MITARBEITEREINSATZ IM AUSLAND

Kernfragen der internationalen Personalgestellung

von RA Dr. Constantin Frank-Fahle, LL.M., Dubai, Vereinigte Arabische Emirate

Im Rahmen der Umsetzung von Aufträgen im Ausland wird es immer wieder erforderlich, dass Mitarbeiter über kürzere oder längere Zeiträume im Ausland eingesetzt werden. Soweit keine Niederlassung registriert oder keine Tochtergesellschaft gegründet werden kann, weil das Projektvolumen dies beispielsweise nicht rechtfertigt, stellt sich die Frage, wie der Mitarbeitereinsatz organisiert wird. Der vorliegende Beitrag geht den Kernfragen der internationalen Personalgestellung nach.

1. Ausgangsüberlegungen

Häufig Mitarbeitereinsätze im Ausland erforderlich

Die Erfüllung von Aufträgen im Ausland zieht es oftmals nach sich, dass Mitarbeiter zumindest zeitweise am ausländischen Ort der Auftragsumsetzung eingesetzt werden. Dies ist insbesondere in der Anlagenbauindustrie der Fall. Dort werden Mitarbeitereinsätze im Ausland regelmäßig im Rahmen der Installation und Inbetriebnahme von Anlagen erforderlich. Auch können Wartungsarbeiten nach sich ziehen, dass Mitarbeiter vor Ort eingesetzt werden müssen. Auch Schulungsverpflichtungen, die im Zusammenhang mit exportierten Gütern stehen, können den Anlass für entsprechende Mitarbeitereinsätze bilden.

Auch wenn durch technische Neuerungen im Bereich der Videotelefonie und der sog. Augmented Reality mittlerweile Möglichkeiten bestehen, Schulungen bzw. mechanische Arbeiten vorzunehmen, auch ohne räumlich anwesend zu sein, sind die meisten Industrien darauf angewiesen, Mitarbeiter im Ausland einzusetzen.

2. Personalgestellung

Konzerninterne und -externe Personalgestellungen sind zu unterscheiden

Die Personalgestellung wird landläufig in konzerninterne (2.1) und konzernexterne Personalgestellung (2.2) unterschieden. Ungeachtet der Form stellen sich zahlreiche körperschaft-, einkommen-, umsatzsteuerliche und gewerbe- bzw. lizenzrechtliche Fragestellungen. Im Rahmen einer konzerninternen Personalgestellung muss in der Regel außerdem der Fremdvergleichsgrundsatz eingehalten werden. Im Übrigen können sich Betriebsstättenrisiken ergeben.

2.1 Konzerninterne Personalgestellung

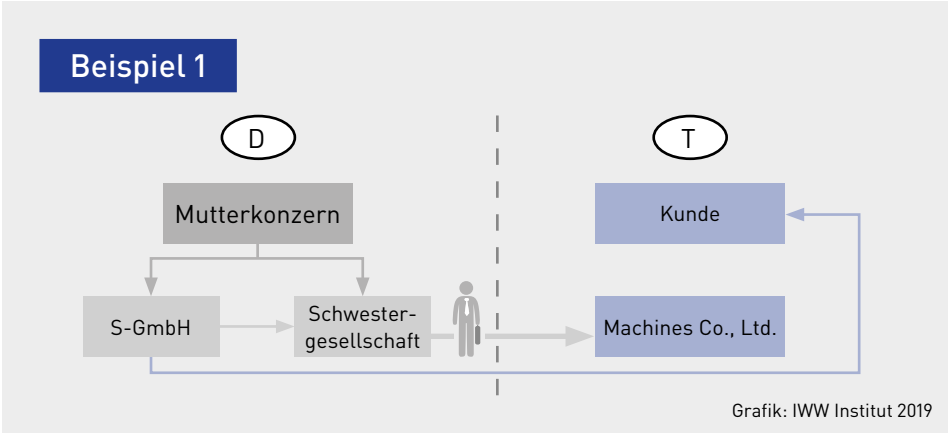
Mitarbeiter arbeitet für konzernverbundene Niederlassung oder Tochtergesellschaft

Die konzerninterne Personalgestellung – in der Regel in Form einer Mitarbeiterentsendung – setzt grundsätzlich voraus, dass der Mitarbeiter für eine konzernverbundene Niederlassung oder Tochtergesellschaft arbeitet. Die Entsendung ist in der Regel befristet, um auf der einen Seite schädliche sozialversicherungsrechtliche Wirkungen zu vermeiden (Ausstrahlungswirkung gemäß § 4 SGV IV). Auf der anderen Seite zielt die klassische Mitarbeiterentsendung in aller Regel auf die Wiedereingliederung des entsandten Mitarbeiters in den heimischen Betrieb ab.

Beispiel 1

Die deutsche Spezialmaschinen GmbH ist für ein Großanlagenbauprojekt, das in Thailand realisiert werden soll, angefragt worden. Sie soll eine Spezialanlage liefern (Liefergeschäft aus Deutschland), diese aber auch in Thailand installieren und in Betrieb nehmen. Die Spezialmaschinen GmbH verfügt selbst über keinerlei Niederlassung oder Tochtergesellschaft in Thailand. Eine betriebsinterne Rückfrage hat allerdings ergeben, dass eine Schwestergesellschaft der Spezialmaschinen GmbH eine Tochtergesellschaft in Thailand unterhält (Machines Co., Ltd.). Die Geschäftsleitung möchte wissen, ob es möglich ist, die Machines Co., Ltd. für eine Personalgestellung zu nutzen, um die Installation und Inbetriebnahme abzubilden, und welche Faktoren zu beachten sind.

Personalgestellung über thailändische Tochter der Schwestergesellschaft



2.1.1 Einkommensteuerliche Erwägungen

In einkommensteuerlicher Hinsicht ändert sich für den Mitarbeiter wenig. Die zentrale Norm zur Bestimmung einer unbeschränkten Einkommensteuerpflicht (§ 1 Abs. 1 S. 1 EStG) knüpft an das Vorliegen eines Wohnsitzes im Inland (§ 8 AO) an. Da in der Regel bei einer Entsendung der deutsche Wohnsitz beibehalten wird (ansonsten würde es sich begrifflich um eine Versetzung handeln), bleibt der entsandte Mitarbeiter mit seinem Welteinkommen in Deutschland unbeschränkt einkommensteuerpflichtig.

Mitarbeiter bleibt in Deutschland unbeschränkt steuerpflichtig

Um ein Visum in Thailand beantragen zu können, muss für den ausländischen Mitarbeiter ein Mindestgehalt lokal ausgezahlt werden. In Thailand unterliegt der lokal ausgezahlte Lohn der Einkommensteuer. Insoweit ist der Mitarbeiter dem Risiko einer Doppelbesteuerung ausgesetzt. Abhilfe schafft das zwischen Deutschland und Thailand geschlossene Doppelbesteuerungsabkommen (DBA).

Für das Visum muss ein Mindestgehalt lokal ausgezahlt werden

Nach Art. 14 Abs. 1 DBA-Thailand obliegt das Besteuerungsrecht für die im Ausland ausgeübte unselbstständige Arbeit dem Tätigkeitsstaat (Thailand). Eine Besteuerung der Arbeit im Wohnsitzstaat (Deutschland) wäre nach Art. 14 Abs. 2 DBA nur möglich, wenn kumulativ mehrere Voraussetzungen vorliegen:

Voraussetzungen für Besteuerung durch Wohnsitzstaat

- Tätigkeit darf nicht länger als 183 Tage innerhalb eines Zeitraums von zwölf Monaten, der während eines Steuerjahres beginnt oder endet, andauern (sog. „183-Tage"-Regel),

- Vergütungen dürfen nicht von einem Arbeitgeber oder für einen Arbeitgeber gezahlt werden, der im Tätigkeitsstaat ansässig ist,

- Vergütungen dürfen nicht von einer Betriebsstätte getragen werden, die der Arbeitgeber im Tätigkeitsstaat unterhält.

Besteuerungsrecht verbleibt beim Tätigkeitsstaat

Vorliegend arbeitet der Mitarbeiter für die Tochtergesellschaft in Thailand, die das Gehalt auch aufgrund aufenthaltsrechtlicher Bestimmungen lokal auszahlen muss. Daher sind nicht alle Voraussetzungen für die Ausnahme des Art. 14 Abs. 2 DBA erfüllt. Folglich geht das Besteuerungsrecht vom Tätigkeitsstaat nicht auf den Wohnsitzstaat über.

Freistellung unter Progressionsvorbehalt in Deutschland

Zur Auflösung der Doppelbesteuerung kennt das DBA zwischen Deutschland und Thailand zwei technische Methoden. So gibt es die Freistellungs- (Art. 22 Abs. 2 Buchst. a) DBA) und die Anrechnungsmethode (Art. 22 Abs. 2 Buchst. b) DBA). Da es sich um Einkünfte aus unselbstständiger Arbeit handelt, ist die Freistellung unter Progressionsvorbehalt einschlägig (Art. 22 Abs. 2 Buchst. a) DBA). Bei diesem Verfahren werden die Einkünfte des Mitarbeiters in Deutschland als steuerfrei behandelt, jedoch bei der Bemessung des Steuersatzes im Rahmen des Progressionsvorbehalts berücksichtigt.

2.1.2 Körperschaftsteuerliche Erwägungen

Fremdvergleichsgrundsatz muss eingehalten werden

Die Machines Co., Ltd. hat die Kosten für die Entsendung (hiervon umfasst sind zumindest das Gehalt, was weiterbelastet wird, sowie die Kosten für die Einholung von Aufenthalts- und Arbeitsgenehmigung) im Wege einer Rechnung an die Spezialmaschinen GmbH geltend zu machen. Hierbei handelt es sich um Leistungen zwischen verbundenen Unternehmen. Aufgrund dieses Beteiligungsgeflechts müssen die Leistungen dem sog. Fremdvergleichsgrundsatz entsprechen. Demnach muss zwischen der Spezialmaschinen GmbH und der Machines Co., Ltd. zu gleichen Bedingungen kontrahiert werden, wie unter zwei unabhängigen Unternehmen.

MERKE | Als Maßstab für die Ermittlung des fremdüblichen Verrechnungspreises gilt die verkehrsübliche Sorgfalt des ordentlichen und gewissenhaften Geschäftsleiters sowie die Kenntnis aller wesentlichen Umstände der Geschäftsbeziehung. Eine Nichtbeachtung des Fremdvergleichsgrundsatzes könnte zu einer Gewinnverlagerung zwischen den beteiligten Unternehmen führen.

Zahlt das Unternehmen einen höheren Verrechnungspreis als am Markt üblich, weist es möglicherweise einen niedrigeren, das diensterbringende Unternehmen einen höheren Gewinn aus als bei der Verrechnung marktüblicher Preise. In der Folge wird der Leistungsempfänger höher besteuert, während bei dem diensterbringenden Unternehmen das Steuersubstrat minimiert wird, was zu einer niedrigeren Gesamtbesteuerung führt.

Betriebsstättenrisiko durch Mitarbeiterzuordnung zum deutschen Entsender

Beachten Sie | Eine Mitarbeiterzuordnung zum deutschen Entsender (Spezialmaschinen GmbH) kann eine Betriebsstätte im Ausland begründen (Betriebsstättenrisiko). Der Betriebsstättenbegriff wird sowohl nach lokalem Steuerrecht als auch im Abkommensrecht definiert. Danach muss eine feste

Geschäftseinrichtung bestehen, durch die die Tätigkeit eines Unternehmens ganz oder teilweise ausgeübt wird, wobei sich die feste Einrichtung auch in fremden Räumlichkeiten befinden kann. Wichtigste Qualifikationsmerkmale sind die Dauer und Regelmäßigkeit der Nutzung. Sofern die wirtschaftliche Aktivität des Mitarbeiters im Ausland eine Betriebsstätte begründet, ist für die Betriebsstätte eine steuerliche Registrierung notwendig. Da neben dem Stammhaus eine „neue" Betriebsstätte vorliegt, droht die mehrfache Besteuerung des Unternehmensgewinns.

PRAXISTIPP | Um sog. Betriebsstättenrisiken zu minimieren, sollte die Personalgestellung so ausgestaltet werden, dass der Arbeitnehmer in den ausländischen Betrieb integriert wird. Es ist u. a. aus Sicht der Spezialmaschinen GmbH darauf zu achten, dass der entsandte Arbeitnehmer nicht als deren Mitarbeiter bzw. in deren Namen auftritt. Hierdurch wird eine Zurechnung zum deutschen Unternehmen vermieden und das Betriebsstättenrisiko minimiert.

Arbeitnehmer sollte in den ausländischen Betrieb integriert werden

2.1.3 Umsatzsteuerliche Erwägungen

In umsatzsteuerlicher Hinsicht muss die Machines Co., Ltd. in Thailand – soweit umsatzsteuerlich registriert – auf die Personalgestellungsleistungen Umsatzsteuer erheben. Diese bezieht sich auf die Kosten für das lokale Gehalt sowie die Kosten für die Erbringung der Leistungen in Bezug auf die Aufenthalts- und Arbeitsgenehmigung sowie einen Mark-up, der dem Fremdvergleichsgrundsatz entspricht. Der anwendbare Umsatzsteuersatz beträgt 7 %.

Ein Vorsteuervergütungsverfahren für ausländische Wirtschaftsteilnehmer, die in Thailand nicht umsatzsteuerlich registriert sind, ist nicht vorgesehen. Insofern ist die Umsatzsteuer in die Kalkulation für die Entsendung des Mitarbeiters miteinzubeziehen, da sich diese auf den Preis auswirkt.

Kein Vorsteuervergütungsverfahren in Thailand

2.1.4 Gesellschafts-, gewerbe- bzw. lizenzrechtliche Erwägungen

Schließlich ergeben sich gesellschafts-, gewerbe- und lizenzrechtliche Fragestellungen:

Es ist zwingend sicherzustellen, dass die Tätigkeit des entsandten Mitarbeiters vom Geschäftszweck des verbundenen Unternehmens gedeckt ist. Gerade bei Unternehmen, die – wie im Beispielsfall – nicht direkt miteinander verbunden sind, ist immer wieder festzustellen, dass die Geschäftszwecke divergieren. Falls dies der Fall ist, sollte eine Anpassung des Geschäftszwecks erfolgen. Diese muss im Wege einer Satzungsänderung vorgenommen werden. Je nachdem wie streng die Formerfordernisse sind (z. B. Notarisierung und Legalisierung des Gesellschafterbeschlusses), bedarf dies eines gewissen zeitlichen Vorlaufs.

Geschäftszwecke dürfen nicht abweichen

Weiterhin muss überlegt werden, ob die ausländische Gesellschaft über die jeweils erforderlichen Gewerbeerlaubnisse bzw. Lizenzen verfügt. Seitens des Tochterunternehmens (Machines Co., Ltd.) muss die Berechtigung vorliegen, die Installations- und Inbetriebnahmeleistungen erbringen zu können. Sollte die Machines Co., Ltd. beispielsweise lediglich eine Foreign Investment License für Verkaufsaktivitäten halten, müsste eine Servicegenehmigung eingeholt werden.

Notwendige Gewerbeerlaubnisse und Lizenzen müssen vorliegen

2.2 Konzernexterne Personalgestellung

Keine konzernverbundene Niederlassung oder Gesellschaft

Im Gegensatz zur Mitarbeiterentsendung im Beispiel 1 mangelt es zahlreichen Unternehmen an der Möglichkeit, ihre eigenen Mitarbeiter in einer eigenen oder konzernverbundenen Niederlassung oder Gesellschaft anzustellen, weil es schlicht an einem solchen Corporate Vehicle fehlt. Dies kann darauf zurückzuführen sein, dass das Geschäftsmodell es nicht ermöglicht, dass Tochtereinheiten gegründet werden, da z. B. keine langfristigen Vertragsbeziehungen zu erwarten sind und angrenzende Dienstleistungen grundsätzlich nicht im Fokus stehen. Im Wesentlichen stehen die folgenden Modelle zur Verfügung:

- Personalgestellung an Kunden (2.2.1)
- Personalgestellung an Subunternehmer (2.2.2)
- Personalgestellung über Man-Power-Anbieter (2.2.3)

2.2.1 Personalgestellung an Kunden (Secondment)

Entsendung unmittelbar zum Kunden

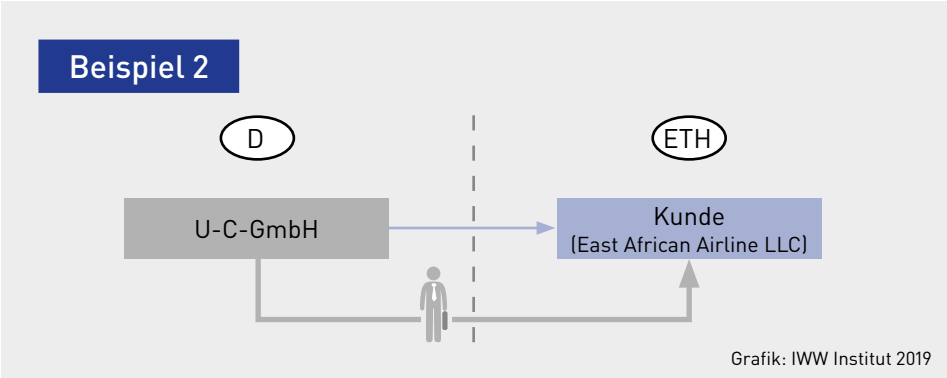
Es besteht die Möglichkeit, einen Mitarbeiter im Rahmen einer Personalgestellung an den Kunden (sog. Secondment) zu „verleihen". Bei dieser Variante wird der Mitarbeiter unmittelbar zum Kunden entsendet und bei diesem für die Dauer des Secondments angestellt.

Beispiel 2

Secondment eines Unternehmensberaters nach Äthiopien

Die deutsche Unternehmensberatungsgesellschaft Unlimited Consulting GmbH berät seit mehreren Monaten eine private Fluggesellschaft in Äthiopien (East Africa Airlines LLC). Um die vorgeschlagene Geschäftsstrategie umzusetzen, hat die East Africa Airlines LLC bei der Unlimited Consulting GmbH angefragt, ob sie einen ihrer Berater abstellen könne (Secondment). Die East Africa Airlines LLC ist bereit, die Kosten für die Erlangung von Aufenthalts- und Arbeitsgenehmigung zu tragen und das Mindestgehalt gegen die Secondment-Rechnung aufzurechnen. Der in Frankfurt am Main eingesetzte Mitarbeiter behält für die Dauer seines Secondments seine dortige Wohnung bei.

Die Geschäftsleitung der Unlimited Consulting GmbH möchte wissen, ob es möglich ist, einen Mitarbeiter für die Dauer der Umsetzung der Geschäftsstrategie beim äthiopischen Kunden (East Africa Airlines LLC) anzustellen.



Grafik: IWW Institut 2019

Vermeidung der Doppelbesteuerung durch unilaterale Maßnahme

Im Hinblick auf die unbeschränkte Einkommensteuerpflicht in Deutschland ändert sich nichts, da der Mitarbeiter trotz der Anstellung beim ausländischen Unternehmen seine Wohnung für die Dauer des Secondments beibehält. Insofern unterliegt er mit seinem Welteinkommen weiterhin der deutschen Steuerpflicht. Im Tätigkeitsstaat (Äthiopien) ist das seitens der East Africa Airlines LLC gezahlte Gehalt steuerpflichtig. Insoweit kommt es zu einer Doppelbesteuerung. Da mit dem Tätigkeitsstaat (Äthiopien) kein DBA besteht, wird die Doppelbesteuerung im Wege einer unilateralen Maßnahme aufgelöst. Im deutschen Einkommensteuerrecht sind vier Methoden anerkannt, die einen unilateralen Verzicht des staatlichen Besteuerungsanspruchs regeln (da die Pauschalierung der Steuer sowie der Steuererlass (§ 34c Abs. 5 EStG) in der Praxis unüblich sind, soll nur auf die direkte Steueranrechnung (§ 34c Abs. 1 EStG) und den Steuerabzug (§ 34c Abs. 2, Abs. 3 EStG) eingegangen werden):

- Bei der **direkten Steueranrechnung** wird die in Äthiopien gezahlte Steuer auf die inländische Steuerschuld angerechnet, wobei die Anrechnung der äthiopischen Steuer nur bis zu der Höhe erfolgt, in der die Einkünfte in Äthiopien mit deutscher Steuer belastet sind.

- Bei der Methode des **Steuerabzugs** (§ 34c Abs. 2, 3 EStG) erfolgt der Abzug der äthiopischen Steuer als Werbungskosten bzw. Betriebsausgaben bereits bei der Einkünfteermittlung.

Der in Deutschland unbeschränkt einkommensteuerpflichtige Mitarbeiter hat die Wahl: Sollte die äthiopische Steuer geringer als der Anrechnungshöchstbetrag sein, ist ihm die Steueranrechnung zu empfehlen. Erweist sich die in Äthiopien gezahlte Einkommensteuer höher als der Anrechnungshöchstbetrag, sollte er einen Steuerabzug wählen.

Tax-Equalisation soll steuerliche Mehrbelastungen ausgleichen

Die Unlimited Consulting GmbH könnte ihrem Mitarbeiter im Übrigen anbieten, negative steuerliche Effekte des Auslandseinsatzes im Wege einer sog. Tax-Equalisation auszugleichen. Im Rahmen einer Tax-Equalisation wird der Mitarbeiter während der Entsendung so gestellt, als wären seine Einkünfte weiterhin im Heimatland steuerpflichtig, und es würde sich für ihn (steuerlich) nichts ändern. Ziel ist es, Mehrbelastungen, die sich aus den steuerlichen Rechtsfolgen aufgrund eines Auslandseinsatzes ergeben, auszugleichen. Als Arbeitgeber trägt die deutsche Unlimited Consulting GmbH eine im Ausland vorhandene steuerliche Mehrbelastung. Damit wird gewährleistet, dass der betroffene Mitarbeiter während der Personalgestellung der identischen Steuerbelastung ausgesetzt ist, wie er es auch im Nicht-Entsendefall wäre.

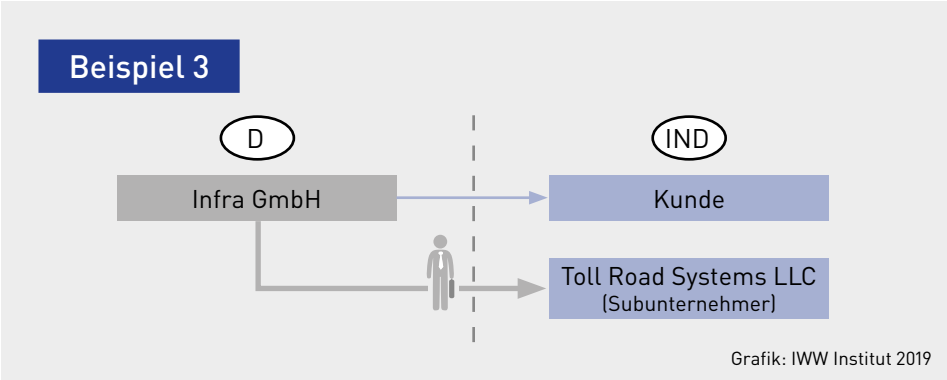
Körperschaftsteuerliche Probleme ergeben sich im Rahmen dieser Konstellation grundsätzlich nicht. Die East Africa Airlines LLC wird die Kosten für die Erlangung von Arbeits- und Aufenthaltsgenehmigung tragen. Das lokale Mindestgehalt wird gegenüber der Rechnung der Unlimited Consulting GmbH für das Secondment aufgerechnet. Der entsandte Mitarbeiter wird beim Kunden angestellt. Es sollte allerdings darauf geachtet werden, dass der Mitarbeiter in den Betrieb der East Africa Airlines LLC integriert wird und diese die Weisungsbefugnis gegenüber dem Mitarbeiter ausübt. Damit wird das Betriebsstättenrisiko minimiert.

2.2.2 Personalgestellung an Subunternehmer

Beispiel 3

Das Unternehmen Infra GmbH mit Hauptsitz in Deutschland hat in Indien einen Auftrag erhalten, Autokennzeichenerfassungssysteme zu warten. Der Auftrag hat einen Gesamtwert von 500.000 EUR. Vor dem Hintergrund, dass die Registrierungs- bzw. Gründungskosten in Indien relativ hoch sind und – zumindest derzeit – kein Folgegeschäft zu erwarten ist, hat sich die Geschäftsführung in Deutschland dazu entschieden, den Auftrag ohne ein lokales Set-up durchzuführen. Neben den reinen Wartungsleistungen ist auch der Austausch von defekten Erfassungssystemen vorgesehen, womit Installationsleistungen verbunden sind. Die Infra GmbH hat mit der Toll Road Systems LLC einen Partner gefunden, der die Wartungs- und Installationsleistungen vor Ort erbringen kann. Die Toll Road Systems LLC hat allerdings kein erfahrenes Personal, um die hoch spezialisierten Leistungen zu erbringen. Die Geschäftsleitung der Infra GmbH möchte wissen, ob es möglich ist, die Toll Road Systems LLC für eine Personalgestellung zu nutzen und welche Faktoren zu beachten sind.

Personalgestellung an die Toll Road Systems LLC



Grafik: IWW Institut 2019

Einkommensteuerrechtlich löst die Personalgestellung an einen Subunternehmer folgende Folgewirkungen aus:

- Die Anstellung des entsandten Mitarbeiters beim ausländischen Subunternehmer beeinflusst die unbeschränkte Einkommensteuerpflicht nicht, da der Mitarbeiter weiterhin in Deutschland seinen Wohnsitz behält.

- Nach indischem Steuerrecht sind die lokal gezahlten Gehälter in Indien steuerpflichtig.

- Zwischen Deutschland und dem Tätigkeitsstaat (Indien) besteht ein DBA. Das Besteuerungsrecht für die im Ausland ausgeübte unselbstständige Arbeit obliegt in diesem Fall dem Tätigkeitsstaat (Indien).

Besteuerungsrecht obliegt dem Tätigkeitsstaat Indien

- Um eine Doppelbesteuerung aufzulösen, sind nach dem DBA zwischen Deutschland und Indien, welches die Freistellungsmethode vorsieht, die Einkünfte des steuerpflichtigen Mitarbeiters in Deutschland freizustellen (Art. 23 Abs. 1 Nr. 2 DBA). Die freigestellten Einkünfte werden jedoch bei der Festsetzung des Steuersatzes berücksichtigt (Freistellung unter Progressionsvorbehalt).

Die Kosten für die Entsendung (Gehälter sowie die Kosten für die Einholung von Aufenthalts- und Arbeitsgenehmigung) sind seitens des Subunternehmers im Wege einer Rechnung an die Infra GmbH zu belasten. Diese Rechnung muss Umsatzsteuer (18 %) ausweisen, soweit die Toll Road Systems LLC umsatzsteuerlich registriert ist. Eine Erstattung der Umsatzsteuer im Wege des Vorsteuervergütungsverfahrens ist nicht möglich, da ein solches Verfahren in Indien nicht vorgesehen ist. Die Infra GmbH muss insoweit im Rahmen der Angebotsabgabe gegenüber dem indischen Kunden darauf achten, die nicht vorsteuerabzugsfähige Umsatzsteuer als Kostenposition miteinzukalkulieren. Körperschaftsteuerliche Probleme ergeben sich allenfalls durch ein Betriebsstättenrisiko. Durch die Anstellung beim Kunden wird das Betriebsstättenrisiko zwar geschmälert, es sollte aber darauf geachtet werden, dass der Mitarbeiter der Weisungsbefugnis der Toll Road Systems LLC unterliegt.

Umsatzsteuer ist als Kostenposition einzukalkulieren

Schließlich ist darauf zu achten, dass die Toll Road Systems LLC über die relevanten Gewerbeerlaubnisse verfügt, um die Wartungs- und Installationsleistungen zu erbringen.

2.2.3 Personalgestellung über Man-Power-Anbieter

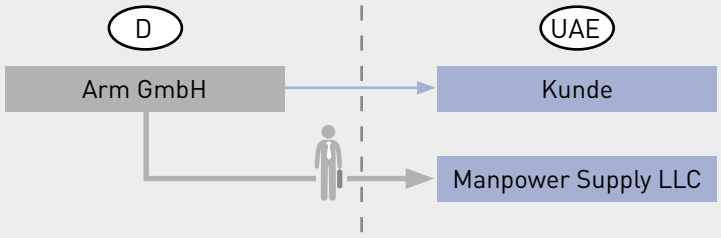
Beispiel 4

Die deutsche Spezialwaffenhersteller Arm GmbH hat an die Streitkräfte der VAE Spezialwaffen geliefert. Im Zuge des Exportgeschäfts ist der staatliche Kunde an die Arm GmbH herangetreten und hat darum gebeten, ob diese die Streitkräfte im Umgang mit den Waffen schulen könne. Zu diesem Zwecke sollen über einen Zeitraum von zehn Wochen drei Mitarbeiter der Arm GmbH in den VAE tätig werden. Vor dem Hintergrund, dass die Registrierungs- bzw. Gründungskosten in den VAE relativ hoch sind und kein Folgegeschäft zu erwarten steht, hat sich die Geschäftsführung in Deutschland dazu entschieden, den Auftrag ohne ein lokales Set-up durchzuführen. Stattdessen ist die Arm GmbH im Gespräch mit der Manpower Supply LLC, welche die Mitarbeiter der Arm GmbH im Rahmen einer Personalgestellung aufnehmen wird und die erforderlichen Aufenthalts- und Arbeitsgenehmigungen erbringen wird. Die Manpower Supply LLC rechnet mit Gehältern und Visaerlangungskosten in Höhe von 200.000 EUR und weist darauf hin, dass diese Leistungen umsatzsteuerpflichtig sind (5 %: 10.000 EUR).

Die Geschäftsleitung möchte wissen, ob es möglich ist, die Manpower Supply LLC für eine Personalgestellung zu nutzen und welche Faktoren zu beachten sind.

Manpower Supply LLC will Mitarbeiter der Arm GmbH aufnehmen

Beispiel 4



Grafik: IWW Institut 2019

Die Anstellung des entsandten Mitarbeiters beim ausländischen Subunternehmer beeinflusst die unbeschränkte Einkommensteuerpflicht in Deutschland nicht, da der Mitarbeiter weiterhin in Deutschland seinen Wohnsitz behält. In den VAE wird derzeit keine Einkommensteuer erhoben. Das DBA zwischen Deutschland und den VAE sieht die Anrechnungsmethode vor, die in dieser Konstellation ins „Leere" läuft.

Keine Einkommensteuer in den VAE

Körperschaftsteuerliche Problematiken ergeben sich für die Arm GmbH in diesem Fall nicht, da in den VAE grundsätzlich keine Körperschaftsteuer erhoben wird. Dies führt im Übrigen auch dazu, dass kein steuerliches Betriebsstättenrisiko besteht.

ARCHIV
Ausgabe 9 | 2019
Seite 249

Die Manpower Supply LLC (soweit umsatzsteuerlich registriert) muss über die Personalgestellungsleistungen eine Umsatzsteuerrechnung erstellen. Diese umfasst die Kosten für das lokale Gehalt sowie die Kosten für die Erbringung der Leistungen in Bezug auf die Aufenthalts- und Arbeitsgenehmigung. Beide Komponenten sind umsatzsteuerpflichtig (5 %). Generell ist an ein Vorsteuervergütungsverfahren zu denken. Allerdings ist derzeit keinerlei Reziprozität im Verhältnis zwischen den VAE und Deutschland verbürgt, sodass der Anwendungsbereich für ein Vorsteuerverfahren in den VAE für deutsche Unternehmen nicht eröffnet ist (s. PIStB 19, 249). Mithin muss die deutsche Arm GmbH die in den VAE gezahlte Umsatzsteuer als Kosten einberechnen.

3. Zusammenfassung

Personalgestellung als geeignete Alternative für den Personaleinsatz

Dem Einsatz von Mitarbeitern im Ausland kommt in einer zunehmend spezialisierten Wirtschaft eine übergeordnete Rolle im Rahmen der Auftragsbewältigung zu. Vor dem Hintergrund hoher Kosten für die Gründung und Unterhaltung von Betriebsstätten (Branches) bzw. Tochterkapitalgesellschaften bietet die Personalgestellung eine geeignete Alternative für den Personaleinsatz. Unternehmen mit einem dichten Geflecht an Auslandseinheiten können sich möglicherweise einer konzerninternen Personalgestellung bedienen. Die konzerninterne Personalgestellung bringt u. a. verrechnungspreisbezogene Fallstricke mit sich. Kleinere und mittlere Unternehmen (KMU) hingegen greifen regelmäßig auf externe Parteien zurück (externe Personalgestellung). Hier stellen in besonderem Maße umsatzsteuerliche Fragestellungen (Vorsteuervergütungsverfahren in Bezug auf Personalgestellungsleistungen) sowie Betriebsstättenrisiken die Kernprobleme dar. In beiden Konstellationen sollten die einkommen-, körperschaft- und umsatzsteuerlichen Auswirkungen und Risiken bewertet werden, weil diese auch eine Auswirkung auf die Bepreisung der Leistungen haben können. Im Übrigen ist grundsätzlich darauf zu achten, dass die personalaufnehmende Gesellschaft gesellschafts-, gewerbe- und lizenzrechtlich über die erforderlichen Erlaubnisse verfügt.

ZUM AUTOR | Dr. Constantin Frank-Fahle, LL.M ist Rechtsanwalt in der Kanzlei SCHLÜTER GRAF Legal Consultants, Dubai (Vereinigte Arabische Emirate). Die Kanzlei ist auf die ganzheitliche Beratung von ausländischen Investoren im Nahen und Mittleren Osten spezialisiert. Dr. Constantin Frank-Fahle, LL.M ist Ansprechpartner für die Strukturierung von Investitionen im Nahen und Mittleren Osten. Kontakt: frank-fahle@schlueter-graf.com.