



Bundesministerium der Finanzen
Referat IV B 5
Wilhelmstr. 97
10117 Berlin

24. März 2023

Vorschläge zur Anpassung der Grundsätze für die Prüfung der Einkunftsabgrenzung zwischen international verbundenen Unternehmen in Fällen der Arbeitnehmerentsendung (Verwaltungsgrundsätze – Arbeitnehmerentsendung) vom 9. November 2001

Sehr geehrte Damen und Herren,

wir nehmen Bezug auf die Grundsätze für die Prüfung der Einkunftsabgrenzung zwischen international verbundenen Unternehmen in Fällen der Arbeitnehmerentsendung (Verwaltungsgrundsätze – Arbeitnehmerentsendung) vom 9. November 2001 und möchten Ihnen einige aktuelle Fragestellungen weiterleiten, die wiederholt in der Praxis aufgetreten sind und einer Klärung durch Sie bedürfen.

1. Zuordnung von Funktionen und Auswirkungen auf die Vergütung

Nach § 2 Absatz 4 Satz 2 des BsGaV gehört eine natürliche Person auch dann zum eigenen Personal des Unternehmens, wenn ein anderes Unternehmen sich vertraglich verpflichtet hat, die natürliche Person dem Unternehmen als Personal zu überlassen und sich die Verpflichtung auf die Überlassung beschränkt. Dies sind in der Praxis oftmals nationale Konstellationen, in denen Personal rechtlich im Unternehmen A (bzw. in einer deutschen Betriebsstätte dieses Unternehmens) angestellt ist und für Unternehmen B (bzw. eine deutsche Betriebsstätte dieses Unternehmens) Geschäfte tätigt. Unternehmen B hat dabei oftmals lediglich die regulatorische Lizenz für die Durchführung von Finanzdienstleistungen und ist als wirtschaftlicher Arbeitgeber des Personals anzusehen.

In der Praxis kommt es daher in Betriebsprüfungen zu der Frage, ob eine reine Kostenerstattung der Aufwendungen von Unternehmen A (der deutschen Betriebsstätte) ausreichend ist oder ob auf die Kosten ein Gewinnaufschlag hinzuzufügen ist. Darüber hinaus ist die Kernfrage, auf welche Kostenbasis ein solcher Gewinnaufschlag anzuwenden wäre. Bei nationalen Konstellationen und aufgrund der Tatsache, dass die

Markus Erb

Verband der Auslandsbanken
Weißfrauenstraße 12-16
60311 Frankfurt am Main
Tel: +49 69 975850 0
Fax: +49 69 975850 10
markus.erb@vab.de
www.vab.de

Verband internationaler Banken,
Wertpapierinstitute und Asset Manager

Eingetragen im Transparenzregister
der Europäischen Kommission, Re-
gistrierungsnummer:
95840804-38

Betriebsprüfungen erst mehrere Jahre später durchgeführt werden, kann es zu einer unerfreulichen Doppelbesteuerung kommen, die auf Ebene des Unternehmens B (bzw. der deutschen Betriebsstätte) nicht ohne Weiteres gegen zu korrigieren ist. Dies liegt darin begründet, dass teilweise Dreieckskonstellationen existieren, z. B. zwei deutsche Betriebsstätten von unterschiedlichen ausländischen verbundenen Konzerngesellschaften.

Bei nationalen Konstellationen kommt häufig hinzu, dass es sich nicht um reine Arbeitnehmerentsendungen (d. h. Personalüberlassungen) handelt, sondern eine konkrete Dienstleistung von einer Servicegesellschaft („ServiceCo“) geschuldet wird. In diesen Fällen wäre es daher empfehlenswert, dass auch die Personalüberlassungen, die über die reine Personalüberlassung hinausgehen und Dienstleistungen spezifizieren, wie eine Entsendung behandelt werden (d. h. ohne einen Gewinnaufschlag versehen werden).

Dieses Thema hat darüber hinaus auch eine umsatzsteuerliche Komponente, da es um die Frage geht, ob ein Leistungsaustausch tatsächlich vorliegt oder nicht.

Es wäre wünschenswert, wenn die Finanzverwaltung die oben dargestellten Konstellationen dahingehend klarstellt, dass die Grundsätze zur Arbeitnehmerentsendung nicht nur auf internationale, sondern auch auf nationale Fälle anzuwenden sind. Dies wäre geboten, da es um die Auslegung des Fremdvergleichsgrundsatzes geht, bei der es in nationalen und internationalen Konstellationen nicht unterschieden werden darf.

VORSCHLAG: Es sollte klargestellt werden, dass die Grundsätze zur Arbeitnehmerentsendung nicht nur auf internationale, sondern auch auf nationale Fälle anzuwenden sind.

2. Auswirkungen einer Entsendung auf die Zuordnung (immaterieller) Wirtschaftsgüter

Die Entsendung von Mitarbeitern führt im Grundsatz dazu, dass die von dem entsprechenden Mitarbeiter ausgeübte Funktion auf das aufnehmende Unternehmen übertragen werden könnte. In Folge dessen könnte die (temporäre) Übertragung von Wirtschaftsgütern (z. B. Portfolien, immaterielle Wirtschaftsgüter, wie Lizenzen, Softwareplattformen) angenommen werden, sofern Führungskräfte mit entsprechenden Verantwortlichkeiten entsendet werden.

Diese Fälle entfalten zunehmende Bedeutung, da es aufgrund von FinTechs, Umstrukturierungen der Geschäftsmodelle (z. B. durch den Brexit) und Remote Working (international wechselnde Lokationen der Mitarbeiter) zu Änderungen kommen kann. Es sollte klargestellt werden, dass es grundsätzlich zu keinen entsprechenden Übertragungen im Falle von Entsendungen kommt. Dies könnte beispielsweise an bestimmte Anforderungen – z. B. Übergabe von Verantwortlichkeiten an andere Mitarbeiter – entsprechend klargestellt werden, um Rechtssicherheit in der Praxis zu schaffen.

Es wäre daher zu begrüßen, dass zumindest auf der Ebene des o. g. Erlasses wieder eine Regelung eingeführt wird, wonach Arbeitnehmerentsendungen keine Funktionsverlagerung auslösen, und zwar weder im Betriebsstättenfall noch zwischen Kapitalgesellschaften (rechtlich selbständigen Einheiten). Eine solche Regelung gab es explizit in § 1 Absatz 7 Satz 2 Alt. 1 FVerIV a. F. Diese Regelung ist nun jedoch im Rahmen der Verkündung der neuen FVerIV entfallen.

VORSCHLAG: Es sollte klargestellt werden, dass nach § 1 Absatz 7 Satz 2 Alt. 1 FVerIV a. F. Arbeitnehmerentsendungen keine Funktionsverlagerung auslösen, und zwar weder im Betriebsstättenfall noch zwischen Kapitalgesellschaften, d. h. rechtlich selbständigen Einheiten.

3. Kostenverrechnungen für Entsendungen

a) „Benefit Test“ für die Kostenverrechnung

Unseres Erachtens sind weitere Hinweise zur prüfungsrelevanten Ausgestaltung der Nutzenanalyse zum Nachweis der Kostenverrechnung (Erweiterung der Rz. 3.1.1 des o. g. BMF-Schreibens) erforderlich. Diesbezüglich sollten praktikable Vorgaben (z. B. durch eine dem BMF-Schreiben beigelegte Standardvorlage im Anhang des Schreibens) gegeben werden, anhand derer der Nutzen der aufnehmenden/abgebenden Einheit dokumentiert werden und die Aufwandszuweisung/-aufteilung bestimmt werden kann.

VORSCHLAG: Es sollten in einem Anhang zum o. g. BMF-Schreiben Vorgaben für die Praxis gemacht werden, anhand derer der Nutzen der aufnehmenden/abgebenden Einheit dokumentiert werden und die Aufwandszuweisung/-aufteilung bestimmt werden kann. Gerne stehen wir Ihnen hierfür mit konkreten Anregungen zur Verfügung.

b) Relevante Kosten

Wir bitten Sie um ergänzende konkretisierende Definitionen zu den zu verrechnenden Kosten, basierend auf dem Einzelfall, die weiter gefasst sind als im aktuellen BMF-Schreiben. Dies sollte dann zu einer Ergänzung der Rz. 3.1.2 des o. g. BMF-Schreibens führen. In den Betriebsprüfungen besteht oftmals insbesondere dahingehend eine Meinungsdivergenz, inwieweit die z. T. höheren ausländischen Gehaltskosten zuzüglich der Zusatzleistungen für die Entsendung (Umzugskosten, Tagespauschalen, Gehaltserhöhung/Bonus, Erstattung der Mietkosten o. Ä.) von der deutschen aufnehmenden Einheit zu tragen sind.

Aufgrund der Tatsache, dass es sich diesbezüglich um externe Kosten (an den Arbeitnehmer, Vermieter o. Ä.) handelt, sollte eine pauschale Regelung getroffen werden, dass diese Kosten von der aufnehmenden Einheit zu tragen sind, sofern der von der Finanzverwaltung definierte Benefit Test als erfüllt anzusehen ist.

Unabhängig von einem Benefit Test könnte/sollte aus verwaltungsökonomischen Gründen und zur Erhöhung der Attraktivität des Wirtschaftsstandorts Deutschland eine Nichtbeanstandungsgrenze dieser Kosten pro Mitarbeiter und Jahr im Zusammenhang mit internationalen Arbeitnehmerentsendungen eingeführt werden.

VORSCHLAG: Wir bitten um eine Prüfung einer Pauschalregelungen für diese zu verrechnenden Kosten pro Mitarbeiter und per annum, die von der aufnehmenden Einheit in Deutschland zu tragen sind, sofern der von der Finanzverwaltung vorgegebene Benefit Test als erfüllt anzusehen ist.

4. BFH-Rechtsprechung zum wirtschaftlichen Arbeitgeber bei konzerninterner internationaler Arbeitnehmerentsendung

Leider enthält das BFH-Urteil vom 4. November 2021 (VI R 22/19 BStBl 2022 II S. 562) zum wirtschaftlichen Arbeitgeber bei konzerninterner internationaler Arbeitnehmerentsendung keine weitergehenden und klärenden Aussagen zum wirtschaftlichen Arbeitgeber („economic employer“). Es gelten somit weiterhin die allgemeinen Aussagen und der zu entscheidende Fall wurde an die Vorinstanz zurückgewiesen. Im internationalen Kontext würde im Ausland wohl ein „economic employer switch“ (d. h. ein Wechsel des wirtschaftlichen Arbeitgeber) vorgenommen werden. In Deutschland ist dies jedoch weiterhin unklar, so dass wir um eine nationale Klarstellung hierzu bitten.

VORSCHLAG: Wir bitten um eine Klarstellung zur Bestimmung des relevanten wirtschaftlichen Arbeitgebers im Falle von konzerninternen internationalen Arbeitnehmerentsendungen.



Wir bedanken uns bereits im Voraus für die Berücksichtigung unserer Anregungen.

[Herr Erb](#) steht Ihnen für Ihre Rückfragen gerne zur Verfügung.

Mit freundlichen Grüßen

Dr. Andreas Prechtel

Markus Erb