

Newsletter Nr. 84 (DE)

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

September 2019

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.

Dieser Newsletter behandelt die Frage, ob eine Hongkonger Gesellschaft („**HK-Gesellschaft**“) bei kurzfristiger Erbringung von Service-Leistungen in Thailand dort steuerpflichtig ist.

I. Sachverhalt

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

Nun soll eine kurzfristige Beratung/Tätigkeit am Standort des Kunden in Thailand stattfinden.

Fraglich ist, ob dies eine Steuerpflicht in Thailand auslöst.

II. Würdigung

1. Einführung in die Problematik

Durch die Erbringung der Services in Thailand könnte eine steuerliche Betriebsstätte (in Thailand) entstehen. Grundsätzlich können ausländische juristische Personen in Thailand steuerpflichtig werden, wenn sie steuerpflichtige Einkünfte aus oder in Thailand erhalten, Sec. 70 des Revenue Codes.

Von der gezahlten Vergütung muss eine Quellensteuer in Höhe von **15 Prozent** (laut Income Tax Schedule Nr. 2 b) einbehalten werden.

Allerdings besteht zwischen Hongkong und Thailand ein Doppelbesteuerungsabkommen („**DBA**“), das diese Regeln modifiziert.

2. Betriebsstätte gem. den allgemeinen Grundsätzen des Art. 5 Abs. 1 DBA

Das DBA definiert Betriebsstätte wie folgt:

„[...] 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.

Vorliegend wird keine feste Geschäftseinrichtung des Unternehmens selbst genutzt. Vielmehr werden lediglich die Räumlichkeiten des Kunden in Anspruch genommen. Fraglich ist, ob das ausreicht, um eine Betriebsstätte zu begründen.

Das DBA verlangt gerade nicht, dass es eine feste Geschäftseinrichtung des zu besteuernenden Unternehmens sein muss. Entsprechend verweist die allgemeine Kommentierung zum OECD-Musterabkommen auch darauf, dass es ausreicht, dass ein anderes Unternehmen dem zu besteuernenden Unternehmen Räumlichkeiten konstant über einen längeren Zeitraum zur Verfügung stellt. Ausreichend sind etwa Büroräume bei dem Kunden (*OECD-Kommentar zum Musterabkommen, Art. 5 Nr. 10*).

Werden Beratungsleistungen also regelmäßig in den Büroräumen des thailändischen Kunden erbracht, kann dadurch eine Betriebsstätte entstehen. 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 (*OECD-Kommentar zum Musterabkommen, Art. 5 Nr. 28*), 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 (*OECD-Kommentar zum Musterabkommen, Art. 5 Nr. 28*).

3. Dienstleistungsbetriebsstätte nach Art. 5 Abs. 3 lit. b) DBA

Möglich ist aber die Entstehung einer fiktiven Betriebsstätte nach Art. 5 Abs. 3 lit. 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 Mo-

nate innerhalb eines Zeitraums von 12 Monaten dauert.

Diese Regelung ist angelehnt an Art. 5 Abs. 3 lit. b) des UN-Musterabkommens und erfordert keine feste örtliche Einrichtung, denn bereits die Erbringung von Dienstleistungen als solche führt zur Besteuerung des Unternehmens im Quellenstaat. Für die Dienstleistungsbetriebsstätte müssen demnach folgende Voraussetzungen erfüllt sein:

- Erbringung von Dienstleistungen im anderen Staat,
- durch Mitarbeiter oder sonstiges Personal und
- Projekt (oder verbundene Projekte) dauert 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 *Leasing* beweglicher Sachen oder die Vergabe von Lizenzen für die Überlassung von *Know-how*. Persönliche Dienstleistungen können auch von Kapitalgesellschaften erbracht werden.

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 Erbringung der Dienstleistung vom Verkauf unterschieden werden. Grenzfälle bewegen sich zwischen einer Dienstleistungs-

erbringung und der Veräußerung eines Nutzungsrechts.

Die Dienstleistungen müssen **im anderen Staat** (hier: Thailand) erbracht werden. Fraglich ist, ob der Begriff darauf abstellt, wo die Dienstleistung erbracht oder genutzt, oder wo das Geld gezahlt 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“.*

Entsprechend ist es auch nicht ausreichend, dass die Tätigkeit in Thailand nur verwertet wird („*activities [...] continue [...]“*).

Die Dienstleistungen müssen also in Thailand erbracht werden. Bei einer persönlichen Beratung in Thailand wäre das der Fall.

b) Durch Mitarbeiter oder sonstiges Personal

Mitarbeiter sind Angestellte, die ihre Arbeitsleistung gegen Vergütung erbringen (*OECD-Kommentar zum Musterabkommen, Art. 5, Nr. 83*). Schwieriger ist die Auslegung des Begriffs „sonstiges Personal“. Nach allgemeinem Verständnis fallen darunter auch Angestellte eines anderen Unternehmens. Allerdings müssen diese Angestellten dem zu steuernden Unternehmen zugerechnet werden können.

Das ist jedenfalls dann der Fall, wenn es sich um weisungsgebundenes Personal

handelt (*OECD-Kommentar zum Musterabkommen, Art. 5, Nr. 83*). 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.

Subunternehmer sind grundsätzlich kein sonstiges Personal, da diese regelmäßig nicht weisungsgebunden sind. Vielmehr gibt es dann zwei Unternehmen, sodass jeweils geprüft werden muss, ob die Voraussetzungen einer Betriebsstätte erfüllt sind.

Der Einzelunternehmer ist zwar kein Angestellter, kann aber sonstiges Personal im Sinne der Norm sein, sofern er tatsächlich für das zu steuernde Unternehmen tätig wird. Für den Begriff des Personals ist kein arbeitsrechtliches Beschäftigungsverhältnis erforderlich. Erfasst werden auch die Organe wie Geschäftsführung und Vorstand des Unternehmens.

c) Zeitberechnung

Ein Projekt (oder mehrere verbundene Projekte) muss einen Zeitraum von 6 Monaten innerhalb von 12 Monaten überschreiten (12 Monate meint nicht das Kalenderjahr sondern lediglich einen zusammenhängenden Zeitraum).

Die Zeitgrenze wird grundsätzlich für jedes Projekt separat errechnet: eine Koppelung ist nur bei wirtschaftlicher Zusammengehörigkeit möglich. Wann dieser wirtschaftliche Zusammenhang vorliegt, erfolgt unter Berücksichtigung aller Umstände des Einzelfalls, wie etwa der konkrete Auftrag oder ein wirtschaftlicher Zusammenhang zwischen verschiedenen Dienstleistungen. Nicht ausreichend ist, dass es sich allein um denselben Auftraggeber handelt.

Aus der Formulierung „[...] *activities* [...] *continue*“ (s.o.) 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). Gleichwohl ist zu beachten, dass die Behörden in Thailand unter Umständen einen strengeren Maßstab anlegen, sodass eine Beratung im Vorfeld sinnvoll ist.

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

Es entsteht grundsätzlich keine steuerliche Betriebsstätte in Thailand, 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) Limited

Flat/RM A, 12/F, Ritz Plaza,
122 Austin Road, Tsim Sha Tsui, Hong Kong SAR
Tel: +852 252 814 33

E-Mail: hongkong@lorenz-partners.com

www.lorenz-partners.com