

# Global Mobility Services Newsletter

**Monatliche Informationen zu aktuellen Themen  
und Fragestellungen rund um den internationalen  
Mitarbeitereinsatz.**

Januar 2016



## **Neues Doppelbesteuerungsabkommen (DBA) zwischen Deutschland und den Niederlanden ist in Kraft**

Das neue Abkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung zwischen Deutschland und den Niederlanden (DBA NL 2012) wurde bereits am 12.04.2012 von den Vertragsstaaten unterschrieben. Am 01.12.2015 ist das Abkommen in Kraft getreten und seit dem 01.01.2016 anwendbar. Bis 31.12.2015 war das bisherige DBA mit den Niederlanden aus dem Jahr 1959 (DBA NL 1959) anwendbar.

### **Was hat sich durch das neue DBA mit Bezug auf Besteuerung von Vergütungen geändert?**

Bei der 183-Tage-Regel für die Besteuerung von Arbeitslohn (Einkünfte aus unselbständiger Arbeit) gab es Veränderungen: So bezieht sich die 183-Tage-Regel gemäß Artikel 14 Absatz 2 DBA NL 2012 nun auf einen 12-Monats-Zeitraum.

Wird in einem DBA zur Ermittlung der Aufenthaltstage entsprechend dem aktuellen OECD-Standard (Art. 15 Abs. 2 OECD-MA) auf einen „Zeitraum von zwölf Monaten“ abgestellt, so

sind hierbei alle denkbaren 12-Monats-Zeiträume in Betracht zu ziehen. Dies gilt auch, wenn sich die Zeiträume zum Teil überschneiden. Wenn sich der Arbeitnehmer in einem beliebigen 12-Monats-Zeitraum an mehr als 183 Tagen in dem anderen Vertragsstaat (außerhalb von seinem Ansässigkeitsstaat) aufhält, dann steht dem Tätigkeitsstaat – zumindest anteilig – das Besteuerungsrecht zu (BMF Schreiben vom 12.11.2014, RZ 75).

Unter dem alten Abkommen DBA NL 1959 waren Tätigkeiten von Arbeitnehmern im anderen Abkommensstaat unter bestimmten Voraussetzungen von bis zu fast einem Jahr möglich, ohne im Tätigkeitsstaat eine Steuerpflicht auszulösen. Dies war möglich, wenn die Entsendung zum Beispiel geschickt über einen Jahreswechsel gelegt wurde. Diese Gestaltungen sind unter dem neuen Abkommen DBA NL 2012 nicht mehr möglich.

Das neue Abkommen regelt auch das Besteuerungsrecht für Vergütungen von geschäftsüberwachenden und geschäftsführenden Organen neu: Für Aufsichtsrats- oder Verwaltungsratsvergütungen hat laut Artikel 15

## Inhalt

[Neues Doppelbesteuerungsabkommen \(DBA\) zwischen Deutschland und den Niederlanden ist in Kraft](#)

[Überdachende Besteuerung: Diskriminierung aufgrund der Staatsbürgerschaft?](#)

[Kulanzregelung bei fehlerhafter ELS-tAM-Bereitstellung](#)

[Steuer-ID für deutsches Kindergeld](#)

[Gemeinsame Verlautbarung zur versicherungsrechtlichen Beurteilung entsandter Arbeitnehmer](#)

[Veranstaltungskalender](#)

Absatz 1 DBA NL 2012 der Staat das alleinige Besteuerungsrecht in dem die Gesellschaft ihren Sitz hat. Diese Regelung ist auch für Geschäftsführer und Vorstände anwendbar (Artikel 15 Absatz 2 DBA NL 2012).

Sondervorschriften in den DBA zu Geschäftsführern, Vorständen oder anderen geschäftsüberwachenden oder geschäftsführenden Organen sind stets vorrangig anzuwenden. In diesen Sonderfällen ist der Ort, an dem die Tätigkeit für das Unternehmen ausgeübt wird, für die Zuteilung des Besteuerungsrechts der Einkünfte aus unselbständiger Arbeit unbeachtlich (BMF Schreiben vom 12.11.2014, RZ 119).

Eine quotale Aufteilung in einen steuerpflichtigen und einen steuerbefreiten Teil der Vergütung – anhand der physischen Tätigkeitsausübung – ist nicht mehr notwendig. Das neue Vorgehen ist unkomplizierter und eindeutiger als die bisherige Aufteilung der Vergütung. Für die von Artikel 15 DBA NL 2012 entfällt somit auch die Abstimmung der Besteuerung in den beiden Vertragsstaaten (Vogler / Betz in Internationales Steuerrecht 2015, S. 675 ff).

Die Vermeidung der Doppelbesteuerung erfolgt in den Fällen des Artikels 15 DBA NL 2012 durch Anrechnung bzw. Abzug der ausländischen Steuern im Ansässigkeitsstaat Deutschland (Artikel 22 Absatz 1 Buchstabe b Doppelbuchstabe cc DBA NL 2012). Die Steueranrechnung der niederländischen Steuer in Deutschland ist auf einen Höchstbetrag gemäß §34 c EStG begrenzt. (Vogler / Betz in Internationales Steuerrecht 2015, S. 675 ff).

Es ist ungewöhnlich, dass für die Vermeidung der Doppelbesteuerung von Geschäftsführervergütungen die Anrechnungsmethode angewendet wird. Deutschland wendet im Methodenartikel zur Vermeidung der Doppelbesteuerung mit vielen anderen Staaten die Freistellungsmethode an. Es gilt zu beachten, dass für andere Einkunftsarten die Doppelbesteuerung zwischen Deutschland und den Niederlanden bei Ansässigkeitsstaat Deutschland auch weiterhin durch die Freistellung von Besteuerungsgrundlagen unter Progressionsvorbehalt vermieden wird (Artikel 22 Abs. 1 Buchstabe a DBA NL 2012).

Es gibt auch eine Übergangsregelung. Im Erstjahr der Anwendung des neuen DBA NL 2012 (also im Jahr 2016) kann weiterhin das alte DBA NL 1959 angewendet werden, wenn es zu günstigeren Ergebnissen führt.

#### Fazit

Das DBA NL 2012 regelt unter anderem die 183-Tage-Regel und die Zuteilung des Besteuerungsrechts von Geschäftsführer-, Vorstands- oder Aufsichtsratsvergütungen neu.

Wir empfehlen deshalb, die Versteuerung der Vergütung zu überprüfen von

- geschäftsführenden oder geschäftsüberwachenden Organen und von
- mittelfristigen Tätigkeiten (3-12 Monate) von deutschen Mitarbeitern in den Niederlanden bzw. von niederländischen Mitarbeitern in Deutschland

## Überdachende Besteuerung: Diskriminierung aufgrund der Staatsbürgerschaft?

Obwohl im Herzen Europas gelegen, gehört die Schweiz weder der Europäischen Union (EU) noch dem Europäischen Wirtschaftsraum (EWR) an. In vielen Bereichen – so zum Beispiel im europäischen Sozialversicherungsrecht – wird die Schweiz dennoch aufgrund des Freizügigkeitsabkommens (FZA) wie ein EU-Mitgliedsstaat behandelt. Das Steuerrecht bildet in dieser Hinsicht eine Ausnahme. In letzter Zeit aber wird vermehrt auch im Steuerrecht mit Verweis auf das FZA eine Gleichstellung der Schweiz mit den Mitgliedsstaaten von EU/EWR eingefordert. In diese Richtung ging auch der Beschluss des Finanzgerichts ("FG") Baden-Württemberg vom 19. Dezember 2013 zur Vorlage beim EuGH. Die Entscheidung, die der EuGH dazu in seinem Urteil vom 19. November 2015 (Az. C-241/14) getroffen hat, wollen wir im Folgenden darstellen.

### Ausgangslage

Der Kläger, Herr Roman Bukovansky, besitzt die deutsche und die tschechische, nicht aber die schweizerische Staatsangehörigkeit. Er lebte bis Mitte 2008 in Deutschland, arbeitete aber von 1999 bis 2006 in der Schweiz. Im Jahr 2006 wurde er von seinem schweizerischen Arbeitgeber zu einer Tochter-GmbH nach Deutschland versetzt und zu deren Geschäftsführer bestellt. 2008 gab er seinen deutschen Wohnsitz auf und zog in eine Mietwohnung in der Schweiz. Er arbeitete weiterhin bei der deutschen GmbH und wurde von dieser lohnsteuerlich als sogenannte „umgekehrter Grenzgänger“ behandelt. Der „umgekehrte Grenzgänger“ unterliegt grundsätzlich der Besteuerung im Wohnsitzstaat Schweiz.

Deutschland darf lediglich eine reduzierte Steuer von maximal 4,5% seiner Bruttovergütung erheben. Die deutsche GmbH behielt vor diesem Hintergrund Lohnsteuer mit 4,5% des Brutto Gehalts ein.

### Die Sicht des Finanzamts

Das Finanzamt dagegen unterwarf den Arbeitslohn der vollen Besteuerung in Deutschland und begründete dies mit der sogenannten „überdachenden Besteuerung“. Diese ergibt sich aus Artikel 4 Absatz 4 des deutsch-schweizerischen Doppelbesteuerungsabkommens („DBA Schweiz“). Die Regelung gilt für Personen, die

- in der Schweiz als ansässig gelten, aber
- nicht die schweizerische Staatsangehörigkeit besitzen und
- insgesamt mindestens fünf Jahre in Deutschland unbeschränkt steuerpflichtig waren.

Es sind dann

- in dem Jahr, in dem die unbeschränkte Steuerpflicht zuletzt geendet hat
- und in den folgenden fünf Jahren

die aus Deutschland stammenden Einkünfte ungeachtet der übrigen Bestimmungen des DBA Schweiz in Deutschland zu besteuern.

Der Steuerpflichtige kann lediglich die in der Schweiz gezahlten Steuern auf die deutsche Steuer anrechnen. Ist die Steuer in der Schweiz niedriger als die deutsche Steuer – was meist der Fall ist – verbleibt es der Höhe nach beim deutschen Steuerebene.

Eine Ausnahme gilt für Personen, die in die Schweiz ziehen,

um dort eine unselbständige Arbeit auszuüben. Dies war im Streitfall aber nicht gegeben.

Sinn und Zweck der Regelung ist aus deutscher Sicht, dass der Steuerpflichtige erst mit einem gewissen zeitlichen Aufschub in den Genuss der günstigeren Besteuerung in der Schweiz kommen soll. Steuerliche Vorteile soll er erst erlangen, wenn eine gewisse Verwurzelung mit der schweizerischen Rechts- und Wirtschaftsordnung eingetreten ist. Damit soll der Steuerflucht in die Schweiz entgegengewirkt werden.

### Argumentation des Klägers/ des FG Baden-Württemberg

Herr Bukovansky berief sich im Wesentlichen auf Art. 2 des FZA. Darin ist geregelt, dass Staatsangehörige einer Vertragspartei, die sich rechtmäßig im Hoheitsgebiet der anderen Vertragspartei aufhalten, nicht aufgrund ihrer Staatsangehörigkeit diskriminiert werden dürfen.

Zwar sieht Art. 21 des FZA ausdrücklich vor, dass die Bestimmungen der bilateralen DBA (hier: des DBA Schweiz) von den Bestimmungen des FZA unberührt bleiben. Nach Ansicht des Klägers dürfe dies wegen des Diskriminierungsverbots aber bei ihm nicht zu einer ungünstigeren Behandlung führen, als sie einem schweizerischen Staatsangehörigen widerführe.

### Urteil und Argumentation des EuGH

Dem hat sich der EuGH nicht angeschlossen. Er hat entschieden, Art. 2 des FZA stehe der Anwendung von Art. 4 Absatz DBA CH nicht entgegen.

Begründet wird dies wie folgt:

Zwar sei es richtig, dass die Bestimmungen in DBA den uni-

onsrechtlichen Diskriminierungsverboten nicht zuwider laufen dürfen. Im vorliegenden Fall könne aber die auf die Staatsangehörigkeit gestützte Unterscheidung nicht so gewertet werden, als begründe sie eine verbotene unterschiedliche Behandlung. Denn das Kriterium der Staatsangehörigkeit sei Teil einer Bestimmung des DBA Schweiz, mit der die Steuerhoheit aufgeteilt werden soll.

Bereits in früherer Rechtsprechung hat der EuGH festgestellt, dass es Sinn und Zweck der DBA sei, eine doppelte Besteuerung in den Vertragsstaaten zu vermeiden. Es sei aber nicht Aufgabe der DBA, zu gewährleisten, dass der Steuerpflichtige im einen Vertragsstaat nicht mehr Steuern zahle, als er im anderen Vertragsstaat gezahlt hätte (vgl. Urteil Gilly, C-336/96).

Ausschlaggebend war daher für den EuGH, dass Herr Bukovansky auch nach Verlegung seines Wohnsitzes in die Schweiz in Deutschland nicht schlechter behandelt wurde als ein Steuerpflichtiger, der in Deutschland ansässig ist. Die unterschiedliche Behandlung im Falle von Herrn Bukovansky resultiere aus der Aufteilung der Steuerhoheit zwischen Deutschland und der Schweiz und der unterschiedlichen Steuerordnungen dieser beiden Staaten. Insofern liegt nach Ansicht des EuGH keine unzulässige Diskriminierung nach dem FZA vor.

### Fazit

Der EuGH hat in seinem Urteil vom 19. November 2015 bestätigt, dass Vorschriften wie Artikel 21 des FZA nicht dem unionsrechtlichen Diskriminierungsverbot seine praktische Wirksamkeit nehmen dürfen. In der gegebenen Fallkonstellation sah der EuGH aber trotz der höheren Besteuerung von Herrn

Bukovansky aufgrund seiner nicht-schweizerischen Staatsangehörigkeit keinen Fall unzulässiger Diskriminierung.

### **Kulanzregelung bei fehlerhafter ELStAM-Bereitstellung**

Im vergangenen Jahr sind wieder vermehrt Fehler bei der Bildung und Übermittlung der elektronischen Lohnsteuerabzugsmerkmale aufgetreten, hervorgerufen durch „Pannen“ in der ELStAM-Datenbank.

Dies führte dazu, dass eine Vielzahl von Datensätzen falsch an die abrufenden Arbeitgeber übermittelt wurde und damit die Lohnabrechnung ihrer Arbeitnehmer fehlerhaft war. Nach Angaben der Bundesregierung waren von diesen Fehlern beispielsweise im Juni 2015 über 82.000 Datensätze und dadurch etwa 28.000 Arbeitnehmer betroffen.

Dies verwundert, wenn man bedenkt, dass das elektronische System ELS-tAM (Abkürzung für Elektronische LohnSteuerAbzugsMerkmale) bereits seit 01.01.2013 die bis dato bekannte Lohnsteuerkarte ersetzt hat.

Alle für die Lohnabrechnung maßgebenden Besteuerungsmerkmale der Arbeitnehmer sind seit dem in einem bundes einheitlichen Datenpool, der sogenannten ELStAM-Datenbank, hinterlegt, welcher vom Bundeszentralamt für Steuern (BZSt) verwaltet und den Arbeitgebern monatlich automatisch mitgeteilt wird. Die Meldebehörden der Städte und Gemeinden sind angehalten, zum Aufbau und der Pflege der ELStAM-Datenbank beizutragen. Das BZSt wird dabei tagesaktuell durch die Meldebehörden über Änderungen, zum Beispiel beim Familienstand, informiert.

Im Rahmen des ELStAM-Verfahrens kann der Arbeitgeber die für den jeweiligen Arbeitnehmer hinterlegten Merkmale zur Durchführung des Lohnsteuerabzugs durch Datenfernübertragung abrufen.

Durch Fehler in der ELStAM-Datenbank wurden den Arbeitgebern beim Abruf der Daten für die Arbeitnehmer im letzten Jahr jedoch wieder vermehrt falsche Lohnsteuerabzugsmerkmale mitgeteilt.

Diese Fehler betreffen insbesondere:

#### **Technische Störungen**

- Im Juli 2015 sind Arbeitnehmer versehentlich rückwirkend zum 1. Januar 2015 in die Steuerklasse I eingestuft worden. Grund war ein im Juni 2015 fehlerhaft installiertes ELStAM-Software Release. Die korrekte Steuerklasse für diese Arbeitnehmer wäre Steuerklasse III gewesen. Im Ergebnis war bei den Betroffenen teilweise die Lohnsteuer höher als das Monatsgehalt.
- Das fehlerhafte Release enthielt daneben einen fachlichen Fehler, der dazu führte, dass die Steuerklasse V automatisch mit einem Kinderzähler von 0 hinterlegt war.
- Im September 2015 wurden Arbeitnehmer mit der Steuerklasse III (Familienstand „verheiratet“) rückwirkend zum 01.01.2015 mit Steuerklasse IV geführt und Anfang September so den Arbeitgebern gemeldet.

#### **Unvollständige Datenlieferungen der Gemeinden**

- Durch unvollständige Datenlieferungen der Gemeinden, zum Beispiel hinsichtlich des Familienstandes, kann die Ehegattenverknüpfung entfallen, so dass eine fehlerhafte

Steuerklasse für den Arbeitnehmer hinterlegt wird.

#### **Mehrere Dienstverhältnisse eines Arbeitnehmers**

- Sofern sich ein Arbeitgeber als Hauptarbeitgeber anmeldet, er dies jedoch nicht ist, wird dem Arbeitgeber im Rahmen des ersten Dienstverhältnisses irrtümlicherweise die Steuerklasse VI mitgeteilt.

Als Reaktion hierauf gibt es seit Kurzem bei falsch übermittelten ELStAM-Daten eine Kulanzregelung, die eine Korrektur als „technische Störung“ erlaubt. Im Rahmen dieser Kulanzregelung wird es dem Arbeitgeber ermöglicht, die voraussichtlichen Lohnsteuerabzugsmerkmale des jeweiligen Mitarbeiters für eine Dauer von maximal drei Kalendermonaten zugrunde zu legen. Dies soll gelten, wenn ein Abruf der Daten aufgrund von technischen Störungen nicht möglich ist. Unter diese „Störungen“ fallen technische Probleme des Arbeitgebers bei Anforderung, Abruf, Bereitstellung oder Übermittlung der für die Lohnabrechnung maßgebenden Merkmale, wobei eine großzügige Auslegung dieses Begriffs seitens des Finanzamtes erfolgt.

Nach herrschender Auffassung der Finanzverwaltung findet diese Kulanzregelung auch in solchen Fällen Anwendung, in denen keine technischen Störungen im engeren Sinne vorliegen, jedoch unzutreffende Daten ohne Änderung der persönlichen Verhältnisse des Arbeitnehmers und ohne dessen Zutun bereitgestellt werden. Im Zweifel kann sich der Arbeitgeber dies seitens des Arbeitnehmers bestätigen lassen.

Die Finanzverwaltung kann nicht selbst ermitteln, in welchen Fäl-

len die Änderung der Lohnsteuerabzugsmerkmale auf einen technischen Fehler zurückgehen. Eine Berichtigung der ELStAM kann ausschließlich der Mitarbeiter bei seinem Finanzamt beantragen. Kann das Finanzamt die fehlerhaften ELStAM in der ELStAM-Datenbank korrigieren, werden dem Arbeitgeber die zutreffenden ELStAM mit der nächsten Änderungsliste elektronisch mitgeteilt.

Ist eine Korrektur nicht zeitnah möglich, wird übergangsweise bis zum Zeitpunkt der Korrektur der Daten eine Papierbescheinigung mit den zutreffenden Daten ausgestellt. Dadurch soll ein korrekter Lohnsteuerabzug gewährleistet und finanzielle Nachteile für Arbeitnehmer vermieden werden. Gleichzeitig sperrt das Finanzamt den Arbeitgeberabruf. Die Papierbescheinigung ist vorübergehend vorrangig vor den elektronisch vorliegenden Lohnsteuerabzugsmerkmalen zu berücksichtigen und vom Arbeitnehmer seinem Arbeitgeber auszuhändigen.

Seitens der Finanzverwaltung werden derzeit Maßnahmen erarbeitet, um technische Fehler im System in Zukunft zu vermeiden. Interne Geschäftsprozesse sollen so optimiert werden, dass Korrekturläufe nicht mehr unmittelbar vor der Bereitstellung der ELStAM an die Arbeitgeber durchgeführt werden. Außerdem soll ein behördenübergreifendes Kommunikationskonzept erarbeitet werden. Darüber hinaus ist ein Newsletter in Planung, der die Arbeitgeber entsprechend über aktuelle Fehler in der ELStAM-Datenbank informieren soll. Das Erscheinen des Newsletters ist für das zweite Quartal 2016 geplant. Durch die neu eingeführte Kulanregelung soll außerdem der Verwaltungsaufwand minimiert werden, da Fehler in

der Regel innerhalb von drei Monaten behoben sind.

#### **Fazit**

Um lohnsteuerliche Mehrbelastungen zu vermeiden, sollten Arbeitnehmer ihre monatlichen Gehaltsabrechnungen sorgfältig prüfen. Fehler in der Lohnabrechnung sollten dann schnellstmöglich dem Arbeitgeber gemeldet werden. Dann kann dieser, wenn die Voraussetzungen vorliegen, die Kulanregelung anwenden. Darüber hinaus sollte sich der Arbeitnehmer zeitnah schriftlich an das Finanzamt wenden und die Korrektur seiner ELStAM beantragen. Nur so wird die korrekte Lohnabrechnung dauerhaft gewährleistet.

#### **Steuer-ID für deutsches Kindergeld**

Seit dem 1.01.2016 ist für den Anspruch auf deutsches Kindergeld die Steuer-Identifikationsnummer (Steuer-ID) von den Kindergeldberechtigten sowie von den Kindern erforderlich.

Das Gesetz (§ 63 Abs. 1 Satz 3 EStG) sah bereits vor dem 1. Januar 2016 vor, dass die Voraussetzungen für die Berücksichtigung nur durch Identifizierung des Kindes durch die Identifikationsnummer erfüllt sind. Warum also die verschärfte Regelung ab 1. Januar 2016?

Kindergeld wird für jedes Kind nur einmal ausgezahlt. In der Vergangenheit kam es immer wieder zu Doppelzahlungen. Durch die Bereitstellung der Steuer-ID ist dies zukünftig ausgeschlossen.

Nach der Pressemitteilung des Bundes der Steuerzahler Deutschland (BdSt) vom 13. November 2015 wird Kindergeld auch künftig ohne Vorliegen der Steuer-ID für Bestandsfälle zunächst weitergezahlt. Neuanträge müssen hingegen die

Steuer-ID des Kindes und des Elternteils, der den Antrag stellt, enthalten. Diese wird unabhängig vom Geburtsdatum jeder Person zugeteilt, die in einem Melderegister in Deutschland erfasst ist bzw. in Deutschland steuerpflichtig wird.

Die Steuer-ID des Kindes wird den Eltern vom Bundeszentralamt für Steuern per Post zugeschickt. Die Steuer-ID der Eltern findet sich zum Beispiel im Einkommensteuerbescheid oder auf der elektronischen Lohnsteuerbescheinigung. Sie ist unbegrenzt gültig.

Laut Aussage der Familienkassen ist es nicht zutreffend, dass die Kindergeldzahlungen bei nichtvorliegender Steuer-ID eingestellt werden. Es sei derzeit nicht zwingend, die Steuer-ID bei der Familienkasse einzureichen, da diese Informationen bereits zum größten Teil vorliegen. Sofern die Steuer-ID nicht vorliegen sollte, wird sie von den Familienkassen im Laufe des Jahres 2016 angefordert werden.

Eine Person, die aus dem Ausland nach Deutschland entsendet wird (Inbound), kann Kindergeld nach den deutschen Rechtsvorschriften beantragen. Wenn bereits ein Kindergeldanspruch in einem anderen europäischen Land besteht (hier kommt es auf den Anspruch an), kann von deutscher Seite ergänzend Differenzkindergeld gezahlt werden. Sofern kein Kindergeldanspruch im Heimatland besteht, kann Kindergeld nach den deutschen Rechtsvorschriften möglicherweise in voller Höhe bezogen werden.

Existiert eine deutsche Steuer-ID nicht, zum Beispiel weil sich das Kind im Ausland aufhält, kann die Identität auf andere geeignete Weise (mit Hilfe der in

den jeweiligen Ländern gebräuchlichen Personenidentifikationsmerkmalen und Dokumenten) nachgewiesen werden.

### Fazit

Bei Neuansuchen auf Kindergeld sind die Steuer-ID des beantragenden Elternteiles und des Kindes im Antragsverfahren anzugeben. Personen, die bereits Kindergeld beziehen und deren Steuer-ID noch nicht bei der Familienkasse vorliegt, werden im Laufe des Jahres 2016 um Mitteilung gebeten werden

Auch zu anderen Themen im Zusammenhang mit Familienleistungen beraten unsere Sozialversicherungsspezialisten Sie gerne.

### Gemeinsame Verlautbarung zur versicherungsrechtlichen Beurteilung entsandter Arbeitnehmer

Im Sozialversicherungsrecht gilt das Territorialitätsprinzip. Es knüpft bei Arbeitnehmern an den Ort der Beschäftigung an. Dies bedeutet, dass jeder Arbeitnehmer, der in der Bundesrepublik Deutschland eine Beschäftigung gegen Entgelt ausübt, den deutschen Rechtsvorschriften über die Versicherungspflicht in der Kranken-, Pflege-, Renten- und Unfallversicherung sowie nach dem Recht der Arbeitsförderung unterliegt. Wird eine Beschäftigung im Ausland ausgeübt, löst dies prinzipiell keine Versicherungspflicht in der inländischen Sozialversicherung aus. Die Regelungen zur Aus- und Einstrahlung stellen eine Ausnahme vom Territorialitätsprinzip dar.

Die Ausstrahlung erweitert das Territorialitätsprinzip. Bei einer Ausstrahlung gelten die deutschen Rechtsvorschriften im Bereich der Sozialversicherung auch bei einer Beschäftigung im

Ausland. Hierdurch wird gewährleistet, dass eine Auslandsbeschäftigung nicht zu Nachteilen beim betroffenen Arbeitnehmer führt. Die Einstrahlung hingegen begrenzt das Territorialitätsprinzip. Im Rahmen einer Einstrahlung sind die deutschen Rechtsvorschriften auf einen Arbeitnehmer, der für eine begrenzte Dauer in Deutschland arbeitet, nicht anzuwenden.

Die Spitzenorganisationen der Sozialversicherungsträger haben „Richtlinien zur versicherungsrechtlichen Beurteilung von Arbeitnehmern bei Aus- und Einstrahlung“ erarbeitet, von denen die Rechtsprechung bisher nicht abgewichen ist. Die Richtlinien dienen der Sicherung einer einheitlichen Rechtsanwendung. Sie enthalten zu allen rechtlich bedeutsamen Begriffen Anwendungshinweise und Beispielfälle. Diese Richtlinien sind jetzt aktualisiert worden. Neben redaktionellen Anpassungen unterscheidet sich die aktualisierte Fassung von der bisherigen in folgenden Punkten:

- Die Bezeichnung „Richtlinien“ wird durch „Gemeinsame Verlautbarung“ ersetzt, um den Anschein einer rechtlichen Verbindlichkeit zu vermeiden. Dies gilt mit Rücksicht darauf, dass die von den Rechtssetzungsorganen der EU erlassenen Richtlinien Teil des sekundären Gemeinschaftsrechts sind und eine mittelbare Rechtswirkung haben. Bei der „Gemeinsamen Verlautbarung“ handelt es sich der Rechtsnatur nach um Verwaltungsvorschriften.
- Die Spitzenorganisationen der Sozialversicherung hatten sich in ihrer Besprechung am 30. März 2011 mit der Frage befasst, ob die steuerrechtliche Behandlung des Arbeitsentgelts als Betriebsausgabe

durch die aufnehmende Konzerngesellschaft eine Entsendung im Sinne einer Ausstrahlung generell ausschließt. Sie hatten sich darauf verständigt, dass dies nicht für kurzfristige Auslandseinsätze gelten soll. Danach ist die Zahlung des Entgelts durch die ausländische Konzerngesellschaft unschädlich, wenn der Einsatz des Arbeitnehmers im Ausland längstens zwei Monate dauert. Außerdem war Voraussetzung, dass der Beschäftigte keinen Arbeitnehmer ablöst, der zuvor vorübergehend dort eingesetzt war (Ablöseverbot). Dieses Besprechungsergebnis ist jetzt Bestandteil der „Gemeinsamen Verlautbarung“. Allerdings wurde das Ablöseverbot als Voraussetzung der Entsendung aufgegeben, weil es im nationalen Recht systemfremd ist.

- Besonderheiten sind bei Aufnahme einer Beschäftigung bei einer ausländischen Beteiligungsgesellschaft (zum Beispiel einer Tochtergesellschaft) zu beachten. Die rechtliche Struktur des im Ausland ansässigen Unternehmens ist für die Beurteilung der Eingliederungsintensität bedeutsam. In der „Gemeinsamen Verlautbarung“ wird anstelle des Begriffs „Beteiligungsgesellschaften“ der Begriff „verbundene Unternehmen“ verwendet und näher definiert. Von einem verbundenen Unternehmen ist danach auszugehen, wenn ein Unternehmen unmittelbar oder mittelbar an der Geschäftsleitung, der Kontrolle oder dem Kapital eines anderen Unternehmens beteiligt ist.
- Bei Auslandseinsätzen in verbundenen Unternehmen ist insbesondere zu prüfen, ob

das entsendende Unternehmen das Arbeitsentgelt des entsandten Arbeitnehmers wirtschaftlich trägt. Wird das Arbeitsentgelt ganz oder teilweise an das im Ausland ansässige verbundene Unternehmen weiterbelastet oder von diesem unmittelbar getragen, liegen die Voraussetzungen einer Entsendung im Sinne der Ausstrahlung grundsätzlich nicht vor. Von diesem Grundsatz wird jetzt eine Ausnahme für den Fall geschaffen, dass die Weiterbelastung von Kosten auf der Grundlage einer Vereinbarung zwischen den verbundenen Unternehmen zu Konditionen erfolgt, wie sie zwischen Fremdfirmen üblich sind. Eine derartige Weiterbelastung soll der Entsendung im Sinne der Ausstrahlung nicht entgegenstehen.

- Es wird klargestellt, dass es sich bei einer Beschäftigung in einer ausländischen Zweigniederlassung, einer steuerlichen Betriebsstätte oder einem ähnlichen unselbstständigen Unternehmensteil um eine Entsendung im Rahmen eines inländischen Beschäftigungsverhältnisses handelt. Voraussetzung ist nur, dass die Auslandsbeschäftigung im Voraus zeitlich befristet ist. Nach dem Wortlaut der bisherigen Aus- und Einstrahlungsrichtlinien waren von dieser Regelung nur Repräsentanzen erfasst.
- Der Abschluss eines lokalen Anstellungsvertrags steht einer Entsendung entgegen. Anders verhält es sich aber, wenn neben dem bestehenden Arbeitsvertrag mit dem entsendenden Unternehmen in Deutschland zusätzlich ein befristeter lokaler Anstellungsvertrag geschlossen wird (zum Beispiel zum Zwecke der Beschaffung eines Arbeitsvisums). Allerdings

muss gewährleistet sein, dass allein das entsendende Unternehmen das Arbeitsentgelt schuldet und wirtschaftlich trägt und auch die faktische Ausgestaltung des Weisungsverhältnisses bei dem entsendenden Unternehmen liegt.

Ob im konkreten Einzelfall eine Entsendung vorliegt, entscheidet die zuständige Einzugsstelle (Krankenkasse) auf Antrag des Arbeitgebers. Diese Antragstellung ist eine schnelle Möglichkeit zur Klärung der Versicherungsverhältnisse der entsandten Mitarbeiter. Verzichtet der Arbeitgeber auf eine Antragstellung, geht er das Risiko ein, dass bei einer Prüfung durch den Rentenversicherungsträger und gegebenenfalls im weiteren Rechtsweg durch die Sozialgerichte der Sachverhalt anders bewertet wird. Dies kann zu einer Nachzahlung von Beiträgen führen. Auch ist bei Eintritt eines Leistungsfalls (zum Beispiel bei Erwerbsminderung) mit Komplikationen rechnen, wenn vor Beginn einer Entsendung nicht das notwendige Maß an Rechtssicherheit geschaffen wurde. Die Einleitung eines Antragsverfahrens empfiehlt sich zumindest in den Fällen, in denen der Tatbestand einer Entsendung zweifelhaft erscheint. Unsere Spezialisten unterstützen Sie gerne bei der versicherungsrechtlichen Beurteilung und auch der Antragstellung.

#### Fazit

Mit der „Gemeinsamen Verlautbarung“ haben die Spitzenorganisationen einige Klarstellungen erreicht. Dennoch besitzen die Regelungen zur Aus- und Einstrahlung noch immer einen nicht zu unterschätzenden Interpretationsspielraum. Ob im konkreten Einzelfall eine Entsendung vorliegt, entscheidet die

zuständige Einzugsstelle (Krankenkasse) auf Antrag des Arbeitgebers. Diese Antragstellung ist eine schnelle Möglichkeit zur Klärung der Versicherungsverhältnisse der entsandten Mitarbeiter.

---

## Veranstaltungen

Gerne weisen wir Sie noch auf einige themenbezogene Veranstaltungen mit Mitarbeitern der KPMG AG Wirtschaftsprüfungsgesellschaft als Referenten hin. Einen aktuellen Überblick über die Seminare und Veranstaltungen erhalten Sie [hier](#).

### **DGFP Seminar: Grundlagen der befristeten Auslandsbeschäftigung**

Referent: Karl-Wilhelm Hofmann

7. – 11. November 2016, Stuttgart

28. November – 2. Dezember 2016, Leipzig

Weitere Informationen erhalten Sie auf der Website von DGFP e.V.

### **DGFP Seminar: Grenzüberschreitende Beschäftigung von Arbeitnehmern – sozialversicherungs- und einkommensteuerrechtliche Besonderheiten**

Referent: Karl-Wilhelm Hofmann

7. – 9. März 2016, München

14. – 16. Juni 2016, Frankfurt

5. – 7. Oktober 2016, Hamburg

Weitere Informationen erhalten Sie auf der Website von DGFP e.V.

### **Haufe Akademie Seminar: Auslandsentsendung von Mitarbeitern**

Referent: Karl-Wilhelm Hofmann

3. – 4. Februar 2016, Stuttgart

7. – 8. April 2016, Frankfurt

23. – 24. Mai 2016, Berlin

29. – 30. Juni 2016, Köln

12. – 13. September 2016, Hamburg

13. – 14. Oktober 2016, Stuttgart

Weitere Informationen erhalten Sie unter: <http://www.haufe-akademie.de>

---

**Ansprechpartner  
KPMG AG Wirtschafts-  
prüfungsgesellschaft**

**Steuern**

**Gesamtleitung**

Peter J. Dolan, Partner  
T +49 89 9282-3207  
[peterdolan@kpmg.com](mailto:peterdolan@kpmg.com)

**Berlin**

Frank Seidel, Partner  
T +49 30 2068-4585  
[fseidel@kpmg.com](mailto:fseidel@kpmg.com)

Mathias Schubert, Partner  
T +49 30 2068-4424  
[mschubert@kpmg.com](mailto:mschubert@kpmg.com)

**Frankfurt am Main**

Heidi Mennen, Partner  
T +49 69 9587-1505  
[hmennen@kpmg.com](mailto:hmennen@kpmg.com)

**Hamburg**

Frank Röhrs, Senior Manager  
T +49 40 32015-5803  
[froehrs@kpmg.com](mailto:froehrs@kpmg.com)

**Köln**

Ute Otto, Partner  
T + 49 221 2073-6373  
[uteotto@kpmg.com](mailto:uteotto@kpmg.com)

**Düsseldorf**

Stefanie Vogler, Partner  
T +49 211 475-7378  
[svogler@kpmg.com](mailto:svogler@kpmg.com)

**Mannheim**

Hauke Poethkow, Director  
T +49 621 4267-305  
[hpoethkow@kpmg.com](mailto:hpoethkow@kpmg.com)

**München**

Uwe Nowotnick, Partner  
T +49 89 9282-1626  
[unowotnick@kpmg.com](mailto:unowotnick@kpmg.com)

**Stuttgart**

Iris Degenhardt, Partner  
T +49 711 9060-41033  
[idegenhardt@kpmg.com](mailto:idegenhardt@kpmg.com)

**Processes & Technology**

**Berlin**

Christian Baumgart, Partner  
T + 49 30 2068-4181  
[cbaumgart@kpmg.com](mailto:cbaumgart@kpmg.com)

**US Tax**

**Frankfurt am Main**

Britta Rücker, Senior Manager  
T +49 69 9587-2165  
[brittaruecker@kpmg.com](mailto:brittaruecker@kpmg.com)

**Sozialversicherung**

**Düsseldorf**

Matthias Henne,  
Senior Manager  
T +49 211 475-7392  
[mhenne@kpmg.com](mailto:mhenne@kpmg.com)

**GMS - HR**

**Frankfurt am Main**

Monika Kumetat, Partner  
T +49 69 9587-4154  
[mkumetat@kpmg.com](mailto:mkumetat@kpmg.com)

**Lohnsteuer Services**

**München**

Eugen Straub, Partner  
T +49 89 9282-1641  
[estraub@kpmg.com](mailto:estraub@kpmg.com)

**KPMG Rechtsanwalts-  
gesellschaft mbH**

**Immigration/Arbeitsrecht**

**Berlin**

Dr. Thomas Wolf, Partner  
T +49 30 530199-300  
[twolf@kpmg.com](mailto:twolf@kpmg.com)

**Impressum**

KPMG AG Wirtschaftsprüfungsgesellschaft  
Klingelhöferstraße 18  
10785 Berlin

**Herausgeber**

KPMG AG Wirtschaftsprüfungsgesellschaft  
Klingelhöferstraße 18  
10785 Berlin

**Redaktion**

Uwe Nowotnick (V. i. S. d. P.)  
T +49 89 9282-1626  
[unowotnick@kpmg.com](mailto:unowotnick@kpmg.com)

**Global Mobility Services  
Newsletter kostenlos  
abonnieren**

Wenn Sie unseren Newsletter automatisch erhalten möchten, können Sie sich unter folgender Adresse als Abonnent eintragen lassen:

[www.kpmg.de/newsletter/subscribe.aspx](http://www.kpmg.de/newsletter/subscribe.aspx)

[kpmg.de](http://kpmg.de)

[kpmg.de/socialmedia.de](http://kpmg.de/socialmedia.de)



Die enthaltenen Informationen sind allgemeiner Natur und nicht auf die spezielle Situation einer Einzelperson oder einer juristischen Person ausgerichtet. Obwohl wir uns bemühen, zuverlässige und aktuelle Informationen zu liefern, können wir nicht garantieren, dass diese Informationen so zutreffend sind wie zum Zeitpunkt ihres Eingangs oder dass sie auch in Zukunft so zutreffend sein werden. Niemand sollte aufgrund dieser Informationen handeln ohne geeigneten fachlichen Rat und ohne gründliche Analyse der betreffenden Situation. Unsere Leistungen erbringen wir vorbehaltlich der berufsrechtlichen Prüfung der Zulässigkeit in jedem Einzelfall.

© 2016 KPMG AG Wirtschaftsprüfungsgesellschaft, ein Mitglied des KPMG-Netzwerks unabhängiger Mitgliedsfirmen, die KPMG International Cooperative („KPMG International“), einer juristischen Person schweizerischen Rechts, angeschlossen sind. Alle Rechte vorbehalten. Der Name KPMG und das Logo sind eingetragene Markenzeichen von KPMG International.