

ges-forum

Aktuelles für Ihre Entsende- und Vergütungspraxis

Abkommensrechtliche Ansässigkeit und Besteuerung von Arbeitslohn bei Entsendungen nach Japan

Angesichts der boomenden Wirtschaft im asiatischen Raum nehmen Auslandsentsendungen von Mitarbeitern in diese Region rapide zu. Hinsichtlich der mit den asiatischen Staaten geschlossenen Doppelbesteuerungsabkommen (DBA) ist vor allem eine Besonderheit des DBA Deutschland/Japan zu beachten, die in bestimmten Fällen zumindest zu einer vorübergehenden Doppelbesteuerung bei den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit führt.

Die Zuweisung des Besteuerungsrechtes für Einkünfte aus nichtselbständiger Tätigkeit nach Art. 15 DBA Deutschland/Japan entspricht den grundsätzlichen Regelungen des OECD-Musterabkommens. Danach hat regelmäßig der abkommensrechtliche Ansässigkeitsstaat das Besteuerungsrecht für diese Einkünfte, außer die jeweilige Tätigkeit wird im anderen Staat ausgeübt. Wird die Tätigkeit im anderen Staat ausgeübt, steht – unter Beachtung der so genannten 183-Tage-Regelung – dem Tätigkeitsstaat das Besteuerungsrecht für die Einkünfte aus nichtselbständiger Tätigkeit zu. Ausschlaggebend ist bei der Zuweisung des Besteuerungsrechtes nach Art. 15 DBA Deutschland/ Japan damit die Bestimmung des abkommensrechtlichen Ansässigkeitsstaates.

Nach Art. 4 Abs. 1 DBA Deutschland/Japan gilt eine Person in einem der beiden Vertragsstaaten als abkommensrechtlich ansässig, wenn sie dort aufgrund nationaler Vorschriften, z.B. ihres Wohnsitzes oder ständigen Aufenthalts, steuerpflichtig ist.

Nach deutschem Steuerrecht ist eine Person (unbeschränkt) steuerpflichtig, wenn sie in Deutschland einen Wohnsitz oder ihren gewöhnlichen Aufenthalt hat. Nach japanischem Steuerrecht gilt eine Person als ansässig und ist dadurch steuerpflichtig, wenn sie sich länger als ein Jahr in Japan aufhält oder in Japan über ein so genanntes Domicil verfügt, d.h. einen Wohnsitz oder ihren Mittelpunkt der Lebensinteressen in Japan hat. Aufgrund dieser Regelungen kann eine Person sowohl in Deutschland als auch in Japan nach nationalen steuerrechtlichen Vorschriften als ansässig gelten und damit auch grundsätzlich in beiden Staaten mit ihren Welteinkünften der Steuerpflicht unterliegen.

Um in Konstellationen einer Mehrfachansässigkeit eine solche Doppelbesteuerung zu vermeiden, sehen die DBA regelmäßig vor, die abkommensrechtliche Ansässigkeit nach dem Mittelpunkt der Lebensinteressen des Steuerpflichtigen (d.h. persönliche und wirtschaftliche Beziehungen, so genannte „tie-breaker-Regelung“) zu bestimmen, um beispielsweise die vorgenannte Zuordnung des Besteuerungsrechtes für den Arbeitslohn vornehmen zu können. Von diesem Grundsatz abweichend enthält die Regelung der abkommensrechtlichen Ansässigkeit nach dem DBA Deutschland/Japan keine eindeutige Lösung für Fälle der Mehrfachansässigkeit. Nach dem DBA Deutschland/Japan ist im Fall der Mehrfachansässigkeit direkt ein Verständigungsverfahren zwischen den Finanzbehörden der beiden Länder durchzuführen. Ein solches Verständigungsverfahren gestaltet sich in der Praxis jedoch als sehr langwierig und ist mit weiteren Kosten verbunden. Solange durch ein solches Verständigungsverfahren kein abkommensrechtlicher



Ansässigkeitsstaat bestimmt wurde, verbleibt es bei einer Doppelbesteuerung der entsprechenden Einkünfte des Arbeitnehmers.

Aus unserer Sicht wäre die einfachste Möglichkeit, eine (zumindest zeitweise) Doppelbesteuerung bei Entsendungen zwischen Deutschland und Japan zu vermeiden, wenn während einer Entsendung nur ein Wohnsitz begründet wird, d.h. die Problematik einer Doppelasässigkeit in beiden Staaten nach nationalen Vorschriften vermieden wird.

Um solche und andere Fallstricke, wie sie z.B. bei einer Auslandsentsendung nach Japan auftreten können, zu vermeiden, unterstützen wir Sie gern bei der Optimierung des Entsendungsprozesses, sowohl hinsichtlich der Festlegung von Rollen und Verantwortlichkeiten der am Prozess beteiligten Personen als auch hinsichtlich der steuer- und sozialversicherungsrechtlichen Auswirkungen einer solchen Auslandsentsendung.

Veranstaltungshinweis

In diesem Zusammenhang laden wir Sie herzlich zu unserer „GES-Asia Pacific Conference“ vom 16.–19.09.2008 in Hong Kong ein, während dieser Sie Ihre Fragen im Zusammenhang mit Entsendungen nach Asien mit unseren Experten diskutieren können. Weitere Informationen zur Konferenz können Sie unter folgendem Link abrufen <http://www.deloitteges.com/>, unter dem Sie sich auch direkt registrieren können.

I Lohnsteuer & Private Einkommensteuer

Einnahmen der Arbeitnehmer bei Rückgängigmachung eines Aktienoptionsprogramms

Das Finanzgericht (FG) Berlin-Brandenburg hatte mit seinem Urteil vom 19.03.2008 über die Bewertung der negativen Einnahmen der Arbeitnehmer bei Rückgängigmachung eines Aktienoptionsprogramms zu entscheiden. Im Streitfall wurden Arbeitnehmern Aktien im Rahmen eines Aktienoptionsprogramms ausgegeben, die später infolge der Einstellung des Aktienoptionsprogramms wieder zurückgegeben werden mussten. Der Preis pro Aktie betrug bei Hingabe nach dem Börsenkurs am Tag der Börseneinführung € 12 (wobei die Mitarbeiter pro Aktie € 0,25 selbst tragen mussten), bei Rückgabe dagegen € 16,24. Das FG bestätigte die Auffassung des Finanzamts, dass die Rückgabe der Aktien zu negativen Einnahmen führe, die mit dem (lohnversteuerten) Hingabepreis (d.h. € 11,75 pro Aktie) und nicht mit dem Rückgabepreis zu bewerten seien. Eine Bewertung mit dem Rückgabepreis wäre nur dann gerechtfertigt, wenn der Arbeitnehmer mit der Rückgabe noch eigene Mittel aufwenden müsste, um den Rückgabebanspruch des Arbeitgebers zu befriedigen. Gegen die Entscheidung wurde Revision eingelegt, über deren Ergebnis wir berichten werden.

Verjährung von Lohnsteuer- und Haftungsansprüchen

Der BFH hat mit Urteil vom 06.03.2008 über die Verjährung von Lohnsteuer- und Haftungsansprüchen entschieden. Im Rahmen einer Lohnsteuer-Außenprüfung u.a. für das Jahr 1990 kam das Finanzamt zu dem Ergebnis, dass die Klägerin ausländische Arbeitnehmer auf inländischen Baustellen eingesetzt hatte, ohne ordnungsgemäß Lohnsteuer einzubehalten und abzuführen. Daraufhin erließ das Finanzamt am 29.03.1995 hinsichtlich der nicht einbehaltenen und abgeführten Lohnsteuer einen Lohnsteuer-Haftungsbescheid. Das Finanzgericht (FG) hob den Lohnsteuer-Haftungsbescheid auf, weil die Einkommensteueransprüche der (beschränkt steuerpflichtigen) Arbeitnehmer festsetzungsverjährt seien und der Haftungsbescheid damit mangels einer bestehenden Hauptschuld rechtswidrig sei. Der BFH verwarf diese Entscheidung und wies den Streitfall zur weiteren Sachverhaltsaufklärung an das FG zurück. Nach Ansicht des BFH habe das FG nämlich zu Unrecht bei der Berechnung der steuerlichen Festsetzungsfrist nicht auf die Lohnsteuerschuld der Klägerin abgestellt, für die diese in Haftung genommen werden sollte, sondern auf die Einkommensteuerschuld der betroffenen Arbeit-

nehmer. Die streitige Haftung bezieht sich aber allein auf die Lohnsteuer, die von der Einkommensteuer zu unterscheiden ist, denn weder entstehen und verjähren diese beiden Ansprüche gleichzeitig noch decken sie sich betragsmäßig. Gesamtschuldner sind Arbeitnehmer und Arbeitgeber lediglich hinsichtlich der bei Lohnzufluss entstehenden Entrichtungsschuld. Ob der Arbeitnehmer überhaupt Einkommensteuer schuldet (z.B. weil er anderweitige Verluste hat), ist unabhängig von einer etwaigen Lohnsteuerschuld zu betrachten. Deshalb ist im Zusammenhang mit der Lohnsteuerhaftung auch nicht von Bedeutung, ob und wann der Arbeitnehmer eine Einkommensteuererklärung abzugeben hat oder tatsächlich abgibt. Maßgeblich ist im Streitfall vielmehr, ob und ggf. wann die Klägerin Lohnsteuer-Anmeldungen für die im Streitfall betroffenen Lohnsteuer-Anmeldungszeiträume abgegeben hat. Weil sich das FG mit dieser Frage jedoch nicht befasst hatte, hat es im Rahmen der Zurückverweisung die Abgabe der Lohnsteuer-Anmeldungen der Lohnsteuer 1990 aufzuklären und zu prüfen.

Haushaltsnahe Dienstleistungen – nachträgliche Vorlage der Jahresabrechnung/Verwalterbescheinigung für 2006

Mieter und Miteigentümer von Wohnungsgemeinschaften, die ihre Eigentumswohnung selbst nutzen, haben die Möglichkeit unter Vorlage der Jahresabrechnung bzw. Verwalterbescheinigung, die Aufwendungen für haushaltsnahe Dienstleistungen nachträglich in ihrer bereits bestandskräftigen Einkommensteuerveranlagung geltend zu machen. Die OFD Münster nimmt in ihrer Kurzinformation vom 17.12.2007 diesbezüglich Stellung. Abhängig davon, ob es sich um regelmäßig wiederkehrende Dienstleistungen (z.B. Reinigung des Treppenhauses, Wartungsarbeiten, Schornsteinfeger, Hausmeister) oder einmalige Aufwendungen (z.B. Handwerkerrechnungen für Instandhaltungsarbeiten) handelt, können die Kosten bereits im Jahr der Vorauszahlungen oder aber erst in dem Jahr (ggf. nachträglich) geltend gemacht werden, in dem der Steuerpflichtige die Abrechnung/Bescheinigung erhalten hat. Zu beachten ist, dass Barzahlungen gemäß dem Urteil des FG Sachsen-Anhalt vom 28.02.2008 für die Steuerermäßigung schädlich sind. Voraussetzung für die Anerkennung der Steuerermäßigung ist die Vorlage einer Rechnung und die Zahlung auf das Konto des Dienstleistungserbringers (Beleg des Kreditinstitutes).

II Sozialversicherung

Befreiung von der schweizerischen Krankenversicherungspflicht für Grenzgänger

Ein in Deutschland wohnhafter Arbeitnehmer, der eine Beschäftigung in der Schweiz auf der Basis eines lokalen Anstellungsvertrages aufnimmt, unterliegt grundsätzlich den schweizerischen Rechtsvorschriften über soziale Sicherheit. Dieser Grundsatz gilt selbst dann, wenn der Arbeitnehmer täglich oder wöchentlich an seinen deutschen Wohnsitz zurückkehrt (Grenzgänger). Die Anwendung der schweizerischen Rechtsvorschriften über soziale Sicherheit ist allerdings nicht gleichbedeutend mit einem tatsächlich bestehenden Versicherungsschutz in der Schweiz. Ob und gegebenenfalls in welchen Versicherungszweigen der Arbeitnehmer versichert ist, richtet sich ausschließlich nach innerstaatlich schweizerischem Recht.

Nach dem schweizerischen Bundesgesetz über die Krankenversicherung (KVG) ist jede Person mit Wohnsitz in der Schweiz dem schweizerischen Krankenversicherungspflichtigkeitsbereich unterstellt. Darüber hinaus gehören auch in der Schweiz erwerbstätige Grenzgänger sowie ihre nicht erwerbstätigen Familienangehörigen zu den krankenversicherungspflichtigen Personen. Sie sind verpflichtet, sich bei einer anerkannten schweizerischen Krankenkasse zu versichern. Allerdings haben in Deutschland wohnende Grenzgänger sowie ihre nicht erwerbstätigen Familienangehörigen die Möglichkeit, sich auf Antrag von der Krankenversicherungspflicht in der Schweiz befreien zu lassen. Voraussetzung dafür ist aber, dass ein gleichwertiger Versicherungsschutz in Deutschland beispielsweise bei einem privaten Krankenversicherungsunternehmen besteht. Gleichwer-

tig bedeutet, dass die deutsche Krankenversicherung Leistungen in einem Mindestumfang erbringt, der dem Leistungskatalog des schweizerischen KVG entspricht.

Der Antrag auf Befreiung vom schweizerischen Krankenversicherungspflichtobligatorium muss innerhalb von drei Monaten nach Beginn der Grenzgängerbewilligung beim Gesundheitsdepartement des Arbeitskantons eingereicht werden. Arbeitnehmer, die im Kanton Aargau, Appenzell Außerrhoden oder Glarus arbeiten, müssen den Antrag an die „Gemeinsame Einrichtung KVG“ in Solothurn richten. Neben einer Kopie der Grenzgängerbewilligung muss dem Befreiungsantrag eine Kopie der Europäischen Krankenversicherungskarte (für gesetzlich Krankenversicherte) oder eine Bestätigung des Krankenversicherungsunternehmens über den Versicherungsschutz bei Behandlungen in der Schweiz (für privat Krankenversicherte) beigefügt werden, um die Existenz eines gleichwertigen Versicherungsschutzes in Deutschland nachweisen zu können.

Grenzgänger, die nicht innerhalb von drei Monaten nach Beginn der Grenzgängerbewilligung einen Krankenversicherungsvertrag bei einer schweizerischen anerkannten Krankenkasse abgeschlossen und auch keinen Antrag auf Befreiung von der obligatorischen schweizerischen Krankenversicherung gestellt haben, werden von der zuständigen kantonalen Stelle einer schweizerischen Krankenversicherung zugewiesen. Die daraus entstehenden Folgekosten gehen zu Lasten des Grenzgängers.

Veranstaltungshinweis

GES-Asia Pacific Conference“, 16.–19.09.2008, Hong Kong, <http://www.deloitteges.com/>

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 August 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

Diese Mandanteninformation enthält ausschließlich allgemeine Informationen, die nicht geeignet sind, den besonderen Umständen eines Einzelfalls 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. Die 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.

Deloitte bezieht sich auf Deloitte Touche Tohmatsu, einen Verein schweizerischen Rechts, dessen Mitgliedsunternehmen einschließlich der mit diesen verbundenen Gesellschaften. Als Verein schweizerischen Rechts haften weder Deloitte Touche Tohmatsu als Verein noch dessen Mitgliedsunternehmen für das Handeln oder Unterlassen des/der jeweils anderen. Jedes Mitgliedsunternehmen ist rechtlich selbstständig und unabhängig, auch wenn es unter dem Namen „Deloitte“, „Deloitte & Touche“, „Deloitte Touche Tohmatsu“ oder einem damit verbundenen Namen auftritt. Leistungen werden jeweils durch die einzelnen Mitgliedsunternehmen, nicht jedoch durch den Verein Deloitte Touche Tohmatsu erbracht. Copyright © 2008 Deloitte & Touche GmbH Wirtschaftsprüfungsgesellschaft. Alle Rechte vorbehalten.



Aktuelles aus dem Ausland

Irland – Arbeitsbewilligungsverfahren für Studenten aus dem Nicht-EU/EWR-Gebiet

Kanada – Fehler in Einkommensteuererklärungen

Russland – Ausstellungsstopp für Arbeitserlaubnisse zur Tätigkeitsaufnahme in Russland