

Entsendung von Arbeitnehmern in das Ausland

- Arbeits-, sozialversicherungs- und steuerrechtliche Fragen -

Stand: Januar 2019

Inhalt:

Vorbemerkung.....	1
1. Wann liegt eine Arbeitnehmerentsendung vor?.....	1
2. Wie wirkt sich die Entsendung auf den Vertrag aus?.....	2
3. Ist der Betriebsrat zu beteiligen?	3
4. Wie wird die Entsendung beendet?.....	3
5. Welches Recht ist anwendbar?	3
6. Wie sieht es mit der sozialen Absicherung aus?	4
7. Steuerfragen beim Auslandseinsatz.....	6
7.a Ist der Arbeitslohn weiterhin im Inland steuerpflichtig?	6
7.b Wie wird die im Ausland erhobene Steuer bei der deutschen Einkommensteuer berücksichtigt?	7
8. Weiterführende Informationen im Internet.....	9

Vorbemerkung

Die Internationalisierung greift immer mehr um sich und macht auch vor dem Arbeitsrecht nicht halt. Die Entsendung von Arbeitnehmern in das Ausland gewinnt immer mehr an Bedeutung. Hierdurch können zum Beispiel ein Mangel an qualifizierten Fachkräften behoben, die einheitliche Unternehmenspolitik vor Ort durchgesetzt, der internationale Erfahrungsaustausch gefördert und Auslandserfahrung gesammelt werden.

Bei der Entsendung von Arbeitnehmern ergeben sich insbesondere Probleme bei der Vertragsgestaltung. Eine korrekte sozialversicherungsrechtliche Beurteilung ist für die Arbeitnehmer wichtig, um ihnen umfassenden Sozialversicherungsschutz zu gewährleisten. Außerdem birgt eine falsche sozialversicherungsrechtliche Beurteilung die Gefahr erheblicher Nachzahlungsverpflichtungen für den Arbeitgeber in sich. Außerdem sind steuerliche Problemstellungen zu beachten.

Diese IHK-Information soll Unternehmen einen Überblick über die rechtlichen Fragen, die sich bei einer Entsendung von Arbeitnehmern durch Wirtschaftsunternehmen ins Ausland stellen, geben und eine Hilfestellung bei der Beurteilung anbieten. Nicht eingegangen wird auf die Sonderregeln, die zum Beispiel für Arbeitnehmer, die in der Personen- oder Güterbeförderung oder in der Schifffahrt beschäftigt sind, gelten.

1. Wann liegt eine Arbeitnehmerentsendung vor?

Eine Arbeitnehmerentsendung liegt grundsätzlich dann vor, wenn ein Arbeitnehmer auf Weisung seines inländischen Arbeitgebers (entsendendes Unternehmen) im Ausland eine Beschäftigung für ihn ausübt. Weiterhin muss die Beschäftigung im Ausland im Voraus zeitlich begrenzt sein. Die zeitliche Begrenzung kann sich aus der Eigenart der Beschäftigung (zum Beispiel Abwicklung eines bestimmten Projektes) oder aus einer vertraglichen Vereinbarung ergeben. Für den Umfang der Befristung gilt keine bestimmte, feste Zeitgrenze. Der Zeitraum muss lediglich überschaubar sein.

Eine Entsendung ist auch dann gegeben, wenn der Arbeitnehmer im Inland eigens für eine Arbeit im Ausland eingestellt wird, ohne für das entsendete Unternehmen je im Inland tätig geworden zu sein. Entscheidend ist, dass eine Rückkehr an den Stammarbeitsplatz im Inland vorgesehen ist. Lebt der Arbeitnehmer jedoch bereits im Ausland beziehungsweise ist dort beschäftigt, und nimmt von dort aus eine Beschäftigung für einen in Deutschland ansässigen Arbeitgeber auf, handelt es sich um eine ausländische Ortskraft. Ein Fall der Entsendung liegt dann nicht vor.

Beispiele:

In folgenden Fällen liegen Entsendungen vor:

- 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. Er ist dort für die Abwicklung eines Projekts verantwortlich.
- 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. Nach einem Monat soll er wieder an seinen Stammarbeitsplatz im Inland zurückkehren.
- Der inländische Arbeitnehmer war noch gar nicht als Arbeitnehmer beschäftigt und wurde extra für die Beschäftigung im Ausland eingestellt.

In folgenden Fällen handelt es sich nicht um eine Entsendung:

- Der Arbeitnehmer soll dauerhaft für das in Deutschland ansässige Unternehmen im Ausland tätig werden.
- Der Arbeitnehmer ist schon vor Jahren ins Ausland ausgewandert. Er wird im Ausland vom in Deutschland ansässigen Unternehmen eingestellt (Ortskraft).
- Der Arbeitnehmer war im Ausland bereits für einen anderen ausländischen Arbeitgeber tätig. Das deutsche Unternehmen stellt den Arbeitnehmer extra für eine Tätigkeit in einem anderen Land ein (Ortskraft).

2. 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: nicht länger als 3 Monate, Lebensmittelpunkt weiterhin im Inland). Bei der Änderung des Arbeitsvertrages ist zu beachten, dass der Arbeitgeber bei einer Entsendedauer von über einem Monat 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

- Trennungsentschädigung
- Ausgleich von Mehraufwendungen (zum Beispiel: 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

3. Ist der Betriebsrat zu beteiligen?

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 Betriebverfassungsgesetz). Eine unter diesem Zeitraum liegende Entsendung erfordert die Zustimmung des Betriebsrates nur dann, wenn eine **erhebliche Änderung** der Arbeitsumstände vorliegt.

4. 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, beziehungsweise inwieweit der Arbeitgeber übernommene Kosten zurückfordern kann:

- Der Arbeitgeber muss bei Entsendung an einen weit entfernten Ort die Umzugskosten tragen. Ist eine Rückforderung der Kosten durch den Arbeitgeber bei vorzeitigem Ausscheiden des Arbeitnehmers vereinbart, umfasst diese Rückforderung höchstens einen Betrag in Höhe einer Monatsvergütung.
- Die vertraglich vereinbarte Verpflichtung des Arbeitgebers die Umzugskosten zu übernehmen umfasst auch die Kosten für den Rückumzug, wenn dieser durch Rückruf des Arbeitnehmers oder Wegfall des Arbeitsplatzes im Ausland verursacht wird.
- Der Arbeitnehmer hat bei vorzeitiger Beendigung der Auslandstätigkeit durch außerordentliche Kündigung seitens des Arbeitgebers keinen Anspruch auf Ausgleich der dadurch entstandenen steuerlichen Nachteile.

5. 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**. 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 können. Daher ist teilweise daneben ausländisches Recht anwendbar:

- **Öffentlich-rechtliche Vorschriften des Arbeitsortes**, wie z. B. Regelungen über Arbeitserlaubnis, gesetzliche Arbeitszeit, Nacht- und Sonntagsarbeit, Mindestlöhne oder 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: Jugendenschutz, 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 zum Beispiel: Regeln über Massenentlassung, besonderer Kündigungsschutz für Betriebsverfassungsorgane und nach dem Schwerbehinderten- und Mutterschutzgesetz.

6. Wie sieht es mit der sozialen Absicherung aus?

Hier sind vier verschiedene Kategorien zu unterscheiden:

1. Ausstrahlung
2. Pflichtversicherung auf Antrag
3. Entsendung innerhalb der EU
4. Sozialversicherungsabkommen

Ausstrahlung

Bei einer vorübergehenden Entsendung, die eine bestimmte Dauer nicht überschreitet, bleibt der Arbeitnehmer weiterhin in Deutschland sozialversicherungspflichtig (sog. Ausstrahlung, § 4 SGB IV). 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 selbstständige 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 Beschäftigungsstandort in der Bundesrepublik in ein anderes Land begibt.

- **Zeitliche Begrenzung**

Diese muss im Voraus erfolgen. Die Begrenzung im Voraus kann sich aus der Eigenart der Beschäftigung (z. B. Einsatz für ein Bauprojekt) oder aus einem Vertrag ergeben. 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 SGB VI). 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 SGB VI).

- **Krankenversicherung**

Auch hier ist eine freiwillige Versicherung möglich (§ 9 SGB V).

- **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 SGB XI).

- **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

Innerhalb der EU bzw. des europäischen Wirtschaftsraumes (EWR) gelten speziellere Bestimmungen. Nach der seit dem 1. Mai 2010 geltenden EU-Verordnung VO (EG) 883/2004 unterliegt der entsandte Arbeitnehmer allen Zweigen der deutschen Sozialversicherung (Kranken-, Pflege-, Arbeitslosen-, Renten- und Unfallversicherung), wenn:

- der entsandte Arbeitnehmer EU-Bürger ist,
- ein Beschäftigungsverhältnis mit einem in Deutschland ansässigen Unternehmen besteht,
- es sich um eine Entsendung handelt, d.h. eine tatsächliche Bewegung aus Deutschland heraus und
- die Entsendungsdauer auf höchstens 24 Monate befristet ist. Eine Verlängerung nicht möglich.

Entsendeausweis – A1 Bescheinigung

Die A1-Bescheinigung dient dazu, den Sozialversicherungsschutz in Deutschland des entsandten Mitarbeiters zu belegen. Die A1-Formulare gelten in den Ländern des Europäischen Wirtschaftsraums (EU plus Island, Liechtenstein und Norwegen) und der Schweiz. Mit ihrer Hilfe wird vermieden, dass entsandte Mitarbeiter in ihren Gastländern sozialversicherungspflichtig werden. Arbeitgeber sind gesetzlich verpflichtet, jede (!) grenzüberschreitende Tätigkeit innerhalb der EU/EWR anzuzeigen. Nach den derzeit geltenden Bestimmungen handelt es sich auch bei nur stundenweisem Aufenthalt im EU-Ausland um eine Entsendung.

Hinweis: Seit 1. Januar 2019 müssen Unternehmen die A1-Bescheinigungen für Mitarbeiter, die sie ins EU-Ausland und einige weitere Länder entsenden, in elektronischer Form beantragen. Für Arbeitnehmer ist bei der gesetzlichen Krankenkasse bzw. im Falle von privat krankenversicherten Personen bei der Deutschen Rentenversicherung Bund eine A1-Bescheinigung zu beantragen. Dieser gilt als Nachweis für die Fortgeltung des deutschen Rechts und der Versicherungspflicht in Deutschland und ist stets bei der Auswärtstätigkeit mitzuführen. Betroffen sind dabei nicht nur Arbeitnehmer, sondern auch Selbständige im Rahmen der grenzüberschreitenden Tätigkeit. Für jede Fahrt (Entsendung) ist ein gesonderter Antrag zu stellen. Die Prüfung des Sachverhalts und die Ausstellung der A1-Bescheinigung erfolgt für jeden Mitgliedstaat und jeden Einsatz separat. Dies ist erforderlich, weil auch von den Trägern der anderen Mitgliedstaaten die ausgestellten A1-Bescheinigungen geprüft werden.

Damit der Ausweis bei Aufnahme der Tätigkeit im Ausland vorliegt, sollte auf eine rechtzeitige Beantragung geachtet werden. Praktisch wird dies aber gerade bei kurzfristigen Entsendungen wegen der längeren Bearbeitungszeit des Antrags und derzeit mangels reibungslosem elektronischem Ablauf nicht möglich sein. In begründeten Fällen kann noch bis zum 30. Juni 2019 der Arbeitgeber weiterhin die A1-Bescheinigung mit dem bestehenden Vordruck in Papierform beantragen. Bei kurzfristigen Entsendungen sollte dem Arbeitnehmer auf jeden Fall eine Kopie des Antrags mitgegeben werden.

Einen Formularvordruck zur Beantragung der A1-Bescheinigung finden Sie unter:

https://www.dvka.de/de/arbeitgeber_arbeitnehmer/antraege_finden/antraege_finden.html

oder bei selbständiger Tätigkeit (privatversichert -> DKV - z.B. selbstfahrender Unternehmer) unter:

<https://www.aok-business.de/tools-service/formulare/>

Europäische Krankenversicherungskarte

Die europäische Krankenversicherungskarte berechtigt den Versicherten (und ihn begleitende Familienangehörige, die beim Arbeitgeber familienversichert sind) Leistungen im Ausland in Anspruch zu nehmen.

Die bis zum 30. April 2010 geltende EU-Verordnung Nr. 1408/71 gilt weiterhin im Verhältnis zu Island, Liechtenstein, Norwegen, Grönland und zur Schweiz. Hier gilt eine maximale Entsendungsdauer von 12 Monaten, wobei eine Verlängerung sehr wohl möglich ist. Hier existieren weiterhin die Formulare 101 (Entsendeausweis) und 102 (Verlängerungsantrag).

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 unter:

https://www.dvka.de/de/arbeitgeber_arbeitnehmer/merkblaetter_arbeiten_in/merkblaetter_arbeiten_in.html

7. Steuerfragen beim Auslandseinsatz

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

7.a 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 wird es in diesem Zusammenhang für die Frage der Steuerpflicht des Arbeitslohns in der Regel auf den Wohnsitz des Arbeitnehmers ankommen. Ist dieser weiterhin in Deutschland, bleibt er nach dem genannten Grundsatz mit seinem Arbeitslohn in Deutschland steuerpflichtig. Hierfür gilt, dass steuerlich seinen Wohnsitz jemand dort hat, wo er eine Wohnung unter Umständen innehat und man davon ausgehen kann, 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 kurzfristig (bis zu sechs Monaten) 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 – dieser 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. Man nennt diesen Grundsatz das Welteinkommensprinzip. Bei Auslandstätigkeiten tritt bei der Besteuerung der Vergütungen allerdings regelmäßig als weiterer Berechtigter der Fiskus des Tätigkeitsstaats daneben. Um in diesen Fällen eine Doppelbesteuerung zu vermeiden, sieht das deutsche Einkommensteuerrecht verschiedene Möglichkeiten vor, die sich danach unterscheiden, ob mit dem Staat, in den der Arbeitnehmer entsandt wird, ein so genanntes Doppelbesteuerungsabkommen besteht oder nicht.

7.b Wie wird die im Ausland erhobene Steuer bei der deutschen Einkommensteuer berücksichtigt?

Steuerfreistellung bei Staaten mit Doppelbesteuerungsabkommen

Zur Vermeidung der Doppelbesteuerung hat die Bundesrepublik Deutschland mit einer Vielzahl von Staaten Abkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung, so genannte Doppelbesteuerungsabkommen, abgeschlossen. Nach den hierin enthaltenen Regelungen zu den Arbeitnehmereinkünften 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 regelmäßig 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.

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, zum Beispiel Samstage, Sonntage, Feiertage
- Tage der Anwesenheit während Arbeitsunterbrechungen, zum Beispiel Streik, Aussperrung
- Urlaubstage, die unmittelbar vor, während und unmittelbar nach der Tätigkeit im Tätigkeitsstaat verbracht werden.

Beispiele:

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 2019 in Österreich tätig.
2. Direkt im Anschluss hieran verbringt er dort bis 15. Juli 2019 seinen Urlaub.
3. A ist vom 1. Oktober 2020 bis 31. Mai 2021 in Österreich tätig.

Lösungen:

1. 183-Tage-Regel unterschritten. Österreich hat kein Besteuerungsrecht.
2. Österreich hat Besteuerungsrecht, weil sich A länger als 183 Tage in Österreich aufgehalten hat.
3. Österreich hat kein Besteuerungsrecht, da die 183-Tage-Frist für jedes Jahr gesondert zu ermitteln ist.

Für die Ermittlung der jeweiligen Fristen ist aufgrund von Besonderheiten in einzelnen Doppelbesteuerungsabkommen und Vertragsstaaten auf die jeweilige konkrete Regelung Acht zu geben. Mehrere Aufenthalte im gleichen Vertragsstaat innerhalb eines Steuerjahres für einen oder mehrere Arbeitgeber sind zusammenzurechnen. Die 183-Tage-Frist ist für jedes Steuerjahr bzw. Kalenderjahr gesondert zu prüfen. Bei einem vom Kalenderjahr abweichenden Steuerjahr ist das Steuerjahr des Tätigkeitsstaates maßgeblich. Zu beachten ist, dass für bestimmte Vertragsstaaten zur Berechnung der 183 Tage nicht das Steuerjahr, sondern ein 12-Monats-Zeitraum maßgeblich ist (BMF, 3.5.2018, IV B 2 - S 1300/08/10027).

Eine Übersicht über die Staaten, mit denen Doppelbesteuerungsabkommen bestehen, sowie die Texte der jeweiligen Doppelbesteuerungsabkommen können beim Bundeszentralamt für Steuern im Internet abgerufen werden unter: www.bzst.bund.de unter Abzugsteuerentlastung.

Für die Höhe des frei zu stellenden Arbeitslohns gilt, dass Arbeitslohn, der der Tätigkeit im Ausland direkt zuzuordnen ist, in vollem Umfang steuerfrei ist. Arbeitslohn, der der Tätigkeit im Ausland nicht direkt zugeordnet werden kann (zum Beispiel einmalige Sonderzahlungen, wie Gratifikationen, Prämien, Weihnachtsgeld etc.), ist im Verhältnis der im Ausland geleisteten Arbeitstage zu den übrigen geleisteten Arbeitstagen aufzuteilen.

Verfahrenshinweise für das Lohnsteuerabzugsverfahren

Für das Lohnsteuerabzugsverfahren sind die Regelungen des Doppelbesteuerungsabkommens zu beachten:

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 angeben. Die Geltung wird auf höchstens drei Jahre begrenzt. Die Bescheinigung ist vom Arbeitgeber als Beleg zum Lohnkonto aufzubewahren. Ist die Steuerfreistellung nach den Regelungen des Doppelbesteuerungsabkommens antragsunabhängig, hat das Betriebsstättenfinanzamt gleichwohl auf Antrag eine Freistellungsbescheinigung zu erteilen. Zur Vermeidung von Haftungsrisiken ist auch in diesen Fällen ein entsprechender Antrag zu empfehlen.

Verfahrenshinweise für das Veranlagungsverfahren

Im Veranlagungsverfahren wird dann geprüft, ob die Voraussetzungen für die Freistellung des Arbeitslohns tatsächlich erfüllt sind (vgl. § 50d Abs. 8 EStG). Das gilt auch dann, wenn entsprechende Freistellungsbescheinigungen durch das Finanzamt der Betriebsstätte erteilt worden sind. Bei unbeschränkt steuerpflichtigen Arbeitnehmern wird der im Ausland erzielte Arbeitslohn, ungeachtet der jeweiligen Doppelbesteuerungsabkommen, nämlich nur dann freigestellt, wenn der Arbeitnehmer den Nachweis erbringt, dass

- entweder für die Einkünfte im Ausland Steuern bezahlt wurden oder
- der ausländische Staat auf sein Besteuerungsrecht ausdrücklich verzichtet.

Steueranrechnung bei Staaten ohne Doppelbesteuerungsabkommen

Im Verhältnis zu Staaten, mit denen kein Doppelbesteuerungsabkommen besteht, 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.

Beschränkte Steuerpflicht

Abschließend sei noch darauf hingewiesen, dass, wenn der Steuerpflichtige aufgrund der Auslandstätigkeit weder seinen Wohnsitz noch seinen gewöhnlichen Aufenthalt in Deutschland unterhält, er mit seinen in Deutschland erzielten Einkünften nur **beschränkt** steuerpflichtig ist. Es unterliegen in diesem Fall nur diejenigen Einkünfte, die im Inland erwirtschaftet werden, der inländischen Besteuerung (Quellenstaatsprinzip). Dazu zählen zum Beispiel Einkünfte aus Kapitalvermögen oder aus Vermietung und Verpachtung einer in Deutschland gelegenen Wohnung.

8. Weiterführende Informationen im Internet

In folgenden Internetangeboten finden Sie weitere Informationen zur Auslandsentsendung Zur Klärung der besonderen sozialversicherungsrechtlichen Bestimmungen empfiehlt es sich, sich direkt an einen Sozialversicherungsträger zu wenden.

Deutsche Rentenversicherung Bund mit Infos zur Rentenversicherung und Sozialversicherungsabkommen: www.deutsche-rentenversicherung-bund.de

Verbindungsstellen der gesetzlichen deutschen Arbeiterrentenversicherung:
www.deutsche-rentenversicherung.de

Deutsche Verbindungsstelle Krankenversicherung Ausland (DVKA) mit Infos zur sozialen Absicherung (Ländermerkblätter, Formulare): www.dvka.de

Unfallversicherung international (Deutsche Gesetzliche Unfallversicherung):
<http://www.dguv.de/de/index.jsp>

Bundesagentur für Arbeit mit Infos für Arbeitgeber und Länderinformationen:
www.arbeitsagentur.de (unter Informationen für Arbeitgeber/Internationales)

Bundeszentralamt für Steuern mit Infos zu Doppelbesteuerungsabkommen:
www.bzst.de

Dieses Merkblatt wurde von der IHK-Köln erstellt und veröffentlicht

Hinweis: Dieses Merkblatt soll nur erste Hinweise geben und erhebt keinen Anspruch auf Vollständigkeit. Obwohl es mit größtmöglicher Sorgfalt erstellt wurde, kann eine Haftung für die inhaltliche Richtigkeit nicht übernommen werden.

Ihr Ansprechpartner bei der IHK Bielefeld:

Bernd Falge
Tel.: 0521 554-206
Fax: 0521 554-420
E-Mail: b.falge@ostwestfalen.ihk.de