

Entsendungen

Steuerliche Gestaltungsvarianten gezielt nutzen



Autor
Karl Waser
 Steuerberater,
 ICON Wirtschaftstreuhand GmbH



Neulich in einem mittelständischen österreichischen Unternehmen: HR-Businesspartner Frau Mair erfährt von der Geschäftsführung, dass die soeben erst übernommene französische Tochtergesellschaft in das Konzern-Reporting einbezogen werden soll. Zu diesem Zweck muss ein Mitarbeiter aus dem Konzernrechnungswesen für vier Monate direkt vor Ort bei der Tochtergesellschaft in Paris arbeiten. Frau Mair soll ein Konzept für ein „steuerlich optimales Set-up“ entwickeln.

„Der Mitarbeiter wird nächste Woche mit seiner Tätigkeit starten“, fügt der Geschäftsführer hinzu. Nach einer kurzen Schockphase (Frau Mair hatte bislang kaum mit internationalen Mitarbeiterinsätzen zu tun) macht sie sich an die Umsetzung. Als erstes kontaktiert sie Herrn Bayer, den designierten Expat. „Die Geschäftsführung hat mir zugesagt, dass ich weiterhin gleich viel verdiene wie jetzt in Österreich, auch wenn ich in Frankreich steuerpflichtig werden sollte“, betont er. Nach dem Telefonat kontaktiert Frau Mair die Controlling-Abteilung, um herauszufinden, ob und wie die Personalkosten von Herrn Bayer während seiner Tätigkeit in Paris an die französische Tochtergesellschaft verrechnet werden. „Wir haben uns noch keine Gedanken zum Transfer-Pricing-Ansatz gemacht“, lautet die Rückmeldung. „Dafür werden wir wahrscheinlich erst am Ende des Jahres Ressourcen haben“.

Eine Stunde später klingelt das Telefon von Frau Mair. Es ist die HR-Kollegin aus Paris.

Sie hat gehört, dass ein Mitarbeiter aus Österreich ab nächster Woche in Paris arbeiten soll. Die französische Kollegin hat bereits eine Wohnung für Herrn Bayer in Paris organisiert und auch das Pool-Auto des Unternehmens könne er unentgeltlich nutzen. Sie befürchtet aber, dass das nachteilige steuerliche Konsequenzen in Frankreich auslösen könnte. Stimmt das?

Grenzüberschreitende Mitarbeiterinsätze wie diese stellen Personalmanager regelmäßig vor viele Fragen. Welche Möglichkeiten haben sie, Entsendungen steuerlich zu gestalten?

Die Gestaltungsvarianten im Überblick
 Die Werkzeugkiste des Global Mobility Managements sieht insbesondere drei Gestaltungsvarianten für Auslandstätigkeit vor:

- a. Entsendung (siehe Punkt 1)
- b. Lokalanstellung (siehe Punkt 2)
- c. Salary-Split (siehe Punkt 3)

Die Kunst besteht darin, alle Informationen zur anstehenden Auslandstätigkeit strukturiert zu erfassen, um auf dieser Basis die passendste Variante auszuwählen und in Folge zu implementieren.

Jede Gestaltungsvariante hat steuerliche Folgen für Dienstnehmer und Unternehmen. Auch sozialversicherungs- und arbeitsrechtliche Faktoren haben einen wesentlichen Einfluss auf die optimale Gestaltungsvariante. Doch diese Faktoren wird dieser Beitrag der Einfachheit halber ausklammern.

1. Entsendung („Home-based Approach“)

Wesensmerkmal der Entsendung ist, dass der Dienstvertrag zwischen dem Expat und dem bisherigen Arbeitgeber aufrecht bleibt. Ein zusätzlicher Dienstvertrag im Tätigkeitsstaat wird nicht abgeschlossen. Um die Besonderheiten des Auslandseinsatzes (insbesondere die wechselseitigen Rechte und Pflichten von Arbeitgeber und Arbeitnehmer) zu regeln,

schließen beide Parteien – insbesondere bei längeren Einsätzen – oft zusätzlich zum bestehenden Dienstvertrag einen „Entsendevertrag“ ab. Da die Verbindung zum Heimatstaat durch die Beibehaltung des bisherigen Dienstvertrages aufrecht bleibt, wird die Entsendungsvariante in Assignment-Richtlinien häufig auch als „Home-based Approach“ bezeichnet.

Steuerliche Folgen für den Dienstnehmer

Erfahrene Global Mobility Manager wissen, dass designierte Expats ihre Zusage für einen Auslandseinsatz letztlich vom zugesagten Nettogehalt abhängig machen. Da die Einkommensteuerbelastung des Mitarbeiters meist den größten Einflussfaktor auf das Nettogehalt darstellt, sind bereits in einer sehr frühen Phase des Entsendeprozesses (noch vor der definitiven Entscheidung für/ gegen die Auslandstätigkeit) die einkommensteuerlichen Rahmenbedingungen zu klären. Die Grundproblematik lässt sich vereinfacht

auf die Frage herunterbrechen, ob der Expat während seiner Auslandstätigkeit ausschließlich in seinem (bisherigen) Ansässigkeitsstaat steuerpflichtig bleibt oder (zumindest anteilig) im Einsatzstaat steuerpflichtig wird. Um dies beurteilen zu können, muss der Global Mobility Manager eine Vielzahl von Informationen zusammentragen, die von der persönlichen Wohnsituation des Expats während der Auslandstätigkeit über die Dauer der Auslandstätigkeit bis hin zur Verrechnung der jeweiligen Personalkosten reichen. Zu einer Steuerpflicht im Einsatzstaat kommt es in der Entsendungsvariante insbesondere in folgenden Konstellationen:

- ▶ Der Expat verlegt seinen Mittelpunkt der Lebensinteressen in den Einsatzstaat (er zieht zum Beispiel mitsamt der Familie an den Einsatzort, um dort eine unbefristete Tätigkeit anzutreten).
- ▶ Der Expat wird in einem Staat eingesetzt, mit dem Österreich ein Doppel-

besteuerungsabkommen (DBA) abgeschlossen hat und der Expat hält sich dort länger als 183 Tage in einem im DBA näher spezifizierten Zeitraum auf (meist ein Kalenderjahr oder ein beliebiger Zwölfmonatszeitraum).

- ▶ Der Expat wird in einem Staat eingesetzt, mit dem Österreich ein DBA abgeschlossen hat und der Einsatz des Mitarbeiters begründet für das entsendende Unternehmen dort eine Betriebsstätte.
- ▶ Der Expat wird in einem Staat eingesetzt, mit dem Österreich ein DBA abgeschlossen hat, der Einsatz erfolgt im Wege einer (gewerblichen oder bloß konzerninternen) Arbeitnehmerüberlassung und der Einsatzstaat qualifiziert den dortigen Beschäftigten als wirtschaftlichen Arbeitgeber des Expats.
- ▶ Der Expat wird in einem Staat eingesetzt, mit dem Österreich kein DBA abge-

Von den Besten lernen.

Jetzt anmelden – ars.at

Arbeitsrecht für GeschäftsführerInnen, Führungskräfte ...

Arbeitszeit, Krankenstände, Urlaub, Diskriminierung u. v. m.

mit o. Univ.-Prof. Dr. SCHRANK
am 28.11.18, Wien | 21.01.19, Wien | 17.05.19, Linz

Human Resources Akademie

Die ganze Welt des HR-Managements kompakt in 13 Tagen!

mit Mag. BAUMGARTNER | Mag. KERBLER, MAS, MSc | Mag. BERGER, EMBA, MAS, MSc u. a.
von 25.02.–17.05.19, Wien

Jahrestagung Office-Management

mit Univ.-Lekt. Mag. Dr. CERWINKA, MSc | Mag. SCHRANZ u. a.
von 26.–27.02.19, Wien

Ausbildung zum/zur geprüften PersonalverrechnerIn

mit R. GRUBER | Mag. DANGL | M. HÖRZI
von 18.02.–10.05.19, Wien | 11.03.–31.05.19, Linz (17-tägig)



Von den Besten lernen.

geschlossen hat und das innerstaatliche Steuerrecht des Einsatzstaats knüpft die Steuerpflicht (wie in der Praxis oft zu beobachten) bloß an das dortige Tätigwerden.

Kommt es nach den dargestellten Kriterien zu einer Steuerpflicht im Tätigkeitsstaat und behält der Expat den Mittelpunkt der Lebensinteressen in Österreich bei, ist zudem für die Gesamtsteuerbelastung (und somit das sich ergebende Nettogehalt während der Auslandstätigkeit) noch zu klären, ob die Doppelbesteuerung durch Freistellung der ausländischen Einkünfte („Befreiungsmethode“) oder Anrechnung der ausländischen Steuer auf die österreichische Steuer („Anrechnungsmethode“) vermieden wird. Ist die Steuerbelastung im Einsatzstaat niedriger als in Österreich, bleibt dieser Steuervorteil bei Anwendbarkeit der Befreiungsmethode erhalten. Wenn die Anrechnungsmethode anwendbar ist, geht dieser Vorteil verloren, da spätestens bei der Einkommensteuerveranlagung des Expats in Österreich die höhere österreichische Einkommensteuer nachgezahlt werden muss.

Steuerliche Folgen für das Unternehmen

Ähnlich komplex stellen sich in der Entsendungsvariante die steuerlichen Folgen für das entsendende Unternehmen dar. In diesem Zusammenhang müssen HR-Verantwortliche insbesondere die folgenden drei Aspekte untersuchen:

- ▶ Der Mitarbeiterinsatz kann – bei entsprechender Dauer – eine Betriebsstätte des entsendenden Unternehmens im Tätigkeitsstaat begründen. Das Unternehmen selbst wird damit dort ertragsteuerpflichtig und hat eine Steuererklärung einzureichen.
- ▶ Während des Entsendezeitraums müssen Unternehmen normalerweise in Österreich weiterhin Lohnnebenkosten (DB, DZ, Kommunalsteuer) entrichten. In bestimmten Konstellationen (zum Beispiel Arbeitskräfteüberlassung nach Ablauf von sechs Monaten, Begründung einer kommunalsteuerlichen Betriebsstätte im Tätigkeitsstaat, Verlagerung der Sozialversicherungspflicht in den

Tätigkeitsstaat) kann es aber zum Entfall einzelner Lohnnebenkostenkomponenten kommen.

- ▶ Bei Entsendungen im Konzernverbund ist zu klären, ob und in welcher Höhe die Personalkosten des Mitarbeiters nach dem Fremdvergleichsgrundsatz vom entsendenden Unternehmen an das Konzernunternehmen im Tätigkeitsstaat zu verrechnen sind („Verrechnungspreisproblem“).

2. Lokalanstellung („Host-based Approach“)

Wesensmerkmal der Lokalanstellung ist, dass der (meist konzernzugehörige) Arbeitgeber im Tätigkeitsstaat ein Dienstverhältnis mit dem Expat abschließt. Das vormalige Dienstverhältnis zum österreichischen Arbeitgeber wird entweder karenziert oder – meist mit Wiedereinstellungszusage – beendet.

Steuerliche Folgen für den Dienstnehmer

Im Vergleich zur Entsendevariante ist die steuerliche Beurteilung der Auslandstätigkeit einfach. Die österreichischen Doppelbesteuerungsabkommen sehen für diesen Fall vor, dass das Besteuerungsrecht für die Auslandstätigkeit unabhängig von einer Frist dem Einsatzstaat zukommt. Im Regelfall ist der ausländische Arbeitgeber nach dessen innerstaatlichem Recht zum Lohnsteuereinkauf verpflichtet. Behält der Dienstnehmer während des Auslandseinsatzes den Mittelpunkt der Lebensinteressen in Österreich bei, ist er zur Einreichung einer Steuererklärung in Österreich verpflichtet. Die ausländischen Einkünfte werden darin entweder freigestellt oder die ausländische Steuerlast auf die österreichische angerechnet.

Steuerliche Folgen für das Unternehmen

Die Lokalanstellung verhindert eine Reihe von Problemen der Entsendevariante. Aufgrund der Beendigung des österreichischen Dienstverhältnisses besteht für den (bisherigen) österreichischen Arbeitgeber kein Betriebsstättenrisiko im Einsatzstaat. Zudem stellt sich auch kein Verrechnungspreisproblem, da der Personalaufwand aufgrund der Direktanstellung von vorneherein dem „richtigen“ Konzernunternehmen zugeordnet wird. Auch

Lohnnebenkosten fallen im Regelfall in Österreich in dieser Variante nicht an.

3. Salary Split

Beim Salary-Split bleibt das österreichische Dienstverhältnis – meist mit reduziertem Umfang – bestehen, der Expat schließt ein zweites Dienstverhältnis mit dem (konzernzugehörigen) Unternehmen im Einsatzstaat. Diese Variante bietet sich insbesondere an, wenn der Arbeitnehmer gleichzeitig verschiedene Funktionen im Konzern ausüben soll.

Steuerliche Folgen für den Dienstnehmer

Die Tätigkeit im Rahmen des österreichischen Dienstverhältnisses unterliegt der österreichischen Lohnsteuerpflicht. Die Tätigkeit im Rahmen des ausländischen Dienstverhältnisses unterliegt unabhängig von einer Frist der Steuerpflicht im Einsatzland (in der Regel ebenfalls erhoben durch Lohnsteuerabzug). Dies setzt voraus, dass die Tätigkeit für den österreichischen Arbeitgeber nur in Österreich, die Tätigkeit für den ausländischen Arbeitgeber ausschließlich in dessen Ansässigkeitsstaat ausgeübt wird. Behält der Dienstnehmer während des Auslandseinsatzes den Mittelpunkt der Lebensinteressen in Österreich bei, ist er zur Einreichung einer Steuererklärung in Österreich verpflichtet. Die ausländischen Einkünfte werden darin entweder freigestellt oder die ausländische Steuerlast auf die österreichische angerechnet.

Steuerliche Folgen für das Unternehmen

Wie auch bei der Lokalanstellung können Unternehmen beim Salary Split Betriebsstättenrisiko und Verrechnungspreisproblematik vermeiden. Die Lohnnebenkosten fallen im Regelfall nur für das österreichische Dienstverhältnis an; sollte allerdings nach der EWG VO 883/2004 auch das ausländische Dienstverhältnis der österreichischen Sozialversicherung unterliegen, ist diesfalls auch für dieses Dienstverhältnis der DB in Österreich abzuführen.

WEBTIPP

Einen Leitfaden zum Thema **Auslandsentsendungen** finden Sie unter:

 www.icon.at/de/leistungen/auslandsentsendungen