

## **Merkblatt Mitarbeiterentsendung**

Die fortschreitende Globalisierung der Wirtschaft führt zunehmend zu einem Einsatz von Mitarbeitern deutscher Unternehmen im Ausland sowie zu einer ständig wachsenden Beschäftigung ausländischer Arbeitnehmer in Deutschland. Bei der Vorbereitung und Abwicklung der Auslandsentsendung sind neben den arbeitsrechtlichen Gesichtspunkten auch steuer- und sozialversicherungsrechtliche Fragen zu berücksichtigen.

### **Wann liegt eine Arbeitnehmerentsendung vor?**

Eine Arbeitnehmerentsendung liegt grundsätzlich dann vor, wenn ein Arbeitnehmer auf Weisung seines inländischen Arbeitgebers (entsendendes Unternehmen), zeitlich begrenzt im Ausland eine Beschäftigung für ihn ausübt. Eine Entsendung ist auch dann gegeben, wenn der Arbeitnehmer im Inland eigens für eine Arbeit im Ausland eingestellt wird. Lebt der Arbeitnehmer jedoch bereits im Ausland oder ist dort beschäftigt und nimmt von dort aus eine Beschäftigung für einen inländischen Arbeitgeber auf, handelt es sich um eine Ortskraft.

### **Beispiele:**

- Der Arbeitnehmer hat schon im Inland für das Unternehmen gearbeitet und ist ins Ausland entsandt worden, um dort weiterhin für das Unternehmen gegen Entgelt als Arbeitnehmer tätig zu sein.
- Der Arbeitnehmer war vorher bei einem anderen Arbeitgeber im Inland beschäftigt und wurde im Inland extra vom neuen Arbeitgeber für die Entsendung ins Ausland eingestellt.
- Der inländische Arbeitnehmer war noch gar nicht als Arbeitnehmer beschäftigt und wurde extra für die Beschäftigung im Ausland eingestellt.

## **Arbeitsrechtliche Aspekte**

### **Wie wirkt sich die Entsendung auf den Vertrag aus?**

Da der Arbeitgeber die Entsendung nicht einseitig aufgrund seines Direktionsrechts anordnen kann, ist grundsätzlich eine einvernehmliche Änderung des Arbeitsvertrages erforderlich. Eine Ausnahme von diesem Grundsatz besteht dann, wenn im Arbeitsvertrag die Entsendemöglichkeit bereits ausdrücklich vorgesehen ist oder bei sehr kurzen Entsendungen (Dienstreisecharakter).

Bei der Änderung des Arbeitsvertrages ist zu beachten, dass bei einer Entsendedauer von über einem Monat der Arbeitgeber neben den wesentlichen Vertragsbedingungen, wie zum Beispiel Arbeitsort, Arbeitsentgelt, Kündigungsfristen, laut Nachweisgesetz zusätzlich schriftlich niederzulegen hat:

- Dauer der Auslandstätigkeit
- Währung, in der das Arbeitsentgelt ausgezahlt wird,
- Mit dem Auslandsaufenthalt verbundenes zusätzliches Entgelt und Sachleistungen,
- Bedingungen für die Rückkehr des Arbeitnehmers.

Diese Bedingungen müssen dem Arbeitnehmer vor dessen Abreise ausgehändigt werden. Außerdem ist es sinnvoll, insbesondere folgende Punkte bei der vertraglichen Gestaltung zu regeln:

- Beschreibung der Tätigkeit im Ausland
- Dauer der Entsendung
- Arbeitszeit
- Feiertage
- Urlaub
- Gehaltskonto
- Trennungschädigung
- Ausgleich von Mehraufwendungen (z.B.: Reisekosten, Umzugskosten, Unterkunft, Heimreisen)
- zusätzliche Unfallversicherung
- Fortführung der betrieblichen Altersversorgung
- Weiterbeschäftigung und Art der Tätigkeit nach der Rückkehr
- Kostentragung bei vorzeitiger Rückkehr
- auf den Vertrag anwendbares Recht

Unabhängig von der Frage, ob dem Arbeitnehmer im Rahmen der Entsendung eine andere Aufgabe zugewiesen wird, ist die Zustimmung des Betriebsrates erforderlich, wenn die Entsendung länger als einen Monat andauert. In diesen Fällen liegt nämlich eine Versetzung vor (§§ 99, 95 Absatz 3 Betriebsverfassungsgesetz).

### **Wie wird die Entsendung beendet?**

Insbesondere kommen folgende Beendigungsgründe in Betracht:

- Ablauf des vorgesehenen Zeitraums
- Abschluss des vorgesehenen Projektes
- Ausübung eines vertraglich vereinbarten Rückrufsrechts
- Kündigung (anwendbare Kündigungsvorschriften bestimmen sich nach dem anwendbaren Recht)

Wird die Entsendung vorzeitig beendet, ist zu klären, wer finanzielle Nachteile des Arbeitnehmers zu tragen hat oder inwieweit der Arbeitgeber übernommene Kosten zurückfordern kann.

### **Welches Recht ist anwendbar?**

In der Regel bleibt das deutsche Recht anwendbar, wenn es sich nur um eine vorübergehende Entsendung handelt. Dennoch sind daneben bestimmte ausländische Vorschriften zu beachten.

### **Rechtswahl durch die Parteien**

Arbeitnehmer und Arbeitgeber können im Rahmen ihrer Vertragsfreiheit das auf das Arbeitsverhältnis anwendbare Recht vereinbaren. Fehlt eine derartige Vereinbarung, richtet sich das anwendbare Recht in erster Linie nach dem gewöhnlichen Arbeitsort (Art. 30 EGBGB). Der gewöhnliche Arbeitsort ist bei vorübergehenden Entsendungen ins Ausland der inländische Arbeitsort.

## Zwingende Vorschriften

Zu beachten ist jedoch, dass die Vereinbarungen über das anwendbare Recht nicht alle Aspekte des Arbeitsverhältnisses regeln. Daher ist teilweise daneben ausländisches Recht anwendbar:

- Öffentlich-rechtliche Vorschriften des Arbeitsortes, wie z.B. Regelungen über Arbeitserlaubnis, gesetzliche Arbeitszeit, Nacht- und Sonntagsarbeit, Mindestlöhne, Feiertage, gelten in jedem Fall und zwar unabhängig vom auf das Arbeitsverhältnis anwendbaren Recht. Innerhalb der EU gelten außerdem bestimmte Mindestarbeitsbedingungen auch für entsandte deutsche Arbeitnehmer.
- Zwingende Arbeitnehmerschutznormen, die günstiger sind als das gewählte Recht, behalten ihre Geltung.  
Diese Normen können dem öffentlichen oder privaten Recht angehören oder auch einem Tarifvertrag, dem die Parteien unterworfen sind. Beispiele für Arbeitnehmerschutznormen sind: Arbeitszeitrecht, Feiertagsrecht, Jugendschutz, Mutterschutz, Kündigungsschutz.
- Unabhängig von der Frage, welches Recht anwendbar ist, gibt es deutsche Normen, die in jedem Fall angewendet werden müssen (zwingendes deutsches Recht) wie z.B.: Regeln über Massenentlassung, besonderer Kündigungsschutz für Betriebsverfassungsorgane und nach dem Schwerbehinderten- und Mutterschutzgesetz.

## Wie sieht es mit der sozialen Absicherung aus?

### Ausstrahlung

Bei einer vorübergehenden Entsendung, die eine bestimmte Dauer nicht überschreitet, bleibt der Arbeitnehmer weiterhin in Deutschland sozialversicherungspflichtig (so genannte Ausstrahlung). Besteht dagegen das Arbeitsverhältnis zu einer ausländischen Tochtergesellschaft oder liegt eine dauerhafte Auslandstätigkeit vor, so ist der Arbeitnehmer ausschließlich bei der ausländischen Sozialversicherung beitragspflichtig und leistungsberechtigt.

Voraussetzungen für die Sozialversicherungspflicht in Deutschland sind:

- Beschäftigungsverhältnis im Inland:  
Es müssen vertragliche Bindungen des Arbeitnehmers zu einem Arbeitgeber im Inland bestehen.  
Damit liegt eine Entsendung nicht vor, wenn ein Arbeitnehmer im Ausland wohnt und dort von einem inländischen Arbeitgeber für eine Tätigkeit im Ausland angeworben wird. Wird ein Mitarbeiter eines Großunternehmens an eine selbständige Tochterfirma im Ausland abgeordnet, bleibt die deutsche Sozialversicherungspflicht nur dann bestehen, wenn das Entgelt des abgeordneten Arbeitnehmers weiter vom Mutterunternehmen gezahlt wird und dieses auch weisungsbefugt bleibt.
- Entsendung ins Ausland:  
Eine Entsendung nach dem vierten Sozialgesetzbuch (§ 4 SGB IV) setzt voraus, dass sich der Arbeitnehmer von seinem Beschäftigungsort in der Bundesrepublik in ein anderes Land begibt.

- Zeitliche Begrenzung:  
Diese muss im Voraus erfolgen. Des Weiteren muss gewährleistet sein, dass der Arbeitnehmer nach der Beendigung des Auslandsaufenthalts beim entsendenden Arbeitgeber weiterbeschäftigt wird.

### **Pflichtversicherung auf Antrag**

Untersteht der Arbeitnehmer nach den oben genannten Voraussetzungen nicht der deutschen Sozialversicherungspflicht, bestehen folgende Möglichkeiten, den Versicherungsschutz in Deutschland aufrechtzuerhalten:

- Rentenversicherung:  
Ist der Auslandsaufenthalt zeitlich begrenzt, kann der Arbeitgeber die so genannte Pflichtversicherung für seinen Arbeitnehmer abschließen (§ 4 sechstes Sozialgesetzbuch). Hierzu muss er einen Antrag an die Bundesversicherungsanstalt für Angestellte richten. Besteht keine zeitliche Begrenzung, gibt es nur die Möglichkeit der freiwilligen Versicherung, bei der die Beitragshöhe individuell festgelegt werden kann (§ 7 sechstes Sozialgesetzbuch).
- Krankenversicherung:  
Auch hier ist eine freiwillige Versicherung möglich (§ 9 fünftes Sozialgesetzbuch).
- Pflegeversicherung:  
Die Weiterversicherung in der sozialen Pflegeversicherung setzt einen Antrag voraus, der spätestens einen Monat nach dem Ausscheiden aus der Versicherungspflicht zu stellen ist (§ 26 elftes Sozialgesetzbuch).
- Unfall-/Arbeitslosenversicherung:  
In beiden Fällen besteht keine Möglichkeit der freiwilligen Versicherung in der gesetzlichen Versicherung. Einige Berufsgenossenschaften bieten jedoch einen Auslandsunfallversicherungsschutz an.

### **Entsendung innerhalb der EU**

Eine EU-Verordnung (Verordnung Nr. 1408/71) regelt, dass der entsandte Arbeitnehmer unter folgenden Voraussetzungen allen Zweigen der deutschen Sozialversicherung (Kranken-, Pflege-, Arbeitslosen-, Renten- und Unfallversicherung) unterliegt:

- EU-Bürger, Flüchtling oder Staatenloser
- Entsendung
- Entsendungsdauer höchstens ein Jahr (Verlängerung möglich)

Der Arbeitgeber oder der Arbeitnehmer muss bei der gesetzlichen Krankenkasse einen Entsendeausweis beantragen, mit dem er im Ausland Leistungen beanspruchen kann. Die Formulare stehen im Internet zum Download zur Verfügung.

### **Sozialversicherungsabkommen**

Darüber hinaus hat Deutschland mit einigen Ländern Sozialversicherungsabkommen abgeschlossen. Diese Abkommen sehen vor, dass aus Deutschland entsandte Arbeitnehmer nicht der ausländischen, sondern nur der deutschen Sozialversicherung unterliegen. Hier sollte man sich

genau informieren, da die Reichweite der Abkommen unterschiedlich ist und zum Teil nur die Renten- oder Krankenversicherung betrifft. Die einzelnen Abkommen finden Sie im Internet.

## **Steuerfragen beim Auslandseinsatz**

Werden Arbeitnehmer für ihren inländischen Arbeitgeber im Ausland tätig, stellen sich aus steuerlicher Sicht im Wesentlichen folgende Fragen:

1. Ist der Arbeitslohn weiterhin im Inland steuerpflichtig?
2. Wenn der Arbeitslohn im Inland steuerpflichtig ist, wie wird die im Ausland erhobene Steuer bei der deutschen Einkommensteuer berücksichtigt?

### **Ist der Arbeitslohn weiterhin im Inland steuerpflichtig?**

#### **Steuerpflicht**

Natürliche Personen sind in Deutschland unbeschränkt einkommensteuerpflichtig, wenn sie im Inland einen Wohnsitz oder ihren gewöhnlichen Aufenthalt haben. Im Rahmen von Arbeitnehmerentsendungen kommt es für die Frage der Steuerpflicht in der Regel auf den Wohnsitz des Arbeitnehmers an. Ist dieser weiterhin in Deutschland, bleibt der Arbeitslohn in Deutschland steuerpflichtig. Steuerlich ist der Wohnsitz dort, wo jemand eine Wohnung unter Umständen innehat, die darauf schließen lässt, dass er die Wohnung beibehalten und benutzen wird. Mehrere Wohnsitze sind möglich.

Bei ins Ausland entsendeten Arbeitnehmern ist ein inländischer Wohnsitz zu vermuten, wenn die Wohnung im Inland beibehalten wird und deren Benutzung jederzeit möglich ist. Dies kann je nachdem auch dann der Fall sein, wenn sie während des Auslandsaufenthalts kurzfristige (bis zu sechs Monate) zwischenvermietet wird, um sie nach der Rückkehr wieder zu benutzen. Wird dagegen die Wohnung definitiv gekündigt oder verkauft, wird der Wohnsitz regelmäßig aufgegeben. Bei Eheleuten gilt, dass ein Ehegatte – sofern die Ehegatten nicht dauernd getrennt leben – diesen seinen Wohnsitz prinzipiell dort hat, wo seine Familie lebt.

Beispiel:

1. Ein lediger Arbeitnehmer verkauft/kündigt seine Wohnung und geht für zwei Jahre ins Ausland. Seine Möbel stellt er bei Freunden unter.  
Der Arbeitnehmer hat während dieser Zeit keinen Wohnsitz in Deutschland.
2. Ein Arbeitnehmer geht beruflich für längere Zeit ins Ausland. Seine Familie bleibt in Deutschland wohnen. Der Arbeitnehmer behält seinen Wohnsitz in Deutschland bei.

#### **Umfang der Steuerpflicht**

Unbeschränkt Steuerpflichtige unterliegen mit ihren gesamten inländischen und ausländischen Einkünften in Deutschland der Einkommensteuer. Bei Auslandstätigkeiten kann der Fiskus des Tätigkeitsstaats zusätzlich Steuerforderungen stellen. Um eine Doppelbesteuerung zu vermeiden, muss geprüft werden, ob mit dem Staat, in den der Arbeitnehmer entsandt wird, ein so genanntes Doppelbesteuerungsabkommen besteht oder nicht.

## Wie wird die im Ausland erhobene Steuer bei der deutschen Einkommensteuer berücksichtigt? Steuerfreistellung bei Staaten mit Doppelbesteuerungsabkommen

Nach den in den Abkommen enthaltenen Regelungen wird das Besteuerungsrecht in der Regel dem Staat zugewiesen, in dem der Arbeitnehmer seine Tätigkeit ausübt. Die entsprechenden Einkünfte werden in Deutschland von der Einkommensteuer freigestellt. Sie beeinflussen aber die Höhe des Steuersatzes, mit dem die inländischen Einkunftsanteile, wie zum Beispiel Kapitalerträge oder Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung, besteuert werden.

### 183-Tage-Regelung

Eine wichtige Ausnahme von diesem Grundsatz stellt die so genannte 183-Tage-Regelung dar. Diese Regelung hat zur Folge, dass die Einkünfte dann abweichend von dem vorstehend in den Doppelbesteuerungsabkommen enthaltenen Grundsatz nicht im Land des Tätigkeitsorts, sondern im Wohnsitzstaat des Arbeitnehmers besteuert werden, wenn

- der Arbeitnehmer sich nicht länger als 183 Tage im Jahr im Tätigkeitsstaat im Ausland aufhält,
- der Arbeitgeber, der die Vergütung zahlt, nicht im Tätigkeitsstaat ansässig ist und
- der Arbeitslohn nicht von einer im Tätigkeitsstaat gelegenen Betriebsstätte des Arbeitgebers getragen werden.
- bei Arbeitnehmerentsendung zwischen international verbundenen Unternehmen ist darauf zu achten, ob der Arbeitnehmer in das aufnehmende Unternehmen eingebunden ist und das aufnehmende Unternehmen wirtschaftlich den Arbeitslohn trägt.
- Bei gewerblicher Arbeitnehmerüberlassung ist grundsätzlich der Entleiher Arbeitgeber. Nach einigen DBAs ist die 183 Tage Regelung jedoch auf Leiharbeiter nicht anzuwenden.

Die 183 Tage sind grundsätzlich für jedes Steuerjahr beziehungsweise Kalenderjahr zu ermitteln. Bei der Ermittlung der zu berücksichtigenden Tage ist nicht die Dauer der Tätigkeit, sondern die körperliche Anwesenheit maßgeblich. Auch kurzfristige Anwesenheit an einem Tag genügt. Als Tage der Anwesenheit werden so unter anderem mitgezählt:

- Ankunfts- und Abreisetag
- Alle Tage der Anwesenheit vor, während und unmittelbar nach der Tätigkeit, z.B. Heimfahrten am Samstag, Sonntag, Feiertag
- Tage der Anwesenheit während Arbeitsunterbrechungen, z.B. Streik, Aussperrung
- Urlaubstage, die unmittelbar vor, während und unmittelbar nach der Tätigkeit im Tätigkeitsstaat verbracht werden.

### Beispiel:

A ist für seinen deutschen Arbeitgeber in Österreich tätig. Mit Österreich besteht ein Doppelbesteuerungsabkommen. Eine Betriebsstätte des Arbeitgebers besteht für die folgenden Alternativen nicht.

1. A ist vom 1. Januar bis 15. Juni 2002 in Österreich tätig: 183-Tage-Regel unterschritten. Österreich hat kein Besteuerungsrecht.

2. Direkt im Anschluss hieran verbringt er dort bis 15. Juli 2002 seinen Urlaub: Österreich hat Besteuerungsrecht, weil sich A länger als 183 Tage in Österreich aufgehalten hat.
3. A ist vom 1. Oktober 2002 bis 31. Mai 2003 in Österreich tätig: Österreich hat kein Besteuerungsrecht, da die 183-Tage-Frist für jedes Jahr gesondert zu ermitteln ist

Für die Ermittlung der jeweiligen Fristen ist auf die jeweilige konkrete Regelung in einzelnen Doppelbesteuerungsabkommen und Vertragsstaaten zu achten. Eine Übersicht über die Staaten, mit denen Doppelbesteuerungsabkommen bestehen sowie die Texte der jeweiligen Doppelbesteuerungsabkommen können beim Bundesamt für Finanzen abgerufen werden.

Arbeitslohn, der der Tätigkeit im Ausland direkt zuzuordnen ist, ist in vollem Umfang steuerfrei. Arbeitslohn, der der Tätigkeit im Ausland nicht direkt zugeordnet werden kann, ist im Verhältnis der vereinbarten im Ausland zu den übrigen vereinbarten Arbeitstagen aufzuteilen. Aber es ist je nach Abkommen zwischen Aufenthalts- und Ausübungstagen zu unterscheiden.

### **Verfahrenshinweise**

Ist nach den Regelungen des jeweiligen Doppelbesteuerungsabkommens die Steuerbefreiung von einem Antrag abhängig, darf der Lohnsteuerabzug nur dann unterbleiben, wenn eine Bescheinigung des Betriebsstättenfinanzamtes vorliegt, die bestätigt, dass der Arbeitslohn nicht der deutschen Lohnsteuer unterliegt (Freistellungsbescheinigung). Die Freistellungsbescheinigung ist vom Arbeitnehmer oder in dessen Auftrag vom Arbeitgeber beim zuständigen Betriebsstättenfinanzamt des Arbeitgebers auf amtlichem Vordruck zu beantragen. Das Finanzamt muss in der Freistellungsbescheinigung die Geltungsdauer (max. drei Jahre) angeben. Die Bescheinigung ist vom Arbeitgeber als Beleg zum Lohnkonto aufzubewahren.

Das Betriebsstättenfinanzamt hat zur Vermeidung von Haftungsrisiken auch bei einer antragsunabhängigen Steuerfreistellung eine Freistellungsbescheinigung zu erteilen.

### **Steueranrechnung bei Staaten ohne Doppelbesteuerungsabkommen**

Hier kann der Steuerpflichtige die im Ausland festgesetzte, entrichtete und keinem Ermäßigungsanspruch unterliegende Steuer auf die deutsche Einkommensteuer anrechnen.

Die Anrechnung ausländischer Steuern ist nicht im Lohnsteuerabzugsverfahren, sondern nur im Rahmen der Veranlagung des Arbeitnehmers möglich. Der Arbeitnehmer muss gegebenenfalls zur Anrechnung ausländischer Steuern eine Veranlagung beantragen.

Hat der Steuerpflichtige aufgrund der Auslandstätigkeit weder seinen Wohnsitz noch seinen gewöhnlichen Aufenthalt in Deutschland, ist er mit seinen in Deutschland erzielten Einkünften nur beschränkt steuerpflichtig. Es unterliegen in diesem Fall nur die im Inland erwirtschafteten Einkünfte der inländischen Besteuerung (Quellenstaatsprinzip). Dazu zählen Einkünfte aus Kapitalvermögen oder aus Vermietung und Verpachtung einer in Deutschland gelegenen Wohnung.