

Radoslaw Tatar

Optimierte inländische Besteuerung von Einkünften bei der Mitarbeiterentsendung zwischen der Bundesrepublik Deutschland und den Ländern Polen, Türkei und den Vereinigten Arabischen Emiraten

Masterarbeit

BEI GRIN MACHT SICH IHR WISSEN BEZAHLT



- Wir veröffentlichen Ihre Hausarbeit, Bachelor- und Masterarbeit
- Ihr eigenes eBook und Buch - weltweit in allen wichtigen Shops
- Verdienen Sie an jedem Verkauf

Jetzt bei www.GRIN.com hochladen
und kostenlos publizieren



Bibliografische Information der Deutschen Nationalbibliothek:

Die Deutsche Bibliothek verzeichnet diese Publikation in der Deutschen Nationalbibliografie; detaillierte bibliografische Daten sind im Internet über <http://dnb.d-nb.de/> abrufbar.

Dieses Werk sowie alle darin enthaltenen einzelnen Beiträge und Abbildungen sind urheberrechtlich geschützt. Jede Verwertung, die nicht ausdrücklich vom Urheberrechtsschutz zugelassen ist, bedarf der vorherigen Zustimmung des Verlanges. Das gilt insbesondere für Vervielfältigungen, Bearbeitungen, Übersetzungen, Mikroverfilmungen, Auswertungen durch Datenbanken und für die Einspeicherung und Verarbeitung in elektronische Systeme. Alle Rechte, auch die des auszugsweisen Nachdrucks, der fotomechanischen Wiedergabe (einschließlich Mikrokopie) sowie der Auswertung durch Datenbanken oder ähnliche Einrichtungen, vorbehalten.

Impressum:

Copyright © 2016 GRIN Verlag
ISBN: 9783668465565

Dieses Buch bei GRIN:

<https://www.grin.com/document/366675>

Radoslaw Tatar

Optimierte inländische Besteuerung von Einkünften bei der Mitarbeiterentsendung zwischen der Bundesrepublik Deutschland und den Ländern Polen, Türkei und den Vereinigten Arabischen Emiraten

GRIN - Your knowledge has value

Der GRIN Verlag publiziert seit 1998 wissenschaftliche Arbeiten von Studenten, Hochschullehrern und anderen Akademikern als eBook und gedrucktes Buch. Die Verlagswebsite www.grin.com ist die ideale Plattform zur Veröffentlichung von Hausarbeiten, Abschlussarbeiten, wissenschaftlichen Aufsätzen, Dissertationen und Fachbüchern.

Besuchen Sie uns im Internet:

<http://www.grin.com/>

<http://www.facebook.com/grincom>

http://www.twitter.com/grin_com

Hochschule München
Fakultät für Betriebswirtschaft

Masterarbeit

Lehrfach: Betriebliche Steuerlehre

**T h e m a Optimierte inländische Besteuerung von Einkünften bei der
Mitarbeiterentsendung zwischen der Bundesrepublik
Deutschland und den Ländern Polen, Türkei und den Vereinigten
Arabischen Emiraten.**

Thema erhalten: 26. Mai 2016

Arbeit abgeliefert: 16. August 2016

Verfasser Radoslaw Tatar

Inhaltsverzeichnis

Abkürzungsverzeichnis	V
Abbildungs- und Schemataverzeichnis	VI
Tabellenverzeichnis	VII
1.1. Problemstellung	1
1.2. Vorgehensweise und Zielsetzung	2
2. Grundsätze der Besteuerung von entsandten Arbeitnehmern	3
2.1. Begriffsabgrenzung Entsendung	3
2.2. Erfordernis eines steuerlichen Prüfungsmodells bei der steuerlichen Optimierung von Einkünften von entsandten Mitarbeitern	5
2.2.1. Voraussetzungen an das steuerliche Prüfungsmodell	7
2.2.2. Entwicklung des steuerlichen Prüfungsmodells für die grenzüberschreitende Mitarbeiterentsendung	8
3. Prüfungsmodell Schritt 1: Prüfung der deutschen Steuerpflicht	10
3.1. Unbeschränkte Steuerpflicht	10
3.1.1. Wohnsitz	10
3.1.2. Gewöhnlicher Aufenthalt	12
3.2. Privilegierung für EU-Bürger gem. § 1 Abs. 1 EStG i.V.m. § 1a EStG	14
3.3. Fiktive unbeschränkte Steuerpflicht auf Antrag gem. § 1 Abs. 3 EStG	15
3.4. Beschränkte Steuerpflicht gem. § 1 Abs. 4 EStG i.V.m. § 49 EStG	19
3.5. Erweiterte beschränkte Steuerpflicht nach § 2 AStG	21
3.6. Zusammenfassung der steuerlichen Alternativen im Schritt 1	22
4. Prüfungsschritt 2: Anwendung und Prüfung des DBA	23
4.1. Überblick über die Besteuerungssysteme in den Ländern Polen, Türkei und VAE	24
4.1.1. Polen	24
4.1.2. Türkei	25
4.1.3. Vereinigte Arabische Emirate	26
4.2. Doppelbesteuerung und Arten der Vermeidung im DBA	27
4.2.1. Befreiungs- bzw. Freistellungsmethode	29
4.2.2. Anrechnungsmethode	30
4.2.3. Übersicht über die Methoden zur Vermeidung der Doppelbesteuerung in den Ländern Polen, Türkei und VAE	30

4.3.	Zuweisung des Besteuerungsrechts und Ansässigkeit nach DBA	32
4.4.	Verteilungsnorm 15 OECD-MA im Kontext der Mitarbeiterentsendung	34
4.4.1.	183-Tage-Regelung im Art. 15 Abs. 2 OECD-MA als Ausnahme zum reinen Arbeitsortprinzip	35
4.4.1.1.	183-Tage-Frist im § 15 Abs. 2 Buchst. a OECD-MA	35
4.4.1.2.	Arbeitgeber im § 15 Abs. 2 Buchst. b OECD-MA	36
4.4.1.3.	Betriebsstätte im § 15 Abs. 2 Buchst. c OECD-MA	37
4.4.2.	Gehaltssplitting	38
4.4.3.	Besteuerung einzelner Vergütungselemente im abkommensrechtlichen Sinne	39
4.4.3.1.	Ermittlung des steuerpflichtigen bzw. steuerfreien Arbeitslohns..	39
4.4.3.2.	Sonderfall der Abfindungen und Erfindervergütungen.....	41
4.4.3.3.	Aktienoptionen (Stock Options)	42
4.5.	Besteuerung im abkommensrechtlichen Sinne bei Einkünften aus Dividenden, Vermietung und Verpachtung, sowie Zinserträgen	43
4.5.1.	Vermietung und Verpachtung gem. Art. 6 OECD-MA	43
4.5.2.	Dividendenartikel 10 OECD-MA	43
4.5.3.	Zinsartikel 11 OECD-MA.....	44
4.6.	Rückfallklauseln im DBA	45
4.6.1.	Subject-to-tax-Klausel.....	46
4.6.2.	Remittance-Base-Klausel	47
4.6.3.	Switch-over-Klausel	48
5.	Prüfschema Schritt 3: Besonderheiten bei der Veranlagungs- und Erhebungsform.	48
5.1.	Veranlagungsformen bei entsandten Mitarbeitern mit unbeschränkter Steuerpflicht in Deutschland	48
5.2.	Erhebungsformen bei entsandten Mitarbeitern mit beschränkter Steuerpflicht in Deutschland	53
5.2.1.	Inländische Einkünfte mit Quellensteuereinbehalt	53
5.2.2.	Inländische Einkünfte ohne Quellensteuereinbehalt	56
5.3.	Besonderheit bei Inbound-Fällen bei grenzüberschreitenden Bauleistungen	57
6.	Treaty Override in den Rückfallklauseln nach dem EStG	58
6.1.	Anwendung des § 50d Abs. 8 EStG.....	59

6.2. Anwendung des § 50d Abs. 9 EStG	60
7. Zusammenstellung der Ergebnisse im Hinblick auf die steuerliche Optimierung von Mitarbeiterereinkünften bei grenzüberschreitenden Mitarbeiterentsendung	62
7.1. Kurzzeitentsendung im Inbound-Fall mit Einkünften unter den Jahresentgeltgrenzen (DBA-Polen).....	63
7.1.1. Grundfall A.....	63
7.1.1.1. Anwendung des steuerlichen Modells	64
7.1.1.2. Ergebnis unter Anwendung der nationalen Rückfallklauseln im EStG	67
7.1.2. Abwandlung zum Grundfall A	69
7.1.2.1. Anwendung des steuerlichen Modells	70
7.1.2.2. Ergebnis unter Anwendung der nationalen Rückfallklauseln im EStG	72
7.2. Inbound-Fall mit Änderung der Ansässigkeit (DBA-Türkei).....	73
7.2.1. Grundfall B.....	73
7.2.1.1. Anwendung des steuerlichen Modells	73
7.2.1.2. Ergebnis nach dem dritten Prüfungsschritt unter Anwendung der nationalen Rückfallklauseln im EStG	75
7.2.2. Abwandlung zum Grundfall B	76
7.2.2.1. Ergebnis nach dem dritten Prüfungsschritt unter Anwendung der nationalen Rückfallklauseln im EStG	76
7.3. Mitarbeiterentsendung zwischen Deutschland und den Vereinigten Arabischen Emirate	77
7.3.1. Grundfall C.....	77
7.3.1.1. Anwendung des steuerlichen Modells	78
7.3.1.2. Ergebnis nach dem zweiten Prüfungsschritt.....	78
7.3.2. Abwandlung zum Grundfall C	79
7.3.2.1. Anwendung des steuerlichen Modells	79
7.3.2.2. Ergebnis unter Anwendung der nationalen Rückfallklauseln im EStG	81
8. Zusammenfassung und Ausblick.....	82
Anhang 1: Artikel 6 OECD-MA, Einkünfte aus unbeweglichem Vermögen ..	VII
Anhang 2: Artikel 10 OECD-MA Dividenden.....	VIII
Anhang 3: Artikel 11 OECD-MA Zinsen	XI
Anhang 4: Artikel 15 OECD-MA Einkünfte aus unselbständiger Arbeit.....	XII

Anhang 5: Artikel 23A und 23B OECD-MA, Vermeidung der Doppelbesteuerung	XIII
Anhang 6: Ansässigkeitsbescheinigung der polnischen Behörde bei Bauleistungen	XIV
Anhang 7: Zusatzfragebogen zur steuerlichen Erfassung ausländischer Bauunternehmer (POLEN)	XV
Anhang 8: Berechnungslisten zum Outbound-Fall mit steuerlicher Optimierung durch geeignete Wahl der Veranlagungsform, Teil 1	XXI
Anhang 9: Berechnungslisten zum Outbound-Fall mit steuerlicher Optimierung durch geeignete Wahl der Veranlagungsform, Teil 2	XXVI
Anhang 10: Berechnungslisten zur Abwandlung im Grundfall A.	XXXI
Anhang 11: Berechnungslisten zum Grundfall B.....	XXXVIII
Anhang 12: Berechnungslisten zur Abwandlung vom Grundfall B.	XL
Anhang 13: Berechnungslisten zum Grundfall C.	XLIV
Anhang 14: Berechnungslisten zur Abwandlung im Grundfall C.....	XLVI
Literaturverzeichnis	LI
Schreiben der Finanzverwaltung.....	LIV
Verzeichnis der Urteile	LIV

Abkürzungsverzeichnis

Abs.	Absatz
AEAO	Anwendungserlass zur Abgabenordnung vom 31. Januar 2014
AO	Abgabenordnung in der Fassung der Bekanntmachung vom 1. Oktober 2002
BFH	Bundesfinanzhof
BMF	Bundesministerium der Finanzen
BVerfG	Bundesverfassungsgericht
COVI	Centre of vital interests; Mittelpunkt der Lebensinteressen
DBA	Doppelbesteuerungsabkommen
DBA-PL	Gesetz zu dem Abkommen vom 14. Mai 2003 zwischen der Bundesrepublik Deutschland und der Republik Polen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen
DBA-T	Gesetz zu dem Abkommen vom 19. September 2011 zwischen der Bundesrepublik Deutschland und der Republik Türkei zur Vermeidung der Doppelbesteuerung und der Steuerverkürzung auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen
DBA-VAE	Gesetz zu dem Abkommen vom 1. Juli 2010 zwischen der Bundesrepublik Deutschland und den Vereinigten Arabischen Emiraten zur Vermeidung der Doppelbesteuerung und der Steuerverkürzung auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen
EStG	Einkommensteuergesetz in der Fassung der Bekanntmachung vom 8. Oktober 2009
EuGH	Europäische Gerichtshof
gem.	gemäß
i.S.d.	im Sinne des

OECD	The Organisation for Economic Co-operation and Development; Organisation für wirtschaftliche Zusammenarbeit und Entwicklung
OECD-MA	OECD-Musterabkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen
Rz.	Randziffer
Tz.	Textziffer
UStZustV	Verordnung über die örtliche Zuständigkeit für die Umsatzsteuer im Ausland ansässiger Unternehmer (Umsatzsteuerzuständigkeitsverordnung - UStZustV) vom 20. Dezember 2001
VAE	Vereinigte Arabische Emirate

Abbildungs- und Schemataverzeichnis

Abbildung 1: Prüfungsmodell zur steuerlichen Optimierung von Arbeitnehmereinkünften bei grenzüberschreitender Mitarbeiterentsendung zwischen den Ländern Polen, Türkei und VAE	9
Abbildung 2 Relative und absolute Wesentlichkeitsgrenze bei der Prüfung der fiktiven unbeschränkten Einkommenssteuerpflicht gem. § 1 Abs. 3 EStG17	
Abbildung 3: Tie Breaker Rule	33
Abbildung 4: Lohnsteuerpflicht in Deutschland für polnische Arbeitgeber .	55
Abbildung 5: Grundsatz der Steuerfreistellung mit Progressionsvorbehalt	61

Tabellenverzeichnis

Tabelle 1: Qualifizierung der Arten der Arbeitnehmerentsendung.....	4
Tabelle 2: Absolute Wesentlichkeitsgrenze unter Berücksichtigung der Ländergruppeneinteilung des BMF	16
Tabelle 3: Polnisches Besteuerungssystem für Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit	24
Tabelle 4: Türkisches Besteuerungssystem für Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit,	26
Tabelle 5: Darstellung der Anrechnung und Freistellungsmethoden in den Ländern Polen, Türkei, VAE.....	31
Tabelle 6: Prüfschema zur Prüfung des Gehaltsartikels § 15 OECD MA....	34
Tabelle 7: Outbound-Fall mit steuerlicher Optimierung durch geeignete Wahl der Veranlagungsform	51
Tabelle 8: Abwandlung des Outbound-Fall mit steuerlicher Optimierung durch geeignete Wahl der Veranlagungsform,	52
Tabelle 9: Zuständigkeit der Finanzämter im Inland.....	57
Tabelle 10: Berechnung der polnischen Steuer im Grundfall A bei einer Einzelveranlagung	69
Tabelle 11: Berechnung der polnischen Steuer im Grundfall A bei einer polnischen Zusammenveranlagung	69
Tabelle 12: Türkische Besteuerung der Abfindung im Grundfall B.....	76
Tabelle 13: Grundfall C	78
Tabelle 14: Ermittlung der ausländischen Einkünften in der Abwandlung zum Fall C	80

1.1. Problemstellung

Die fortschreitende Globalisierung und das Zusammenwachsen von Märkten führen sowohl zu immer mehr Einsätzen von Mitarbeitern deutscher Firmen im Ausland, als auch zu einer immer größeren Bedeutung des Einsatzes von Mitarbeitern ausländischer Unternehmen in Deutschland. Die Gründe für den internationalen Einsatz können dabei auf der Arbeitnehmerseite liegen, z.B. im Rahmen der Planung und Entwicklung der eigenen Karriere. Sie können, aber auch in der Motivation des Arbeitgebers begründet sein. Dabei sollte nicht vergessen werden, dass es sich bei den entsandten Mitarbeitern nicht nur um hochqualifiziertes Personal mit akademischem Hintergrund handelt, sondern auch Mitarbeitergruppen mit einer Entlohnung deutlich unter den bekannten Beitragsbemessungsgrenzen betroffen sind. Der Einsatz von Assignees¹ kann somit das Defizit an hochausgebildeten, erfahrenen Mitarbeitern mit Spezialwissen im Einsatzstaat ausgleichen oder aus rein kalkulatorischen Überlegungen des entsendenden, ausländischen Betriebs resultieren. Unter steuer- und sozialversicherungsrechtlichen Aspekten kann eine optimale Gestaltung des Einsatzes von entsandten Mitarbeitern unter Umständen ausschlaggebende Kostenvorteile nach sich bringen.

Unabhängig von den Gründen für eine grenzüberschreitende Tätigkeit von Mitarbeitern ist dabei die korrekte steuerliche Behandlung der Mitarbeiterentsendung insbesondere in Bezug auf mögliche Haftungsrisiken nicht nur für die steuerliche Beratungsbranche von entscheidender Bedeutung. Sie birgt auch für die Unternehmen selbst große Compliance-Risiken sowohl in finanzieller, aber als auch in existentieller Hinsicht. Ein falscher steuerlicher Ansatz kann nicht nur zu großen Steuernachzahlungen und anderen finanziellen Strafen führen, sondern kann sogar eine nicht wiedergutzumachende Rufschädigung und bis hin zum Ausschluss der Aktivität des Unternehmens in einem Land nach sich ziehen.

¹ Im Jargon internationaler Entsendungen wird für den entsandten Mitarbeiter der englische Begriff *Assignee* verwendet.

1.2. Vorgehensweise und Zielsetzung

Ziel der vorliegenden Arbeit ist die Optimierung der steuerlichen Situation in Fällen der Mitarbeiterentsendung innerhalb und außerhalb der Europäischen Union aus Sicht deutscher Unternehmen. Das Hauptaugenmerk richtet sich dabei auf die Staaten, mit denen die Bundesrepublik Deutschland ein Doppelbesteuerungsabkommen abgeschlossen hat. Im Fokus steht der Einsatz von Mitarbeitern aus bzw. nach Länder Polen, Türkei und die Vereinigten Arabischen Emirate. Die Wahl der entsprechenden Länder erfolgte nicht willkürlich, sondern soll aufgrund der Komplexität des Themas und durch die Begrenzung auf die vorgenannten DBA eine möglichst große Anzahl an steuerlichen Konstellationen abdecken. Um den Rahmen der Arbeit nicht zu sprengen, steht dabei im Vordergrund hauptsächlich die optimierte Besteuerung in der Bundesrepublik Deutschland. Eine adäquate Darstellung der steuerlichen Situation in den jeweiligen Ländern wäre im Rahmen dieser Arbeit nicht möglich gewesen.

Um dieses Ziel zu erreichen, wird im zweiten Kapitel der vorliegenden Arbeit ein steuerliches Prüfungsmodell für Einkünfte mit Auslandsbezug entwickelt, welches auf theoretischen Grundlagen unter Bezugnahme von aktuellen nationalen und internationalen Gerichtsentscheidungen basiert. Als Ausgangspunkt dient dabei das OECD-Musterabkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiet der Steuern von Einkommen und Vermögen.

In den Kapiteln drei bis sechs werden die jeweiligen Schritte des Modells untersucht und mögliche Optimierungsmöglichkeiten der Mitarbeiterentsendung mit den vorgenannten Ländern näher vorgestellt. Gleichzeitig werden Handlungsempfehlungen gegeben, um eine steuerliche Optimierung zu erreichen. Im Kapitel sieben erfolgt die praktische Umsetzung des Modells unter Verwendung von steuerlichen Simulationen im Steuerberechnungsprogramm DATEV© Einkommenssteuer V. 19.06.

Anschließend erfolgt ein zusammenfassender Ausblick.