

## ges-forum

### Aktuelles für Ihre Entsende- und Vergütungspraxis

#### Das belgische „Special Tax Regime“ – Licht und Schatten, Teil 1

Zur Förderung des Wirtschaftsstandorts Belgien, vor allem zur Schaffung neuer Arbeitsplätze durch ausländische Unternehmen in Belgien, wurde von der belgischen Regierung bereits in den 80er Jahren das so genannte „Special Tax Regime“ eingeführt.

Nicht alle nach Belgien entsandten Arbeitnehmer können vom belgischen „Special Tax Regime“ profitieren. Daher haben wir nachfolgend für Sie die wichtigsten Kriterien zusammengestellt, die erfüllt sein müssen, um erfolgreich einen entsprechenden Antrag stellen zu können:

- Der Arbeitnehmer darf keine belgische Staatsangehörigkeit besitzen.
- Er muss ein Vorstandsmitglied, Geschäftsführer, Direktor, Wissenschaftler oder Mitarbeiter mit besonderen Spezialkenntnissen sein, der aus dem Ausland rekrutiert bzw. nach Belgien entsandt wird.
- Der Einsatz in Belgien muss zeitlich befristet sein.
- Der Arbeitgeber des Mitarbeiters muss ein Unternehmen sein, das zu einem international agierenden Konzern gehört, der auch in Belgien vertreten ist.
- Der steuerliche Vorteil aus dem „Special Tax Regime“ kommt dem belgischen Unternehmen zugute, was aufgrund der den Entsendungen regelmäßig zugrunde liegenden Nettolohnvereinbarungen bejaht werden kann.
- Der Mitarbeiter darf weder nach nationalem belgischem Recht noch nach Abkommensrecht in Belgien ansässig sein, d.h. der Mittelpunkt der privaten und wirtschaftlichen Interessen muss weiterhin im Heimatland des Mitarbeiters verbleiben. Die belgische Finanzverwaltung geht dabei beispielsweise bereits von einer Nicht-Ansässigkeit in Belgien aus, wenn der Mitarbeiter privates Vermögen (z.B. Vermietungsobjekt(e), Versicherungen) im Heimatland besitzt, der Arbeitgeber den Mitarbeiter jederzeit versetzen kann, die Familie des Mitarbeiters im Heimatland verbleibt, etc.
- Der Antrag ist innerhalb der ersten sechs Monate, die auf den Monat der Ankunft des Mitarbeiters in Belgien folgen, bei der zuständigen belgischen Finanzbehörde zu stellen.

Nach Genehmigung des Antrages auf steuerliche Behandlung nach dem „Special Tax Regime“ durch die zuständige belgische Finanzbehörde wird der Mitarbeiter fiktiv – also unabhängig von seiner tatsächlichen Wohnsitzsituation – als beschränkt steuerpflichtig in Belgien eingestuft und kann so von den daraus resultierenden steuerlichen Vorteilen, die wir nachfolgend im Überblick für Sie ebenfalls zusammengefasst haben, profitieren:

1. Ausgewählte typische entsendebedingte Zulagen bzw. entsprechende Kostenerstattungen durch den Arbeitgeber für den Mitarbeiter können grundsätzlich i.H.v. € 11.250 steuerfrei erstattet werden, sofern es sich bei diesen um wiederkehrende Zahlungen, wie z.B. monatliche Ausgleichszahlungen für Lebenshaltungskosten, Miete und Steuern (Tax Equalization) handelt. Zusätzlich zu dem vorgenannten Höchstbetrag für wiederkehrende Ausgaben können Aufwendungen für den Schulbesuch



- in Belgien für Kinder im Alter zwischen sechs und 18 Jahren sowie einmalige Zahlungen, z.B. Hin- und Rückumzugskosten, ohne Begrenzung steuerfrei erstattet werden.
2. Der Arbeitslohn, der auf Arbeitstage außerhalb Belgiens entfällt, wird von der Besteuerung in Belgien ausgenommen. Der auf die nicht-belgischen Arbeitstage entfallende anteilige Arbeitslohn wird dabei – nach Abzug der unter 1. aufgeführten steuerfreien Erstattungsbeträge – nach dem Verhältnis der Arbeitstage, die außerhalb Belgiens verbracht werden, zu den Gesamtarbeitstagen ermittelt. Für diese Arbeitstage ist ein detaillierter Nachweis zu führen, z.B. neben den Belegen für Übernachtungen im Ausland und Flug- oder Bahntickets ein Reisekalender, in dem die kompletten Aufenthalts-, Arbeits-, Urlaubstage usw. sowie die entsprechenden Länder erfasst werden.
  3. Private Einkünfte, die aus Quellen außerhalb Belgiens stammen, wie z.B. Vermietungseinkünfte im Heimatland, sind nicht erklärungsspflichtig und damit auch nicht in Belgien steuerpflichtig. Sie unterliegen in Belgien auch nicht dem Progressionsvorbehalt.

Aufgrund der vorgenannten steuerlichen Begünstigungen durch die Anwendung der Regelungen des „Special Tax Regime“ reduziert sich das in Belgien steuerpflichtige (Netto-)Einkommen des Mitarbeiters. Bei einer der Entsendung regelmäßig zugrunde liegenden Nettolohnvereinbarung hat dies eine Verminderung der belgischen Steuerbelastung, die durch Hochrechnung des Nettolohns auf einen Bruttolohn entsteht, und damit der Personalkosten für diesen Mitarbeiter zur Folge.

Aus belgischer Sicht ergeben sich durch die Beantragung und die daraus resultierende Behandlung nach dem „Special Tax Regime“ erhebliche steuerliche Vorteile. Unsere belgischen Kollegen unterstützen Sie gerne bei der Antragstellung. In unserer September-Ausgabe werden wir Sie ergänzend zu den steuerlichen Auswirkungen des belgischen „Special Tax Regime“, die sich bei bestimmten Konstellationen in Deutschland ergeben können, informieren.

## I Lohnsteuer & Private Einkommensteuer

### **Neuregelung des Arbeitsstättenbegriffs – Auswirkungen auf die Firmenwagenbesteuerung**

Aufgrund der Neuregelung des steuerlichen Reisekostenrechtes im Rahmen der Neufassung der Lohnsteuerrichtlinien 2008 (LStR 2008) ist der Begriff der regelmäßigen Arbeitsstätte zentraler Ausgangspunkt für die Beurteilung, ob ein geldwerter Vorteil für die Nutzung eines Firmenwagens für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte bei dem jeweiligen Arbeitnehmer zu erfassen ist.

Nach der Neudefinition in den LStR 2008 ist eine regelmäßige Arbeitsstätte der ortsgebundene Mittelpunkt der dauerhaft angelegten beruflichen Tätigkeit des Arbeitnehmers, insbesondere jede ortsfeste dauerhafte betriebliche Einrichtung des Arbeitgebers, der der Arbeitnehmer zugeordnet ist und die er mit einer gewissen Nachhaltigkeit fort-dauernd und immer wieder aufsucht. Nicht mehr maßgebend sind dabei Art, Umfang und Inhalt der Tätigkeit. Von einer regelmäßigen Arbeitsstätte ist danach auszugehen, wenn die betriebliche Einrichtung des Arbeitgebers vom Arbeitnehmer durchschnittlich im Kalenderjahr an einem Arbeitstag je Arbeitswoche aufgesucht wird. Aufgrund der Formulierung „durchschnittlich im Kalenderjahr an einem Arbeitstag je Arbeitswoche“ gilt, dass eine regelmäßige Arbeitsstätte dann vorliegt, wenn der Arbeitnehmer im Kalenderjahr die betriebliche Einrichtung des Arbeitgebers an mehr als 46 Arbeitstagen (52 Kalenderwochen abzüglich sechs Wochen Urlaub) aufsucht. Seit Beginn des Jahres 2008 ist somit ein geldwerter Vorteil für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte zu erfassen, wenn ein Firmenwagen für diese Fahrten genutzt wird.

Der BFH befasste sich in seinem Urteil vom 04.04.2008 mit der Frage der Erfassung und Ermittlung des geldwerten Vorteils für Fahrten zwischen Wohnung und (regelmäßiger) Arbeitsstätte, da schon vor der Neuregelung des Reisekostenrechts 2008 das Vorliegen einer regelmäßigen Arbeitsstätte ausschlaggebend für die Erfassung des entsprechenden geldwerten Vorteils war. Der BFH führt in der Urteilsbegründung aus, dass bei Zurücklegung der Strecke zwischen Wohnung und regelmäßiger Arbeitsstätte mit einem vom Arbeitgeber zur Verfügung gestellten Firmenwagen, der entsprechende geldwerte Vorteil nach der tatsächlichen Nutzung des Dienstwagens zu ermitteln ist.

Darüber hinaus führt der BFH aus, dass bei der Ermittlung des geldwerten Vorteils für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte nach der pauschalen Nutzungswertmethode (0,03% des auf volle € 100 abgerundeten Bruttolistenpreises im Zeitpunkt der Erstzulassung zzgl. der Kosten für Sonderausstattung einschließlich Umsatzsteuer x einfache Entfernungskilometer zwischen Wohnung und Arbeitsstätte) die typisierende Annahme zugrunde liegt, dass das Fahrzeug monatlich an 15 Tagen für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte genutzt wird – also mehr als einmal wöchentlich. Wird der Nachweis erbracht, dass die tatsächliche Nutzung des Firmenwagens für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte von der Grundannahme der 15 Tage abweicht, ist die Nutzung des Firmenwagens für die einzelnen Fahrten zwischen Wohnung und regelmäßiger Arbeitsstätte je Entfernungskilometer mit 0,002% des Bruttolistenpreises zu bewerten.

In einem weiteren Urteil vom 04.04.2008 hatte der BFH über die Entfernung, die bei der Ermittlung des geldwerten Vorteils durch die Nutzung eines Firmenwagens für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte zugrunde zu legen ist, zu entscheiden. Im Streitfall wurde einem Geschäftsführer ein Dienstwagen für Privatfahrten sowie für Fahrten zwischen seiner Wohnung und seiner Arbeitsstätte zur Verfügung gestellt. Die einfache Entfernung von der Wohnung bis zur Arbeitsstätte betrug 118 km. Für die Ermittlung des entsprechenden geldwerten Vorteils wurde von seinem Arbeitgeber jedoch lediglich die Entfernung zwischen der Wohnung und dem nächstliegenden Bahnhof zugrunde gelegt, weil der Arbeitgeber davon ausging, dass der Geschäftsführer den Dienstwagen nur für die Strecke zwischen seiner Wohnung und Bahnhof (3,5 km) genutzt hatte und von dort aus 114,5 km mit der Bahn gefahren war. Die Kosten der Bahnfahrt hatte der Arbeitgeber ebenfalls übernommen.

Nach Auffassung des BFH ist für die Ermittlung des geldwerten Vorteils für die Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte nicht die gesamte Entfernung zwischen Wohnung und Arbeitsstätte, sondern nur die tatsächlich mit dem Dienstwagen zurückgelegte Teilstrecke zugrunde zu legen (3,5 km). Der BFH begründete seine Entscheidung damit, dass im Streitfall zwar ein Anscheinsbeweis dafür gegeben ist, dass der Geschäftsführer den Dienstwagen für die gesamte Entfernung zur Arbeitsstätte genutzt habe, dieser kann jedoch z.B. durch Vorlage einer auf den Geschäftsführer ausgestellten Jahrsfahrkarte entkräftet werden. Die Auferlegung einer Fahrtenbuchführung allein für die Wege zur Arbeitsstätte stehe weder im Verhältnis zum Gesetzeszweck noch entspreche dies dem Grundsatz der Verhältnismäßigkeit.

Die Finanzverwaltung plant derzeit einen Nichtanwendungserlass, wir werden Sie diesbezüglich entsprechend informieren.

## II Sozialversicherung

### Zahlung von Sozialversicherungsbeiträgen in Fällen pauschal versteuerter Sachzuwendungen nach § 37b EStG

In unseren Ausgaben 7/2007 und 6/2008 hatten wir Sie darüber informiert, dass durch § 37b EStG die Möglichkeit geschaffen wurde, Sachzuwendungen pauschal zu versteuern.

Die Pauschalbesteuerung nach § 37b EStG hat jedoch keinerlei Auswirkungen auf die sozialversicherungsrechtliche Beurteilung der Sachzuwendungen, da diese nach der Sozialversicherungsentgeltverordnung (SvEV) nicht der Beitragsfreiheit unterliegen. Aus sozialversicherungsrechtlicher Sicht zählen die pauschal versteuerten Sachzuwendungen somit zum beitragspflichtigen Arbeitsentgelt.

Die Spitzenverbände der Sozialversicherungsträger haben sich jetzt der Frage angenommen, wer die Beitragspflichten wahrzunehmen hat, wenn eine Entgeltzahlung durch Dritte vorliegt. Dies ist der Fall, wenn das Unternehmen die Sachzuwendungen nicht an ihre eigenen Arbeitnehmer, sondern an Arbeitnehmer anderer Unternehmen leistet. Die Spitzenverbände betonen, dass der Arbeitgeber, bei dem der betreffende Arbeitnehmer beschäftigt ist, zur Zahlung der sich aus den Sachzuwendungen ergebenden Gesamtsozialversicherungsbeiträge verpflichtet ist, obwohl er diese gar nicht gewährt hat. Im Umkehrschluss ist das Unternehmen, das Sachzuwendungen an Mitarbeiter anderer Unternehmen leistet, von einer Abführung von Beiträgen freigestellt. Dies liegt darin begründet, dass ein Erhalt der Sachzuwendungen kein sozialversicherungspflichtiges Beschäftigungsverhältnis zu dem fremden Unternehmen begründet.

Um nach Erhalt einer solchen Sachzuwendung die Zahlung der Gesamtsozialversicherungsbeiträge sicherzustellen, ist der Arbeitnehmer verpflichtet, seinem Arbeitgeber den beitragspflichtigen Betrag der Sachzuwendungen unverzüglich mitzuteilen (§ 280 Abs. 1 Sozialgesetzbuch, Viertes Buch -SGB IV-). Ergänzend empfehlen wir, dass auch das fremde Unternehmen dem zahlungspflichtigen Arbeitgeber die Höhe der geleisteten Sachzuwendung mitteilt. Damit hätte sich das Fremdunternehmen exkulpiert, so dass eine Mithaftung bei einer unterbliebenen Beitragszahlung ausgeschlossen ist.

### **Ansprechpartner**

Berlin: Wolfgang Apel, Partner, Berlin, Tel +49 30 25468-241  
Düsseldorf: Guido Bossmann, Partner, Tel +49 211 8772-2540  
Frankfurt: Jörg Vetter, Director, Tel +49 211 8772-2297  
Hamburg: Dr. Oliver Schmidt, Director, Tel +49 40 32080-4633  
München/Stuttgart: Peter Mosbach, Partner, Tel +49 211 8772-2309

### **Redaktion**

Peter Mosbach, Katrin Köhler

Das nächste ges-forum erscheint im September 2008.

Sie möchten das ges-forum zukünftig per E-Mail als PDF-Datei erhalten?  
Ihre Adresse hat sich geändert? Bitte wenden Sie sich an: [ges-forum@deloitte.de](mailto:ges-forum@deloitte.de)

Deloitte bezieht sich auf Deloitte Touche Tohmatsu, einen Verein schweizerischen Rechts, und/oder sein Netzwerk von Mitgliedsunternehmen. Jedes dieser Mitgliedsunternehmen ist rechtlich selbstständig und unabhängig. Eine detaillierte Beschreibung der rechtlichen Struktur von Deloitte Touche Tohmatsu und seiner Mitgliedsunternehmen finden Sie auf [www.deloitte.com/de/UeberUns](http://www.deloitte.com/de/UeberUns).

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 Broschüre oder Teile davon stützen, handelt dieser ausschließlich auf eigenes Risiko. Deloitte & Touche GmbH Wirtschaftsprüfungsgesellschaft 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.

#### **Über Deloitte**

Deloitte erbringt Dienstleistungen aus den Bereichen Wirtschaftsprüfung, Steuerberatung, Consulting und Corporate Finance für Unternehmen und Institutionen aus allen Wirtschaftszweigen. Mit einem Netzwerk von Mitgliedsgesellschaften in 140 Ländern verbindet Deloitte erstklassige Leistungen mit umfassender regionaler Marktcompetenz und verhilft so Kunden in aller Welt zum Erfolg. „To be the Standard of Excellence“ – für die 165.000 Mitarbeiter von Deloitte ist dies gemeinsame Vision und individueller Anspruch zugleich.

Die Mitarbeiter von Deloitte haben sich einer Unternehmenskultur verpflichtet, die auf vier Grundwerten basiert: erstklassige Leistung, gegenseitige Unterstützung, absolute Integrität und kreatives Zusammenwirken. Sie arbeiten in einem Umfeld, das herausfordernde Aufgaben und umfassende Entwicklungsmöglichkeiten bietet und in dem jeder Mitarbeiter aktiv und verantwortungsvoll dazu beiträgt, dem Vertrauen von Kunden und Öffentlichkeit gerecht zu werden.

© 2008 Deloitte & Touche GmbH Wirtschaftsprüfungsgesellschaft



## Aktuelles aus dem Ausland

**China** – Neueste Entwicklungen im Zusammenhang mit den Einwanderungsbestimmungen im Zuge der Olympischen Spiele 2008 in China

**Dänemark** – Kündigung der Doppelbesteuerungsabkommen (DBA) mit Frankreich und Spanien

**Dänemark** – Verlängerung der Inanspruchnahme des „Expatriate Tax Regime“

**Russland** – Wiederaufnahme der Ausstellung von Visa und Arbeitserlaubnissen zur Tätigkeitsaufnahme in Russland