



Mitarbeiterentsendung Steuer & Sozialversicherung



Forum Law, Tax, Compliance

23. Juni 2016

Themenübersicht

1 Kurze Vorstellung

2 Mitarbeiterentsendung - Einstieg

3 Die Steuern - Fall: Frau Klaus

4 Die Steuern - Details und Fallen

5 Die Sozialversicherung

Kurze Vorstellung

■ Daniel Ziska

- Dipl.-Kfm. (FH), Steuerberater
- Fachberater für Internationales Steuerrecht
- Unternehmererfahrung in Elektronikproduktion und Bildungsdienstleistung
- Erfahrung im Schweizer Steuerrecht

■ MERIDIUM AG Steuerberatungsgesellschaft

- SIBB-Mitglied
- Spezialisiert auf Unternehmerinnen und Unternehmer mit Digital Business- oder Technologiebackground
- "KMU-kompatibel"
- Mitglied im internationalen Beraternetzwerk IECnet



Themenübersicht

1 Kurze Vorstellung

2 Mitarbeiterentsendung - Einstieg

3 Die Steuern - Fall: Frau Klaus

4 Die Steuern - Details und Fallen

5 Die Sozialversicherung

Mitarbeiterentsendung - was ist das?

- **Vereinbarung Arbeitgeber & Arbeitnehmer**
- **im Rahmen des Dienstvertrags**
- **Arbeitnehmer über Tätigkeit zeitlich befristet im Gaststaat aus**
- **für Arbeitgeber zur Erfüllung eines Dienst- oder Werkvertrags oder**
- **im Rahmen einer Arbeitnehmerüberlassung an**
 - fremdes Unternehmen
 - verbundenes Unternehmen

Mitarbeiterentsendung - welche Fragen stellen sich?

- **Welcher Staat darf den Arbeitslohn besteuern?**
- **In welchem Staat fällt Sozialversicherung an?**
- **Welche Auswirkungen bestehen auf die Altersversorgung (soweit nicht Teil der gesetzlichen Sozialversicherung)**
- **...und darüber hinaus... Arbeitsrecht, Aufenthaltsrecht, Anerkennung von Abschlüssen...**

Themenübersicht

1 Kurze Vorstellung

2 Mitarbeiterentsendung - Einstieg

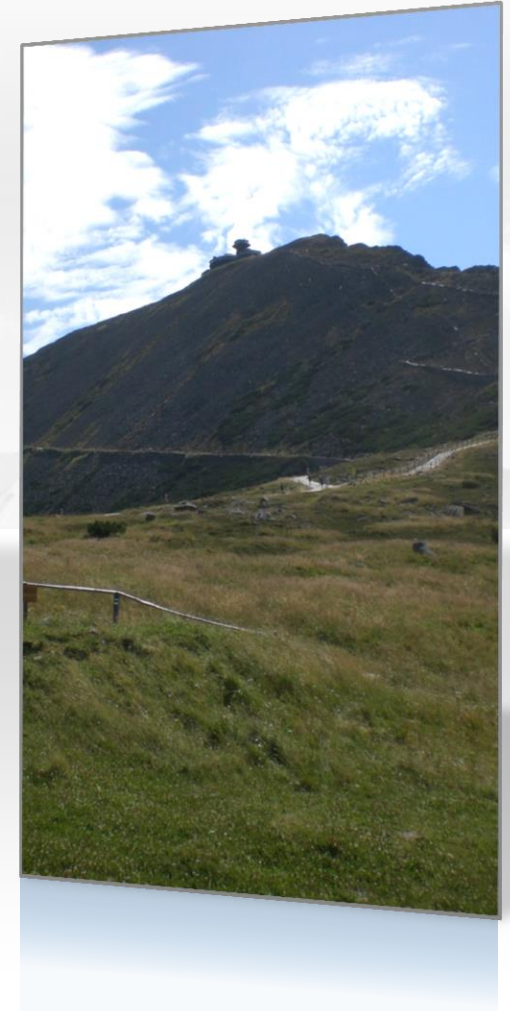
3 Die Steuern - Fall: Frau Klaus

4 Die Steuern - Details und Fallen

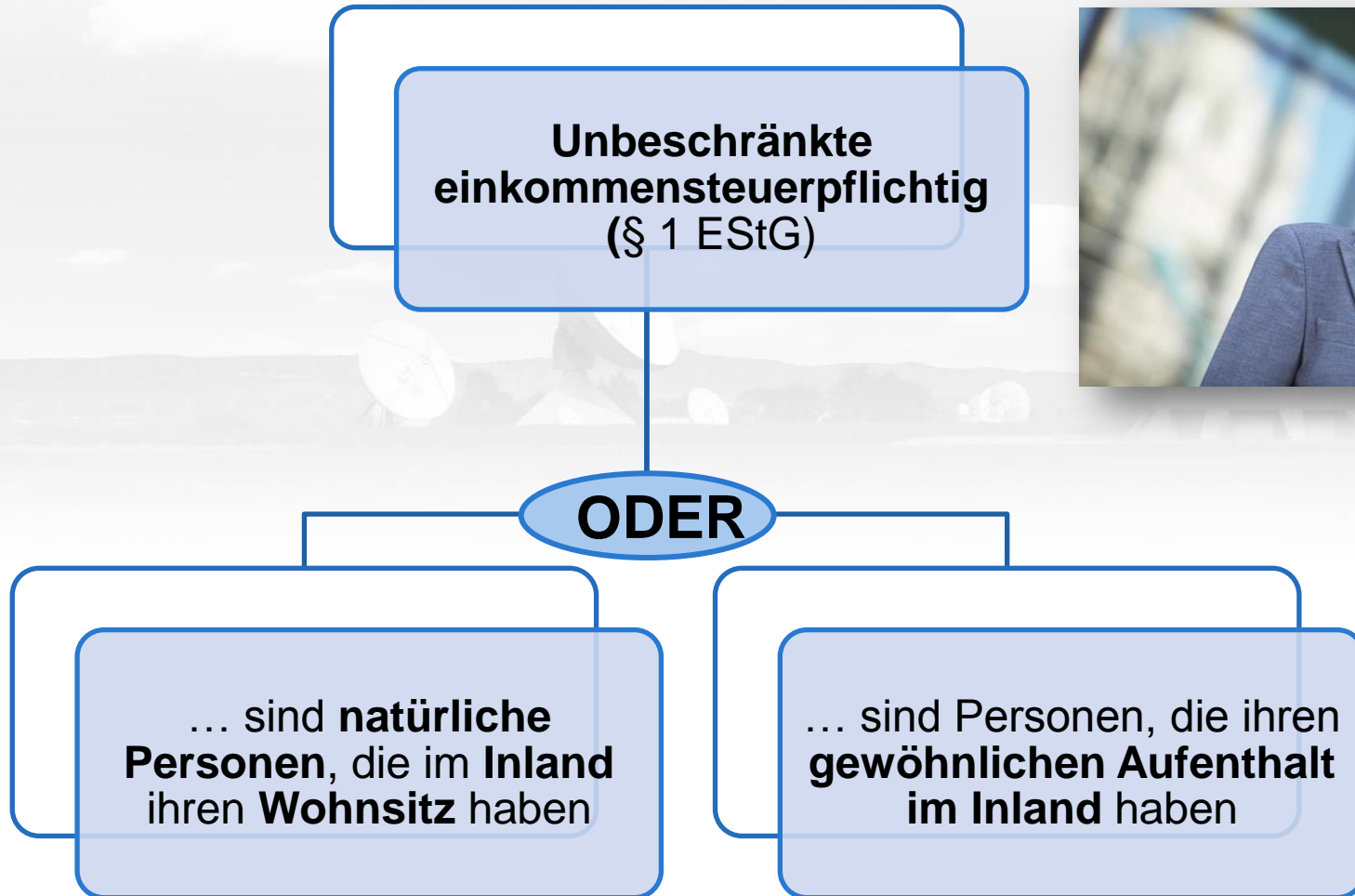
5 Die Sozialversicherung

Fall: Frau Klaus

- Frau Klaus wohnt in Berlin. Für ihren Arbeitgeber, einen ERP-Softwareanbieter, wird sie im nächsten Jahr...
- ...für drei Monate in Tschechien und
- ...sieben Monate in Polen tätig sein.
- In CZ wohnt sie im Hotel und in PL wird für die Zeit eine möblierte Wohnung angemietet
- Wie werden ihre Gehaltszahlungen steuerlich behandelt?



Deutsches Recht: Unbeschränkte Einkommensteuerpflicht



Deutsches Recht: Unbeschränkte Einkommensteuerpflicht

Unbeschränkte Steuerpflicht
Der Einkommensteuer
unterliegen alle in- und
ausländischen Einkünfte
("Welteinkommen")

...und in CZ und PL...?

- **Steuerpflicht anzunehmen aufgrund**
 - Wohnsitz (PL) oder
 - Tätigkeit im Lande (CZ)
- **Daher kann man davon ausgehen, dass die Staaten ebenfalls besteuern möchten**
- **Es wollen also zwei Staaten das selbe Einkommen besteuern: Doppelbesteuerung**

Wie wirken Doppelbesteuerungsabkommen (DBA)?

- Sie begrenzen die nationalen Besteuerungsrechte
- Für wen gelten sie?
- **Ansässigkeitsstaat vs. Quellenstaat**
 - Der Ansässigkeitsstaat hat immer das Besteuerungsrecht
 - Es kann im Verhältnis zwischen zwei Ländern nur einen Ansässigkeitsstaat geben ("Highlanderprinzip")
 - Der Quellenstaat nur, wenn ihm das Besteuerungsrecht zugewiesen wird. ("Vorfahrtsregelung")
- **Wenn der Quellenstaat das Besteuerungsrecht hat, dann kann der Ansässigkeitsstaat als Reaktion**
 - diese Einkünfte **freistellen**. Das ist in DE, AT, CH bei Lohneinkünften die Regel (aber: **Progressionsvorbehalt**) oder
 - er kann die Steuer auf die nationale Steuer **anrechnen**. Das ist in DE, AT, CH bei Zins-, Lizenz- oder Dividendeneinkünften die Regel. In US oder UK gilt es generell.



Das Doppelbesteuerungsabkommen (DBA)

- ein Überblick

- **Vermeidung oder Verringerung einer mehrfachen Besteuerung**
 - über **Besteuerung von Einkommen und Vermögen** (DE: rd. 100 Stück)
 - über **Erbschaft- und Schenkungsteuern** (DE: 5 Stück)
 - über Einkünfte von Schiffahrt- und Luftfahrtunternehmen (DE: 12 Stück)
- **Daneben: Abkommen Rechts-/Amtshilfe, Informationsaustausch (DE: > 20 Stück)**
- **Grundlage für Abkommen über Einkommen/Vermögen :**
 - **OECD-Musterabkommen** (organisation for Economic Cooperation and Development)
 - UN-Musterabkommen
- **DE schließt seine Abkommen auf Grundlage der OECD-MA ab**
- **Achtung: Fast jedes Abkommen weist Abweichungen zum OECD-MA auf.**

Fall: Frau Klaus

- **Geltungsbereich?**
 - Art. 1: Ansässigkeit maßgeblich
 - Art. 2: Einkommensteuer erfasst
- **Ansässigkeit?**
 - Art. 4: "Tie Breaker" Rules

Steuerliche Ansässigkeit

Art. 4 Ansässige Person

(1) ¹ Im Sinne dieses Abkommens bedeutet der Ausdruck "eine in einem Vertragsstaat ansässige Person" eine Person, die nach dem Recht dieses Staates dort aufgrund ihres Wohnsitzes, ihres ständigen Aufenthalts, des Ortes ihrer Geschäftsleitung oder eines anderen ähnlichen Merkmals steuerpflichtig ist und umfasst auch diesen Staat und seine Gebietskörperschaften. ² Der Ausdruck umfasst jedoch nicht eine Person, die in diesem Staat nur mit Einkünften aus Quellen in diesem Staat oder mit in diesem Staat gelegenen Vermögen steuerpflichtig ist.

(2) Ist nach Absatz 1 eine natürliche Person in beiden Vertragsstaaten ansässig, so gilt Folgendes:

- a) Die Person gilt als in dem Staat ansässig, in dem sie über eine ständige Wohnstätte verfügt; verfügt sie in beiden Staaten über eine ständige Wohnstätte, so gilt sie als in dem Staat ansässig, zu dem sie die engeren persönlichen und wirtschaftlichen Beziehungen hat (Mittelpunkt der Lebensinteressen);
- b) kann nicht bestimmt werden, in welchem Staat die Person den Mittelpunkt ihrer Lebensinteressen hat, oder verfügt sie in keinem der Staaten über eine ständige Wohnstätte, so gilt sie als in dem Staat ansässig, in dem sie ihren gewöhnlichen Aufenthalt hat;
- c) hat die Person ihren gewöhnlichen Aufenthalt in beiden Staaten oder in keinem der Staaten, so gilt sie als in dem Staat ansässig, dessen Staatsangehöriger sie ist;
- d) ist die Person Staatsangehöriger beider Staaten oder keines der Staaten, so regeln die zuständigen Behörden der Vertragsstaaten die Frage in gegenseitigem Einvernehmen.

(3) Ist nach Absatz 1 eine andere als eine natürliche Person in beiden Vertragsstaaten ansässig, so gilt sie als in dem Staat ansässig, in dem sich der Ort ihrer tatsächlichen Geschäftsleitung befindet.

(4) ¹ Eine Personengesellschaft gilt als in dem Vertragsstaat ansässig, in dem sich der Ort ihrer tatsächlichen Geschäftsleitung befindet. ² Die [Artikel 6](#) bis [23](#) gelten jedoch nur für Einkünfte oder Vermögen einer Personengesellschaft, die in dem Vertragsstaat, in dem die Personengesellschaft als ansässig gilt, der Steuer unterliegen.



aus DBA DE/PL

Besteuerungsrecht? Blick ins DBA

Art. 15 Unselbständige Arbeit

- **Grundsatz (in der Praxis):**
Besteuerungsrecht im Tätigkeitsstaat
- **Wichtige Ausnahme:**
Besteuerung im Ansässigkeitsstaat, wenn
 - max. 183 Tage im Tätigkeitsstaat Aufenthalt
 - Arbeitgeber nicht im Tätigkeitsstaat ansässig ist
 - Vergütungen vom Arbeitnehmer nicht von Betriebsstätte des Arbeitgebers im Tätigkeitsstaat getragen werden



Die Lösung

- **Frau Klaus**

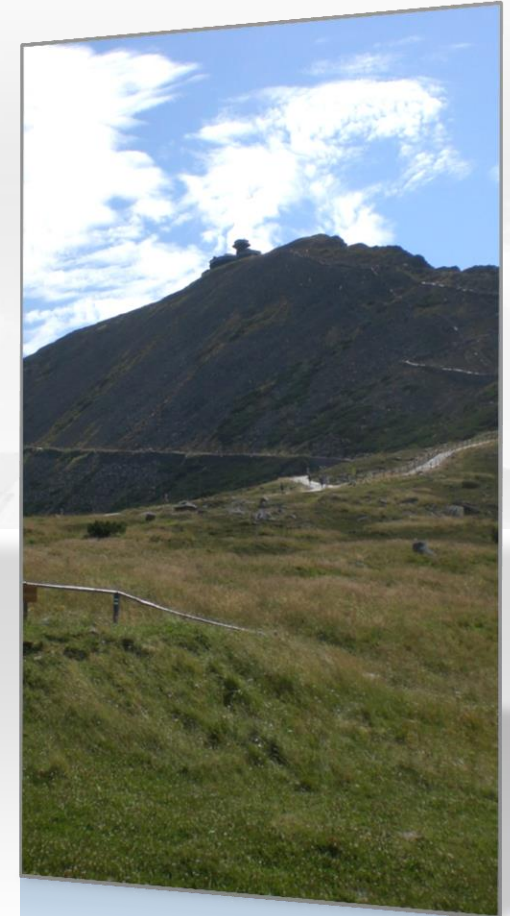
- ist ansässig in DE

- **Tätigkeit in CZ**

- Alleiniges Besteuerungsrecht in DE
(Art. 15 Abs. 2 OECD-MA)

- **Tätigkeit in PL**

- Besteuerungsrecht in PL (Art. 15 Abs. 1 OECD-MA)
 - Freistellung der Einkünfte in DE (Art. 23A Abs. 1 OECD-MA)



Themenübersicht

1 Kurze Vorstellung

2 Mitarbeiterentsendung - Einstieg

3 Die Steuern - Fall: Frau Klaus

4 Die Steuern - Details und Fallen

5 Die Sozialversicherung

Aber... der Teufel steckt im Detail

Art. 15 Unselbständige Arbeit

Verwaltung: 4 Fundstellen

(1)³ Vorbehaltlich der [Artikel 16](#) , [17](#) , [18](#) und [19](#) können Gehälter, Löhne und ähnliche Vergütungen, die eine in einem Vertragsstaat ansässige Person aus unselbständiger Arbeit bezieht, nur in diesem Staat besteuert werden, es sei denn, die Arbeit wird im anderen Vertragsstaat ausgeübt.⁴ Wird die Arbeit dort ausgeübt, so können die dafür bezogenen Vergütungen im anderen Staat besteuert werden.

(2) Ungeachtet des Absatzes 1 können Vergütungen, die eine in einem Vertragsstaat ansässige Person für eine im anderen Vertragsstaat ausgeübte unselbständige Arbeit bezieht, nur im erstgenannten Staat besteuert werden, wenn

- a) der Empfänger sich im anderen Staat insgesamt nicht länger als 183 Tage innerhalb eines Zeitraums von 12 Monaten, der während des betreffenden Steuerjahrs beginnt oder endet, aufhält und
- b) die Vergütungen von einem Arbeitgeber oder für einen Arbeitgeber gezahlt werden, der nicht im anderen Staat ansässig ist, und
- c) die Vergütungen nicht von einer Betriebsstätte oder einer festen Einrichtung getragen werden, die der Arbeitgeber im anderen Staat hat.

(3) Die Bestimmungen des Absatzes 2 gelten nicht für Vergütungen, die eine in einem Vertragsstaat ansässige Person, in diesem Absatz "Arbeitnehmer" genannt, bezieht und die von einem oder für einen Arbeitgeber gezahlt werden, der nicht im anderen Vertragsstaat ansässig ist, wenn diese Arbeit in dem anderen Staat ausgeübt wird und

- a) der Arbeitnehmer während seiner Beschäftigung auch Dienstleistungen an eine andere Person als den Arbeitgeber erbringt, die die Art der Ausführung dieser Aufgaben unmittelbar oder mittelbar überwacht, und
- b) der Arbeitgeber nicht die Verantwortung oder das Risiko hinsichtlich der Arbeitsergebnisse des Arbeitnehmers trägt.

(4) Ungeachtet der vorstehenden Bestimmungen dieses Artikels können Vergütungen für eine an Bord eines Seeschiffs oder Luffahrzeugs im internationalen Verkehr oder an Bord eines Schiffes im Binnenverkehr ausgeübte unselbständige Arbeit in dem Vertragsstaat besteuert werden, in dem sich der Ort der tatsächlichen Geschäftsleitung des Unternehmens befindet.

■ Art. 15 Abs. 3 DBA DE/PL



Aber... der Teufel steckt im Detail

- **Wer ist "Arbeitgeber?"**

- keine Regelung im DBA ⇒ nach nationalem Recht
- Bei verbundenen Unternehmen:
nach drei Monaten wird Integration ins aufnehmende Unternehmen
angenommen ⇒ "neuer" Arbeitgeber (BMF 09.11.2001)
- Sonderfall: Wirtschaftlicher Arbeitgeber
 - In wessen Interesse ist die Entsendung?
 - Wer hat die Lohnaufwendungen getragen?
- Aber: Liefer- und Werkleistungen im Interesse des entsendenden Unternehmens

...und wenn es mit dem Staat kein DBA gibt?

- z.B. Brasilien, Chile, Hongkong und Saudi-Arabien
- Es kommen rein die nationalen Regelungen zum Zuge
- Eine zentrale Verwaltungsanweisung:
Auslandstätigkeitserlass (BMF-Schreiben vom 31.10.1983)

Auslandstätigkeit eines Arbeitnehmers für eine deutsche Firma	
Der Arbeitnehmer behält in Deutschland seinen Wohnsitz oder gewöhnlichen Aufenthalt bei.	
Der Arbeitnehmer ist weiterhin unbeschränkt steuerpflichtig; das Besteuerungsrecht Deutschlands bleibt im Grundsatz bestehen . Für die steuerliche Behandlung gibt es drei Möglichkeiten:	
Freistellung	Freistellung
vom Lohnsteuerabzug nach einem Doppelbesteuerungsabkommen (vgl. dieses Stichwort). Anwendung des Progressionsvorbehalts.	vom Lohnsteuerabzug nach dem Auslandstätigkeitserlass (wenn die Tätigkeit in einem Land ausgeübt wird, mit dem kein Doppelbesteuerungsabkommen besteht; vgl. Nr. 5). Anwendung des Progressionsvorbehalts.
Besteuerung	
des Arbeitslohns unter Anrechnung der ggf. im Ausland gezahlten Lohn- oder Einkommensteuer.	

Auslandstätigkeitserlass

- **Vorteil: Freistellungsmethode statt Anrechnung**
 - Beispiel:
 - Tätigkeitsstaat besteuert mit 20 %; Steuersatz in DE: 40 %
 - Anrechnungsmethode: 40 % (20 % Tätigkeitsstaat + 20 % DE)
 - Freistellungsmethode: 20 %
- **Voraussetzungen:**
 - Deutscher oder EU-/EWR-Arbeitgeber
 - bestimmte, begünstigte Tätigkeit, z.B. Planung / Errichtung von Fabriken oder Maschinen und Beratung hierzu
 - mindestens für drei Monate
 - Kein DBA mit dem Staat

Themenübersicht

- 1 Kurze Vorstellung
- 2 Mitarbeiterentsendung - Einstieg
- 3 Die Steuern - Fall: Frau Klaus
- 4 Die Steuern - Details und Fallen
- 5 **Die Sozialversicherung**

...und was macht die Sozialversicherung...?

- Grundsatz: Es gelten die nationalen Regelungen
- Ausnahme: Es bestehen Sozialversicherungsabkommen

Land	KV	RV	ALV	UV	Maximale Entsendedauer
Australien		x	x		48 Monate
Bosnien-Herzegowina	x	x	x	x	Ohne Begrenzung für die Dauer der Beschäftigung im jeweils anderen Staat
Brasilien		x	x	x	24 Monate
Chile		x	x		36 Monate
China		x	x		48 Monate
Indien		x	x		48 Monate
Israel	x	x		x	Ohne Begrenzung für die Dauer der Beschäftigung im jeweils anderen Staat
Japan		x	x		60 Monate
Kanada		x	x	x	60 Monate
Korea		x	x		24 Monate
Marokko	x	x	x	x	36 Monate
Mazedonien	x	x	x	x	24 Monate
Montenegro	x	x	x	x	Ohne Begrenzung für die Dauer der Beschäftigung im jeweils anderen Staat.
Quebec		x	x	x	60 Monate

Serbien	x	x	x	x	Ohne Begrenzung für die Dauer der Beschäftigung im jeweils anderen Staat
Türkei	x	x	x	x	Ohne Begrenzung für die Dauer der Beschäftigung im jeweils anderen Staat
Tunesien	x	x		x	12 Monate
Uruguay			x		24 Monate
USA			x		60 Monate











Wie schaut es in EU / EWR aus?

- **EG-VO 883/2004, 987/2009, EU-VO 465/2012 (und vorherige VO)**
 - Ohne Transformation direkt in den EU-Staaten anwendbar
 - 28 EU-Staaten und 3 EFTA-Staaten sowie CH
 - Gilt für Staatsangehörige (!) der Mitgliedsstaaten
- **Im Steuerrecht: Vorfahrtsprinzip, ggf. mit geteiltem Besteuerungsrecht**
- **EU-VO: Man kann nur dem Sozialversicherungssystem eines Landes unterstellt sein ("Highlanderprinzip")**
- **Grundsatz: Erwerbortprinzip**
- **Sonderfall: Entsendung**
- **Hinweis:**
Wenn die VO nicht angewendet werden kann, so bestehen auch im Verhältnis zu vielen EU-/EWR-Staaten bilaterale Abkommen

Grundfall am Beispiel EU/CH

EU-Koordinationsregeln

(1) Unselbständige Erwerbstätigkeit in mehreren Staaten

Arbeitsort	CH	Wohnsitz	EU
	Anwendbare Gesetzgebung		
CH			
EU			 *
CH + EU	 /  **		 /  **
EU (mehrere Arbeitgeber)			 ***

* Wer im gleichen EU-Staat wohnt und arbeitet, ist dem Sozialversicherungssystem dieses Staates unterstellt. Wer nicht im gleichen EU-Staat wohnt und arbeitet, ist dem Sozialversicherungssystem jenes Staates unterstellt, in dem sich der Sitz des Arbeitgebers befindet.

** Nur Unterstellung im Wohnsitzstaat, wenn dort wesentliche Tätigkeit (min. 25%) ausgeübt wird. Sonst im Sitzstaat des Arbeitgebers.

*** Bei mehreren Arbeitgebern, von denen mind. 2 den Sitz in versch. EU-Staaten ausserhalb des Wohnsitzstaates haben, ist wiederum das Sozialversicherungssystem des Wohnsitzstaates massgebend.

Sonderfall: Entsendung

- **Entsendedauer grundsätzlich 2 Jahre (EFTA/EWR: 1 Jahr)**
 - max. auf 6 Jahre verlängerbar
- **Recht des Entsendestaates anwendbar, keine Anwendung der Rechtsvorschriften des Beschäftigungsstaates**
- **EU-Formulare A1 (EFTA/EWR: E101/E102)**



Welche Fragen haben Sie?

Disclaimer

- **Copyright:**
 - MERIDIUM AG Steuerberatungsgesellschaft
 - Alle Rechte vorbehalten.
 - Die Wiedergabe, Vervielfältigung, Verbreitung und/oder Bearbeitung sämtlicher
 - Inhalte und Darstellungen des Beitrages sowie jegliche sonstige Nutzung ist nur
 - mit vorheriger schriftlicher Zustimmung der MERIDIUM AG gestattet.
- **Es wird – auch seitens der jeweiligen Referenten – keine Gewähr und somit auch keine Haftung für die Richtigkeit, Aktualität und Vollständigkeit der Inhalte und Darstellungen übernommen.**
- **Der Vortrag sowie das Handout ersetzen keine Beratung.**

Kontakt

MERIDIUM AG
Steuerberatungsgesellschaft
Dudenstraße 10
10965 Berlin

Tel +49 (0) 30.683 70 99-0

Fax +49 (0) 30.683 70 99-9

info@meridium.de

www.meridium.de