

# Steuerfalle Business Traveller nach Deutschland: steuerrechtliche Risiken bei Dienstreisen

Wien 19. September 2019

# Ihre Ansprechpartner

“

„Durch die verstärkte internationale Tätigkeit von Arbeitnehmern haben Unternehmer die Herausforderung verschiedene steuer- und sozialversicherungsrechtlicher Regelungen einzuhalten.“

”



Ihr Ansprechpartner

**Dipl.-Kfm. Marco Schader**

Steuerberater | Fachberater für Internationales Steuerrecht | Senior Manager  
Frankfurt am Main

T +49 69 9055 98659

E [marco.schader@wkg.com](mailto:marco.schader@wkg.com)

# Einführung in die Business Traveller Problematik

- Definition „Business Traveller nach Deutschland“ für diesen Vortrag: Arbeitnehmer mit Wohnsitz und gewöhnlichem Aufenthalt im Ausland, die im Rahmen ihres Arbeitsverhältnisses nicht länger als sechs Monate in Deutschland tätig werden.
- Länger andauernde Dienstreisen können zu sozialversicherungs- und steuerrechtlichen Problematiken in Deutschland führen.
- Werden diese zu spät erkannt, drohen dem Unternehmen bzw. dem Mitarbeiter Geldbußen, Doppelbesteuerung der Arbeitseinkünfte, Verspätungszuschläge und Haftungsrisiken. Zusätzlich kommt es zu erhöhtem Arbeitsaufwand und der Bindung von Personalressourcen.
- Im Folgenden werden die am häufigsten vorkommenden Risikofälle dargestellt.





# Agenda

Steuerrechtliche Theorie

Risikofälle

Zusammenfassung



# Agenda

Steuerrechtliche Theorie

Risikofälle

Zusammenfassung

# Nationale Steuerpflicht in Deutschland

Arbeitgeber



Ausland

Andere Länder



## Beschränkte Steuerpflicht der Business Traveller

Mangels Wohnsitz oder gewöhnlichen Aufenthaltes in Deutschland sind die Business Traveller höchstens beschränkt einkommensteuerpflichtig in Deutschland, sofern inländische Einkünfte i. S. d. § 49 EStG erzielt werden.

**Als inländische Einkünfte aus nichtselbständiger Tätigkeit gelten gemäß § 49 Nr. 4 a) – e) EStG, insbesondere:**

- Für die Arbeit die im Inland ausgeübt oder verwertet wird oder worden ist,
- Vergütung für die Tätigkeit als Geschäftsführer, Prokurist, Vorstandsmitglied einer Ges. mit Geschäftsleitung in Deutschland
- Entschädigung, soweit die für die zuvor ausgeübte Tätigkeit bezogene Einkünfte in Deutschland der Besteuerung unterliegen haben.

**Folge: Business Traveller sind nach nationalem Steuerrecht ab dem ersten Tätigkeitstag in Deutschland einkommensteuerpflichtig.**

# Zuweisung Besteuerungsrecht durch Doppelbesteuerungsabkommen („DBA“)



Gehälter, Löhne und ähnliche Vergütungen, die eine im Vertragsstaat ansässige Person aus unselbständiger Arbeit bezieht, können

- nur in diesem Staat besteuert werden  
→ Besteuerungsrecht Ansässigkeitsstaat
- es sei denn, die Arbeit wird im anderen Vertragsstaat ausgeübt  
→ Besteuerungsrecht Tätigkeitsstaat

jedoch Möglichkeit des Verbleibs des Besteuerungsrechts im Ansässigkeitsstaat

# Zuweisung Besteuerungsrecht durch Doppelbesteuerungsabkommen („DBA“)



## Prüfungsschema

- Ein Wohnsitz?
  - dort Ansässigkeitsstaat
- Mehrere Wohnsitz?
  - nur in einem Staat ständige Wohnstätte?
  - Mittelpunkt der Lebensinteressen?
  - Gewöhnlicher Aufenthalt?
  - Staatsangehörigkeit?
  - Staatsangehörigkeit beider oder keiner der beiden Staaten: Regelung durch die Behörden

**Business Traveller, die nur einen Wohnsitz im DBA Ausland haben, sind im Ausland ansässig im Sinne des jeweiligen DBAs. Deutschland ist in der Regel nicht der Ansässigkeitsstaat.**



# Verbleib des Besteuerungsrechts im Ansässigkeitsstaat nach Doppelbesteuerungsabkommen

## Voraussetzung:

- Aufenthalt im anderen Staat nicht länger als 183 Tage innerhalb des Kalenderjahres bzw. eines Zeitraums von zwölf Monaten, der während des betreffenden Steuerjahres beginnt oder endet **und**
- die Vergütung von einem Arbeitgeber oder für einen Arbeitgeber gezahlt werden, der nicht im anderen Staat ansässig ist **und**
- die Vergütungen nicht von einer Betriebsstätte getragen werden, die der Arbeitgeber im anderen Staat hat.

Voraussetzungen müssen kumulativ vorliegen!

**Folge:** Besteuerungsrecht verbleibt beim Ansässigkeitsstaat

Gerade Business Traveller halten sich in der Regel unter 184 Tage im Deutschland auf, so dass im DBA Fall nur die Existenz eines wirtschaftlichen Arbeitgebers bzw. einer Betriebsstätte im Deutschland zu einem deutschen Besteuerungsrecht führt.

weniger als 184 Aufenthaltstage im Tätigkeitsstaat



und !

kein wirtschaftlicher AG im Tätigkeitsstaat



und !

keine Betriebsstätte im Tätigkeitsstaat



**Besteuerungsrecht des Ansässigkeitsstaates**

# Wirtschaftlicher Arbeitgeber bei Arbeitnehmerentsendungen zwischen international verbundenen Unternehmen

Arbeitgeber i. S. d. DBA  
=  
wirtschaftlicher Arbeitgeber

Zivil-  
rechtlicher  
Arbeitgeber  
irrelevant

## Kriterien zur Bestimmung des wirtschaftlichen Arbeitgebers



- **Trägt** das aufnehmende Unternehmen aufgrund des eigenen Interesses den **Arbeitslohn wirtschaftlich bzw. hätte es den Arbeitslohn wirtschaftlicher tragen müssen?**
- Erfolgt die Entsendung des Arbeitnehmers im **ausschließlichen oder überwiegenden Interesse** des aufnehmenden Unternehmens?
- Ist der Arbeitnehmer in das aufnehmende Unternehmen **eingebunden?**
- Wer trägt die Verantwortung oder das **Risiko** für die Arbeitsergebnisse des Mitarbeiters?
- Unterliegt der Arbeitnehmer den **Weisungen** des aufnehmenden Unternehmens?
- In wessen **Räumlichkeiten** wird die Tätigkeit ausgeübt?
- In welchem **zeitlichen Umfang** wird der Mitarbeiter beim aufnehmenden Unternehmen tätig?

# Verschärfung der Lohnsteuerpflicht bei Existenz eines wirtschaftlichen Arbeitgebers in Deutschland

Der Regierungsentwurf für das Jahressteuergesetz 2019 vom 31.7.2019 sieht eine Verschärfung der Lohnsteuereinbehaltungspflicht vor:

In § 38 Absatz 1 Satz 2 EStG wird der Teilsatz vor den Wörtern „Voraussetzung hierfür“ wie folgt gefasst:

„In den Fällen der internationalen Arbeitnehmerentsendung ist das nach Satz 1 Nummer 1 in Deutschland ansässige aufnehmende Unternehmen inländischer Arbeitgeber, wenn es den Arbeitslohn für die ihm geleistete Arbeit wirtschaftlich trägt **oder nach dem Fremdvergleichsgrundsatz hätte tragen müssen**;“



Die Lohnsteuerhaftungsgefahr im Fall von internationalen Mitarbeiterentsendung steigt.



**Empfehlung:** bei Entsendung nach Deutschland sollte die Existenz eines wirtschaftlichen Arbeitgebers genau geprüft und im Zweifelsfall ein Lohnsteueranrufungsauskunft eingeholt werden.

# Wirtschaftlicher Arbeitgeber bei der Entsendung von Geschäftsführern, Vorständen und Prokuristen



**Im BMF Schreiben vom 3.5.2018 wurde eine Aussage zum Vorliegen eines wirtschaftlichen Arbeitgebers bei der Entsendung von Geschäftsführern, Vorständen und Prokuristen aufgenommen**

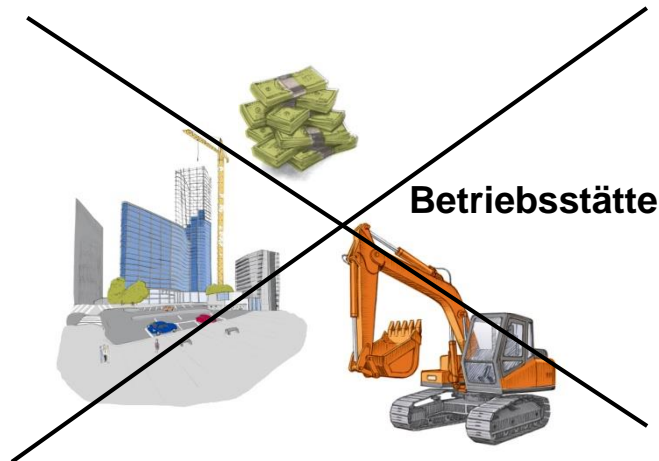
## **Merkmale:**

- Anstellungsverhältnis mit im Ausland ansässigen verbundenen Unternehmen
- Überlassung an das deutsche Unternehmen im Rahmen eines Managementvertrages
- Eintragung der Person in das deutsche Handelsregister
- Eingliederung in das aufnehmende deutsche Unternehmen

→ **wirtschaftlicher Arbeitgeber** in Deutschland auch falls keine gesonderte Vergütung für Tätigkeit bei inländischen Unternehmern vereinbart.

# Vergütung nicht durch Betriebsstätte, die im Tätigkeitsstaat ansässig ist

**Tätigkeitsstaat**



**Betriebsstätte**

Maßgebender Betriebsstättenbegriff i. S. d DBA (Art. 5 OECD-MA):

- feste Geschäftseinrichtung, durch die die Tätigkeit ganz oder teilweise ausgeübt wird
- vgl. Beispiele OECD-MA: z. B. Zweigniederlassung
- bei Abweichung DBA – nationales Recht: Definition DBA maßgebend (z. B. Bauausführungen: nationales deutsche Recht Betriebsstätte, wenn länger als sechs Monate; nach OECD-MA und vielen Einzel-DBA, wenn länger als zwölf Monate)
- Arbeitslohn wird von (zu Lasten) einer Betriebsstätte getragen, wenn er der Betriebsstätte **wirtschaftlich zuzuordnen** ist

→ Folge: auch bei Tätigkeit/Aufenthalt von nicht länger als 183 Tagen steht das Besteuerungsrecht **vom ersten Tag** an dem Tätigkeitsstaat zu, wenn der Arbeitslohn von (zu Lasten) einer Betriebsstätte getragen wird



# Agenda

Steuerrechtliche Theorie

**Risikofälle**

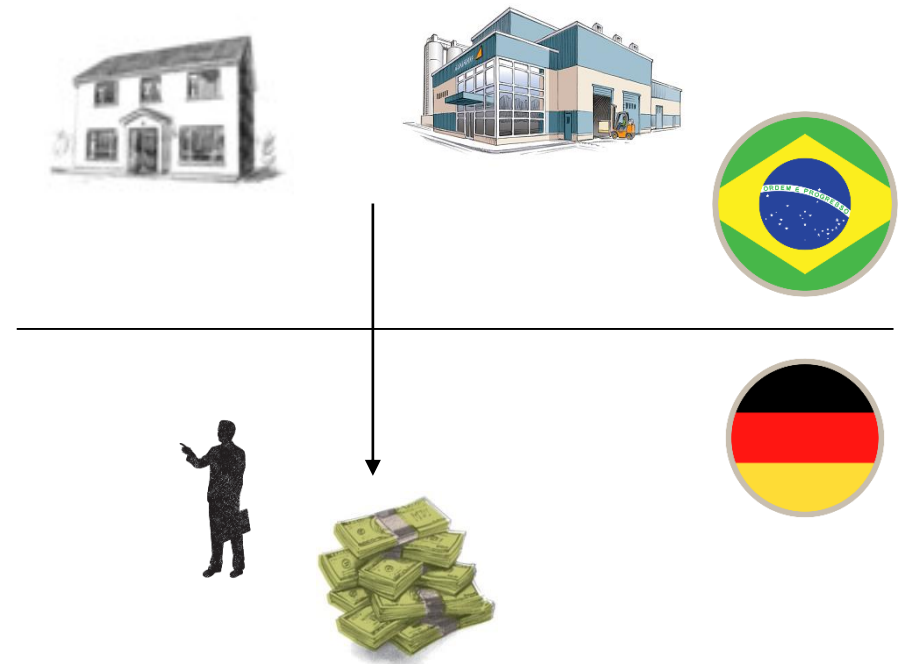
Zusammenfassung

# Risikofall 1

## kein Doppelbesteuerungsabkommen

### Sachverhalt

- Der Business Traveller ist brasilianischer Staatsangehöriger und hat seinen Wohnsitz und gewöhnlichen Aufenthalt in Brasilien.
- Sein zivilrechtlicher und wirtschaftlicher Arbeitgeber ist in Brasilien. Die brasilianische Gesellschaft hat eine Tochtergesellschaft (Konzernunternehmen) in Deutschland. Ein Arbeitsverhältnis mit der Tochtergesellschaft wird nicht begründet.
- Er arbeitet für zwei Monate in Deutschland für einen deutschen Kunden der deutschen Tochtergesellschaft.



# Risikofall 1

## kein Doppelbesteuerungsabkommen

### Lösung

- Arbeitnehmer ist mit seinen inländischen Einkünften aus der im Inland physisch ausgeübten Tätigkeit nach EStG beschränkt einkommensteuerpflichtig.
- Mit Brasilien besteht derzeit kein DBA. Daher kann Deutschland das Besteuerungsrecht nicht entzogen werden.
- Mangels inländischem Arbeitgeber in Deutschland wird kein Lohnsteuerabzug in Deutschland vorgenommen.
- Arbeitnehmer muss seine Einkünfte aus nichtselbständiger Tätigkeit im Rahmen einer Einkommensteuererklärung deklarieren.

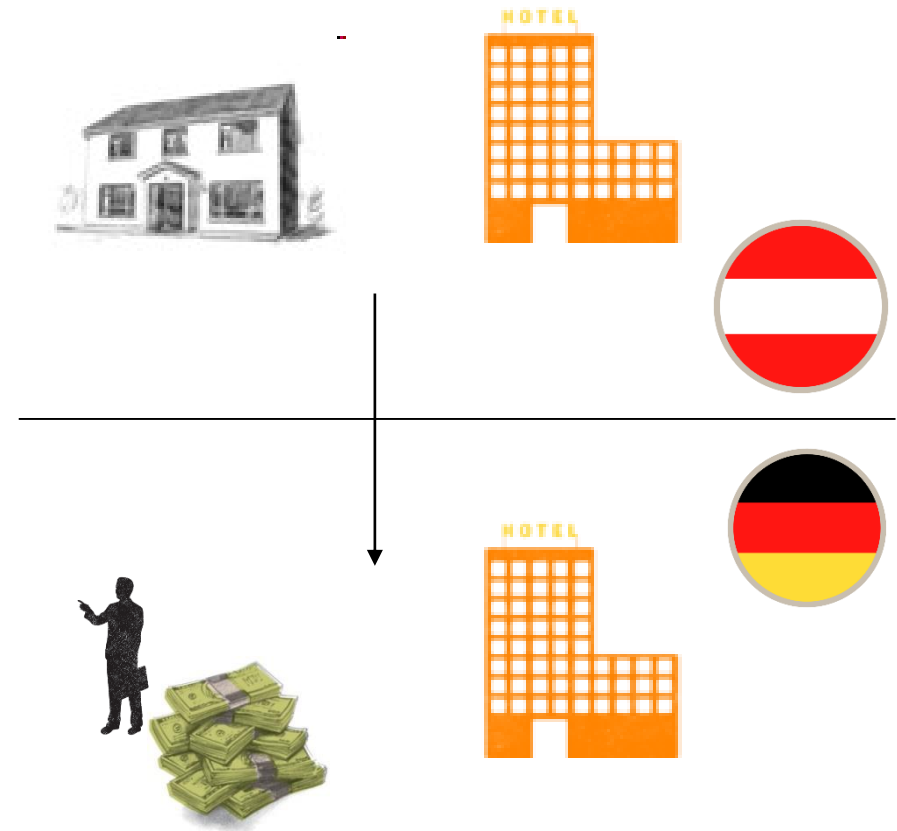


# Risikofall 2

## DBA-Fall: wirtschaftlicher Arbeitgeber in Deutschland

### Sachverhalt

- Der Business Traveller ist österreichischer Staatsangehöriger und hat seinen Wohnsitz und gewöhnlichen Aufenthalt in Österreich.
- Er hat einen zivilrechtlichen Arbeitsvertrag mit einer österreichischen Hotelbetreibergesellschaft.
- Der Business Traveller wird aufgrund seiner gefragten Managementkenntnisse für vier Monate bei einem verbundenem Konzernunternehmen in Deutschland tätig. Während der Tätigkeit in Deutschland bleibt sein Arbeitsverhältnis mit der österreichischen Gesellschaft bestehen. Er ist jedoch in die Hierarchie der deutschen Gesellschaft eingegliedert, bekommt eine deutsche E-Mail Adresse und alle Arbeitsmittel von der deutschen Gesellschaft gestellt.
- Die österreichische Gesellschaft belastet das Gehalt, die Sozialabgaben und die Reisekosten für den Business Traveller an das verbundene Unternehmen in Deutschland weiter.



# Risikofall 2

## DBA-Fall: wirtschaftlicher Arbeitgeber in Deutschland

### Lösung

- Der Arbeitnehmer ist mit seinen inländischen Einkünften aus der im Inland physisch ausgeübten Tätigkeit nach EStG beschränkt einkommensteuerpflichtig.
- Da er in den deutschen Geschäftsbetrieb eingebunden war und die deutsche Gesellschaft seine Vergütung wirtschaftlich getragen hat, liegt ein wirtschaftlicher Arbeitgeber in Deutschland vor.
- Nach Art. 15 Abs. 2 lit. b) DBA Österreich kann das Besteuerungsrecht nicht an seinen Ansässigkeitsstaat Österreich zurückfallen.
- Die deutsche Gesellschaft ist inländischer Arbeitgeber i. S. d. § 38 Abs. 1 S. 2 EStG und daher zum Lohnsteuerabzug verpflichtet.
- Unter Beachtung der Einschränkung des § 50 Abs. 2 S. 1 EStG Nr. 4, hat die einbehaltene Lohnsteuer Abgeltungswirkung und es muss prinzipiell keine Einkommensteuererklärung in Deutschland abgegeben werden.

### TIPP

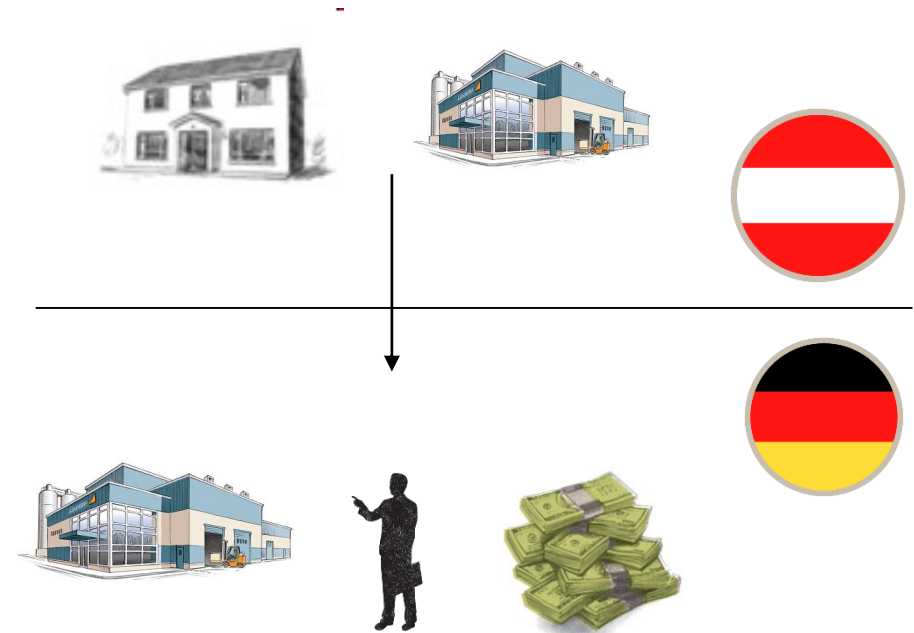
*Im Zweifelsfall sollte eine Lohnsteueranrufungsauskunft bezüglich der Existenz eines wirtschaftlichen Arbeitgebers in Deutschland eingeholt werden.*

# Risikofall 3

## DBA-Fall: Tätigkeit für eine Betriebsstätte in Deutschland

### Sachverhalt

- Der Business Traveller ist österreichischer Staatsangehöriger und hat seinen Wohnsitz und gewöhnlichen Aufenthalt in Österreich.
- Sein Arbeitgeber hat ebenfalls seinen Sitz in der Österreich und hat dort auch den Ort der Geschäftsleitung. Die österreichische Gesellschaft verfügt über eine Betriebsstätte in Frankfurt, Deutschland.
- Der österreichische Arbeitnehmer reist im Veranlagungszeitraum 2019 innerhalb von zwei Monaten immer wieder nach Deutschland und ist dort in der Betriebsstätte tätig.
- Der Lohnaufwand des Business Travellers für die deutschen Arbeitstage ist der Betriebsstätte zuzuordnen.



# Risikofall 3

## DBA-Fall: Tätigkeit für eine Betriebsstätte in Deutschland

### Lösung

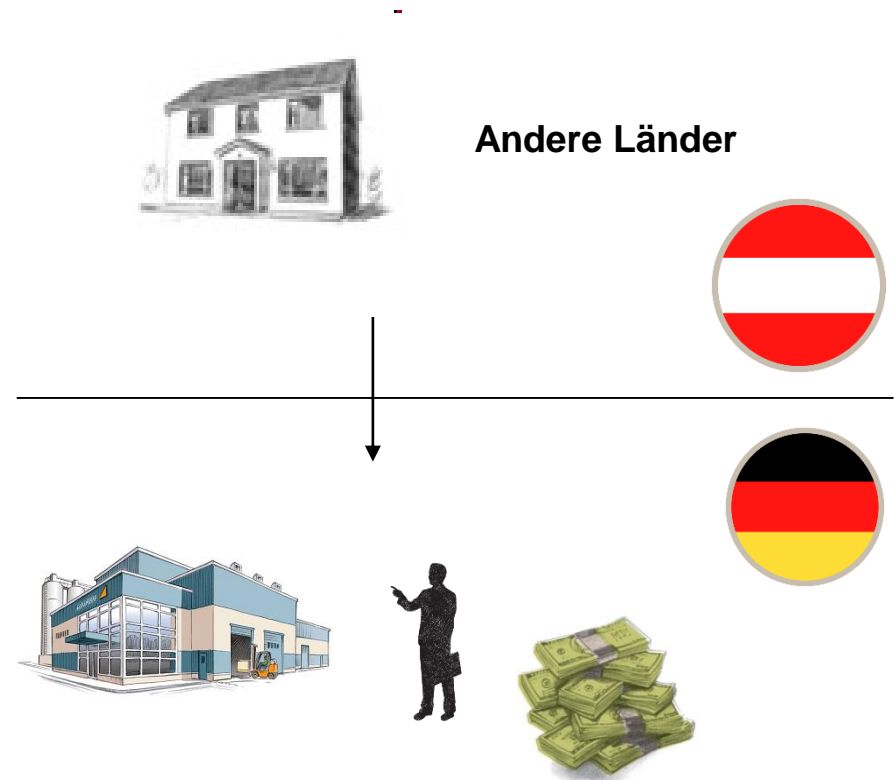
- Der Business Traveller ist mit seinen inländischen Einkünften aus der im Inland physisch ausgeübten Tätigkeit nach EStG beschränkt einkommensteuerpflichtig.
- Nach Art. 15 Abs. 2 lit. c) DBA Österreich kann das Besteuerungsrecht nicht an seinen Ansässigkeitsstaat Österreich zurückfallen.
- Die deutsche Betriebsstätte ist inländischer Arbeitgeber i. S. d. § 38 Abs. 1 Nr. 1 EStG und daher zum Lohnsteuerabzug verpflichtet.
- Unter Beachtung der Einschränkung des § 50 Abs. 2 S. 1 Nr. 4 EStG, hat die einbehaltene Lohnsteuer Abgeltungswirkung und es muss prinzipiell keine Einkommensteuererklärung in Deutschland abgegeben werden.

# Risikofall 4

## nur ein Arbeitgeber mit Sitz in Deutschland

### Sachverhalt

- Der Business Traveller ist österreichischer Staatsbürger und hat seinen Wohnsitz und gewöhnlichen Aufenthalt in Österreich.
- Er hat nur einen Arbeitgeber, eine deutsche GmbH, deren Ort der Geschäftsleitung sich in Deutschland befindet.
- Der Business Traveller kommt für einen bis drei Tage pro Monat nach Deutschland um an Teammeetings der deutschen Gesellschaft teilzunehmen.



# Risikofall 4

## nur ein Arbeitgeber, der in Deutschland sitzt

### Lösung

- Der Arbeitnehmer ist mit seinen inländischen Einkünften aus der im Inland physisch ausgeübten Tätigkeit nach EStG beschränkt einkommensteuerpflichtig.
- Da er nur einen Arbeitgeber hat, der in Deutschland sitzt, kann nach Art. 15 Abs. 2 lit. b) DBA Österreich das Besteuerungsrecht nicht an den Ansässigkeitsstaat, Österreich, zurückfallen.
- Die deutsche Gesellschaft ist inländischer Arbeitgeber i. S. d. § 38 Abs. 1 Nr.1 EStG und daher zum Lohnsteuerabzug verpflichtet.
- Unter Beachtung der Einschränkung des § 50 Abs. 2 S. 1 Nr. 4 EStG, hat die einbehaltene Lohnsteuer Abgeltungswirkung und es muss prinzipiell keine Einkommensteuererklärung in Deutschland abgegeben werden.



# Agenda

Steuerrechtliche Theorie

Arbeitsrechtliche Theorie

Risikofälle

**Zusammenfassung**

# Zusammenfassung

**Business Traveller können in Deutschland auch bei einem Aufenthalt von unter 183 Tagen steuerpflichtig werden**

- Nach nationalem Steuerrecht werden Business Traveller nach Deutschland prinzipiell ab dem ersten Tag in Deutschland steuerpflichtig, sofern kein DBA vorliegt
- Im DBA Fall kann das Besteuerungsrecht an den Ansässigkeitsstaat zurückfallen, jedoch nur, wenn
  - kein wirtschaftlicher Arbeitgeber und
  - keine Betriebsstätte in Deutschland existiert.
- Existenz eines wirtschaftlichen Arbeitgebers in Deutschland führt zur Lohnsteuereinbehaltungs- und –abführungspflicht. Insbesondere der Fall, dass nur ein zivilrechtlicher Arbeitgeber existiert, der in Deutschland sitzt, und Arbeitstage in Deutschland erbracht werden.





# Ihre Fragen



**Warth & Klein Grant Thornton AG**  
Wirtschaftsprüfungsgesellschaft

Warth & Klein Grant Thornton AG ist eine  
Mitgliedsfirma von Grant Thornton  
International Ltd (Grant Thornton  
International).

Die Bezeichnung Grant Thornton bezieht sich  
auf Grant Thornton International oder eine  
ihrer Mitgliedsfirmen. Grant Thornton  
International und die Mitgliedsfirmen sind  
keine weltweite Partnerschaft. Jede  
Mitgliedsfirma erbringt ihre Dienstleistungen  
eigenverantwortlich und unabhängig von  
Grant Thornton International oder anderen  
Mitgliedsfirmen. Sämtliche Bezeichnungen  
richten sich an beide Geschlechter.

[wkgt.com](http://wkgt.com)

#### BERLIN

**Warth & Klein Grant Thornton AG**  
**Wirtschaftsprüfungsgesellschaft**  
Cicerostraße 2  
10709 Berlin  
T +49 30 5858 187 0

#### DRESDEN

**Warth & Klein Grant Thornton AG**  
**Wirtschaftsprüfungsgesellschaft**  
Schubertstraße 41  
01307 Dresden  
T +49 351 31821 0  
F +49 351 31821 635

#### DÜSSELDORF

**Warth & Klein Grant Thornton AG**  
**Wirtschaftsprüfungsgesellschaft**  
Johannstraße 39  
40476 Düsseldorf  
T +49 211 9524 0  
F +49 211 9524 200

#### FRANKFURT A.M.

**Warth & Klein Grant Thornton AG**  
**Wirtschaftsprüfungsgesellschaft**  
Ulmenstraße 37-39  
60325 Frankfurt a. M.  
T +49 69 905598 0  
F +49 69 905598 677

#### HAMBURG

**Warth & Klein Grant Thornton AG**  
**Wirtschaftsprüfungsgesellschaft**  
Kleiner Burstah 12  
20457 Hamburg  
T +49 40 4321862 0  
F +49 40 4321862 49

#### LEIPZIG

**Warth & Klein Grant Thornton AG**  
**Wirtschaftsprüfungsgesellschaft**  
Humboldtstraße 25  
04105 Leipzig  
T +49 341 59083 0  
F +49 341 59083 733

#### MÜNCHEN

**Warth & Klein Grant Thornton AG**  
**Wirtschaftsprüfungsgesellschaft**  
Ganghoferstraße 31  
80339 München  
T +49 89 36849 0  
F +49 89 36849 4299

#### MÜNCHEN

**Warth & Klein Grant Thornton**  
**Rechtsanwalts-gesellschaft mbH**  
Ganghoferstraße 31  
80339 München  
T +49 89 36849 0  
F +49 89 36849 4299

#### STUTTGART

**Warth & Klein Grant Thornton GmbH & Co. KG**  
**Wirtschaftsprüfungsgesellschaft**  
Jahnstraße 6  
70597 Stuttgart  
T +49 711 16871 0  
F +49 711 16871 40

#### VIERSEN

**Warth & Klein Grant Thornton AG**  
**Wirtschaftsprüfungsgesellschaft**  
Eindhovener Straße 37  
41751 Viersen  
T +49 2162 91811 0  
F +49 2162 91811 60

#### WIESBADEN

**Warth & Klein Grant Thornton AG**  
**Wirtschaftsprüfungsgesellschaft**  
Hagenauer Straße 59  
65203 Wiesbaden  
T +49 611 18890 0  
F +49 611 260133