

*tpa*

# Entsendungen erfolgreich gestalten



Albanien | Bulgarien | Kroatien | Österreich | Polen  
Rumänien | Serbien | Slowakei | Slowenien | Tschechien | Ungarn



Wenn wir schon vor Ort sind,  
schreiben wir gleich Reiseführer  
über das lokale Steuersystem.

#### Verfügbar für die Länder:

Albanien, Bulgarien, Kroatien, Österreich,  
Polen, Rumänien, Serbien, Slowakei, Slowenien,  
Tschechien und Ungarn.

Jetzt kostenlos die Broschüren bestellen:

**service@tpa-group.at** oder unter  
**www.tpa-group.com**

Albanien | Bulgarien | Kroatien | Österreich | Polen  
Rumänien | Serbien | Slowakei | Slowenien | Tschechien | Ungarn

## Vorwort

Viele Unternehmen entsenden Mitarbeiterinnen und Mitarbeiter ins Ausland. Dabei gibt es Einiges zu beachten: Je nach Land gelten spezifische Regelungen und auch die persönlichen und beruflichen Bedürfnisse der involvierten Beteiligten sind zu berücksichtigen.

Wenn Entsendungen geplant und umgesetzt werden, sind

- das entsendende Unternehmen,
- die entsendete Mitarbeiterin bzw. der entsendete Mitarbeiter, und
- das aufnehmende Unternehmen entscheidend.

Jede Entsendung sollte ganz individuell gestaltet werden. Nur so können alle Interessen ausgewogen beachtet und die gesetzlichen Möglichkeiten zur Reduzierung von Steuern und (Sozial-)Abgaben genützt werden.

Die TPA Gruppe bietet mit der vorliegenden Broschüre „Entsendungen erfolgreich gestalten“ einen aktuellen Leitfaden zu

- Arbeitsrecht,
- Sozialversicherung, und
- Steuern

in und zwischen den eingebundenen Ländern. Wir zeigen die grundsätzlichen Gestaltungsmöglichkeiten auf. Die Kürze und Übersichtlichkeit unserer Broschüre bedingt aber naturgemäß, dass darin nicht alle Detailfragen beantwortet werden können. Dafür stehen Ihnen unsere Berater vor Ort gerne zur Verfügung.

Dr. Wolfgang Höfle

Mag. Andrea Rieser

## Inhalt

|  |    |
|--|----|
| <b>I. Einleitung</b>   | 5  |
| <b>II. Grundsätze</b>  | 6  |
| <b>A. Vertragliche Gestaltung</b>  | 6  |
| <b>B. Arbeitsrecht</b>   | 7  |
| <b>C. Sozialversicherung</b>   | 8  |
| <b>1. Innerhalb der EU</b>   | 8  |
| a) Entsendung  | 9  |
| b) Tätigkeit in zwei oder mehreren Mitgliedstaaten                                     | 10 |
| c) Sonderregelung bei selbständiger Tätigkeit neben der Unselbständigkeit              | 11 |
| d) Durchführung der Versicherung   | 11 |
| <b>2. Außerhalb der EU</b>   | 11 |
| <b>D. Steuern</b>  | 12 |
| <b>1. Unbeschränkte / beschränkte Einkommensteuerpflicht</b>                           | 12 |
| <b>2. Doppelbesteuerungsabkommen</b>   | 12 |
| <b>3. Ansässigkeit im Sinne eines DBA</b>  | 13 |
| <b>4. Einkünfte aus unselbständiger Arbeit</b>   | 14 |
| a) Ausnahme vom Tätigkeitsortprinzip   | 14 |
| (1) 183-Tage-Regelung  | 15 |
| (2) Ansässigkeit des Arbeitgebers  | 15 |
| (3) Betriebsstätte des Arbeitgebers im Tätigkeitsstaat                                 | 16 |
| Exkurs: „Ertragsteuerliche Betriebsstätte“   | 16 |
| b) Wirtschaftlicher versus zivilrechtlicher Arbeitgeberbegriff                         | 17 |
| <b>5. Besonderheiten für ausländische Staatsbürger im österreichischen Steuerrecht</b> | 18 |
| a) Werbungskostenpauschale für Expatriates   | 18 |
| b) Zuzugsbegünstigung für bestimmte Personengruppen                                    | 19 |
| c) Antrag auf unbeschränkte Steuerpflicht  | 19 |
| <b>6. Vermeidung der Doppelbesteuerung</b>   | 20 |

|                                       |    |
|---------------------------------------|----|
| <b>III. Beispiele</b>                 | 21 |
| <b>A. Nettogehalt</b>                 | 21 |
| <b>B. Gesamtkosten</b>                | 21 |
| <b>C. Nettogehalt zu Gesamtkosten</b> | 22 |
| <b>D. Conclusio</b>                   | 22 |

## I. Einleitung

---

Ein Unternehmen nimmt einen lukrativen Auftrag im Ausland an; um den Auftrag zu erfüllen, werden eigene Mitarbeiter im Ausland eingesetzt.

Was im ersten Moment so einfach und logisch klingt, stellt sich in der Praxis oft viel komplexer dar.

Bei Entsendungen stellen sich viele Fragen – und zwar sowohl für das Unternehmen, das einen Mitarbeiter in einen anderen Staat entsendet, als auch für den entsendeten Mitarbeiter und das aufnehmende ausländische Unternehmen, zB:

- Wie werden die Rechte und Pflichten zwischen den Parteien vertraglich geregelt?
- In welchem Land ist die Einkommensteuer/Lohnsteuer zu bezahlen?
- Wer führt sie ab?
- Wo ist der Mitarbeiter während der Entsendung sozialversichert und wo hat er Anspruch auf Leistungen aus der Sozialversicherung?

Über die Gestaltungsmöglichkeiten einer Entsendung und die jeweiligen steuer- und sozialversicherungsrechtlichen Auswirkungen möchten wir Ihnen mit dieser Broschüre einen Überblick geben. Dabei handelt es sich nur um erste, grundlegende Informationen. Die Broschüre kann naturgemäß eine individuelle, auf den konkreten Sachverhalt bezogene Beratung keinesfalls ersetzen.

## II. Grundsätze

Unter dem Begriff „Entsendung“ werden verschiedene Gestaltungsformen zusammengefasst. Generell wird er als Oberbegriff für „Tätigkeit im Ausland im Auftrag des – zivilrechtlichen – Arbeitgebers“ verwendet. Diese Tätigkeit kann erfolgen

- für den inländischen Arbeitgeber im Ausland, **oder**
- für ein anderes Unternehmen, aber „im Auftrag“ des inländischen Arbeitgebers, **oder**
- auf Grundlage eines lokalen Dienstvertrages mit dem ausländischen Unternehmen direkt für dieses ausländische Unternehmen, **oder**
- in einer Kombination der oben angeführten Grundvarianten.

Die zivilrechtliche Gestaltung und der tatsächlich gelebte Sachverhalt sind grundsätzlich ausschlaggebend für die steuer- und sozialversicherungsrechtliche Beurteilung. Details dazu lesen Sie auf den folgenden Seiten.

Weichen der gelebte Sachverhalt und die zivilrechtliche Gestaltung voneinander ab, dann ist idR der gelebte Sachverhalt entscheidend für die steuer- und sozialversicherungsrechtliche Beurteilung. Denn er drückt den eigentlichen Parteiwillen aus.

### A. Vertragliche Gestaltung

Für den Vertrag gibt es unterschiedliche Gestaltungsmöglichkeiten:

- Assistenzleistung (Werkvertrag) des entsendenden Unternehmens an das aufnehmende Unternehmen;
- Überlassung (Personalgestellung) des Mitarbeiters an das aufnehmende Unternehmen;
- Dienstvertrag (Direktanstellung) des Mitarbeiters beim Unternehmen im anderen Staat.

Grundsätzlich liegt eine **Entsendung immer dann** vor, wenn ein Arbeitnehmer von seinem Arbeitgeber für eine gewisse Zeit in einen anderen Staat geschickt wird, um dort zu arbeiten. Erfolgt kein Einsatz bei einem anderen Unternehmen, reicht eine Entsendevereinbarung zwischen Dienstnehmer und Dienstgeber über die Details der Entsendung aus.

Es ist nicht erforderlich, dass der Dienstnehmer in der Zeit der **Entsendung ausschließlich** im anderen Staat oder für andere Unternehmen tätig wird. Er kann in dieser Zeit teilweise auch für seinen entsendenden Arbeitgeber im Entsendestaats tätig werden.

Bei der **Assistenzleistung** ist zu beachten, dass durch diese Gestaltung unter Umständen eine Betriebsstätte des entsendenden Unternehmens im anderen Staat begründet werden kann mit weitreichenden steuerlichen Konsequenzen für das Unternehmen und den Arbeitnehmer.

Für eine **Überlassung** von Dienstnehmern bestehen in verschiedenen Rechtsbereichen besondere Bestimmungen.

Wird zwischen dem Dienstnehmer und dem aufnehmenden Unternehmen ein **eigener (lokaler) Dienstvertrag** abgeschlossen,

- so kann das Dienstverhältnis mit dem bisherigen Arbeitgeber zur Gänze gelöst werden (allenfalls mit Wiedereinstellungszusage), oder
- es kann auch nur vorübergehend ruhend gestellt (karenziert) werden, oder
- es können auch zwei parallele (Teilzeit-)Dienstverhältnisse vorliegen – in der Praxis wird diese Variante „Split-Contract“ genannt.

Für all diese Fälle sind unterschiedliche Rechtsfolgen zu beachten.

Die nachfolgenden Darstellungen umfassen alle genannten Formen der Entsendung.

### B. Arbeitsrecht

Im Bereich des Arbeitsrechts stellt sich grundsätzlich die Frage, welches Arbeitsvertragsrecht zur Anwendung kommt und welches Gericht für allfällige arbeitsrechtliche Auseinandersetzungen zuständig ist.

Im Arbeitsvertragsrecht gilt grundsätzlich das Territorialitätsprinzip, dh. es gilt das Arbeitsvertragsrecht jenes Staats, in dem der Arbeitnehmer seine Tätigkeit gewöhnlich ausübt. Wird der Arbeitnehmer jedoch vorübergehend im Ausland tätig, so besteht freie Rechtswahl. Zwingende Ansprüche des Entsendestaates sowie Eingriffsnormen des Einsatzlandes dürfen durch die Rechtswahl jedoch nicht umgangen werden. Die getroffene Rechtswahl sollte im Vertrag vereinbart werden.

Als Eingriffsnormen gelten aus österreichischer Sicht ua. Bestimmungen über Mindestentlohnung (**Lohn- und Sozialdumping-Bekämpfungsgesetz**), Entgeltsicherung im Insolvenzfall, Arbeitszeit und Arbeitsruhe, Dienstnehmerhaftpflicht sowie Arbeitnehmerschutz, das Kündigungsschutzrecht und Normen über die Entgeltfortzahlung.

**TIPP:** Detailfragen (wie zB Urlaub, Feiertage, der Abschluss einer Zusatzversicherung) sollten in einer Entsendevereinbarung zwischen Arbeitgeber und Arbeitnehmer geregelt werden.

## II. Grundsätze

### C. Sozialversicherung

#### 1. Innerhalb der EU

Anders als im Steuerrecht (siehe Punkt D) kommt es im Bereich der Sozialversicherung innerhalb der EU nicht zu einer Aufteilung der Sozialversicherung auf verschiedene Staaten. Zuständig für die Versicherung eines Arbeitnehmers ist **immer nur ein einziger Staat**.

Territorial gilt die EU-Verordnung in allen (derzeit) 28 Mitgliedstaaten, den drei EWR-Staaten (Norwegen, Liechtenstein und Island) und der Schweiz. Im Verhältnis zu Kroatien gelten in den EWR-Staaten und der Schweiz derzeit noch eigene bilaterale Abkommen.

Die Verordnung umfasst im persönlichen Geltungsbereich alle Versicherten: Also Arbeitnehmer, Selbständige, Beamte, Studierende und Pensionisten. Durch die Drittstaatsverordnung VO (EU) 1231/2010 sind auch Drittstaatsangehörige, sofern sie über einen rechtmäßigen Wohnsitz in der EU verfügen und grenzüberschreitende Elemente in der EU gegeben sind, von der Verordnung umfasst (diese Ausdehnung auf Drittstaatsangehörige gilt nicht für Dänemark, Großbritannien, die EWR-Staaten und die Schweiz).

Im sachlichen Geltungsbereich umfasst die Verordnung

- Leistungen bei Krankheit, Mutterschaft, Alter, Invalidität und Tod,
- Leistungen bei Arbeitsunfällen und Berufskrankheiten,
- Vorruhestandsleistungen,
- Leistungen bei Arbeitslosigkeit, sowie
- Familienleistungen.

**Sachleistungen** werden dabei grundsätzlich von jenem Staat erbracht, in dem die betreffende Person wohnt oder sich aufhält, so als wäre die Person in diesem Mitgliedstaat versichert. Es besteht dabei jedoch keine Möglichkeit, frei zu wählen, in welchem Mitgliedstaat die Sachleistungen in Anspruch genommen werden. Möchte sich jemand ausschließlich zu einer medizinischen Behandlung ins EU-Ausland begeben, so ist die Kostentragung dieser Behandlung vorher mit dem zuständigen Versicherungsträger abzuklären.

**Geldleistungen** (als Einkommensersatzleistungen) werden – unabhängig von Wohn- oder Aufenthaltsort – nach den Rechtsvorschriften jenes Landes erbracht, in dem die Person versichert ist. In verschiedenen Staaten zurückgelegte Zeiten werden zusammengerechnet (so zB erworbene Pensionsmonate für die Frage, ob ein Pensionsanspruch besteht oder nicht).

Wie bereits eingangs erwähnt, ist für die Sozialversicherung immer nur ein Staat zuständig (Prinzip der **Einmalversicherung**) und das ist jener Staat, in dem der Mitarbeiter arbeitet (**Beschäftigungslandprinzip**).

Der Dienstnehmer unterliegt also in dem Land der Sozialversicherung, in welchem er die Tätigkeit tatsächlich ausübt. Es kommt grundsätzlich weder auf den Wohnsitz des Arbeitnehmers noch auf den Sitz des Arbeitgebers an. Dies kann dazu führen, dass gegebenenfalls ausländisches Melde- und Beitragsrecht anzuwenden ist.

Das Beschäftigungslandprinzip gilt aber immer nur dann, wenn keine Ausnahmeregelung zur Anwendung kommt.

Für die Feststellung der Sozialversicherung sind **folgende Ausnahmen** und Kollisionsnormen zu beachten:

- Ausnahme bei einer Entsendung bis zu 24 Monaten (siehe Punkt a);
- Ausnahmegenehmigung bei Entsendung (siehe Punkt a);
- Kollisionsnormen bei Tätigkeit in zwei oder mehreren Mitgliedstaaten (siehe Punkt b)

#### a) Entsendung

Wird ein Mitarbeiter in einen anderen Mitgliedsstaat entsendet, so bleibt nach der VO 883/2004 die Sozialversicherungspflicht im Entsendestaat aufrecht, wenn die Entsendung von Beginn an nicht länger als **24 Monate** dauert.

Ist die Entsendung von Beginn an für einen längeren Zeitraum als 2 Jahre, aber nicht länger als 5 Jahre geplant, so kann eine **Ausnahmegenehmigung** beim zuständigen Ministerium des Entsendestaates (dessen Rechtsvorschriften weiter gelten sollen) beantragt werden, wobei jedoch kein Rechtsanspruch auf diesen Ausnahmeantrag besteht. Dauert die Entsendung länger als 5 Jahre, so geht das Sozialversicherungsrecht (sofort) auf den Tätigkeitsstaat über.

**TIPP:** Bei der Vereinbarung mit einem Mitarbeiter ist also besonders auf die Dauer der geplanten Entsendung zu achten. Es gibt jedoch innerhalb der EU auch Staaten, die eine Ausnahmegenehmigung von mehr als 5 Jahren erlauben.

Das entsendende Unternehmen muss eine nennenswerte Tätigkeit im Niederlassungsstaat ausüben, es darf sich um keine Ablöse eines anderen, vorher Entsendeten handeln und es darf sich auch um keine Dreiecksentsendung handeln.

**TIPP:** Auch selbständige Unternehmer können sich (vorübergehend) selbst entsenden!

## II. Grundsätze

### b) Tätigkeit in zwei oder mehreren Mitgliedstaaten

Wird eine Tätigkeit in zwei oder mehreren Mitgliedsstaaten ausgeübt, so bleibt die Sozialversicherung im Wohnsitzstaat des Dienstnehmers, wenn er im Wohnsitzstaat einen wesentlichen Teil seiner Tätigkeit ausübt.

Für die Beurteilung der Wesentlichkeit sind die Arbeitszeit und das Entgelt heranzuziehen, wobei 25 % ein Indikator für die Wesentlichkeit sind.

Übt der Dienstnehmer in seinem Wohnsitzstaat keine wesentliche Tätigkeit aus, so unterliegt er folgenden Rechtsvorschriften:

- Beschäftigung bei einem Unternehmen:
  - Rechtsvorschriften des Mitgliedstaats, in dem das Unternehmen seinen Sitz hat;
- Beschäftigung bei zwei oder mehreren Unternehmen mit Sitz in einem Mitgliedstaat:
  - Rechtsvorschriften des Mitgliedstaats, in dem die Unternehmen ihren Sitz haben;
- Beschäftigung bei zwei oder mehreren Unternehmen, mit Sitz in zwei Mitgliedstaaten, von denen einer der Wohnmitgliedstaat ist:
  - Rechtsvorschriften des Mitgliedstaats, in dem das Unternehmen außerhalb des Wohnmitgliedstaats seinen Sitz hat;
- Beschäftigung bei zwei oder mehr Unternehmen, von denen mindestens zwei ihren Sitz in verschiedenen Mitgliedstaaten außerhalb des Wohnmitgliedstaats haben:
  - Rechtsvorschriften des Wohnmitgliedstaats.

**TIPP:** Wenn der Sitzstaat des Dienstgebers und der Wohnsitzstaat des Dienstnehmers – wie meist – ident sind, muss also im Wohnsitzstaat kein wesentlicher Teil der Arbeit ausgeübt werden, damit das Sozialversicherungsrecht im Wohnsitzstaat = Sitzstaat des Arbeitgebers bleibt.

**TIPP:** Bei zwei Dienstverträgen (zB Tätigkeit von Dienstag bis Donnerstag bei der Tochtergesellschaft im EU-Ausland, Montag und Freitag bei der Muttergesellschaft in Österreich) bleibt das Sozialversicherungsrecht immer beim Wohnsitzstaat des Dienstnehmers, weil eine wesentliche Tätigkeit in Österreich vorliegt.

### c) Sonderregelungen bei selbständiger Tätigkeit neben der Unselbständigkeit

Der Vollständigkeit halber weisen wir noch auf Folgendes hin: Übt der Mitarbeiter neben der unselbständigen eine selbständige Tätigkeit aus, so ist für die Sozialversicherung aller (nichtselbständigen und selbständigen) Einkünfte jener Staat zuständig, in dem die **unselbständige Tätigkeit** ausgeübt wird. Sonderregelungen gibt es darüber hinaus noch für Beschäftigte auf Schiffen und mehrfach tätige Beamte.

### d) Durchführung der Versicherung

Der Staat, der für die Sozialversicherung zuständig ist, versichert die Tätigkeit bzw. Tätigkeiten/Dienstverhältnisse nach seinen nationalen Vorschriften. Ein ausländischer Dienstgeber unterliegt dann dem Melde- und Beitragsrecht des zuständigen Staates.

Der zuständige Staat hat die **Bescheinigung PD A1** auszustellen, die vom entsendeten Mitarbeiter mitzunehmen ist. Liegt diese Bescheinigung vor, darf der andere Staat keine Sozialversicherungsbeiträge erheben.

Stellt sich allerdings in einem Verfahren zwischen den betroffenen Staaten heraus, dass die Versicherung falsch durchgeführt wurde, kann es zu einer Rückabwicklung kommen. In so einem Fall sind auch die nationalen Verjährungsvorschriften zu beachten.

## 2. Außerhalb der EU

Wenn die EU-Normen nicht auf die Entsendung anwendbar sind, so ist in einem nächsten Schritt zu prüfen, ob ein **bilaterales Abkommen über Soziale Sicherheit** Anwendung findet. Bilaterale Abkommen sehen idR eine Entsendedauer von 2 oder 5 Jahren vor.

Sie sind – anders als nach EU-Normen – selbst dann anzuwenden, wenn die Entsendung von Beginn an länger als 2 bzw. 5 Jahre geplant ist. Die Abkommen umfassen in der Regel Kranken-, Pensions-, Unfall- und Arbeitslosenversicherung. Der sachliche und persönliche Geltungsbereich ist jeweils im Detail zu prüfen.

Kommt kein Abkommen zur Anwendung, so gilt ausschließlich das – jeweilige – nationale Recht. In so einem Fall kann es zu einer **Dopperversicherung oder auch Mehrfachversicherung** kommen.

## II. Grundsätze

### D. Steuern

#### 1. Unbeschränkte / beschränkte Einkommensteuerpflicht

**Unbeschränkte Steuerpflicht** bedeutet grundsätzlich, dass der Wohnsitz- bzw. Ansässigkeitsstaat das gesamte Welteinkommen des Steuerpflichtigen besteuert. Dazu zählen auch Einkünfte aus einem anderen Staat. Regelmäßig besteht unbeschränkte Steuerpflicht dann, wenn eine natürliche Person in einem Staat ihren (festen) Wohnsitz bzw. dort ihren gewöhnlichen Aufenthalt hat.

**Beschränkte Steuerpflicht** bedeutet hingegen, dass ein Staat – vereinfacht gesagt – nur die Einkünfte aus seinen „Quellen“ besteuert. Beschränkte Steuerpflicht für sog. Steuerausländer sieht ein Staat regelmäßig für bestimmte Einkunftsarten vor, wie zB für eine auf dem Staatsgebiet ausgeübte unselbständige Tätigkeit.

Wann ein Staat eine natürliche Person als unbeschränkt oder beschränkt steuerpflichtig betrachtet, legt jeder Staat autonom in seinem jeweiligen Einkommensteuergesetz fest.

Wohnt eine natürliche Person in einem Staat und liegt dort auch der Mittelpunkt ihrer Lebensinteressen (engere persönliche und wirtschaftliche Beziehung), arbeitet sie jedoch in einem anderen Staat, so kann diese Person grundsätzlich in beiden Staaten der Einkommen- bzw. Lohnsteuerpflicht unterliegen:

- In dem einen Staat, also dem Wohnsitzstaat, der unbeschränkten Steuerpflicht,
- in dem anderen Staat der beschränkten Steuerpflicht.

#### 2. Doppelbesteuerungsabkommen

Um eine doppelte Besteuerung des Einkommens zu verhindern, haben viele Staaten sog. Doppelbesteuerungsabkommen (DBA) abgeschlossen. Ein DBA ist ein Vertrag zwischen zwei Staaten, der regelt, **welcher Staat sein Besteuerungsrecht ausüben darf** und wie der Ansässigkeitsstaat eine allfällige Doppelbesteuerung zu vermeiden hat. Ein DBA schafft kein Besteuerungsrecht, sondern teilt lediglich die Besteuerungsrechte zwischen den beiden Staaten auf.

**TIPP:** Prüfen Sie genau, welches Doppelbesteuerungsabkommen für Ihren Fall zur Anwendung gelangt.

Verfügt ein Mitarbeiter **in beiden Staaten über eine Wohnung** (zB seinen Familienwohnsitz in Österreich und seine Wohnung im Ausland),

so ist er nach dem jeweiligen innerstaatlichen Recht wahrscheinlich in beiden Staaten unbeschränkt steuerpflichtig. In diesem Fall ist die Ansässigkeit nach dem jeweils anwendbaren DBA zu prüfen.

**TIPP:** Wird ein Mitarbeiter in ein Land entsendet, mit dem sein Ansässigkeitsstaat kein Doppelbesteuerungsabkommen geschlossen hat, so ist zu prüfen, ob der Ansässigkeitsstaat innerstaatlich (unilateral) eine Vorschrift erlassen hat, die eine Doppelbesteuerung in solchen Fällen verhindert.

#### 3. Ansässigkeit im Sinne eines DBA

Für die Zuteilung des Besteuerungsrechts ist zu klären, in welchem Staat der Dienstnehmer im Sinne des DBA ansässig ist, welcher Staat also der Ansässigkeitsstaat ist. Dafür sind folgende Faktoren (sog. „**Tie-Breaker-Rules**“) in der angeführten Reihenfolge zu prüfen:

1. Eine Person gilt grundsätzlich in jenem Staat als ansässig, in dem sie nach geltendem Recht aufgrund ihres Wohnsitzes, ihres ständigen Aufenthaltes oder eines ähnlichen Merkmales steuerpflichtig ist.
2. Ist sie in beiden Staaten ansässig, so gilt sie nur in jenem Staat als ansässig, in dem sie über eine ständige Wohnstätte verfügt.
3. Verfügt sie in beiden Staaten über eine ständige Wohnstätte, wird auf den Mittelpunkt der Lebensinteressen abgestellt.
4. Kann der Mittelpunkt der Lebensinteressen nicht bestimmt werden, gilt eine Person in jenem Staat als ansässig, in dem sie den gewöhnlichen Aufenthalt hat.
5. Hat die Person in keinem oder in beiden Staaten den gewöhnlichen Aufenthalt, so ist sie in dem Staat ansässig, dessen Staatsangehörigkeit sie besitzt.
6. Kann auch auf diese Weise die Ansässigkeit nicht bestimmt werden, müssen sich die Behörden der betroffenen Staaten über ein Verständigungsverfahren einigen.

Da ein Mitarbeiter, der grenzüberschreitend tätig ist, idR über zwei Wohnsitze verfügt, ist der **„Mittelpunkt der Lebensinteressen“** (oben Punkt 3.) in der Praxis das wichtigste Kriterium. Darunter ist jener Ort zu verstehen, zu dem der Steuerpflichtige die engeren persönlichen und wirtschaftlichen Beziehungen hat.

Dabei kommt den **persönlichen Beziehungen** jedoch in den allermeisten Fällen eine größere Bedeutung zu als den wirtschaftlichen. Folgende Kriterien sprechen für enge persönliche Beziehungen: Familienwohnsitz, religiöse, kulturelle, sportliche, künstlerische, soziale oder gesellschaftliche Aktivitäten, Mitgliedschaften, Planung des Lebensabends an einem bestimmten Ort, etc.

## II. Grundsätze

Der Staat mit dem Mittelpunkt der Lebensinteressen ist nach DBA-Recht dann der Ansässigkeitsstaat, der andere Staat der Quellenstaat, der nur die ihm nach dem DBA zugewiesenen Einkünfte besteuern darf.

Wie bereits angeführt, schafft ein DBA kein Besteuerungsrecht, sondern **teilt lediglich Besteuerungsrechte zwischen den beiden Staaten auf**. Es enthält auch keine Bestimmungen darüber, wie ein solches, einem Staat zugeteiltes Besteuerungsrecht vom jeweiligen Staat wahrgenommen wird.

Die tatsächliche Besteuerung nimmt jeder Staat autonom vor. Er kann in seinem innerstaatlichen Recht wiederum zwischen beschränkt und unbeschränkt Steuerpflichtigen unterscheiden und diese unterschiedlich besteuern.

### 4. Einkünfte aus unselbständiger Arbeit

Die von Österreich abgeschlossenen DBA sehen als Grundregel das **Besteuerungsrecht des Ansässigkeitsstaates** des entsendeten Mitarbeiters vor. Daher ist nach obigen Kriterien die Ansässigkeit zu ermitteln.

Als Ausnahme von dieser Grundregel sehen die DBAs das **Tätigkeitsortprinzip** vor: Wird die Tätigkeit in dem anderen (DBA-Vertrags-)Staat ausgeübt, so hat dieser Staat das Besteuerungsrecht an diesen Einkünften.

#### a) Ausnahme vom Tätigkeitsortsprinzip

Vom Tätigkeitsortprinzip gibt es allerdings wieder eine **Rücknahme** (gilt jedoch nicht für Fälle von Arbeitskräfteüberlassung bzw. Personalgestellung – dazu siehe lit b). Das Besteuerungsrecht an den Einkünften verbleibt beim Ansässigkeitsstaat, wenn

- (1) der Empfänger sich in dem anderen Staat insgesamt nicht länger als 183 Tage innerhalb eines Kalender- bzw. Steuerjahres oder innerhalb eines Zeitraumes von 12 Monaten, der während des betreffenden Steuerjahres beginnt oder endet, aufhält, **und**
- (2) die Vergütungen von einem Arbeitgeber oder für einen Arbeitgeber gezahlt werden, der nicht in dem anderen Staat ansässig ist, **und**
- (3) die Vergütungen nicht von einer Betriebsstätte getragen werden, die der Arbeitgeber in dem anderen Staat hat.

Nur wenn **alle drei Voraussetzungen** kumulativ erfüllt sind, verbleibt trotz ausländischem Tätigkeitsort das **Besteuerungsrecht beim Ansässigkeitsstaat** des Dienstnehmers.

Wird nur eine dieser Voraussetzungen nicht erfüllt, wird der entsendete Dienstnehmer rückwirkend – dh. ab dem ersten Arbeitstag – im **Tätigkeitsstaat** einkommen- bzw. lohnsteuerpflichtig.

Sonderregelungen gelten für Arbeitnehmer in der internationalen Schiff- und Luftfahrt. Einzelne DBA sehen auch Sonderregelungen für Grenzgänger, Aufsichtsrats- und Geschäftsführervergütungen vor. Daneben gibt es regelmäßig noch gesonderte Bestimmungen für Studenten, Professoren, Orchester, (Unterhaltungs-)Künstler, Sportler, Beamte und Pensionisten.

#### ad (1) 183-Tage-Regelung

Die 183-Tage-Regelung ist die wichtigste Ausnahme vom Tätigkeitsortprinzip. Bei einem Auslandseinsatz, der 6 Monate nicht übersteigt, soll das Besteuerungsrecht (sofern auch die anderen beiden Voraussetzungen vorliegen) nicht auf den anderen Staat übergehen, sondern beim Ansässigkeitsstaat verbleiben. Ohne diese Vereinfachungsregelung wäre jeder Arbeitnehmer, der – wenn auch nur kurzfristig – im Ausland arbeitet, sofort in diesem Land steuerpflichtig.

Für die Berechnung der 183 Tage – also für die Frage, ob die Steuerpflicht im Ansässigkeitsstaat verbleibt oder nicht – ist die physische Anwesenheit im Tätigkeitsstaat maßgeblich. Teilanwesenheiten, also angebrochene Tage wie zB An- oder Abreisetage, werden als voller Tag gerechnet. Darüber hinaus werden alle Tage der Anwesenheit in einem „Tätigkeitsstaat“, also auch Urlaub, Krankheit, Wochenende, Feiertage, für diese Berechnung berücksichtigt.

**TIPP:** Damit die Ausnahmeregel angewendet werden kann, sind **genaue Aufzeichnungen** über An- und Abreisezeiten des Mitarbeiters (Reisekalender) zu führen. Die Finanz prüft dies sehr genau und streng.

Die Aufteilung des Besteuerungsrechts am Einkommen richtet sich nach den im jeweiligen Staat erbrachten tatsächlichen Arbeitstagen. Für eine allfällige Tätigkeit in einem weiteren (Dritt-)Staat, dem gemäß DBA kein eigenes Besteuerungsrecht zusteht, steht dem Ansässigkeitsstaat das Besteuerungsrecht zu.

#### ad (2) Ansässigkeit des Arbeitgebers

Neben der 183-Tage-Regelung ist die NICHT-Ansässigkeit des Arbeit-GEBERS im Tätigkeitsstaat von Bedeutung.

## II. Grundsätze

Ansässig ist ein Arbeitgeber laut DBA grundsätzlich, wenn er nach dem Recht eines Staates dort aufgrund des Wohnsitzes, ständigen Aufenthalts, Orts der Geschäftsleitung oder eines ähnlichen Merkmales steuerpflichtig ist. In der Regel gelten juristische Personen dort als ansässig, wo sich der Ort der tatsächlichen Geschäftsleitung befindet.

### ad (3) Betriebsstätte des Arbeitgebers im Tätigkeitsstaat

Ein weiterer wichtiger Punkt ist, dass der Arbeitgeber über keine Betriebsstätte im Tätigkeitsstaat verfügt. Grundsätzlich ist die Betriebsstätte eine dauerhafte, feste örtliche Einrichtung zur Ausübung der gesamten oder teilweisen unternehmerischen Tätigkeit, so zB Zweigniederlassungen, Geschäftsstellen, Fabrikations- oder Werkstätten.

**TIPP:** In der Praxis wird eine Betriebsstätte im Sinne der DBA in der Regel erst bei einem Zeitraum von ab 6 Monaten angenommen.

Manche neueren DBA sehen auch eine sogenannte Dienstleistungsbetriebsstätte vor. Für das Entstehen einer Betriebsstätte ist in diesen Fällen keine feste Einrichtung im anderen Staat erforderlich.

### Exkurs: „Ertragsteuerliche Betriebsstätte“

Grundsätzlich rückt das Thema „ertragsteuerliche Betriebsstätte“ durch Verschärfungen auf EU-Ebene vermehrt in den Fokus der Finanzbehörden.

- Ein Home-Office eines Mitarbeiters kann eine Betriebsstätte begründen, insb. dann, wenn diese Adresse auch als Kontaktadresse für Kunden angegeben wird.
- Die Tätigkeit eines Außendienstmitarbeiters (ohne Abschlussvollmacht) kann eine Betriebsstätte begründen, auch wenn er nur an der Ausverhandlung wesentlicher Vertrags Elemente mitwirkt.

Wird die Entsendung in Form einer **Assistenzleistung** gestaltet und werden dem entsendeten Mitarbeiter vom Unternehmen, in dem er für seinen Arbeitgeber tätig wird, Räumlichkeiten (auch zB Container) zur (Mit-)Benutzung zur Verfügung gestellt, so kann auch das zum Entstehen einer Betriebsstätte für das entsendende Unternehmen führen. Hier ist die tatsächliche Arbeitsabwicklung im Einzelfall sehr genau zu prüfen.

Neben der Zuweisung des Besteuerungsrechtes am Entgelt des Mitarbeiters im Tätigkeitsstaat führt das Entstehen der Betriebsstätte auch zur Ertragsteuerpflicht und in der Regel auch zur Umsatzsteuerpflicht des entsendenden Unternehmens. Allenfalls ergeben sich auch weiterreichende innerstaatlich normierte (Abgaben-)Pflichten des Unternehmens.

### b) Wirtschaftlicher versus zivilrechtlicher Arbeitgeberbegriff

Manche Staaten – seit Mitte 2014 **auch Österreich** – beurteilen den Arbeitgeberbegriff in wirtschaftlicher Betrachtungsweise. Im Fall einer Überlassung (Personalgestellung) ist also zu prüfen, ob das entsendende Unternehmen weiterhin als Arbeitgeber für die Anwendung des DBA zu werten ist (rechtliche Betrachtungsweise).

Im Rahmen der wirtschaftlichen Betrachtungsweise hängt die Arbeitgeberbereitschaft davon ab, wer in wirtschaftlicher Betrachtungsweise (nach den typischen Arbeitgeberfunktionen) Arbeitgeber ist. Als wirtschaftlicher Arbeitgeber wird jenes Unternehmen angesehen, das wirtschaftlich die Kosten für den überlassenen Mitarbeiter trägt.

Das heißt: Wenn im Rahmen einer (Konzern-)Überlassung die Kosten an das ausländische Unternehmen weiterverrechnet werden, zu dem der Mitarbeiter entsendet wurde, ist grundsätzlich das Beschäftigungsunternehmen als wirtschaftlicher Arbeitgeber anzusehen.

Dies hat zur Folge, dass die unter Pkt. a) dargestellte Ausnahme nicht greift und der Dienstnehmer ab dem 1. Tag seiner Tätigkeit im Rahmen der Überlassung im anderen Staat steuerpflichtig ist.

### Österreichische Sichtweise

Bei **Inbound-Entsendungen** (= Entsendungen aus einem anderen Land nach Österreich) geht die Abgabenbehörde bei einer Überlassung vom wirtschaftlichen Arbeitgeberbegriff und einem sofortigen Besteuerungsrecht in Österreich aus.

Bei **Outbound-Entsendungen** (= Entsendungen von Österreich in ein anderes Land) verzichtet Österreich bei einer Überlassung nur dann auf das Besteuerungsrecht, wenn der andere Staat ebenfalls dem wirtschaftlichen Arbeitgeberbegriff folgt und den Dienstnehmer ab dem 1. Tag der Tätigkeit (nachweislich) besteuert.

Hier kann es zu abweichenden Beurteilungen durch die jeweiligen nationalen Steuerverwaltungen kommen und zwar immer dann, wenn der Entsendestaat der zivilrechtlichen Betrachtungsweise folgt, der Tätigkeitsstaat jedoch der wirtschaftlichen Betrachtungsweise. Das kann die Einleitung eines sog. Verständigungsverfahrens erforderlich machen.

Mittlerweile wird in fast allen Ländern, in denen die TPA Gruppe tätig ist (Ausnahme: Polen), der wirtschaftliche Arbeitgeberbegriff vertreten.

## II. Grundsätze

### 5. Besonderheiten für ausländische Staatsbürger im österreichischen Steuerrecht

#### a) Werbungskostenpauschale für Expatriates

Österreich sieht seit 2016 für Expatriates – das sind Fachkräfte, die von international tätigen Unternehmen nach Österreich (zB in eine Zweigstelle oder ein verbundenes Unternehmen) entsendet werden – ein spezielles Werbungskostenpauschale vor,

- das vom Arbeitgeber bereits im Rahmen der Lohnverrechnung steuermindernd berücksichtigt werden kann, oder
- das der Arbeitnehmer im Rahmen der Steuererklärung beantragen kann.

Das **Werbungskostenpauschale beträgt 20%** der Bemessungsgrundlage, jedoch höchstens EUR 10.000 pro Kalenderjahr. Bei unterjährigem Ein- oder Austritt ist das Pauschale zu aliquotieren. Die Bemessungsgrundlage ist der Bruttobezug abzüglich steuerfreier bzw. steuerbegünstigter Bezugsbestandteile (zB Sonderzahlungen innerhalb des Jahressechstels, steuerfreie Überstundenzuschläge).

Für die Geltendmachung des Pauschales müssen **folgende Voraussetzungen** erfüllt werden:

- Beschäftigung im Auftrag eines ausländischen Arbeitgebers in Österreich im Rahmen eines Dienstverhältnisses zu einem österreichischen Arbeitgeber (Konzerngesellschaft oder inländische Lohnsteuer-Betriebsstätte);
- Beschäftigung in Österreich nur vorübergehend (maximal fünf Jahre);
- In den letzten zehn Jahren hatte der Mitarbeiter in Österreich keinen Wohnsitz;
- Der bisherige Wohnsitz im Ausland wird beibehalten; und
- Österreich steht für dieses Einkommen das Besteuerungsrecht zu.

Ist von vornherein geplant, dass die Beschäftigung in Österreich länger als 5 Jahre dauert, darf die Pauschalregelung nicht angewendet werden. Das gilt auch für den Fall eines befristeten Dienstverhältnisses mit der Option, das Beschäftigungsverhältnis über fünf Jahre hinaus zu verlängern.

Wird der Pauschbetrag in Anspruch genommen, können keine zusätzlichen weiteren Werbungskosten geltend gemacht werden. Es bleibt dem Arbeitnehmer aber immer freigestellt, anstelle des Pauschales **höhere tatsächliche Werbungskosten** geltend zu machen.

#### b) Zuzugsbegünstigung für bestimmte Personengruppen

Für Personen, deren Zuzug aus dem Ausland der Förderung von **Wissenschaft und Forschung, Kunst oder Sport** dient und aus diesem Grunde im öffentlichen Interesse gelegen ist, bestehen in Österreich unter bestimmten Voraussetzungen steuerliche Vorteile.

Die Begünstigung besteht darin, dass eine steuerliche Mehrbelastung, die sich aus dem Zuzug nach Österreich ergibt, beseitigt werden soll. Die steuerliche Mehrbelastung soll vermieden werden, indem die Besteuerung der ausländischen Einkünfte in Österreich jene im **Herkunftsland nicht übersteigt. Es werden nur die inländischen Einkünfte in Österreich der regulären Besteuerung unterworfen.**

Für **Wissenschaftler und Forscher** wurde die Zuzugsbegünstigung mit 2016 noch attraktiver gestaltet und erweitert. Für diese Spitzenkräfte gibt es ergänzend einen **pauschalen Freibetrag von 30%** der zum Tarif besteuerten Einkünfte, durch den der Zuzugsmehraufwand und der auf die Inlandseinkünfte entfallende Steuernachteil pauschal abgegolten werden. Dieser Freibetrag ist jedoch auf 5 Jahre befristet.

Wenn der Freibetrag gewährt wird, können daneben keine weiteren Betriebsausgaben, Werbungskosten oder außergewöhnliche Belastungen, die im Zusammenhang mit dem Zuzug stehen, geltend gemacht werden.

#### c) Antrag auf unbeschränkte Steuerpflicht

Personen ohne Wohnsitz oder gewöhnlichen Aufenthalt in Österreich sind nur mit ihren inländischen Einkünften beschränkt steuerpflichtig. Im Rahmen ihrer – auch freiwilligen – Einkommensteuererklärung wird bei einem beschränkt Steuerpflichtigen der Steuerbemessungsgrundlage ein Betrag von EUR 9.000 hinzugerechnet. Bei der laufenden Lohnverrechnung kommt dieser Betrag nicht zum Tragen. Auf Grund der tarifmäßigen Steuerfreigrenze von EUR 11.000 verbleibt für beschränkt Steuerpflichtige damit nur ein steuerfreies Basis-einkommen von EUR 2.000. Oft wird daher die Begründung eines (Neben-)Wohnsitzes in Österreich zu überlegen sein (dies bewirkt unbeschränkte Steuerpflicht in Österreich mit allen damit verbundenen Vor- und Nachteilen).

EU-/EWR-Bürgerinnen und -Bürger, die zwar keinen Wohnsitz, aber ihre Haupteinkünfte in Österreich haben (zumindest 90% der Einkünfte werden in Österreich erzielt, oder die Auslandseinkünfte betragen insgesamt nicht mehr als EUR 11.000), können in der Erklärung zur Arbeitnehmerveranlagung oder zur Einkommensteuer zur unbeschränkten Steuerpflicht optieren. Dabei werden trotz unbeschränkter Steuerpflicht nur die österreichischen Einkünfte besteuert.

## II. Grundsätze

Es entfällt aber die Hinzurechnung von EUR 9.000 bei der Veranlagung. Außerdem können persönliche Absetzbeträge (insbesondere Alleinverdiener-, Alleinerzieher-, Unterhaltsabsetzbetrag), Sonderausgaben und außergewöhnliche Belastungen geltend gemacht werden.

### 6. Vermeidung der Doppelbesteuerung

Wie eine Doppelbesteuerung vermieden wird, regelt der sogenannte „**Methodenartikel**“ des jeweiligen DBA. Es gibt dabei zwei Varianten:

- Befreiungsmethode mit Progressionsvorbehalt;
- Anrechnungsmethode.

Befreiungsmethode bedeutet, dass die ausländischen Einkünfte im Ansässigkeitsstaat nicht besteuert werden. Der Ansässigkeitsstaat bezieht jedoch diese Einkünfte bei der Ermittlung des Steuersatzes, der dann auf das übrige Einkommen zur Anwendung kommt, mit ein (Progressionsvorbehalt).

Anrechnungsmethode hingegen bedeutet, dass der Ansässigkeitsstaat das gesamte Welteinkommen besteuert, allerdings auf die errechnete Steuer die im Tätigkeitsstaat bereits entrichtete Steuer (uU nur teilweise) anrechnet; die Anrechnung ist jedenfalls mit der im Ansässigkeitsstaat zu entrichtenden Steuer beschränkt.

## III. Beispiele

### A. Nettogehalt

| 2017                     | EUR           | EUR           | EUR           | EUR            | EUR            |
|--------------------------|---------------|---------------|---------------|----------------|----------------|
| <b>Bruttogehalt:</b>     | <b>40.000</b> | <b>60.000</b> | <b>90.000</b> | <b>120.000</b> | <b>150.000</b> |
| Albanien <sup>1)</sup>   | 28.830        | 43.550        | 65.630        | 87.710         | 109.790        |
| Bulgarien <sup>1)</sup>  | 34.085        | 52.085        | 79.085        | 106.085        | 133.085        |
| Kroatien <sup>1)2)</sup> | 24.646        | 34.105        | 49.316        | 65.709         | 82.102         |
| Österreich <sup>3)</sup> | 27.754        | 38.339        | 55.816        | 73.179         | 90.065         |
| Polen <sup>1)</sup>      | 26.740        | 39.971        | 60.127        | 79.663         | 98.585         |
| Rumänien <sup>1)</sup>   | 28.056        | 42.080        | 63.126        | 84.168         | 105.211        |
| Serbien <sup>1)</sup>    | 30.143        | 48.143        | 75.143        | 102.143        | 129.143        |
| Slowakei <sup>1)</sup>   | 28.058        | 41.071        | 61.672        | 83.272         | 104.872        |
| Slowenien <sup>4)</sup>  | 22.876        | 33.159        | 47.477        | 59.250         | 70.935         |
| Tschechien <sup>1)</sup> | 27.560        | 41.660        | 63.305        | 84.950         | 106.595        |
| Ungarn <sup>1)</sup>     | 26.600        | 39.900        | 59.850        | 79.800         | 99.750         |

Die folgenden Berechnungsbeispiele basieren grundsätzlich jeweils auf einer Anstellung im betreffenden Land (Einkommensteuer und Sozialversicherung zur Gänze im jeweiligen Land), der Steuerpflichtige ist nicht verheiratet und hat keine Kinder.

1) Die Umrechnung erfolgte jeweils mit einem Kurs per Anfang 2017.

2) Der Dienstnehmer arbeitet in Zagreb (18 % Kommunalsteuer).

3) Die Auszahlung erfolgt in 14 Teilbeträgen, der Freibetrag für Sonderzahlungen ist berücksichtigt.

4) Die Berechnung berücksichtigt weder die vernachlässigbare gesetzliche Sonderzahlung (regres), noch das arbeitsrechtlich zwingend auszahlende Verpflegungs- und Fahrtentgelt. Der allgemeine Absetzbetrag ist berücksichtigt.

### B. Gesamtkosten

| 2017                 | EUR           | EUR           | EUR           | EUR            | EUR            |
|----------------------|---------------|---------------|---------------|----------------|----------------|
| <b>Bruttogehalt:</b> | <b>40.000</b> | <b>60.000</b> | <b>90.000</b> | <b>120.000</b> | <b>150.000</b> |
| Albanien             | 41.972        | 62.312        | 92.822        | 123.332        | 153.842        |
| Bulgarien            | 42.929        | 62.929        | 92.929        | 122.929        | 152.929        |
| Kroatien             | 46.880        | 70.320        | 105.480       | 140.640        | 175.800        |
| Österreich           | 52.281        | 78.369        | 113.159       | 145.868        | 178.577        |
| Polen                | 46.493        | 67.363        | 98.668        | 129.973        | 161.278        |
| Rumänien             | 49.384        | 74.069        | 111.107       | 148.144        | 185.176        |
| Serbien              | 45.370        | 65.370        | 95.370        | 125.370        | 155.370        |
| Slowakei             | 54.320        | 81.480        | 118.358       | 151.778        | 185.198        |
| Slowenien            | 46.440        | 69.660        | 104.490       | 139.320        | 174.150        |
| Tschechien           | 53.800        | 78.238        | 111.088       | 143.938        | 176.788        |
| Ungarn               | 49.400        | 74.100        | 111.150       | 148.200        | 185.250        |

#### C. Nettogehalt zu Gesamtkosten

| 2017                 | EUR           | EUR           | EUR           | EUR            | EUR            |
|----------------------|---------------|---------------|---------------|----------------|----------------|
| <b>Bruttogehalt:</b> | <b>40.000</b> | <b>60.000</b> | <b>90.000</b> | <b>120.000</b> | <b>150.000</b> |
| Albanien             | 68,69%        | 69,89%        | 70,71%        | 71,12%         | 71,37%         |
| Bulgarien            | 79,40%        | 82,77%        | 85,10%        | 86,30%         | 87,02%         |
| Kroatien             | 52,57%        | 48,50%        | 46,75%        | 46,72%         | 46,70%         |
| Österreich           | 53,09%        | 48,92%        | 49,32%        | 50,17%         | 50,43%         |
| Polen                | 57,51%        | 59,34%        | 60,94%        | 61,29%         | 61,13%         |
| Rumänien             | 56,81%        | 56,81%        | 56,82%        | 56,81%         | 56,82%         |
| Serbien              | 66,44%        | 73,65%        | 78,79%        | 81,47%         | 83,12%         |
| Slowakei             | 51,65%        | 50,41%        | 52,11%        | 54,86%         | 56,63%         |
| Slowenien            | 49,26%        | 47,60%        | 45,44%        | 42,53%         | 40,73%         |
| Tschechien           | 51,23%        | 53,25%        | 56,99%        | 59,02%         | 60,30%         |
| Ungarn               | 53,85%        | 53,85%        | 53,85%        | 53,85%         | 53,85%         |

#### D. Conclusio

Bulgarien hat die geringste Abgaben- und Sozialabgabenbelastung. Dem Arbeitnehmer bleibt also dort am meisten netto übrig.

Slowenien hat die höchste Abgaben- und Sozialabgabenbelastung, es bleibt dort also am wenigsten netto übrig.

Österreich hat knapp nach Kroatien und Slowenien trotz der nur 6%igen Besteuerung des 13. und 14. Bezuges die dritthöchste Abgaben- und Sozialabgabenbelastung. Im Durchschnitt kommen dem Arbeitnehmer nur rund 50 % der Gesamtkosten zugute.

Somit hat sich die in Österreich allgemein bekannte Regel bestätigt, wonach der Arbeitnehmer dem Arbeitgeber doppelt so viel kostet als die Auszahlung auf dem „Lohnzettel“ ausmacht.

## TPA Standorte

TPA ist mit 12 Standorten in Österreich vertreten. Darüber hinaus stehen wir Ihnen in weiteren 10 Ländern in Mittel- und Südosteuropa zur Verfügung: Albanien, Bulgarien, Kroatien, Polen, Rumänien, Serbien, Slowakei, Slowenien, Tschechien und Ungarn.

Sie finden alle unsere Standorte und Ihre Ansprechpartner unter:

[www.tpa-group.at](http://www.tpa-group.at)  
und  
[www.tpa-group.com](http://www.tpa-group.com)

## Kostenlos bestellen.

Unsere Fach-Publikationen können Sie einfach und schnell anfordern: über unsere Website [www.tpa-group.at](http://www.tpa-group.at), per E-Mail [service@tpa-group.at](mailto:service@tpa-group.at) oder über unsere Bestell- und Service-Infoline: **+43 (1) 58835-0**.



**Das 1x1 der Steuern**  
Aktuelle  
Informationen



**Das 1x1 der Immobilienbesteuerung**  
Basis-Know-how für  
erfolgreiche Immobilien-  
investitionen



**7 Fragen und 7 Antworten zur Personalverrechnung**  
Der TPA Personal-  
verrechnungs-Check



**TPA Journal-Abo**  
3 mal jährlich wichtige  
Hintergrundinfos



**Newsletter (E-Mail)**  
Aktuelle Informationen  
direkt auf Ihren PC



**Länderreihe „Investieren in...“**  
Die aktuellen Steuersysteme im Überblick.  
In den Sprachen Deutsch und Englisch  
für folgende Länder erhältlich:

Albanien, Bulgarien, Kroatien, Österreich,  
Polen, Rumänien, Serbien, Slowakei,  
Slowenien, Tschechien, Ungarn.

### Impressum

Informationsstand Februar 2017, Änderungen vorbehalten. Ohne Gewähr. Die Informationen sind stark vereinfacht und können die individuelle Beratung nicht ersetzen. Für den Inhalt verantwortlich und Leiter der Redaktion: StB Mag. Gottfried Sulz, Dr. Wolfgang Höfle.

TPA Steuerberatung GmbH, Praterstraße 62-64, 1020 Wien, FN 200423s HG Wien.  
Tel.: +43 (1) 58835-0, Fax: DW 500, E-Mail: [service@tpa-group.at](mailto:service@tpa-group.at);  
Konzeption, Gestaltung: TPA; [www.tpa-group.at](http://www.tpa-group.at), [www.tpa-group.com](http://www.tpa-group.com)

**greenprint\***  
klimaneutral gedruckt

Albanien | Bulgarien | Kroatien | Österreich | Polen  
Rumänien | Serbien | Slowakei | Slowenien | Tschechien | Ungarn



Steuerberatung  
Wirtschaftsprüfung  
Unternehmensberatung

[www.tpa-group.at](http://www.tpa-group.at)  
[www.tpa-group.com](http://www.tpa-group.com)

Ein unabhängiges Mitglied der Baker Tilly Europe Alliance