Deloitte.

2|2009

# ges-forum

Aktuelles für Ihre Entsende- und Vergütungspraxis

## Entsendungen & Cash-Flow Management

Die Entsendung von Arbeitnehmern ist für viele Unternehmen aufgrund der fortschreitenden Globalisierung alltäglich geworden. Für die Zeit der Entsendung werden regelmäßig Entsendeverträge geschlossen, deren Vergütungsmodalitäten oftmals sehr großzügig gestaltet sind und dem Arbeitnehmer als Anreiz dienen sollen, überhaupt für mehrere Jahre den gewohnten privaten und beruflichen Lebensbereich aufzugeben. Aufgrund der generösen Vergütungsmodalitäten während einer Entsendung stellt sich für Unternehmen häufig die Problematik des optimalen Cash-Flow-Managements, um – vor allem vor dem Hintergrund einer im Entsendevertrag abgeschlossenen Nettolohnvereinbarung – nicht unnötig dem Unternehmen mittelfristig finanzielle Mittel zu entziehen. Im Nachfolgenden möchten wir Ihnen mögliche Mittel und Wege vorstellen, die ein bestmögliches Cash-Flow-Management durch eine optimale Gestaltung steuerlicher Rahmenbedingungen von Arbeitnehmerentsendungen gewährleisten können.

### Neuberechnung/Anpassung der hypothetischen Steuer

Grundlage einer Nettolohnvereinbarung ist, dass dem entsandten Arbeitnehmer während seiner Entsendung hypothetische Steuer einbehalten wird. Diese hypothetische Steuer verbleibt beim Arbeitgeber. Regelmäßig wird diese zur Begleichung der ausländischen Steuer, zu deren Übernahme sich der Arbeitgeber aufgrund der Nettolohnvereinbarung verpflichtet hat, verwandt. Der finanzielle Vorteil in einem korrekten hypothetischen Steuereinbehalt besteht darin, dass eine Steuerhochrechnung von einem Netto- auf einen Bruttolohn im Gastland erst nach Abzug der einbehaltenen hypothetischen Steuern erfolgt. Darüber hinaus hat ein möglichst korrekter hypothetischer Steuereinbehalt den Vorteil, dass das Ergebnis von Steuerausgleichsberechnungen (TEQs) in einer nur minimalen Differenz, möglichst zugunsten der Arbeitnehmer, endet. Der Vorzug einer Zahlung an den Arbeitnehmer bedeutet dabei, dass diesem unterjährig ein höherer Betrag an hypothetischen Steuern einbehalten wurde, d.h. der Cash-Flow im Unternehmen gestaltet sich unterjährig günstiger.

### Erstellung von Steuerausgleichsberechnungen (TEQs)

Steuerausgleichsberechnungen (TEQ-Berechnungen) umgehend nach Erhalt des endgültigen Steuerbescheides in Deutschland zu erstellen, um zeitnah Rückzahlungsbeträge vom Mitarbeiter einfordern zu können, gestaltet sich als besonders wichtig. Empfehlenswert ist dabei auch, „vorläufige finale“ Steuerausgleichsberechnungen zu erstellen, um dem Arbeitnehmer einen Anhaltspunkt über das Ergebnis der Ausgleichsberechnung geben zu können. Mit einer solchen „vorläufigen finalen“ TEQ hätten Unternehmen gleichzeitig die Möglichkeit, aus dem Unternehmen ausscheidenden – entsandten – Mitarbeitern offene Rückzahlungsbeträge an das Unternehmen aufzuzeigen und diese Ansprüche zu sichern.

### Stellen von Lohnsteuerermäßigungsanträgen

Für nach Deutschland entsandte Arbeitnehmer gestaltet sich das Stellen von Lohnsteuerermäßigungsanträgen immer dann als besonders günstig, wenn

Deloitte.

- die voraussichtlichen Werbungskosten, z.B. aufgrund hoher Entfernungen zwischen Wohnung und Arbeitsstätte, das Begründen einer doppelten Haushaltsführung, etc., den Werbungskostenpauschbetrag von € 920 übersteigen oder
- Sonderausgaben, wie z.B. Spenden oder Schulgeldabzug, geltend gemacht werden können oder
- Kinderfreibeträge bei der Veranlagung zur Einkommensteuer berücksichtigungsfähig sind.

Werden diese Abzugsbeträge bereits als Freibeträge in die Lohnsteuerkarte eingetragen und beim Lohnsteuerabzug berücksichtigt, reduziert sich die aufgrund der bestehenden Nettolohnvereinbarung zu übernehmende und abzuführende deutsche Lohnsteuer (zzgl. Solidaritätszuschlag sowie ggfs. Kirchensteuer).

**Beantragung von Freistellungsanträgen**
Arbeitslohn, der während der unbeschränkten deutschen Steuerpflicht ausgezahlt wird, aber sich wirtschaftlich auf einen Erdienungszeitraum vor (oder nach) Begründung (oder Beendigung) der deutschen Steuerpflicht bezieht und damit nach einem DBA steuerfreien Arbeitslohn darstellt, braucht grundsätzlich dann lohnsteuerlich in Deutschland nicht verarbeitet zu werden, wenn eine sogenannte Freistellungsbescheinigung vorliegt. Um z.B. aufgrund des Vorliegens einer Nettolohnvereinbarung eine volle Netto- zu Brutto-Steuerhochrechnung und damit die Zahlung von Steuern auf – zumindest teilweise – nicht steuerpflichtige Vergütungen zu vermeiden, sind entsprechende Freistellungsanträge zu stellen.

Weitere Möglichkeiten zur Besserung des Cash-Flows im Unternehmen sind beispielsweise die Anpassung festgesetzter Einkommensteuervorauszahlungen, die Beantragung von Steuerklasse 1 für beschränkt Steuerpflichtige (§ 39d EStG-Anträge), die zeitnahe Kostenbelastungen im Konzern, das Stellen von Kindergeldanträgen für nach Deutschland entsandte Arbeitnehmer sowie die zeitnahe Beantragung von Bescheinigungen über die anzuwendenden Rechtsvorschriften (E101, etc.). Wir sind Ihnen gern bei den entsprechenden Antragstellungen behilflich und unterstützen Sie gern bei der Umsetzung der von Ihnen gewählten Maßnahmen. Sprechen Sie uns an!

# I Lohnsteuer & Private Einkommensteuer

## Doppelte Haushaltsführung – Dreimonatsfrist verfassungswidrig?

Zu den abzugsfähigen Kosten einer doppelten Haushaltsführung gehören auch die notwendigen Verpflegungsmehraufwendungen für den Zeitraum von drei Monaten nach Bezug der Zweitwohnung am neuen Beschäftigungsort. Gegen diese zeitliche Beschränkung des Abzugs richtet sich ein beim BFH anhängiges Revisionsverfahren und rügt die Verfassungswidrigkeit. Die OFD Frankfurt/Main hat nun in ihrer Verfügung vom 14.11.2008 bestimmt, dass Einspruchsverfahren, die sich auf dieses anhängige Verfahren stützen, ruhend gestellt werden.

## Änderungen bei den Umzugskostenpauschalen

Das Bundesministerium für Finanzen (BMF) hat mit Schreiben vom 16.12.2008 neue Umzugskostenpauschalen, die grundsätzlich vom Arbeitgeber steuerfrei erstattet bzw. vom Arbeitnehmer als Werbungskosten abgezogen werden können, veröffentlicht. Für die im Bundesumzugskostengesetz verankerten Pauschalen gelten ab sofort folgende Werte:

| Umzug ab … | Umzugsbedingte Unterrichtskosten für ein Kind, § 9 Abs. 2 BUKG | Sonstige Umzugsauslagen, § 10 Abs. 1 BUKG | | Zusätzlicher Pauschbetrag für jede weitere umziehende Person |
|---|---|---|---|---|
| | | Verheiratete | Ledige | |
| 01.01.08 | 1.473,00 € | 1.171,00 € | 585,00 € | 258,00 € |
| 01.01.09 | 1.514,00 € | 1.204,00 € | 602,00 € | 265,00 € |
| 01.07.09 | 1.584,00 € | 1.256,00 € | 628,00 € | 277,00 € |

Die neuen Pauschalen gelten für Umzüge, die nach dem jeweils geltenden Stichtag beendet wurden.

### Übernachtungskosten im Ausland – neue Pauschalen

Im Rahmen von Dienstreisen ins Ausland anfallende Kosten kann der Arbeitgeber in Höhe der gesetzlich vorgeschriebenen Grenzen steuerfrei erstatten. Das BMF veröffentlicht dabei regelmäßig die Pauschalen, die je nach Land bzw. Region für den dem Arbeitnehmer entstandenen Mehraufwand für Verpflegung sowie für die Übernachtung maximal steuerfrei erstattet werden können. Das BMF hat mit seinem Schreiben vom 17.12.2008 nunmehr eine aktualisierte Übersicht der steuerfrei erstattungsfähigen Pauschalen für Verpflegungsmehraufwendungen und Übernachtungen im Ausland veröffentlicht. Unter anderem ändern sich die Vergütungen für die Schweiz, Griechenland, Indien und Japan. Die neuen Pauschalen gelten ab dem 01.01.2009. Wie wir bereits in unserer Jahresendausgabe 2007 berichteten, fällt der Werbungskostenabzug der Pauschalen mit dem seit 01.01.2008 geltenden Reisekostenrecht weg.

## II Internationales Steuerrecht

### Doppelbesteuerungsabkommen (DBA) zwischen Deutschland und den Vereinigten Arabischen Emiraten (VAE)

Wie in unserer Jahresendausgabe 2008 berichtet, ist das DBA zwischen Deutschland und den VAE am 10.08.2006 außer Kraft getreten. Die Delegationen aus Deutschland und den VAE haben sich in den Verhandlungen vom 22. und 23.12.2008 nunmehr auf ein neues DBA geeinigt. Das Abkommen muss über ein Zustimmungsgesetz noch durch Bundestag und Bundesrat gebilligt werden, voraussichtlicher Zeitpunkt der Veröffentlichung ist Mitte bis Ende Februar. Das neue DBA soll dann jedoch bereits rückwirkend zum 01.01.2009 gelten.

Im neuen DBA bleiben die Vorschriften für die Quellenbesteuerung von Dividenden, Zinsen und Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit im Wesentlichen unverändert. Hervorzuheben ist jedoch, dass Deutschland zukünftig die Doppelbesteuerung nur noch durch die Anrechnungsmethode vermeiden wird. Damit wird der Tatsache Rechnung tragen, dass in den VAE im Wesentlichen keine Steuern erhoben werden. Für Entsandte aus Deutschland in die VAE, die während ihrer Entsendung ihren deutschen Wohnsitz und damit ihre unbeschränkte deutsche Steuerpflicht beibehalten bedeutet dies, dass die weltweit erzielten Einkünfte in einer deutschen Einkommensteuererklärung zu erklären sind. Die auf die deutsche Einkommensteuer anzurechnende Steuer der VAE wird € 0 betragen, sodass es bei der Festsetzung der deutschen Einkommensteuer verbleibt. Diese Folge könnte nur durch Aufgabe des deutschen Wohnsitzes während einer Entsendung in die VAE vermieden werden.

## III Sozialversicherung

### Versicherungspflicht in der privaten Krankenversicherung ab dem 01.01.2009

Mit dem Gesetz zur Stärkung des Wettbewerbs in der gesetzlichen Krankenversicherung wurde in der privaten Krankenversicherung ab dem 01.01.2009 eine allgemeine Pflicht zur Versicherung eingeführt. Wie wir bereits im ges-forum 5/2008 berichteten, muss von diesem Zeitpunkt an grundsätzlich jede Person mit Wohnsitz im Inland bei einem in Deutschland zum Geschäftsbetrieb zugelassenen Versicherungsunternehmen für sich selbst und für die von ihr gesetzlich vertretenen Personen eine private Krankenvollversicherung abschließen. Die Versicherung muss mindestens eine Kostenerstattung für ambulante und stationäre Heilbehandlung umfassen und darf auf einen maximalen Selbstbehalt in Höhe von jährlich € 5.000 begrenzt sein.

Eine Ausnahme von der Versicherungspflicht besteht u.a. für Personen, die in der gesetzlichen Krankenversicherung versichert sind oder Anspruch auf freie Heilfürsorge bzw. Beihilfe nach beamtenrechtlichen Vorschriften oder vergleichbare Ansprüche haben. Des Weiteren besteht für Arbeitnehmer keine Verpflichtung sich bei einem zum Geschäftsbetrieb in Deutschland zugelassenen Krankenversicherungsunternehmen zu versichern, sofern diese aufgrund nationaler bzw. über- und zwischenstaatlicher Regelungen von der Anwendung der deutschen Rechtsvorschriften über die Versicherungspflicht und -berechtigung in der Krankenversicherung befreit sind, z.B. weil Sie im Besitz einer Entsendebescheinigung nach Vordruck E101 oder USA/D 101 sind.

Wir empfehlen Ihnen daher, den Versicherungsschutz Ihrer im Ausland krankenversicherten Arbeitnehmer mit Wohnsitz im Inland dahingehend zu überprüfen, ob das ausländische Krankenversicherungsunternehmen zum Geschäftsbetrieb im Inland zugelassen ist. Sollte dies nicht der Fall sein, muss eine private Krankenversicherung bei einem in Deutschland zugelassenen Geschäftsbetrieb Unternehmen abgeschlossen werden.

## Ansprechpartner

Berlin: Wolfgang Apel, Partner, Berlin, Tel +49 30 25468-241
Düsseldorf: Guido Bossmann, Partner, Tel +49 211 8772-2540
Frankfurt: Jörg Vetter, Director, Tel +49 211 8772-2297
Hamburg: Dr. Oliver Schmidt, Director, Tel +49 40 32080-4633
München/Stuttgart: Peter Mosbach, Partner, Tel +49 211 8772-2309

## Redaktion

Peter Mosbach, Katrin Köhler

Das nächste ges-forum erscheint im März 2009.

Sie möchten das ges-forum zukünftig per E-Mail als PDF-Datei erhalten?
Ihre Adresse hat sich geändert? Bitte wenden Sie sich an: ges-forum@deloitte.de

Deloitte bezieht sich auf Deloitte Touche Tohmatsu, einen Verein schweizerischen Rechts, und/oder sein Netzwerk von Mitgliedsunternehmen. Jedes dieser Mitgliedsunternehmen ist rechtlich selbstständig und unabhängig. Eine detaillierte Beschreibung der rechtlichen Struktur von Deloitte Touche Tohmatsu und seiner Mitgliedsunternehmen finden Sie auf www.deloitte.com/de/UeberUns.

Diese Mandanteninformation enthält ausschließlich allgemeine Informationen, die nicht geeignet sind, den besonderen Umständen eines Einzelfalles gerecht zu werden. Sie hat nicht den Sinn, Grundlage für wirtschaftliche oder sonstige Entscheidungen jedweder Art zu sein. Sie stellt keine Beratung, Auskunft oder ein rechtsverbindliches Angebot dar und ist auch nicht geeignet, eine persönliche Beratung zu ersetzen. Sollte jemand Entscheidungen jedweder Art auf Inhalte dieser Broschüre oder Teile davon stützen, handelt dieser ausschließlich auf eigenes Risiko. Deloitte & Touche GmbH Wirtschaftsprüfungsgesellschaft übernimmt keinerlei Garantie oder Gewährleistung noch haftet sie in irgendeiner anderen Weise für den Inhalt dieser Mandanteninformation. Aus diesem Grunde empfehlen wir stets, eine persönliche Beratung einzuholen.

**Über Deloitte**
Deloitte erbringt Dienstleistungen aus den Bereichen Wirtschaftsprüfung, Steuerberatung, Consulting und Corporate Finance für Unternehmen und Institutionen aus allen Wirtschaftszweigen. Mit einem Netzwerk von Mitgliedsgesellschaften in 140 Ländern verbindet Deloitte erstklassige Leistungen mit umfassender regionaler Marktkompetenz und verhilft so Kunden in aller Welt zum Erfolg. „To be the Standard of Excellence" – für die 165.000 Mitarbeiter von Deloitte ist dies gemeinsame Vision und individueller Anspruch zugleich.

Die Mitarbeiter von Deloitte haben sich einer Unternehmenskultur verpflichtet, die auf vier Grundwerten basiert: erstklassige Leistung, gegenseitige Unterstützung, absolute Integrität und kreatives Zusammenwirken. Sie arbeiten in einem Umfeld, das herausfordernde Aufgaben und umfassende Entwicklungsmöglichkeiten bietet und in dem jeder Mitarbeiter aktiv und verantwortungsvoll dazu beiträgt, dem Vertrauen von Kunden und Öffentlichkeit gerecht zu werden.

© 2009 Deloitte & Touche GmbH Wirtschaftsprüfungsgesellschaft

Mixed Sources
Product group from well-managed forests and other controlled sources
www.fsc.org Cert no. GFA-COC-001545
© 1996 Forest Stewardship Council

www.deloitte.com/de

Member of
Deloitte Touche Tohmatsu

# Aktuelles aus dem Ausland

**USA –** Warnung vor „Daten-Piraterie“
**USA –** Neuerungen zu den Doppelbesteuerungsabkommen mit Kanada, Island und Bulgarien
**Russland –** Neuerungen in Bezug auf Einwanderungsvorschriften

Diese Newsletter finden Sie unter www.deloitte.com/de