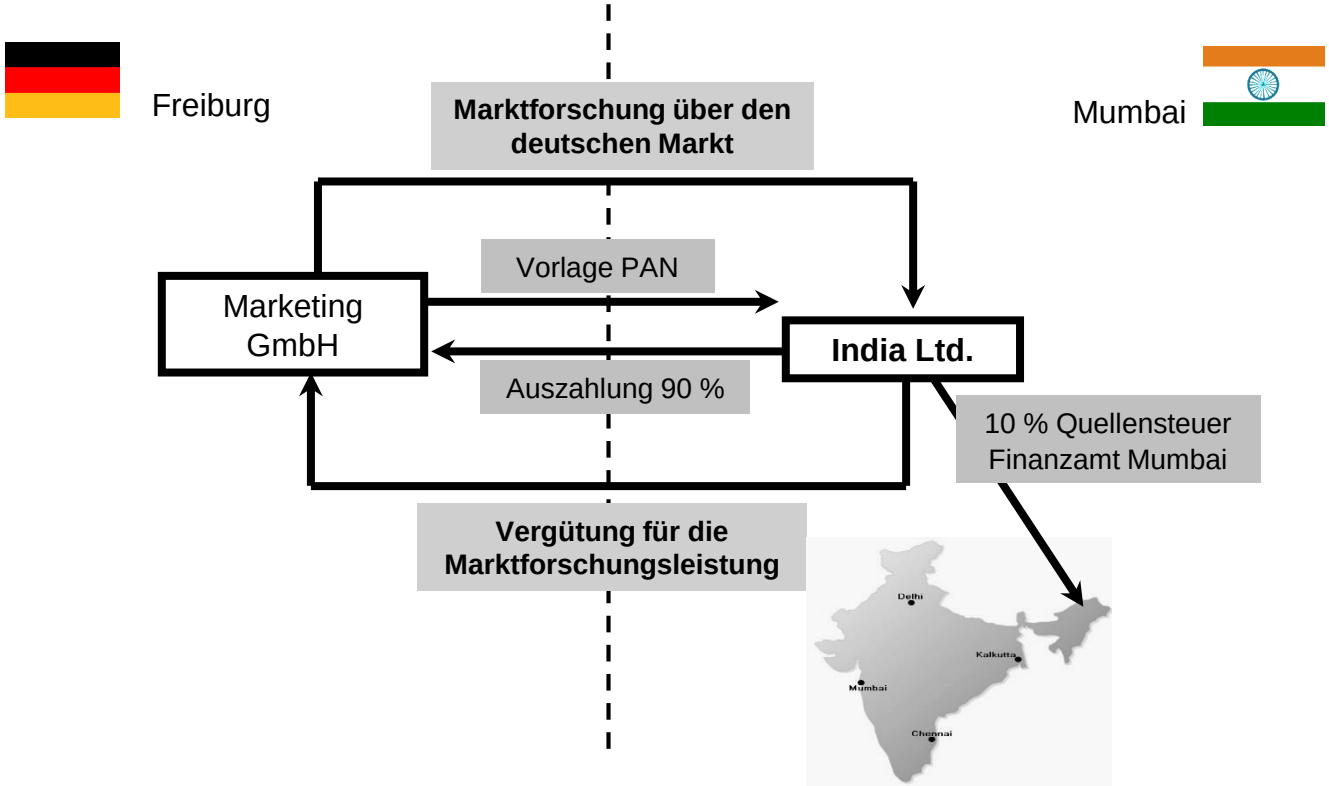
II. Unbeabsichtigte Betriebstättenbegründung im Ausland

III. Verrechnungspreise und Funktionsverlagerungen

IV. Mitarbeiterentsendungen

I. Quellensteuerpflicht auf Dienstleistungen

Indien: Dienstleistungen für indische Auftraggeber unterliegen der Quellensteuer



I. Quellensteuerpflicht auf Dienstleistungen

Indien: Verringerung der Quellensteuer auf 10 % durch Beantragung einer PAN

- PAN = Permanent Account Number zur steuerlichen Registrierung in Indien
- Durch Vorlage einer PAN kann Quellensteuereinbehalt von 20 % auf 10 % verringert werden
- indischen Unternehmen wird der **Abzug als Betriebsausgabe** für die gezahlte Vergütung versagt, wenn es gegen die Verpflichtung der Quellensteuerabführung verstößt
- zusätzlich: **Strafzahlung** auf den nicht abgeführten Betrag

Nettovereinbarung führt zu 33% zusätzlichen Kosten für indischen Auftraggeber

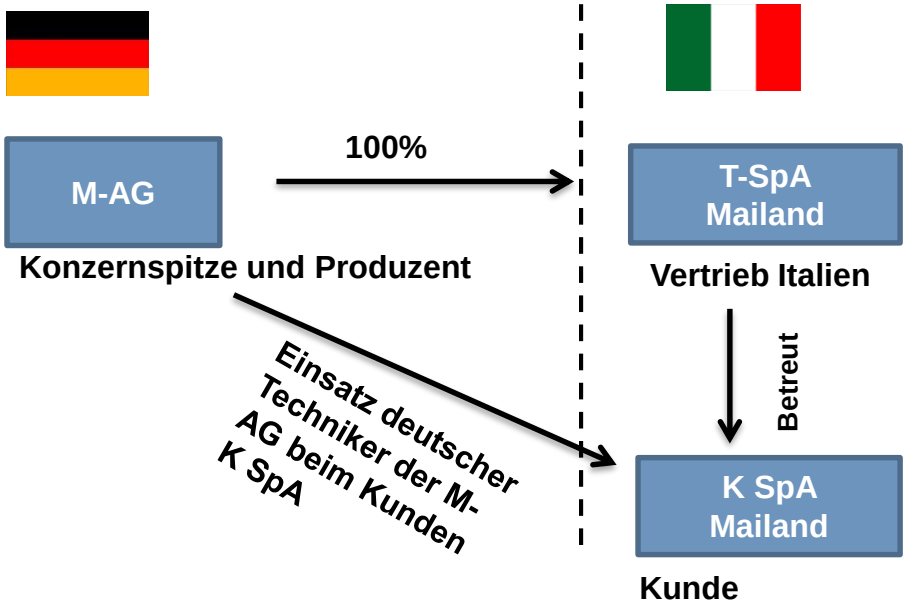
- indische Unternehmen werden sich kaum noch auf Geschäfte ohne Vorlage einer PAN einlassen, da sie zur Einbehaltung der Quellensteuer verpflichtet sind

➔ **nachträgliche Heilungsmöglichkeit und Reduzierung der Quellensteuer auf 10 % durch nachträgliche Beantragung einer PAN**

Weiteres Problem: Die umsatzbezogene indische Quellensteuer ist zwar auf die deutsche KSt auf den Dienstleistungsgewinn anrechenbar. Aufgrund des niedrigen deutschen KSt-Satzes von 15 % ist eine Anrechnung jedoch im Regelfall nur eingeschränkt möglich mit der Folge einer (systembedingten) Doppelbesteuerung.
Vergleichbare Regelungen bestehen u.a. mit Indonesien, Malaysia, Pakistan und Vietnam.

II. Unbeabsichtigte Betriebsstättenbegründung im Ausland

Italien: Risiken beim Kommissionärsmodell



- Forderungsabwicklung nach Vorgabe der M-AG
- bei Kundenverhandlungen ist Leitungspersonal der T-SpA anwesend (Unterstützung bei Vertragsabschluss)

Nach Auffassung der italienischen Finanzverwaltung begründet die Tätigkeit der T-SpA entgegen der Auffassung der deutschen Finanzverwaltung eine Vertreterbetriebsstätte der M-AG in Italien. Folge: Doppelbesteuerung des Betriebsstättengewinnes in D und in IT.

II. Unbeabsichtigte Betriebsstättenbegründung im Ausland

Tschechien: Dienstleistungsbetriebsstätte

Deutschland

D – AG
technischer Dienstleister

Tschechien

Deutsche AG hat Auftrag mit tschechischem Maschinenbauer über technische Unterstützung bei der Produktion in Tschechien für 9 Monate;
Es besteht <u>keine</u> Verfügungs-macht (Schlüsselgewalt) über Räume

Auftraggeber vergütet nur 75 % der Rechnung wg. Einbehaltung Betriebsstätten-Quellensteuer.
TCH Steuerverwaltung lehnt Erstattung trotz Berufung auf DBA ab
Lösungsmöglichkeit: Klage wg. EU-Rechtswidrigkeit der Bruttobesteuerung

II. Unbeabsichtigte Betriebsstättenbegründung im Ausland

China: Dienstleistungsbetriebsstätte

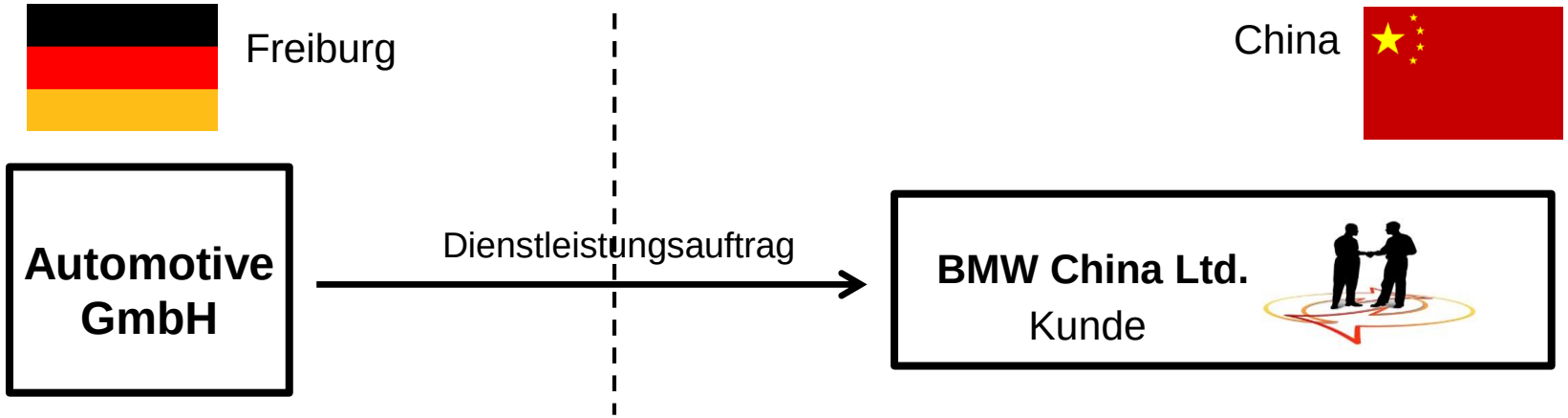
Eine Dienstleistungsbetriebsstätte wird nach Artikel 5 Abs. 3 lit. b) des (noch) aktuellen DBA China unter folgenden Voraussetzungen begründet:

- Erbringung von **Dienstleistungen**
- durch **Angestellte** oder **anderes Personal** (z.B. Subunternehmer) eines Unternehmens eines Vertragsstaats (hier: Deutschland)
- **im anderen Vertragsstaat** (hier: China)
- für das **gleiche** oder ein **damit zusammenhängendes Projekt**
- für einen **Zeitraum von insgesamt länger als sechs Monaten** innerhalb eines beliebigen Zwölf-Monats-Zeitraums.

Regelung nach dem neuen DBA China (Anwendung ab 2017?): Zeitraum von mehr als 183 Tagen innerhalb eines beliebigen 12-Monats-Zeitraums

II. Unbeabsichtigte Betriebsstättenbegründung im Ausland

China Dienstleistungsbetriebsstätte - Ausgangsfall

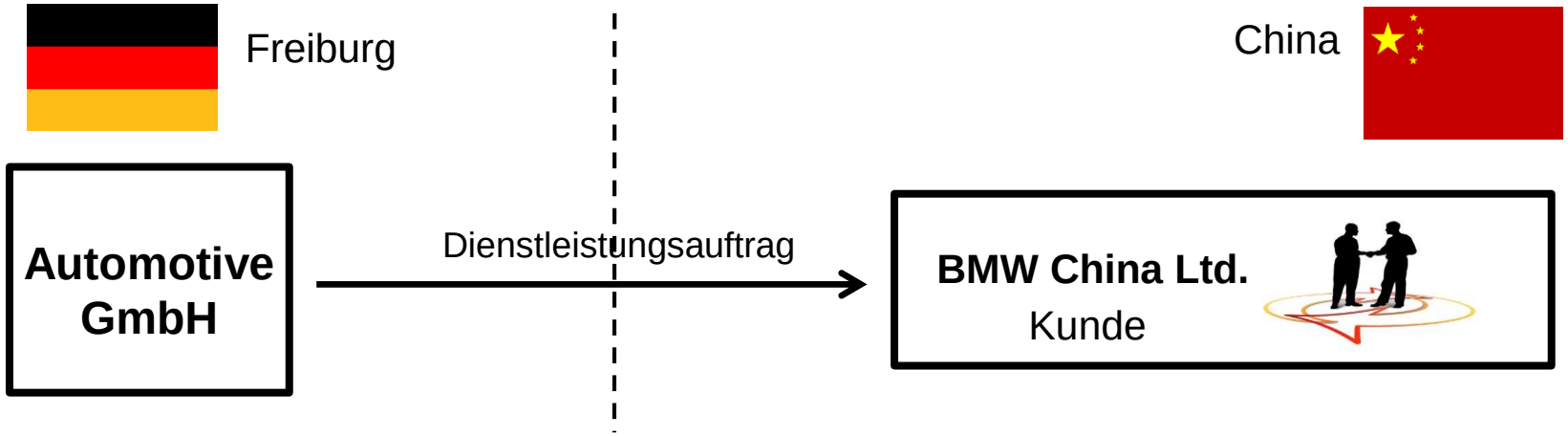


- Die Automotive GmbH ist in der Automobilindustrie ein weltweiter Anbieter von Steuerungs-und Automatisierungstechnik, zu deren Produktfolio neben der Lieferung von Bauteilen auch die Produktionsbegleitung zählt.
- Die BMW China Ltd. beauftragt die dt. Automotive GmbH mit der Produktionsbegleitung einer bereits gelieferten, robotorgesteuerten Schweißanlage in der Produktionshalle bei BMW China Ltd.
- Für die Abwicklung dieses Dienstleistungsauftrags entsendet die Automotive GmbH Software-spezialisten nach China. Diese verbleiben vom 15.04.2015 bis 14.07.2015 für vier angefangene Monate in China (insgesamt 90 Tage).

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

II. Unbeabsichtigte Betriebsstättenbegründung im Ausland

China Dienstleistungsbetriebsstätte - Abwandlung: unterschiedliche Zählweise



- Aufgrund unerwarteter auftretender Probleme muss die Automotive GmbH erneut Mitarbeiter zu BMW China Ltd. entsenden.
- Die Mitarbeiter sind in den Monaten Oktober, November und Dezember 2015 für jeweils 10 Tage vor Ort bei BMW China Ltd. (Insgesamt 30 Tage). Die Anwesenheit innerhalb eines 12-Monatszeitraums beträgt 7 (angefangene) Monate nach chinesischer Sichtweise und 120 Tage nach deutscher Sichtweise.

Folge: Aus chinesischer Sicht liegt – abweichend von der deutschen Sicht – eine DL-Betriebsstätte vor, mit der Folge einer drohenden Doppelbesteuerung

II. Unbeabsichtigte Betriebsstättenbegründung im Ausland

Dienstleistungsbetriebsstätte China – Besteuerung in China

- Der im Regelfall auf Basis der „deemed profit“-Methode (branchenabhängig) auf 15 - 50 % des Umsatzes geschätzte Betriebsstättengewinn unterliegt in China der „Corporate Income Tax“ mit **25 %**
- Freistellung in D jedoch nur in Höhe des **tatsächlichen** (niedrigeren) DL-BSt-Gewinns.
- Keine Anwendung der 183-Tage-Regelung für die Gehälter der Dienstleistenden mit der Folge der Besteuerung des auf die Tätigkeit in China entfallenden Gehaltsanteils.
- Deutschland wird im Regelfall die oftmals **abkommenswidrige** Vorgehensweise der chinesischen Finanzbehörden nicht akzeptieren.
- **Keine (oder allenfalls geringe**) Anrechnung der chinesischen Körperschaftsteuer, sondern lediglich im Billigkeitsweg Abzug von der deutschen Bemessungsgrundlage möglich.
- **Beseitigung** der Doppelbesteuerung nur über ein zeit- und kostenintensives **Verständigungsverfahren.**

Fazit: Hohes Doppelbesteuerungsrisiko bei Dienstleistungsbetriebsstätten in China.
Vergleichbare Regelungen in den DBA´s mit Südafrika, Taiwan, Türkei, Philippinen

II. Unbeabsichtigte Betriebsstättenbegründung im Ausland

Zusammenfassende Übersicht zu Risiken der Betriebsstättenbegründung

Feste Geschäftseinrichtung

- Vermeidung Schlüsselgewalt
- Home Office / Nutzung von Räumen einer Tochtergesellschaft kann eine BSt begründen

Vertreterbetriebsstätte

- Bei Einsatz von (abhängigen) Vertretern im Vertriebsgebiet
- Vorsicht beim Kommissionärsmodell (insb. Italien)

Dienstleistungsbetriebsstätte

- Risiko bei längerer Tätigkeit an einem Ort (Anstreicherfall) oder Mitarbeiterentsendungen
- DBA China/Türkei: Begründung nach 6 Monaten

Bau- und Montagebetriebsstätten

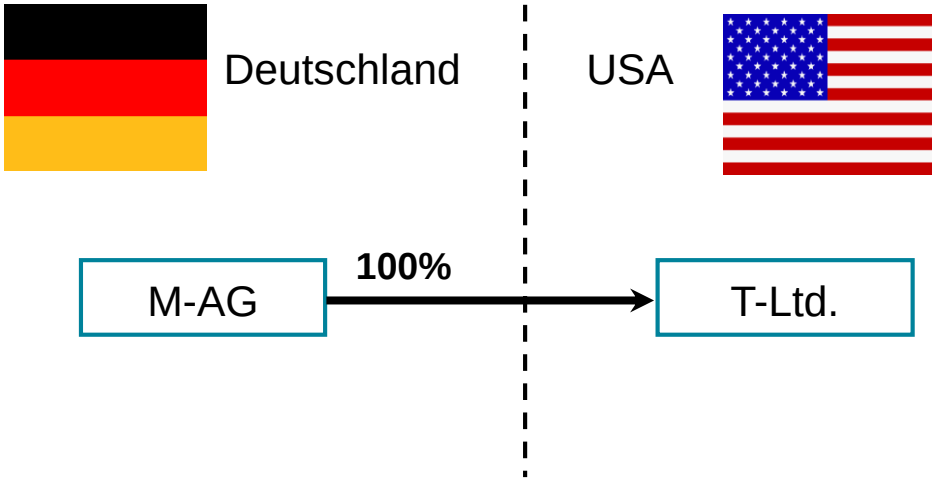
- Risiko der Überschreitung der im DBA vorgesehenen Mindestfrist von 6 bzw. 12 Monaten

III. Verrechnungspreise

Verrechnungspreisdefinition

Verrechnungspreise (VP) =

Wertansätze für Produkte, Dienstleistungen und andere Güter, die zwischen nahestehenden Unternehmen übertragen oder überlassen werden.



- Lieferung von Produkten
- Überlassung immaterieller Wirtschaftsgüter (WG)
- Dienstleistungen
- Darlehensgewährung
- Arbeitnehmerentsendung

→ VP-Problematik betrifft ausschließlich **multinationale** Unternehmen!

III. Verrechnungspreise

Verrechnungspreisdokumentation: Erleichterungen für „kleinere“ Unternehmen

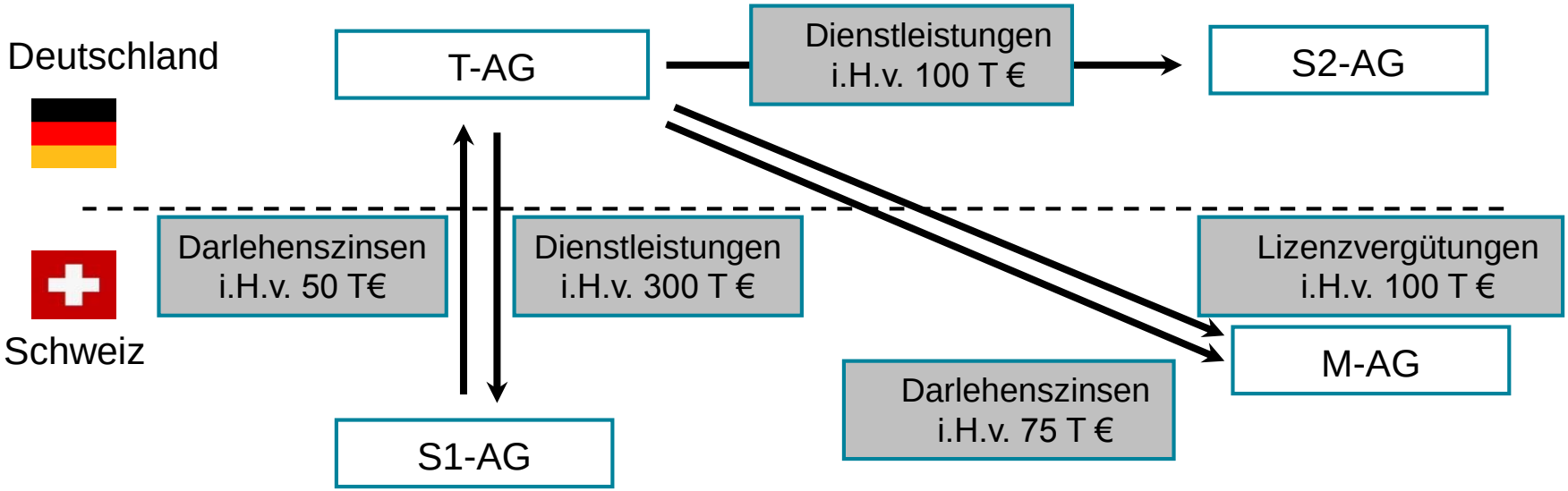
- Umfangreiche Dokumentationspflichten greifen gem. § 6 GAufzV grundsätzlich nicht für sog. „kleinere Unternehmen“.
- Lediglich Verpflichtung zur Vorlage vorhandener Unterlagen und zu mündlichen Auskünften zum Nachweis fremdüblicher VP-Ermittlung innerhalb von 60 Tagen nach Aufforderung durch Betriebsprüfer (Fristverlängerung möglich).

Definition „Kleineres Unternehmen“:

- Umsätze aus Lieferungen von Gütern / Waren max. € 5 Mio. **und**
- andere Leistungen (insbesondere Dienstleistungen) max. EUR 500.000
- jeweils **im Verhältnis zu verbundenen Unternehmen** im Wirtschaftsjahr.

III. Verrechnungspreise

VP-Dokumentation: Erleichterungen für „kleinere“ Unternehmen: Beispiel



- T = inländische Tochtergesellschaft
- S2-AG = inländische Schwestergesellschaft
- S1-AG = ausländische Schwestergesellschaft
- M-AG = ausländische Muttergesellschaft

Ergebnis: Die Summe aller Dienstleistungen überschreitet die schädliche Grenze von TEUR 500, womit für die T AG die Dokumentationspflicht greift

III. Verrechnungspreise

Erfahrungen aus Betriebsprüfungen: Typische BP-Aufgriffe

- dauerhafte **Ertragsschwäche** der inländischen **Muttergesellschaft.**
- **hohe Renditen ausländischer Vertriebsgesellschaften / Betriebsstätten**, die mit vergleichsweise geringen Renditen bei der Muttergesellschaft einhergehen. Versagung der Anerkennung von **Währungsgewinnen** der Vertriebsgesellschaft / Betriebsstätten
- Nichtanerkennung von Verrechnungspreisen aufgrund **formaler Aspekte / Nachzahlungsverbot** bei beherrschenden Gesellschaftern.
  → Entschärfung durch aktuelle BFH-Rechtsprechung zu Vorrang des Fremdvergleichs-grundsatzes in DBA-Fällen gegenüber den nationalen vGA-Regelungen.
- **Kostenumlagen** durch ausländische Konzerngesellschaften:
  - Abgrenzung des nicht abzugsfähigen Gesellschafteraufwands von abzugsfähigen Verwaltungs- oder Personalkostenumlagen.
  - Kosten für die Implementierung von (weltweit eingesetzten) ERP-Systemen.
- **Finanzierungen** von Tochtergesellschaften:
  - Steuerunwirksame Teilwertabschreibung auf Konzerndarlehen.
  - Abzinsung unverzinslicher Konzerndarlehen.

III. Verrechnungspreise - Funktionsverlagerung

Beispiel: Verlagerung der Vertriebsfunktion

Übertragung Vertrieb einschließlich Kundenstamm auf die Tochter-AG

Mutter GmbH — Tochter-AG

Tochter-AG fungiert als Eigenhändler

Vertrieb von Büromaschinen

- Die Verlagerung der Vertriebsfunktion erfüllt den Tatbestand einer Funktionsverlagerung.
- **Transferpaketbewertung** soweit keine Vergleichspreise vorliegen:
  - Bewertung der Muttergesellschaft vor und nach der Verlagerung und
  - Bewertung der Tochtergesellschaft vor und nach der Verlagerung.
- Annahme: Wertminderung bei inländischer Muttergesellschaft: T€ 300
- Wertsteigerung bei Tochtergesellschaft: T€ 400
- Angemessener Fremdvergleichspreis T€ 350, wenn mangels Glaubhaftmachung eines anderen Wertes der Mittelwert des Einigungsbereiches zu Grunde zu legen ist.

IV. Besteuerung von Mitarbeiterentsendungen

Grundsätze der Arbeitnehmerbesteuerung

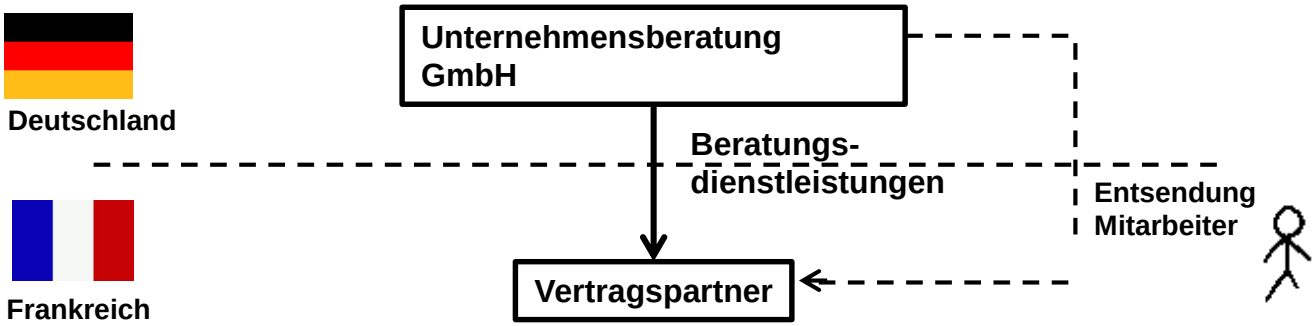
Besteuerung der Arbeitseinkünfte

nationales Steuerrecht	internationales Steuerrecht (Doppelbesteuerungsabkommen (DBA))
■ bei unbeschränkter Steuerpflicht/Ansässigkeit ■ in Deutschland: bei Wohnsitz oder gewöhnlichem Aufenthalt ■ Im (DBA-)Ausland: oftmals Orientierung am gewöhnlichen Aufenthalt und weniger am Wohnsitzprinzip	■ 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)
Besteuerung der gesamten Arbeitseinkünfte	Besteuerung des auf den Arbeitsort entfallenden Einkommens

IV. Besteuerung von Mitarbeiterentsendungen

Ermittlung der Aufenthaltstage im Tätigkeitsstaat: Beispiel

- **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 verbracht.**
- **Die An- und Abreise erfolgt jeweils am Montag und Freitag.**



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

IV. Besteuerung von Mitarbeiterentsendungen

Gestaltungshinweise

- **Frühzeitige Klärung der einkommensteuerlichen Situation des Mitarbeiters im ausländischen Tätigkeitsstaat mit ausländischem Steuerberater einschl. von Lohnsteuerabführungspflichten des Arbeitgebers; frühzeitige Beantragung der Freistellung des Arbeitslohns im Inland zur Vermeidung einer Doppelbelastung des Arbeitnehmers.**
- **Steueroptimierung durch Ausnutzung geringerer Einkommensteuersätze im Entsendestaat / 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.**
- **Frühzeitige Klärung der sozialversicherungsrechlichen Situation/Wünsche des Arbeitnehmers mit entsprechender Ausgestaltung des Entsendevertrags. Bei Unklarheiten Einschaltung der DVKA (Deutsche Verbindungsstelle Krankenversicherung Ausland www.dvka.de)**

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
- Seit 2011 Mitglied des Fachausschusses „Fachberater für Internationales Steuerrecht“ bei der Steuerberaterkammer Südbaden

bws // graf kanitz
beraten . prüfen . steuern

bws Graf Kanitz GmbH
Wirtschaftsprüfungsgesellschaft
Steuerberatungsgesellschaft

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

bws // graf kanitz
beraten . prüfen . steuern

Vielen Dank für Ihre Aufmerksamkeit!

Für weitere Fragen und maßgeschneiderte Lösungen stehen wir Ihnen gerne zur Verfügung:

bws // graf kanitz
beraten . prüfen . steuern

bws Graf Kanitz GmbH
Wirtschaftsprüfungsgesellschaft
Steuerberatungsgesellschaft

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