

ges-forum

Aktuelles für Ihre Entsende- und Vergütungspraxis

Neukommentierung des Artikels 15 OECD-Musterabkommen hinsichtlich der Zählweise der Aufenthaltstage für die 183-Tage-Regelung

Bereits in Ausgabe 8/2007 des ges-forums hatten wir über die geplante Änderung der Ermittlung der Aufenthaltstage im Rahmen der sogenannten 183-Tage-Regelung im neuen Doppelbesteuerungsabkommen (DBA) zwischen Deutschland und den USA und den daraus resultierenden steuerlichen Konsequenzen berichtet. Der Rat der OECD hat nun am 17.07.2008 neben der Neufassung des OECD-Musterabkommens (OECD-MA) auch die dazugehörigen Musterkommentierungen verabschiedet, womit nunmehr auch im OECD-MA die Zählweise der Aufenthaltstage im Rahmen der sog. 183-Tage-Regelung grundsätzlich neu definiert wird. Hinsichtlich der Zählweise der Aufenthaltstage weicht jedoch die Auffassung der OECD von der Auffassung der deutschen Finanzverwaltung (BMF-Schreiben vom 14.09.2006) ab, wodurch sich besonders in Fällen des unterjährigen Ansässigkeitswechsels eines entsandten Arbeitnehmers (in den Jahren des Zuzugs/Wegzugs) praktische Probleme bei der Zuordnung des Besteuerungsrechts von Arbeitstagen vor oder nach Ansässigkeitswechsels ergeben können. Die sich aus dieser Neuregelung ergebenden Folgen auf die Besteuerung Ihrer entsandten Arbeitnehmer, möchten wir Ihnen nachfolgend darstellen.



Vergütungen aus unselbständiger Arbeit können nach den Regelungen des OECD-MA ausschließlich im abkommensrechtlichen Ansässigkeitsstaat des Arbeitnehmers besteuert werden, es sei denn, die Tätigkeit wird im anderen Staat ausgeübt. Wird die unselbständige Arbeit im anderen Staat ausgeübt, steht grundsätzlich diesem Staat (Tätigkeitsstaat) das Besteuerungsrecht für die bezogenen Vergütungen zu. Abweichend hiervon steht unter den Voraussetzungen der sog. 183-Tage-Regelung das Besteuerungsrecht für solche Vergütungen nur dem Ansässigkeitsstaat des Arbeitnehmers zu. Danach darf sich – neben dem Vorliegen von zwei weiteren Voraussetzungen – für die Zuweisung des Besteuerungsrechtes an den abkommensrechtlichen Ansässigkeitsstaat der Arbeitnehmer zusammenhängend nicht länger als 183 Tage innerhalb eines beliebigen 12-Monats-Zeitraums, der während des betreffenden Steuerjahres beginnt oder endet, im Tätigkeitsstaat aufgehalten haben. Bitte beachten Sie, dass die meisten durch Deutschland abgeschlossenen Länderabkommen auf das Kalenderjahr bzw. Steuerjahr anstatt eines beliebigen 12-Monats-Zeitraums abstellen.

Nach Auffassung der deutschen Finanzverwaltung ist ein Wechsel der Ansässigkeit des Arbeitnehmers innerhalb des Kalenderjahres für die Ermittlung der Aufenthaltstage unbeachtlich; die nach der 183-Tage-Klausel zu berücksichtigenden Aufenthaltstage im Tätigkeitsstaat sind ohne Beachtung der Ansässigkeit zusammenzurechnen. Nach der neuen Auslegung der OECD ist jedoch – sofern der Steuerpflichtige im entsprechenden Kalenderjahr im Tätigkeitsstaat teilweise ansässig und teilweise nicht ansässig ist – die Zeit, in der er im Tätigkeitsstaat ansässig ist, nicht in die Berechnung der 183-Tage-Grenze einzubeziehen. Dies kann je nach Konstellation zu Abweichungen in der Zuweisung des Besteuerungsrechts in beiden Ländern führen. Die Problematik soll an folgendem Beispiel verdeutlicht werden:

Der in den USA ansässige Mitarbeiter A wird von seinem US-amerikanischen Arbeitgeber zum 01.06.2009 nach Deutschland entsandt. A war bereits im Rahmen einer Dienstreise im Zeitraum vom 15.02. bis 29.02.2009 in Deutschland tätig. Mit Beginn der Entsendung am 01.06.2009 gibt der Mitarbeiter A seinen Wohnsitz in den USA auf und zieht nach Deutschland um, sodass er fortan in Deutschland abkommensrechtlich ansässig ist. Die Steuerjahre beider Länder entsprechen dem Kalenderjahr.

a) Ermittlung der 183-Tage-Frist gemäß der Auffassung der deutschen Finanzverwaltung (BMF-Schreiben vom 14.09.2006)

Gemäß den Ausführungen im BMF-Schreiben sind die im Tätigkeitsstaat verbrachten Tage ungeachtet der Ansässigkeit für die Ermittlung der 183-Tage-Frist zu berücksichtigen. Demnach hält sich der Mitarbeiter A im maßgebenden Kalenderjahr an mehr als 183 Tagen in Deutschland auf. Somit wäre das Gehalt, das auf den Zeitraum der Dienstreise (15.02.–29.02.2009) in Deutschland entfällt, zusätzlich zum Gehalt für den Zeitraum der Entsendung (01.06.–31.12.2009) in Deutschland steuerpflichtig.

b) Ermittlung der 183-Tage-Frist i.S.d. Neukommentierung des Artikels 15 OECD-MA

Ab dem 01.06.2009 entspricht der abkommensrechtliche Ansässigkeitsstaat dem Tätigkeitsstaat, sodass die Aufenthaltstage in Deutschland ab diesem Zeitpunkt für die Ermittlung der 183-Tage-Frist irrelevant sind. Dies hat zur Folge, dass sich der Mitarbeiter A im maßgebenden Kalenderjahr hinsichtlich der Dienstreisetage an weniger als 183 Tagen in Deutschland aufhält. Das Gehalt, das A für seine Dienstreisetage nach Deutschland im Zeitraum vom 15.02. bis 29.02.2009 gezahlt wurde, bleibt somit in den USA steuerpflichtig.

Die abweichende Auslegung bei der Ermittlung der 183-Tage-Frist durch die Neukommentierung des Artikels 15 OECD-MA wirft damit praktische Probleme auf. Würden in unserem Beispiel die US-amerikanischen Finanzbehörden die 183-Tage-Frist gemäß der Neukommentierung des OECD-MA ermitteln, die deutsche Finanzverwaltung die 183-Tage-Frist jedoch nach den Regelungen des BMF-Schreibens vom 14.09.2006, würde eine Doppelbesteuerung des Arbeitslohns, der auf die deutschen Dienstreisetage im Zeitraum vom 15.02.–29.02.2009 entfällt, eintreten. Ein langwieriges Verständigungsverfahren zur Vermeidung der Doppelbesteuerung könnte die Folge sein.

Bei Abwandlung des vorgenannten Beispiels dahingehend, dass nunmehr ein deutscher Arbeitnehmer aus Deutschland in die USA entsandt wird und vor Beginn seiner Entsendung bereits Dienstreisetage in die USA hatte, würde eine Nichtbesteuerung der Einkünfte sowohl in Deutschland als auch in den USA erfolgen, wenn Deutschland dem Lösungsansatz laut BMF-Schreiben folgt und die USA dem des OECD-MA. In diesem Fall würde Deutschland wohl auf die nationalen Rückfallklauseln des § 50d Abs. 8 und 9 EStG (vgl. u.a. Ausgabe 4/2005 und 6/2008 des ges-forums) zurückgreifen, um eine Besteuerung der Einkünfte sicherzustellen.

In jedem Fall ist es ratsam diese Sachverhalte mit dem jeweiligen Ausland abzustimmen, wobei auch an dieser Stelle erhebliche praktische Probleme hinsichtlich der Auslegung der Neukommentierung durch das Ausland auftreten dürften. Nach unseren Informationen kann noch in diesem Jahr mit einer Stellungnahme der deutschen Finanzverwaltung hinsichtlich der Umsetzung der Neukommentierung des OECD-MA zur Ermittlung der 183-Tage-Frist gerechnet werden. Im Zweifelsfall ist es daher ratsam, bereits jetzt die Neukommentierung des Artikels 15 OECD-MA in die Praxis umzusetzen und ggfs. nachteilige Bescheide offen zu halten. Wir unterstützen Sie und Ihre entsandten Mitarbeitern auch in diesem Zusammenhang gern. Sprechen Sie uns an!

I Lohnsteuer & Private Einkommensteuer

Wahlrecht für die Ermittlung geldwerter Vorteile aus Rabattgewährung

Das FG Düsseldorf hat mit Urteil vom 30.04.2009 entschieden, dass ein Arbeitnehmer hinsichtlich der Bewertung des geldwerten Vorteils für Rabatte zwischen der Berechnungsmethode der § 8 Abs. 2 oder Abs. 3 EStG wählen kann und widerspricht damit ausdrücklich der Finanzverwaltung. Bereits mit Urteil vom 05.09.2006 hatte der BFH entschieden, dass zumindest im Veranlagungsverfahren der Arbeitnehmer zwischen beiden Bewertungsmethoden die günstigere wählen kann. Hierauf reagierte das BMF mit einem Nichtanwendungserlass vom 28.03.2007.

Im durch das FG entschiedenen Fall wurden dem Kläger von seinem Arbeitgeber Jahreswagenrabatte gewährt. Der Arbeitgeber hatte den hieraus resultierenden geldwerten Vorteil nach § 8 Abs. 3 EStG ermittelt. Allerdings beantragte der Kläger im Veranlagungsverfahren den geldwerten Vorteil nach § 8 Abs. 2 EStG zu ermitteln, da diese Bewertung für ihn günstiger war. Das FG Düsseldorf gab ihm Recht. Grundnorm für die Bewertung geldwerter Vorteile ist § 8 Abs. 2 EStG, dieser sieht § 8 Abs. 3 EStG als Spezialnorm grundsätzlich vor. Dabei hat § 8 Abs. 3 EStG grundsätzlich begünstigenden Charakter, weil er einen Bewertungsabschlag von 4% und den Rabattpflichtbetrag gewährt. Ausnahmsweise kann jedoch die Bewertung nach § 8 Abs. 3 EStG, die als Vergleichspreis vom anzugebenden bzw. auszuzeichnenden Preis anstatt vom günstigsten Preis wie § 8 Abs. 2 EStG ausgeht, zu einem geldwerten Vorteil führen, der nach dem Maßstab der Grundnorm gar nicht vorliegt. In diesem Fall hat der Arbeitnehmer jedenfalls im Rahmen seiner Veranlagung die Wahl zwischen den beiden Bewertungsmethoden.

Werbungskosten bei den Einkünften aus Kapitalvermögen zum Jahreswechsel 2008/2009

In einer Kurzinformation vom 16.06.2009 teilt die OFD Rheinland mit, dass Werbungskosten zu den Einkünften aus Kapitalvermögen für das Jahr 2008 dann noch bei der Veranlagung zur Einkommensteuer des Jahres 2008 berücksichtigt werden können, wenn sie bis zum 31.01.2009 vom Konto des Steuerpflichtigen abgebucht werden.

Ab dem 01.01.2009 sind Werbungskosten bei den Einkünften aus Kapitalvermögen grundsätzlich nur noch pauschal in Höhe des Sparer-Pauschbetrages zu berücksichtigen. Allerdings kann für regelmäßig wiederkehrende Ausgaben, die kurze Zeit nach Beendigung des Kalenderjahres geleistet werden grundsätzlich eine Zurechnung zum abgelaufenen Kalenderjahr erfolgen, wenn die entsprechenden Aufwendungen innerhalb eines 10-Tage-Zeitraumes nach Ablauf des betreffenden Kalenderjahres dem Konto des Steuerpflichtigen belastet werden. Damit Aufwendungen noch dem Veranlagungszeitraum 2008 zugeordnet werden können, wurde dieser Zeitraum nun bis zum 31.12.2009 verlängert. Außerdem verzichtet die Finanzverwaltung auf die Zuordnung der einzelnen Werbungskosten zu den Einkünften, die entweder dem Halbeinkünfteverfahren unterliegen oder nicht.

II Internationales Steuerrecht

Abkommen über den Auskunftsaustausch mit Bermuda unterzeichnet

Deutschland und Bermuda haben am 03.07.2009 ein Abkommen über den Auskunftsaustausch in Steuersachen unterzeichnet. Das Abkommen berechtigt jede Partei, die andere Partei um Auskünfte in Steuersachen zu ersuchen. Grundsätzlich sollen mit Hilfe des Abkommens alle relevanten Informationen (auch Bankinformationen) für eine ordnungsgemäße Besteuerung zugänglich sein. Diese Informationen müssen auf Ersuchen einer ausländischen Finanzbehörde zur Verfügung gestellt werden können – auch wenn

noch keine strafrechtliche Ermittlung eingeleitet worden ist. Das Abkommen bedarf zu seinem Inkrafttreten der Ratifikation der gesetzgebenden Körperschaften. Wir werden Sie über das Inkrafttreten des Abkommens entsprechend informieren.

Kündigung des Doppelbesteuerungsabkommens zwischen Deutschland und der Türkei

Das Bundeskabinett hat die Kündigung des Doppelbesteuerungsabkommens (DBA) mit der Türkei beschlossen, da keine Einigung in den Verhandlungsrunden erzielt werden konnte. Die Kündigung soll jedoch erst zum 01.01.2011 wirksam werden. Ziel einer Abkommenskündigung soll in erster Linie der Abschluss eines modernen, ausgewogenen DBAs sein. Deshalb soll die Kündigung mit einem Vorschlag zur Fortsetzung von Abkommensverhandlungen verbunden werden. Die Türkei hat bereits für den Fall einer Kündigung Bereitschaft zu zügigen Neuverhandlungen signalisiert. Über die Verhandlungen und den Neuabschluss eines DBAs mit der Türkei werden wir berichten.

III Veranstaltungshinweis

6. Interkultureller Kongress: 22.–24.10.2009 in Passau

Unter dem Motto „Internationalisierung ist Zukunft! – Erfolg durch nachhaltiges und effizientes globales Management“ geben auf dem europaweit führenden Branchentreff zum interkulturellen Management Top-Experten von Tokio bis Amsterdam Best Practices aus dem HR-Business weiter. Vorträge und Praxis-Workshops zu den aktuellen Herausforderungen des Global Managements stärken die Business-Kompetenz der Teilnehmer.

Nähere Informationen zur Veranstaltung finden Sie auf www.interkultureller-kongress.de oder Sie wenden sich direkt an Frank Hohns (fhohns@deloitte.de).

Ansprechpartner

Berlin:	Wolfgang Apel, Partner, Berlin, Tel: +49 (0)30 25468 241
Düsseldorf:	Guido Bossmann, Partner, Tel: +49 (0)211 8772 2540
Frankfurt:	Jörg Vetter, Director, Tel: +49 (0)211 8772 2297
Hamburg:	Dr. Oliver Schmidt, Director, Tel: +49 (0)40 32080 4633
München/Stuttgart:	Peter Mosbach, Partner, Tel: +49 (0)211 8772 2309

Redaktion

Peter Mosbach, Katrin Köhler

Das nächste ges-forum erscheint im September 2009.

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

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.

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.

© 2009 Deloitte & Touche GmbH Wirtschaftsprüfungsgesellschaft



Aktuelles aus dem Ausland

China – Neues aus der Einwanderungspraxis

China – Rundschreiben zur steuerlichen Behandlung von Eigentumsübertragungen

China – Präventivmaßnahmen hinsichtlich des H1N1-Virus

Großbritannien – Neue Regelungen zum Sozialversicherungsrecht

Malaysia – Änderung der Besteuerung von Zulagen

Vietnam – Befreiung von der Einkommensteuer für 2009

Diese Newsletter finden Sie unter www.deloitte.com/de