

Newsletter Nr. 84 (DE)

Service-Betriebsstätte durch Erbringung von
Services/ Leistungen von kurzer Dauer

März 2014

Obwohl Lorenz & Partners größtmögliche Sorgfalt darauf verwendet, die in diesem Newsletter bereitgestellten Informationen stets auf aktuellem Stand für Sie zur Verfügung zu stellen, möchten wir Sie darauf hinweisen, dass dieser eine individuelle Beratung nicht ersetzen kann. Lorenz & Partners übernimmt keinerlei Gewähr für die Aktualität, Korrektheit, Vollständigkeit oder Qualität der bereitgestellten Informationen. Haftungsansprüche gegen Lorenz & Partners, welche sich auf Schäden materieller oder ideeller Art beziehen, die durch die Nutzung oder Nichtnutzung der dargebotenen Informationen bzw. durch die Nutzung fehlerhafter und unvollständiger Informationen verursacht wurden, sind grundsätzlich ausgeschlossen, sofern seitens Lorenz & Partners kein vorsätzliches oder grob fahrlässiges Verschulden vorliegt.

I. Einführung

In diesem Newsletter soll das Problem erörtert werden, ob eine Hongkonger Gesellschaft (im Folgenden: HK-Gesellschaft) auch bei kurzfristiger Tätigkeit in Thailand, dort bei Erbringung von Service-Leistungen steuerpflichtig ist.

II. Sachverhalt

Eine HK-Gesellschaft erbringt Leistungen im Wesentlichen nur in Hongkong für eine thailändische Gesellschaft. (z. B. Beratung, Planung etc.).

Nunmehr wird auch in Thailand eine kurzfristige Beratung/Tätigkeit in den Räumlichkeiten des Kunden stattfinden.

Frage:

Ist dies dann ggf. in Thailand steuerpflichtig?

III. Würdigung

1. Einführung in die Problematik

Fraglich ist, ob möglicherweise eine Betriebsstätte in Thailand ausgelöst wird. Zwischen Hongkong und Thailand gilt das Doppelbesteuerungsabkommen vom 7. September 2005 (im Folgenden: DBA).

Ohne das Doppelbesteuerungsabkommen ist die HK-Gesellschaft grundsätzlich unter bestimmten Voraussetzungen

nach Art. 70 des Steuergesetzes in Thailand steuerpflichtig.

Von der Vergütung muss in diesem Fall eine Quellensteuer nach dem thailändischen Steuerrecht in Höhe von 15% (laut Income tax schedule Nr. 2 b) einbehalten werden.

Dieses Ergebnis ändert sich jedoch möglicherweise durch die Regelungen des Doppelbesteuerungsabkommens.

2. Thai-Betriebsstätte der HK-Gesellschaft in Thailand

(1) Betriebsstätte nach den allgemeinen Grundsätzen des Art. 5 Abs. 1 DBA
Eine Betriebsstätte nach Art. 5 Abs. 1 DBA ist:

„(...) the term 'permanent establishment' means a fixed place of business through which the business of an enterprise is wholly or partly carried on.“

Zur Begründung einer Betriebsstätte sind demnach folgende Voraussetzungen erforderlich:

- Feste Geschäftseinrichtung (z.B.: Büroräume)
- Verfügungsmacht des Unternehmens über die Geschäftseinrichtung und
- Geschäftliche Tätigkeit, die regelmäßig und über einen nicht nur unwesentlichen Zeitraum ausgeübt wird.

Eine Betriebsstätte nach den allgemeinen Grundsätzen wird aber daran scheitern, dass in der Regel keine feste Geschäftsrichtung in Thailand genutzt wird.

In diesem Zusammenhang ist aber unter Umständen eine Auslösung einer Betriebsstätte nach den allgemeinen Grundsätzen dann möglich, wenn fremde Räumlichkeiten (Büroräume, Schreibtisch beim Kunden etc.) regelmäßig über eine längere Zeit faktisch zur Verfügung stehen (vgl. *OECD Commentary, Art. 5, par.4*).

Werden Beratungsleistungen regelmäßig in den Büroräumen der Thai-Gesellschaft erbracht, so kann nicht ausgeschlossen werden, dass dadurch eine Betriebsstätte entsteht. Welcher Zeitraum dafür erforderlich ist, kann nicht pauschal beantwortet werden, da es maßgeblich auf den Einzelfall ankommt. Grundsätzlich kommt jedoch eine *Betriebsstätte bei einem Zeitraum unter 6 Monaten* nicht in Betracht (vgl. *OECD Commentary, Art. 5, par. 6*), allerdings können besondere Umstände des Einzelfalls (v.a. Bedeutung und Intensität der Tätigkeit) ausnahmsweise eine andere Wertung rechtfertigen, z.B. bei wiederkehrenden kurzfristigen Tätigkeiten können u.U. die einzelnen Zeitspannen zusammen gerechnet werden; bei Geschäftstätigkeiten, die ausschließlich im Quellenstaat ausgeübt werden, auch wenn die Tätigkeit ihrer Art nach nur von kurzer Dauer ist (vgl. *OECD Commentary, Art. 5, par. 6*).

(2) Dienstleistungsbetriebsstätte nach Art. 5 Abs. 3 b) DBA

Möglich ist aber die Entstehung einer fiktiven Betriebsstätte nach Art. 5 Abs. 3 b) DBA, wenn Dienstleistungen, insbesondere Beratungsleistungen durch Angestellte oder sonstiges Personal erbracht werden, aber nur wenn diese Tätigkeit im Rahmen eines Projektes oder

verbundener Projekte länger als 6 Monate innerhalb eines Zeitraums von 12 Monaten dauert.

Diese Regelung ist angelehnt an Art. 5 Abs. 3 b) des UN-Musterabkommens.

Bei dieser Betriebsstätte muss keine feste örtliche Einrichtung bestehen, denn bereits die Erbringung von Dienstleistungen als solche führt zur Besteuerung des Unternehmens im Quellenstaat (vgl. *Vogel/Lehner, DBA, Art. 5, Rn. 73*). Für die Dienstleistungsbetriebsstätte müssen demnach folgende Voraussetzungen erfüllt sein:

- Erbringung von Dienstleistungen im anderen Staat
- Durch Mitarbeiter oder sonstiges Personal und
- Ein Projekt oder mehrere verbundene Projekte dauern länger als 6 Monate innerhalb eines Zeitraums von 12 Monaten.

a) Erbringung von Dienstleistungen im anderen Staat

Unter den Begriff der „Dienstleistungen“ fallen nur persönliche Dienstleistungen, nicht dagegen sonstige Dienstleistungen wie beispielsweise das Leasen von beweglichen Sachen oder die Vergabe von Lizenzen für Know-how-Überlassung. Persönliche Dienstleistungen können auch von Kapitalgesellschaften erbracht werden (vgl. *Amann, Dienstleistungen im internationalen Steuerrecht, S. 117*). Es handelt sich folglich um einen sehr weiten Anwendungsbereich. Im Einzelfall kann die Abgrenzung zwischen einer technischen Dienstleistung und einer Know-how-Überlassung problematisch sein. Als Kriterium kann darauf abgestellt werden, ob im Vordergrund die Wissensüberlassung (dann Know-how-Überlassung gegen Lizenz) oder die Lösung des Problems durch den Leistungserbringer selbst steht

(dann technische Dienstleistung). Schließlich muss die Dienstleistungserbringung von dem Verkauf unterschieden werden. Grenzfälle bewegen sich zwischen einer Dienstleistungserbringung und der Veräußerung eines Nutzungsrechts.

Die Dienstleistungen müssen im anderen Staat (hier: Thailand) erbracht worden sein. Die Bedeutung dieses Begriffes ist keine Selbstverständlichkeit, denn es könnte unter Umständen streitig werden, ob die Dienstleistung in dem Staat erbracht werden, wo das Geld gezahlt wird oder dort, wo die Leistung tatsächlich ausgeführt oder genutzt wird. Unseres Erachtens kommt es auf den Ort der tatsächlichen Tätigkeit an. Dies ergibt sich aus dem Wortlaut der Regelung:

*„the furnishing of services, including consultancy services, by an enterprise through employees or other personnel engaged by the enterprise for such purpose, but only if **activities** of that nature **continue** (for the same or a connected project) **within a Contracting Party** for a period or periods aggregating more than six months within any twelve-months period“.*

Ferner ist es auch nicht ausreichend, dass die Tätigkeit in Thailand nur verwertet wird.

Folglich müssen die Dienstleistungen in Thailand erbracht worden sein. Eine persönliche Beratungstätigkeit in Thailand wäre beispielsweise hierfür ausreichend.

b) Durch Mitarbeiter oder sonstiges Personal

Mitarbeiter sind Angestellte, die ihre Arbeitsleistung gegen Vergütung erbringen (vgl. *UN Commentary, Art. 5, Nr. 32*). Viel schwieriger gestaltet sich jedoch die Auslegung von dem Begriff des „sonstigen Personals“. Darunter können auch Angestellte eines anderen Unternehmens fallen (vgl. *Amann, Dienstleistungen im in-*

ternationalen Steuerrecht, S. 118). Da jedoch weiterhin erforderlich ist, dass es sich um Dienstleistungen des Unternehmens handeln muss, sind der Zurechnung der Tätigkeit von Fremdpersonal Grenzen gesetzt. Das entscheidende Kriterium ist hier die Weisungsgebundenheit, denn es muss sich jedenfalls um weisungsgebundenes Personal handeln (vgl. *UN Commentary, Art. 5, Nr. 32*). Diese Voraussetzung wird meistens im Fall einer Personalgestellung erfüllt sein, denn in diesem Fall bestimmt das Unternehmen die Art und Weise der Arbeitsausübung und nicht der eigentliche Arbeitgeber.

Als sonstiges Personal können Subunternehmer grundsätzlich nicht angesehen werden, denn es wird in der Regel an der Weisungsgebundenheit fehlen. Es handelt sich vielmehr um verschiedene Unternehmen, für die jeweils selbständig die Betriebsstättenvoraussetzungen zu prüfen sind (vgl. *Amann, Dienstleistungen im internationalen Steuerrecht, S. 118*). Schließlich könnte problematisch sein, ob der Einzelunternehmer auch als Personal seines Unternehmens im Sinne dieser Vorschrift angesehen werden kann. Er kann zwar nicht Angestellter sein, aber durchaus als sonstiges Personal in Frage kommen, da er tatsächlich im Unternehmen beschäftigt ist. Für den Begriff des Personals ist kein arbeitsrechtliches Beschäftigungsverhältnis erforderlich. Erfasst werden auch die Organe wie Geschäftsführung und Vorstand des Unternehmens (vgl. *Amann, Dienstleistungen im internationalen Steuerrecht, S. 118*).

c) Zeitberechnung

Schließlich ist es erforderlich, dass ein Projekt oder mehrere verbundene Projekte den Zeitraum von 6 Monaten innerhalb von 12 Monaten überschreiten. Dabei ist zunächst zu beachten, dass die Beurteilung der Zeitgrenze grundsätzlich für jedes Projekt einzeln zu erfolgen hat, eine Koppelung ist nur bei wirtschaftli-

cher Zusammengehörigkeit möglich (vgl. *Jacobs, Internationale Unternehmensbesteuerung*, S. 396). Wann dieser wirtschaftliche Zusammenhang vorliegt, kann nur in einem konkreten Einzelfall beantwortet werden, indem alle Verbindungsfaktoren berücksichtigt werden. Einen wichtigen Anhaltspunkt für den Umfang eines Vorhabens bietet der konkrete Auftrag, auf dessen Grundlage das Unternehmen tätig ist. Weitere Indizien für verschiedene Vorhaben sind eine zeitliche oder geographische Trennung der Dienstleistungen. Darüber hinaus muss es sich um einen Zusammenhang wirtschaftlicher Natur handeln. Es genügt nicht, wenn es sich lediglich um denselben Auftraggeber handelt (vgl. *Amann, Dienstleistungen im internationalen Steuerrecht*, S. 120).

Ferner ist für die Berechnung von 6 Monaten nicht das Kalenderjahr maßgeblich, sondern es ist vielmehr auf einen Zeitraum von 12 Monaten abzustellen.

Aus der Formulierung „(...) *activities* (...) *continue*“ (s. vollständiger Wortlaut oben) kann geschlossen werden, dass es für die Fristberechnung nicht auf die bloße Anwesenheit des Personals ankommt, sondern auf die Arbeitsausübung, d.h. auf die tatsächliche Tätigkeit. Für die Berechnung der 6-Monats-Frist sind demnach nur die Anwesenheitstage zu berücksichtigen, die der Tätigkeit

funktional zugeordnet werden können (Reisetage sind zu berücksichtigen).

Wird die Frist überschritten, so wird die Betriebsstätte von Anfang an fingiert und nicht etwa erst ab dem ersten Tag nach der Fristüberschreitung.

Wird demnach die Dienstleistung in Thailand von der HK-Gesellschaft nur kurz, d.h. weniger als 6 Monate, erbracht, dann scheidet eine fiktive Betriebsstätte nach Art. 5 Abs. 3 b) DBA aus.

IV. Fazit/Empfehlungen

Als Ergebnis kann festgehalten werden, dass grundsätzlich keine Betriebsstätte in Thailand ausgelöst wird, wenn lediglich eine kurze Beratung oder sonstige Dienstleistung erbracht wird.

Um eine Betriebsstätte der HK-Gesellschaft in Thailand zu verhindern, darf die Tätigkeit in Thailand nur unregelmäßig und von kurzer Dauer sein. Vorsorglich ist hier darauf zu achten, dass der HK-Gesellschaft keine Verfügungsmacht über Einrichtungen in Thailand eingeräumt wird.

Wir hoffen, dass wir Ihnen mit den vorliegenden Informationen behilflich sein konnten.

Sollten Sie weitere Fragen haben, wenden Sie sich bitte an:

LORENZ & PARTNERS (Hong Kong) Ltd.

Unit 1003, 10th Floor, Kinwick Centre

32 Hollywood Road, Central

Hong Kong, SAR

Tel.: +852 252 814 33

e-mail: hongkong@lorenz-partners.com