Schriftenreihe International

Sonderband

Auslandseinsatz von Mitarbeitern

GESAMTMETALL

Die Arbeitgeberverbände der Metall- und Elektro-Industrie

Schriftenreihe International

Sonderband
Auslandseinsatz von Mitarbeitern

Stand: März 2016

Inhalt

1 Einführung 1

1.1 Begriffliche Grundlagen 1
1.1.1 Abordnung, Delegation, Secondment 1
1.1.2 Versetzung, Übertritt, Transfer, Lokalisierung 2
1.1.3 Dienstreise 2

1.2 Entsendungstypen 3

1.3 Betroffene Rechtsgebiete 3

1.4 Personalwirtschaftliche Aspekte 4
1.4.1 Gründe für die Auslandsentsendung 4
1.4.2 Unternehmensinterne Entsenderichtlinien 5
1.4.3 Mitarbeiterauswahl 6
1.4.4 Mitarbeiterbetreuung 7

1.5 Gehaltsbestimmung 10
1.5.1 Gehaltssysteme 10
1.5.2 Gehaltsberechnung 11

1.6 Tracking von Expatriates und vielreisenden Mitarbeitern 13

2 Vorbereitung der Entsendung 15

2.1 Entsende- / Anstellungsvertrag 15
2.1.1 Anwendbares Recht 15
2.1.2 Geltung von Tarifverträgen 25
2.1.3 Berücksichtigung von Entsenderichtlinien 27
2.1.4 AGB-Kontrolle 28
2.1.5 Vertragsbeziehungen 29
2.1.6 Übliche Vertragsklauseln 36
2.1.7 Vorgeschriebene Form 57
2.1.8 Checkliste Entsendevertrag 57

2.2 Vertrag zwischen Entsende- und Gastunternehmen 57
2.2.1 Arbeitnehmerüberlassung / Personalgestellung 58
2.2.2 Dienst- / Werkvertrag 60
2.2.3 Unternehmensvertrag bei lokalem Arbeitsverhältnis 61

2.3 Fürsorgepflichten 61
2.3.1 Aufklärungspflichten 62
2.3.2 Verpflichtung zum Abschluss von Versicherungen 63
2.3.3 Fürsorgepflicht des Arbeitnehmers 63

2.4 Betriebliche Mitbestimmung 64
2.4.1 Mitbestimmungsrechte des Betriebsrats 64
2.4.2 Aufstellung von Entsenderichtlinien 64

2.5 Einreise- und Arbeitserlaubnisse 65
2.5.1 Entsendung innerhalb der EU 65
2.5.2 Entsendung in Drittstaaten 65

2.6 Klärung der sozialversicherungsrechtlichen Folgen der Entsendung 67
2.6.1 Vorbemerkung 67
2.6.2 Grundsatz: Beschäftigungsortsprinzip 68
2.6.3 Ausnahmen vom Beschäftigungsortsprinzip 68
2.6.4 Entsendung innerhalb der EU / des EWR und der Schweiz 70
2.6.5 Entsendung in Länder ohne Abkommen 87
2.6.6 Entsendung in Abkommensstaaten 91
2.6.7 Beispielsfall 98
2.6.8 Auswirkungen des Verbleibs in der deutschen Sozialversicherung 100
2.6.9 Freiwillige Weiterversicherung in Deutschland 104

2.7 Klärung der steuerrechtlichen Konsequenzen einer Entsendung 109
2.7.1 Notwendigkeit steuerrechtlicher Beratung 109
2.7.2 Lohnsteuereinbehaltungspflicht in Deutschland und / oder im Ausland? ... 110

2.8 Sonstige Maßnahmen vor der Entsendung 110
2.8.1 Abschluss von Zusatzversicherungen 110
2.8.2 Arbeitsmedizinische Untersuchung 112

2.9 Checkliste 113

3 Durchführung der Entsendung 115

3.1 Beachtung gesetzlicher Mindestvorschriften 115
3.1.1 Entsendung innerhalb der EU 115
3.1.2 Entsendung in Drittstaaten 117
3.1.3 Zivilrechtlicher Arbeitsschutz 117
3.1.4 Arbeitszeit 118
3.1.5 Feiertage 119

3.2 Betriebliche Mitbestimmung 119
3.2.1 Geltungsbereich des Betriebsverfassungsgesetzes im Ausland 119
3.2.2 Rechte des Betriebsrats 121
3.2.3 Betriebsverfassungsrechtliche Rechte des Mitarbeiters 121
3.2.4 Betriebliche Mitbestimmung während des Auslandseinsatzes 121

3.3 Ausfall des Expatriates 122
3.3.1 Krankheit 122
3.3.2 Schwangerschaft / Elternzeit 123
3.3.3 Teilzeitverlangen 124

3.3.4 (Familien-)Pflegezeit 125

3.4 Steuerrechtliche Auswirkungen auf Unternehmensseite 125
3.4.1 Überblick 125
3.4.2 Ertragsbesteuerung der beteiligten Unternehmen 126
3.4.3 Lohnsteuer 137
3.4.4 Umsatzsteuer 147

3.5 Besteuerung des entsandten Mitarbeiters 148
3.5.1 Ansässigkeit des Mitarbeiters 148
3.5.2 Vermeidung der Doppelbesteuerung bei Auslandsentsendung 156
3.5.3 Regelung durch DBA 156
3.5.4 Auslandseinsatz in Nicht-DBA-Staaten 172
3.5.5 Inländische steuerliche Vergünstigungen 175
3.5.6 Ausländische steuerliche Vergünstigungen (Expatriate Tax Regime) 176

4 Beendigung des Auslandseinsatzes 179

4.1 Allgemeines 179

4.2 Rückkehr in das Unternehmen 179
4.2.1 Ablauf der vereinbarten Entsendezeit 179
4.2.2 Vorzeitige Beendigung des Auslandseinsatzes 180
4.2.3 Sonstige Maßnahmen 182

4.3 Lokalisierung 183

4.4 Beendigung der Zusammenarbeit 183
4.4.1 Kündigung des richtigen Vertrages 183
4.4.2 Zuständiger Vertragspartner und Form der Kündigung 184
4.4.3 Zugang der Kündigungserklärung 185
4.4.4 Anwendungsbereich des Kündigungsschutzgesetzes im Ausland 185
4.4.5 Ultima-Ratio-Grundsatz und Rückkehrrecht 186
4.4.6 Entsendespezifische Kündigungsgründe 186
4.4.7 Aufhebungsvertrag / Abfindungen 191

4.5 Beteiligung des Betriebsrats 192

5 Gerichtlicher Rechtsschutz 193

5.1 Grundsätze des internationalen Prozessrechts 193

5.2 Arbeitgeber mit Sitz in Deutschland 194
5.2.1 Einsätze innerhalb der Europäischen Union 194
5.2.2 Einsätze außerhalb der Europäischen Union 195
5.2.3 Gerichtsstandsvereinbarungen 196

5.3 Arbeitgeber im Ausland (Übertritt / Versetzung) 197

6 Datenschutz 199

Über die Autoren 200

Mitgliedsverbände von Gesamtmetall 202

Impressum 206

1 Einführung

Grundlagen der Entsendung

1.1 Begriffliche Grundlagen

Für den Auslandseinsatz von Mitarbeitern haben sich verschiedene Begriffe etabliert. Der Gesamtkomplex wird zumeist als „Auslandsentsendung“ oder als „Expatriation“ bezeichnet. Die eingesetzten Mitarbeiter werden entsprechend „Expatriates“ (kurz „Expats“) genannt. Aus Sicht des entsendenden Unternehmens werden außerhalb des Heimatbetriebs eingesetzte Mitarbeiter gelegentlich auch als „Outbounds“ bezeichnet, aus Sicht des aufnehmenden Unternehmens als „Inbounds“.

Regelmäßig wird der Auslandseinsatz je nach Dauer unterschiedlich bezeichnet. Es werden die Begriffe Dienstreise, Abordnung, Delegation, Versetzung oder Übertritt gewählt. Hierbei handelt es sich aber nicht um Rechtsbegriffe; sie werden in Literatur und Praxis auch nicht immer einheitlich benutzt. Die begrifflichen Unterscheidungen der verschiedenen Erscheinungsformen des Auslandseinsatzes betreffen die Dauer einer Auslandstätigkeit und beschreiben verschiedene arbeitsvertragliche Gestaltungen zwischen den beteiligten Unternehmen und dem Arbeitnehmer.

1.1.1 Abordnung, Delegation, Secondment

Für mittelfristige Auslandseinsätze sind die Bezeichnungen Abordnung, Secondment oder Delegation geläufig. Von Abordnung bzw. Secondment wird häufig in den Fällen gesprochen, in denen ein Mitarbeiter für drei bis zwölf Monate im Ausland tätig wird. Der Lebensmittelpunkt wird in der Regel im Inland verbleiben, was aber nicht zwingend der Fall sein muss. Unter dem Begriff der Delegation werden mittel- bis langfristige Auslandsaufenthalte verstanden, die mehrere Jahre andauern können und bei denen der Mitarbeiter seinen Lebensmittelpunkt in aller Regel in das Gastland verlegen wird.

Das Inlandsarbeitsverhältnis wird in beiden Fällen mittels einer gesondert abzuschließenden Ergänzungsvereinbarung, dem Entsendevertrag, modifiziert. Arbeitgeber bleibt dabei die ursprüngliche Heimatgesellschaft des Arbeitnehmers im Inland. Im Konzern kann es in seltenen Fällen erforderlich sein, eine Zusatzvereinbarung mit der Auslandsgesellschaft abzuschließen, beispielsweise um die Voraussetzungen für eine dortige Arbeitserlaubnis zu erfüllen. Ein Arbeitsverhältnis besteht aber im Grundsatz nur mit dem inländischen Arbeitgeber.

In manchen Unternehmen werden unabhängig von der Einsatzdauer nur die Fallgestaltungen einheitlich als Entsendung oder Secondment bezeichnet, bei denen der Mitarbeiter arbeitsvertraglich dem Heimatunternehmen zugeordnet bleibt.

1.1.2 Versetzung, Übertritt, Transfer, Lokalisierung

Der Begriff der Versetzung wird meist für Auslandsentsendungen von mehreren Jahren gewählt. In den meisten Fällen wird dann mit dem rechtlich selbstständigen ausländischen Unternehmen ein eigener Arbeitsvertrag geschlossen, der in aller Regel dem Recht des Gastlandes unterfällt. Eine vertragliche Anbindung an das Stammhaus bleibt aber auch im Rahmen der Versetzung bestehen. Zwar wird das Inlandsarbeitsverhältnis während des Auslandseinsatzes zumeist ruhend gestellt, aus der Entsendevereinbarung ergeben sich jedoch häufig Ansprüche auf besondere Leistungen, wie Umzugskosten, Trennungsentschädigungen oder zusätzliche Vergütungen. Im Gegensatz zum Secondment wird bei Abschluss eines eigenen Arbeitsvertrages im Gastland in manchen Konzernen von Transfer gesprochen.

Von einem Übertritt spricht man dann, wenn der Arbeitnehmer das inländische Beschäftigungsverhältnis endgültig auflöst, um für einen anderen Arbeitgeber im Ausland dauerhaft tätig zu werden. Der Arbeitnehmer ist ausschließlich in das ausländische Unternehmen eingegliedert und erhält dort einen lokalen Vertrag. Zum bisherigen Arbeitgeber bestehen keinerlei vertragliche Beziehungen mehr. Häufig schließt sich der Übertritt an eine vorangegangene Entsendung an. Die Umstellung auf eine dauerhafte lokale Anstellung wird in diesem Fall als Lokalisierung bezeichnet. Eine etwaige finanzielle Besserstellung eines Expatriates gegenüber den lokalen Kollegen wird bei der Lokalisierung regelmäßig aufgehoben.

1.1.3 Dienstreise

Kurzfristige Auslandseinsätze von Arbeitnehmern, die aus deren üblichen Arbeitsaufgaben hervorgehen und in der Regel maximal 90 Tage andauern, werden gewöhnlich als Dienst- oder Geschäftsreisen bezeichnet.

Die Bezeichnung erfolgt in Anlehnung an den Zeitraum, in dem ein Verpflegungsmehraufwand seitens des Arbeitgebers steuerfrei ausgezahlt werden kann. Dienstreisen unterscheiden sich von den klassischen Entsendungen nicht nur durch die kürzere Dauer, sondern auch durch ihre rechtliche Ausgestaltung (in der Regel wird keine Entsendevereinbarung abgeschlossen). Allerdings treten insbesondere im Bereich der Sozialversicherung, gelegentlich aber auch im Steuerrecht (z. B. bei besonders langen Dienstreisen), oftmals dieselben Fragestellungen wie bei Entsendungen auf. So ist eine Dienstreise in der Regel auch immer eine Entsendung im sozialversicherungsrechtlichen Sinne. Dies wird in der Praxis häufig übersehen.

Anmerkung

Problematisch ist in diesem Zusammenhang, dass vielreisende Mitarbeiter häufig nicht von einer mit den besonderen Problemen von Auslandsentsendungen vertrauten spezialisierten Personalabteilung betreut werden, sondern weiter als „normale“ Arbeitnehmer geführt werden. Eventuelle steuerliche oder sozialversicherungsrechtliche Risiken,

die bei Entsendungen regelmäßig analysiert werden, fallen bei Mitarbeitern, die gehäuft Dienstreisen unternehmen, unter Umständen gar nicht auf. Solche vielreisenden Mitarbeiter, bei denen sich entsprechende Risiken realisieren, werden gelegentlich als „Accidental Expatriates“ bezeichnet.

1.2 Entsendungstypen

Auslandsentsendungen treten in der Praxis im Wesentlichen in folgenden zwei Formen auf:

– konzerninterne Entsendungen
– Einsatz bei ausländischen Kunden

Im ersten Fall wird der Entsandte innerhalb einer Konzernstruktur eingesetzt. In dieser Konstellation sind alle rechtlichen Gestaltungen und Zeiträume denkbar. Die Entsendung im multinationalen Konzern ist extrem vielschichtig und stellt die Personalabteilung vor besondere Herausforderungen.

Der Einsatz außerhalb der (konzern-)eigenen Betriebsorganisation kommt sowohl in Konzernen als auch Einzelgesellschaften vor. Für Einzelunternehmen wird diese Konstellation in der Regel die einzige Art der Entsendung darstellen. Musterfall ist die Montage von technischen Anlagen beim Kunden, für die ein Mitarbeiter oder ein Team für eine begrenzte Zeit im Ausland eingesetzt wird.

Die zu berücksichtigenden rechtlichen Aspekte überschneiden sich weitgehend, so dass beide Typen in diesem Band berücksichtigt werden. Auf die jeweiligen Besonderheiten wird an entsprechender Stelle hingewiesen.

1.3 Betroffene Rechtsgebiete

Die Gestaltung internationaler Arbeitnehmerentsendungen ist aus juristischer Sicht eine hochkomplexe Materie. Vorschriften aus verschiedensten Rechtsgebieten müssen bei der Planung, der Beratung des Arbeitnehmers und bei der Durchführung der Entsendung beachtet werden. Bei Arbeitnehmerentsendungen werden aus deutscher Sicht insbesondere die folgenden Rechtsgebiete berührt:

– Arbeitsrecht
– Internationales Privat- und Prozessrecht
– Sozialversicherungsrecht
– Steuerrecht
– Aufenthalts- und Einwanderungsrecht
– Datenschutzrecht

In den meisten Fällen sind darüber hinaus nicht nur Kenntnisse der Vorschriften des deutschen Rechts erforderlich, um eine Entsendung erfolgreich durchzuführen. Oft werden deutsche Normen zusätzlich von europarechtlichen oder anderen internationalen Regelungen überlagert, die ebenfalls beachtet werden müssen. Praktische Auswirkungen haben oftmals auch die im jeweiligen Einsatzland geltenden Normen (ausländisches Recht).

Anmerkung

Das jeweilige nationale Recht kann in diesem Band nicht im Einzelnen dargestellt werden. Es wird daher an den entsprechenden Stellen auf die Erheblichkeit der jeweils einschlägigen ausländischen Normenkomplexe hingewiesen. Im Zweifel müssen ortsansässige Experten zur Beurteilung des jeweiligen lokalen Rechts herangezogen werden.

1.4 Personalwirtschaftliche Aspekte

Bei jeder Auslandsentsendung sind neben rechtlichen Problemen verschiedenste personalwirtschaftliche Aspekte zu berücksichtigen. Damit sowohl Unternehmen als auch der entsandte Mitarbeiter von dem Auslandseinsatz optimal profitieren können, sollten sich die Verantwortlichen bereits vor der Entsendung Klarheit über die mannigfaltigen personalwirtschaftlichen Auswirkungen einer Auslandsentsendung verschaffen. Insbesondere gilt es, ein Scheitern der Entsendung nach Möglichkeit zu verhindern, denn ein z. B. auf mangelhafter Personalauswahl oder unzureichender Mitarbeiterbetreuung vorzeitig abgebrochener Auslandseinsatz ist in der Regel mit sehr hohen, oft unnötigen Kosten verbunden.

1.4.1 Gründe für die Auslandsentsendung

Auslandseinsätze gewinnen im Zuge der Globalisierung nicht nur in multinationalen Großunternehmen, sondern zunehmend auch im Mittelstand an Bedeutung. Innerhalb der letzten zehn Jahre ist die Anzahl der entsandten Mitarbeiter um ca. 25 Prozent gestiegen.

Die Motivation für einen Auslandseinsatz kann sowohl vom Unternehmen als auch vom Mitarbeiter ausgehen. Der häufigste Grund für eine Auslandsentsendung ist aus Unternehmersicht vor allem in der Anfangszeit eines Auslandsengagements der Know-how-Transfer in das Gastunternehmen bei der Ausweitung von Geschäftstätigkeiten ins Ausland oder bei der Durchführung von Projekten. Aber auch Personalentwicklungsmaßnahmen, die Erschließung neuer Märkte und die Übernahme von Führungsaufgaben im Ausland stellen inzwischen klassische Einsatzbereiche des grenzüberschreitenden Mitarbeitereinsatzes dar.

Bei den Mitarbeitern stehen eher die Aussicht auf einen beruflichen Aufstieg und die Chance zur eigenen Persönlichkeitsentwicklung im Vordergrund. Viele Mitarbeiter versprechen sich durch den Auslandsaufenthalt einen Karrieresprung.

In manchen Unternehmen werden demgemäß unterschiedliche Expatriategruppen unterschieden, beispielsweise Trainees, deren Auslandsaufenthalt hauptsächlich der Fortbildung dient und Spezialisten oder Führungskräfte, die auf Wunsch des Unternehmens ins Ausland gehen. Gegebenenfalls sollte eine solche Gruppierung in der Entsende-Policy Berücksichtigung finden. Trainees erhalten dann ein geringeres Gehalt oder reduzierte Zulagen, weil sie von sich aus gerne im Ausland eingesetzt werden. Eine entsprechende Unterscheidung kann die Gesamtkosten reduzieren, die im Unternehmen durch den globalen Einsatz von Mitarbeitern anfallen.

1.4.2 Unternehmensinterne Entsenderichtlinien

Für Unternehmen, die regelmäßig Mitarbeiter ins Ausland entsenden, aber ebenso für kleinere Unternehmen mit wenigen Auslandseinsätzen, ist die Aufstellung von Entsenderichtlinien dringend zu empfehlen. Entsenderichtlinien werden je nach Unternehmen unter verschiedenen Bezeichnungen geführt (z. B. „Entsende-Policy“ oder „Expatriate-Guidelines“).

Anmerkung

Unternehmensinterne Entsenderichtlinien dürfen nicht mit der Europäischen Entsenderichtlinie 96/91/EG verwechselt werden, bei der es sich um eine Vorschrift des Europarechts handelt. Beides hat bis auf die Bezeichnung und die Relevanz in Bezug auf Auslandsentsendungen nichts miteinander zu tun.

Entsenderichtlinien haben den Sinn

– personalwirtschaftliches Know-how schriftlich zu fixieren
– die bei Entsendungen auftauchenden Fragestellungen unternehmenseinheitlich zu regeln und so die Administration von Auslandsentsendungen zu standardisieren sowie
– eine möglichst weitgehende Gleichbehandlung der Arbeitnehmer zu erreichen und dadurch Unzufriedenheit in der Belegschaft zu vermeiden.

Insbesondere wenn mit den Mitarbeitern sogenannte Nettolohnvereinbarungen getroffen werden sollen, sind Entsenderichtlinien in der Praxis unverzichtbar, da solche Nettolohnvereinbarungen in aller Regel detaillierte steuerliche Regelungen erforderlich machen, die sinnvoll nur standardisiert für alle Expatriates getroffen werden können.

Entsenderichtlinien können alle Regelungen enthalten, die sich später in den Entsendevereinbarungen der Mitarbeiter wieder finden. Darüber hinaus enthalten Entsenderichtlinien oft interne Ablaufpläne und Zuständigkeitsregelungen, die die standardisierte Administration von Auslandsentsendungen erlauben. Entsenderichtlinien können durchaus modular aufgebaut sein, um regionalspezifischen Anforderungen gerecht zu werden. Teilweise werden auch unterschiedliche Richtlinien für verschiedene Einsatzlängen oder -arten aufgestellt. Dabei sollten die Richtlinien stets an Zweckmäßigkeitsgesichtspunkten ausgerichtet werden. Zudem sollten Unternehmen ihre Entsende-Policy regelmäßig überprüfen und entsprechend anpassen, falls geänderte rechtliche Rahmenbedingungen dies erfordern.

Im Zuge der Aufstellung von Entsenderichtlinien kommen unterschiedliche rechtliche Ausgestaltungen in Betracht. Bei Entsenderichtlinien handelt es sich in der Praxis zumeist um einseitig vom Unternehmen aufgestellte Regeln, die den Arbeitgeber zur Gleichbehandlung von Entsendesachverhalten verpflichten können. Unter Umständen können Entsenderichtlinien aber auch als formale Betriebsvereinbarung oder Regelungsabrede aufgestellt werden. Beide Varianten unterliegen in der Regel der betrieblichen Mitbestimmung.

1.4.3 Mitarbeiterauswahl

Generell sollte zur Mitarbeiterauswahl – wie bei jeder anderen Stellenbesetzung auch – zunächst ein Anforderungsprofil für die zu besetzende Stelle im Ausland fixiert werden. Der Unternehmer sollte die Vor- und Nachteile der Entsendung eigener Mitarbeiter im Vergleich zum Einsatz ortsansässiger Kräfte abwägen. So steht z. B. die vorhandene Kenntnis der Unternehmensstruktur, die ein entsandter Mitarbeiter in das Auslandsunternehmen einbringen könnte, der Orts- und Kultur- und Sprachkenntnis eines gegebenenfalls lokal angeworbenen Mitarbeiters gegenüber.

Fällt die Entscheidung zugunsten des Einsatzes eines Expatriates aus, sind für dessen Auswahl neben der unabdingbaren Fachkompetenz insbesondere dessen persönliche Eigenschaften von Bedeutung. Häufig wird bei der Mitarbeiterauswahl nicht daran gedacht, dass mentale Stärke und interkulturelle Kompetenz für eine gelungene Entsendung besonders wichtig sind. Auslandseinsätze scheitern überdurchschnittlich häufig, weil die fachlichen Qualitäten des Mitarbeiters bei der Auswahl überbewertet wurden.

Die praktische Auswahl der Mitarbeiter kann mittels der bekannten personalwirtschaftlichen Instrumente erfolgen. Je nach Unternehmensgröße und Anzahl der potenziell in Betracht kommenden Kandidaten kommen z. B. Assessment-Center oder strukturierte Auswahlinterviews in Betracht. In jedem Fall sollten der Arbeitgeber und der künftige Expatriate in einem ausführlichen Personalgespräch gleichermaßen die beiderseitigen Erwartungen und erfüllbaren Möglichkeiten ermitteln.

Zur effizienten Vorbereitung eines solchen Gesprächs kann eine Checkliste mit den für einen längeren Auslandsaufenthalt relevanten Punkten nützlich sein. Bei mangelnder eigener Expertise kann angesichts der hohen Kosten einer gescheiterten Entsendung

unter Umständen auch die Beiziehung einer spezialisierten Personalberatung sinnvoll sein.

Längst nicht alle Mitarbeiter, die an sich geeignet wären, erklären sich bereit, ins Ausland zu gehen. Der Hauptgrund hierfür ist sehr oft die berufliche Tätigkeit des Partners. Dieser ist häufig nicht bereit, den potenziellen Expatriate für eine längere Zeit ins Ausland zu begleiten, da dafür die eigene Karriere aufgegeben werden müsste (Dual-Career-Problematik). An zweiter Stelle steht die Angst vor beruflichen Einschnitten bei der Rückkehr in die Heimat.

Unternehmen können die Bewerberbasis für Auslandseinsätze massiv ausweiten, wenn sie die Dual-Career-Problematik im Unternehmen ansprechen und brauchbare Lösungswege anbieten.

1.4.4 Mitarbeiterbetreuung

Für den erfolgreichen Verlauf einer Auslandsentsendung ist es besonders wichtig, dass der Mitarbeiter in allen sonstigen Formalitäten und sozialen Aspekten, die mit der Entsendung verbunden sind, unterstützt wird. Dies fördert die Loyalität des Mitarbeiters gegenüber dem Heimatunternehmen, was gerade bei Entsendungen in konzernfremde Unternehmen von besonderer Bedeutung sein kann.

Auch wenn der Umfang der Mitarbeiterbetreuung in kleineren Unternehmen mangels Ressourcen nicht in dem Umfang realisiert werden kann, wie dies in Großunternehmen der Fall ist, darf die Wichtigkeit der Betreuung der Expatriates im Ausland nicht unterschätzt werden. Zumindest sollte daher einem Mitarbeiter der Personalabteilung die Koordination des Auslandsaufenthalts übertragen werden. So steht dem Expatriate ein fester Ansprechpartner zur Verfügung, an den er sich bei auftretenden Problemen werden kann.

In größeren Unternehmen gibt es zumeist spezialisierte Abteilungen für die Betreuung international eingesetzter Mitarbeiter, die mit den in diesem Zusammenhang regelmäßig auftretenden Fragestellungen vertraut sind und eventuell auftretende Probleme sachgerecht lösen können.

1.4.4.1 Maßnahmen vor der Entsendung

Die Praxis zeigt, dass viele Auslandseinsätze an mangelnder Vorbereitung scheitern, so dass hierauf besonderer Wert gelegt werden sollte. Der Mitarbeiter sollte nicht nur fachlich auf sein künftiges Tätigkeitsfeld vorbereitet werden (z. B. durch interne Schulungen), sondern vor allem auch vorab mit der Sprache und Kultur des Gastlandes vertraut gemacht werden. Sprachkurse und interkulturelle Trainings gewährleisten einen sanften Übergang sowie eine schnelle Integration in die neue Umgebung und schaffen so die Voraussetzungen für einen erfolgreichen Auslandseinsatz. Bei der Auswahl der Kurse sollte Wert darauf gelegt werden, dass der künftige Expatriate auf

die Gepflogenheiten der örtlichen Unternehmenskultur vorbereitet wird. Besonders wertvoll ist auch der Gedankenaustausch mit ehemaligen Expatriates, der aktiv gefördert werden sollte.

Zur Vorbereitung des Auslandseinsatzes gehört auch die ausführliche Information des Mitarbeiters über die steuer- und sozialversicherungsrechtlichen Folgen der Entsendung. Die Information über die steuerlichen Konsequenzen der Entsendung wird in der Praxis häufig direkt durch den mit der Erstellung der Einkommensteuererklärung beauftragten Steuerberater durchgeführt. Hierdurch können belastende Unsicherheiten abgebaut werden. Im Übrigen ist das Entsendeunternehmen arbeitsrechtlich in Teilbereichen zur Aufklärung über die Rechtsfolgen einer Entsendung verpflichtet.

Bei einer entsprechend langen Entsendedauer kann es sinnvoll sein, den Arbeitnehmer hinsichtlich des Umzugs ins Ausland zu unterstützen. So kann der Arbeitgeber neben der Übernahme der anfallenden Kosten z. B. auch bei logistisch notwendigen Aufgaben wie dem Verkauf oder der Vermietung einer Wohnung, der Organisation des Umzugs oder der Einlagerung des Mobiliars behilflich sein. Häufig werden diese Aufgaben auf spezialisierte Relocation-Provider ausgelagert.

Wird der Entsandte von seiner Familie begleitet, kann es angebracht sein, die Familienangehörigen ebenfalls durch Sprachkurse auf den Aufenthalt im Gastland vorzubereiten. Zu diesem Zweck sollte ein Treffen mit dem Ehepartner stattfinden, bei dem evtl. bestehende Ängste und Vorurteile des Partners abgebaut werden können. Teilweise unterstützen Arbeitgeber auch den Ehepartner bei der Suche nach einer Beschäftigung und gewähren Ausbildungsbeihilfen für die Kinder. Es trägt ganz erheblich zum Wohlergehen des Mitarbeiters bei, wenn sich die Familie gut in das Gastland integrieren lässt. Auch solche Aspekte wirken sich letztlich positiv auf die berufliche Performance des Expatriates aus und tragen zum Erfolg einer Auslandsentsendung bei.

1.4.4.2 Maßnahmen während der Entsendung

Gerade zu Beginn einer Auslandsentsendung wünschen sich viele Mitarbeiter eine konkrete Ansprechperson im Gastland, die dem Expatriate beim Auftreten alltäglicher Probleme und erst recht bei Notfällen mit Rat und Tat zur Seite steht. Im Rahmen konzerninterner Entsendungen kann z. B. einem Mitarbeiter der lokalen Personalabteilung die Betreuungszuständigkeit für den Expatriate übertragen werden. Schwieriger dürfte eine Vor-Ort-Betreuung bei Projekteinsätzen außerhalb des Unternehmens zu realisieren sein. Unter Umständen können externe Anbieter aber einen entsprechenden Service bereitstellen.

Daneben sollte während der Abwesenheit des Mitarbeiters der Kontakt zum Stammhaus aufrechterhalten werden. Dem Expatriate sollte zu diesem Zweck eine feste Ansprechperson im Entsendeunternehmen zugewiesen werden. Dies kann z. B. im Rahmen eines Mentorenprogramms erfolgen.

Während seiner Abwesenheit sollte der Expatriate über Veränderungen im Heimatunternehmen unterrichtet werden, damit er sich mental auf die Rückkehrsituation vorbereiten kann. Diese Aufgabe sollte dem Mentor übertragen werden. Unter Umständen können auch kurzzeitige Besuche im Heimatbetrieb sinnvoll sein, um den Entsandten bei der Kontaktpflege in der Heimat zu unterstützen. Bei der endgültigen Rückkehr werden diese Kontakte in der Regel von großer Bedeutung für die Wiedereingliederung in das deutsche Arbeitsleben sein.

1.4.4.3 Rückkehrproblematik

Rückkehrer leiden in der Praxis häufig unter Eingliederungsproblemen. Im Extremfall verlässt der Expatriate kurz nach der Rückkehr das Unternehmen. Von dem durch fachliche und persönliche Weiterentwicklung qualifizierten Arbeitnehmer kann das Entsendeunternehmen so nicht mehr profitieren – eine wirtschaftlich häufig unerwünschte Folge. Zudem kann sich eine gescheiterte Wiedereingliederung nachteilig auf die Bereitschaft der restlichen Mitarbeiter auswirken, künftig an Auslandseinsätzen teilzunehmen.

Eingliederungsprobleme können unterschiedliche Ursachen haben. So kann die Rückkehr z. B. mit dem Verlust von Verantwortung und Entscheidungsfreiheit des Mitarbeiters verbunden sein, an die er sich nur schwer gewöhnen kann. Insbesondere, wenn dem Expatriate vor der Entsendung Aufstiegschancen signalisiert wurden, die aber nach der Rückkehr mangels freier Stellen nicht verwirklicht werden, kann sich dies höchst nachteilig auf die Reintegration des Mitarbeiters auswirken. Daneben kann es vorkommen, dass sich Unternehmen und Mitarbeiter aufgrund langer Abwesenheit voneinander entfremdet haben oder Schwierigkeiten bei der privaten Reintegration des Mitarbeiters auftreten, z. B. durch Veränderung des Bekannten- und Kollegenkreises.

Wiedereingliederungsprobleme können durch eine gute Vorbereitung der Rückkehr und eine entsprechende Betreuung des Expatriates vermieden werden. Dem Unternehmen sollte bewusst sein, dass nicht nur der Beginn eines Auslandsaufenthalts eine besondere Herausforderung für den Entsandten darstellt, sondern auch die Rückkehr in das Unternehmen in vielfacher Hinsicht einen Neubeginn für den Expatriate bedeutet. Hierüber sollte schon vor der Entsendung offen gesprochen werden.

1.4.4.4 Nachbetreuung der Expatriates

Häufig wird der zuvor von einer spezialisierten Abteilung betreute Mitarbeiter bei Rückkehr ins Heimatland intern wieder der normalen Personalabteilung zugeordnet. Allerdings sollte die während der Entsendung für den Mitarbeiter verantwortliche Abteilung auch im Anschluss an die Entsendung überwachen, ob sich aus dem Auslandseinsatz noch etwaige nachlaufende Verpflichtungen aus dem Auslandseinsatz für das Heimat bzw. Gastunternehmen ergeben.

Insbesondere in steuerlicher Hinsicht können im Anschluss an die Entsendung Besonderheiten im Vergleich zu lokalen Mitarbeitern auftreten, mit denen die reguläre Personalabteilung oder die lokale Gehaltsabrechnung unter Umständen nicht vertraut sind. So ist etwa nachlaufender Arbeitslohn, beispielsweise ein im Jahr nach dem Abschluss der Entsendung ausgezahlter Bonus für den Entsendezeitraum, in steuerlicher Hinsicht unter Umständen parallel zu dem während der Entsendung bezogenen Arbeitslohn zu behandeln und gegebenenfalls im Ausland steuerpflichtig bzw. in Deutschland von der Besteuerung freizustellen, damit eine Doppelbesteuerung vermieden wird.

Bestenfalls werden daher ehemalige Expatriates so lange von der spezialisierten Entsendeabteilung weiter betreut, wie dies aufgrund der nachlaufenden Verpflichtungen erforderlich ist. Anderenfalls sollte die für die Entsendung zuständigen Spezialisten der regulären Personalabteilung beratend zu Seite stehen, um Haftungsrisiken für den Arbeitgeber zu vermeiden.

1.5 Gehaltsbestimmung

1.5.1 Gehaltssysteme

Eine der schwierigsten Aufgaben für die Personalabteilung ist die Kalkulation der konkreten Höhe der Vergütung des Expatriates. In der Fachliteratur werden verschiedene Methoden der Gehaltsbestimmung vorgeschlagen. Unternehmen sollten sich die jeweiligen Vor- und Nachteile der Systeme bewusst machen und das für das eigene Unternehmen strategisch passende Modell auswählen. Es stehen sich zwei Grundtypen, nämlich der sogenannte Heimat-Gesellschaft-Ansatz (Home-Country-Approach) und der Gast-Gesellschaft-Ansatz (Host-Country-Approach) gegenüber. Dazwischen gibt es Mischformen.

Nach dem Heimat-Gesellschaft-Ansatz wird die Vergütung gemäß den Maßstäben der Heimatgesellschaft bestimmt, nach dem Gast-Gesellschaft-Ansatz gemäß den Maßstäben des Einsatzlandes.

Werden Arbeitnehmer im Ausland nach dem Heimat-Gesellschaft-Ansatz vergütet, kann dies vor allem bei längeren Auslandseinsätzen zu Spannungen oder gar Konflikten mit den Beschäftigten vor Ort führen. Erhält beispielsweise ein in ein ärmeres Land entsandter Ingenieur eine höhere Vergütung, als der dort eingesetzte Werkleiter, wird dies die Autorität und das Ansehen des Werkleiters untergraben und eine fruchtbare Zusammenarbeit unter Umständen verhindern. Dies gilt umso mehr bei der Gestaltung „sichtbarer“ Vergütungsbestandteile, wie etwa dem zur Verfügung gestellten Dienstwagen.

Wird nach dem Gast-Gesellschaft-Ansatz entlohnt, wird sich häufig ein von der inländischen Vergütung objektiv abweichendes Gehaltsniveau ergeben. Dies wird für den Expatriate bei der Entsendung in Länder mit höherem oder mit Deutschland vergleich-

barem Lohniveau kein Hindernis sein. Bei Entsendungen in Länder mit niedrigerem Lohniveau, z. B. nach Osteuropa, ist es aber nahezu unmöglich, den Expatriate zum Verzicht auf einen Teil seines Gehalts zu bewegen. Handelt es sich um einen Einsatz im Ausland, bei dem der Mitarbeiter nicht für eine Gastgesellschaft tätig wird (z. B. bei Montageeinsätzen), kommt der Gast-Gesellschaft-Ansatz nicht in Betracht.

In der Praxis wird daher ganz überwiegend nach verschiedenen Varianten des Heimat-Gesellschaft-Ansatzes vergütet. Hinsichtlich des durch den Heimat-Gesellschaft-Ansatz vorhandenen Konfliktpotenzials im Gastunternehmen muss das Entsendeunternehmen kulturelles Fingerspitzengefühl beweisen. Im Zweifel sollte der Expatriate im oben genannten Beispiel zur Wahrung des Betriebsfriedens beispielsweise auf den größeren Dienstwagen verzichten. Hierfür können monetäre Anreize gesetzt werden.

1.5.2 Gehaltsberechnung

1.5.2.1 Gast-Gesellschaft-Ansatz

Beim Gast-Gesellschaft-Ansatz erhält der Mitarbeiter grundsätzlich ein Bruttogehalt nach dem Vergütungssystem der Gastgesellschaft. Steuer- und Sozialabgaben muss der Mitarbeiter (dann üblicherweise im Gastland) selbst tragen. Besondere Berechnungen bedarf es bei diesem System nicht.

1.5.2.2 Heimat-Gesellschaft-Ansatz (Bruttogehalt)

Die Bestimmung eines Bruttogehalts während des Auslandsaufenthalts erfolgt beim Heimat-Gesellschaft-Ansatz üblicherweise mittels der sogenannten Netto-Vergleichsrechnung. Dabei soll der Mitarbeiter so gestellt werden, dass er seinen bisherigen Lebensstandard aufrechterhalten kann und gleichzeitig alle zusätzlichen Belastungen, die aufgrund des Auslandseinsatzes entstehen, ausgeglichen werden. Dem Mitarbeiter soll während des Auslandseinsatzes grundsätzlich der bisherige Status quo erhalten bleiben, ohne dass sich durch die Entsendung eine finanzielle Besser- oder Schlechterstellung ergibt.

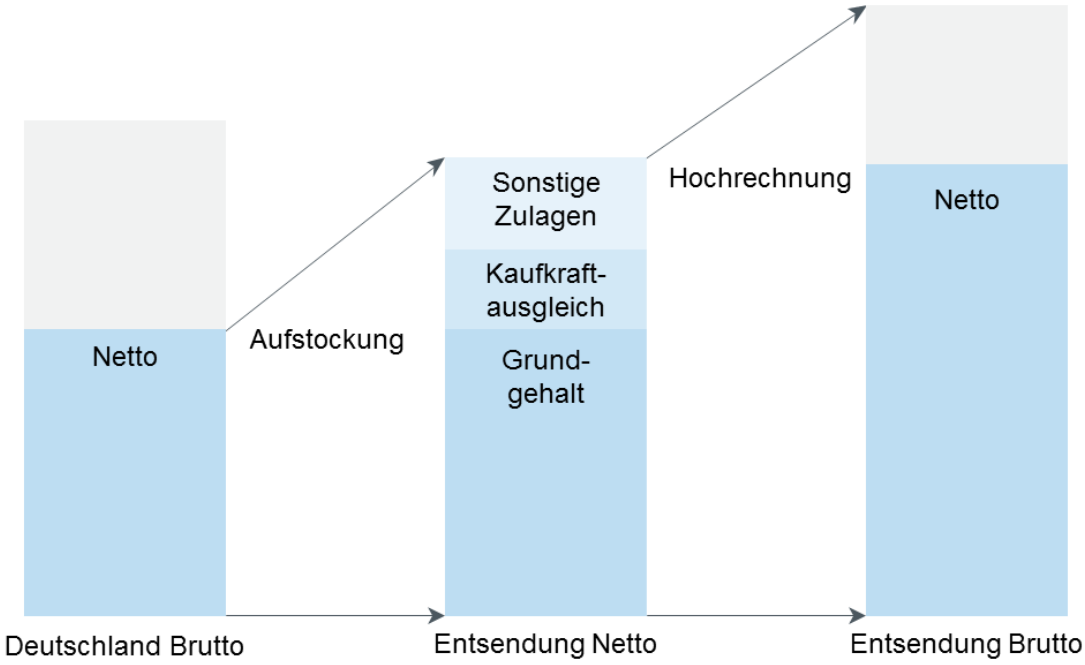
Zusatzleistungen, wie z. B. eine Mobilitätszulage oder ein Wohnkostenzuschuss für eine evtl. doppelte Haushaltsführung, können natürlich ergänzend vereinbart werden. Teilweise werden auch Entsendeprämien (Incentives) gewährt, die den Mitarbeiter gewollt finanziell besserstellen, damit er zu einem Auslandseinsatz bewegt werden kann.

Die Anpassung des Bruttogehalts erfolgt in aller Regel nicht durch die temporäre Anhebung des Grundgehalts, sondern durch Vereinbarung besonderer Auslandszulagen. Dies hat zum einen steuerliche Vorteile, weil bestimmte Zulagen steuerfrei gewährt werden können. Wichtig ist zum anderen auch der psychologische Effekt: Dem Mitarbeiter wird hierdurch deutlich gemacht, dass das Mehr an Gehalt im Ausland keine reguläre Lohnerhöhung darstellt, sondern nur ein Ausgleich für besondere Leistungen

und Belastungen ist. Mit dem Wegfall der Zulagen bei Rückkehr in das Heimat-Unternehmen wird sich der Mitarbeiter daher leichter abfinden, als würde sein Grundgehalt gekürzt.

Ausgangspunkt der Gehaltsberechnung ist regelmäßig das dem Arbeitnehmer zur Verfügung stehende Nettogehalt im Heimatland (nach Abzug von Steuern und Sozialabgaben). Dieses wird an die Kaufkraft (Kaufkraftzulage) im Zielland angepasst und – falls erforderlich – um eine Mobilitäts- / Härtezulage sowie evtl. eine Kostenpauschale aufgestockt werden. Ist das gewünschte Nettogehalt im Zielland bestimmt, kann auf das Bruttogehalt hochgerechnet werden. Es wird letztendlich ein solches Bruttogehalt gezahlt, so dass nach Abzug der ggf. im Heimat- und Gastland anfallenden Steuern und Sozialversicherungsbeiträge das zuvor errechnete Nettogehalt verbleibt.

Abbildung 1
Vereinfachte Nettovergleichsrechnung



Quelle: bayme vbm

Anmerkung

Hier können lediglich die Grundlagen der Netto-Vergleichsrechnung aufgezeigt werden. Es existieren jedoch noch weit komplexere Berechnungsmodelle, die beispielsweise berücksichtigen, ob dem Expatriate vor Ort eine Wohnung gestellt wird und im Heimatland Mietkosten erspart werden. Diese werden in der einschlägigen Fachliteratur erläutert und können hier nicht näher dargestellt werden. Die Festlegung des Ge-

halts ist essenzieller Bestandteil des Entsendevertrages. Die einzelnen Gehaltsbestandteile werden daher im Kapitel zur Vertragsgestaltung noch genauer beschrieben.

1.5.2.3 Heimat-Gesellschaft-Ansatz (Tax Equalization)

Ist mit dem Mitarbeiter eine Tax-Equalization- oder eine Nettolohnvereinbarung getroffen, muss vorab kein neues Bruttogehalt bestimmt werden. Der Mitarbeiter wird auf Grund der vertraglichen Vereinbarung ohnehin wirtschaftlich so gestellt, als würde er weiterhin im Heimatland arbeiten (siehe dazu im Detail Kapitel 2.1.6.7). Lediglich die Auslandszulagen (Kaufkraftausgleich, etc.) müssen vorab ermittelt werden.

1.6 Tracking von Expatriates und vielreisenden Mitarbeitern

Die steuerliche Situation von Arbeitnehmern, die im Ausland eingesetzt werden, hängt oftmals von verschiedenen Faktoren ab, die sich nachträglich meist nur noch schwer bestimmen lassen, wenn die entsprechenden Informationen nicht fortlaufend erfasst werden.

Daher empfiehlt es sich für alle Unternehmen, die Mitarbeiter im Ausland einsetzen, einen geeigneten Tracking-Prozess einzurichten, der die detaillierte Erfassung und Dokumentation der erforderlichen Informationen ermöglicht. Sorgfältiges Tracking kann im Ergebnis Unternehmen helfen, steuerliche und sozialversicherungsrechtliche Risiken in Bezug auf Expatriates und vielreisende Mitarbeiter zu identifizieren.

Das Reiseverhalten und die Arbeitsmodalitäten eines international eingesetzten Mitarbeiters können noch Jahre später bedeutsam sein. Unter Umständen verlangen die Finanzbehörden im Rahmen der Einkommensteuerveranlagung des Mitarbeiters oder auch bei einer etwaigen Lohnsteueraußenprüfung des Arbeitgebers die Vorlage von Unterlagen. Entsprechende Dokumentationen können auch für lange zurückliegende Zeiträume angefordert werden. Wurden in einem solchen Fall die benötigten Informationen nicht fortlaufend gesammelt, können sie meist nur noch schwer für die Vergangenheit rekonstruiert werden. Das gilt insbesondere in Bezug auf Teilnehmer von lang laufenden Incentive-Programmen; z. B. Aktienoptionsplänen, da die Einkommensbesteuerung der Auszahlungen von der steuerlichen Situation der Begünstigten während der gesamten Erdienungsperiode abhängen kann. Bei Einräumung langfristiger Vergütungsbestandteile sollten vielreisende Mitarbeiter bzw. potenzielle Expatriates daher auf die Wichtigkeit der Dokumentation ihres Reise- und Arbeitsverhaltens hingewiesen werden.

Daher empfiehlt es sich, die in der nachfolgenden Checkliste aufgelisteten Faktoren Tag genau zu dokumentieren bzw. den Mitarbeiter zu verpflichten, entsprechende Aufzeichnungen zu führen und Änderungen in den persönlichen Umständen mitzuteilen:

– Welche Position nimmt der Mitarbeiter ein? Ist der Mitarbeiter als Organ einer Konzerngesellschaft bestellt, z. B. als Mitglied des Vorstands, der Geschäftsführung oder des Aufsichtsrats? Wurde Prokura erteilt / im Handelsregister eingetragen?
– Wo unterhält der Mitarbeiter eine Wohnung? Hat er seinen deutschen Wohnsitz aufgegeben? Wo hält sich seine Familie auf bzw. wo besteht sein Lebensmittelpunkt?
– Wird der Mitarbeiter im Ausland als dort steuerlich ansässig behandelt?
– Welche Gesellschaft (bzw. Betriebsstätte) trägt das Gehalt des Mitarbeiters? Wird eine Weiterbelastung des Gehalts vorgenommen? Wenn ja, in welcher Höhe?

Das Führen eines Reisekalenders durch oder für den Mitarbeiter ist ebenfalls essenziell. Aus diesem sollten sich ergeben:

– die Anzahl der Aufenthaltstage in jedem Land, in dem der Mitarbeiter gearbeitet hat (auch private Aufenthaltstage können relevant sein)
– die Länder, in denen der Expatriate tätig war
– die Anzahl der Arbeitstage, die der Expatriate in den jeweiligen Ländern verbracht hat

Anmerkung

An dieser Stelle soll nur auf die Notwendigkeit der Implementierung eines Entsende-Tracking-Prozesses hingewiesen werden. Auf die Bedeutung der einzelnen Kriterien für die Unternehmensbesteuerung bzw. die Besteuerung des entsandten Mitarbeiters nach deutschem Steuerrecht wird später noch ausführlich eingegangen.

---

2 Vorbereitung der Entsendung

Zu treffende arbeits-, sozialversicherungs- und steuerrechtliche Maßnahmen im Vorfeld der Entsendung

2.1 Entsende- / Anstellungsvertrag

Weil längere Auslandsentsendungen im regulären Arbeitsvertrag gewöhnlich nicht geregelt werden, bedarf es für die Entsendung einer eigenen rechtlichen Grundlage. Das rechtliche Fundament ist in den meisten Fällen die sogenannte Entsendevereinbarung, die den ursprünglichen Arbeitsvertrag ergänzt, modifiziert, ruhend stellt oder sogar – im Fall des Übertritts – gänzlich aufhebt. Im Rahmen der Vorbereitung der Auslandsentsendung sollte auf die Ausgestaltung der Entsendevereinbarung besonderer Wert gelegt werden, da sich durch klare und verständliche Absprachen Konflikte und rechtliche Unsicherheiten von vorneherein vermeiden lassen, die sich im ungünstigsten Fall nachteilig auf den Verlauf der Entsendung auswirken könnten.

Anmerkung

Vertragspartner ist üblicherweise die Gesellschaft, bei der der Arbeitnehmer bislang beschäftigt war. Innerhalb von Konzernen werden Auslandsentsendungen gelegentlich auf eigene Konzerngesellschaften ausgelagert, die als Personal-Service-Gesellschaften konzerninterne Arbeitseinsätze mit Auslandsberührung auf eigene Rechnung abwickeln. Expatriates müssen in dieser Gestaltungsvariante mit dieser Gesellschaft einen neuen Arbeitsvertrag abschließen, der alle Modalitäten der Entsendung regelt.

2.1.1 Anwendbares Recht

Bevor es an die konkrete Ausgestaltung der Entsendevereinbarung gehen kann, muss zunächst das auf das Arbeitsverhältnis anwendbare Recht (Vertragsstatut) bestimmt werden. Das Vertragsstatut besagt – vereinfacht –, aus welcher Rechtsordnung sich das Zustandekommen, die Wirksamkeit und die aus einem Vertrag erwachsenden Rechte und Pflichten ergeben. Das Vertragsstatut wird für Verträge, die nach dem 17. Dezember 2009 geschlossen wurden, nach den Regelungen der sogenannten Rom-I-Verordnung (Rom-I-VO; Verordnung über das auf vertragliche Schuldverhältnisse anzuwendende Recht) bestimmt.

Hinweis: Ablösung der Art. 27 ff. EGBGB durch die Rom-I-VO

Die Rom-I-VO (VO Nr. 593/2008) stellt die bislang einzelstaatlichen Regelungen des internationalen Privatrechts auf eine unmittelbar geltende europarechtliche Grundlage. Das deutsche internationale Privatrecht war früher geregelt in den Art. 27 ff. EGBGB (Einführungsgesetz zum Bürgerlichen Gesetzbuch). Alle bis einschließlich 17. Dezember 2009 geschlossenen Verträge fallen also noch unter die einschlägigen Bestimmungen des EGBGB. Diese werden daher – soweit von Bedeutung – auch im Folgenden noch zitiert. In sachlicher Hinsicht haben sich durch die Rom-I-VO allerdings keine wesentlichen Neuerungen ergeben. Die Regelungen der Rom-I-VO stimmen weitgehend mit den Art. 27 ff. EGBGB überein.

Eine der wichtigsten Regeln des internationalen Privatrechts besagt, dass für die Bestimmung des auf einen Vertrag anwendbaren Rechts (Sachrecht) grundsätzlich das Kollisionsrecht des Staates entscheidend ist, dessen Gericht angerufen wird (Lex fori: Lateinisch für Recht bzw. Gesetz des Gerichts). Die Regelungen der Art. 27 ff. EGBGB galten dem Grunde nach nur bei Streitigkeiten vor deutschen Gerichten. Mit Inkrafttreten der Rom-I-VO, die in den EU-Mitgliedstaaten unmittelbar gilt, wurde das Kollisionsrecht nunmehr vereinheitlicht.

Hinweis

Vor außereuropäischen Gerichten kann es dagegen vorkommen, dass das anwendbare Sachrecht nach ganz anderen Grundsätzen bestimmt wird. Insofern kann das Vertragsstatut nur unter Berücksichtigung des ausländischen Kollisionsrechts bestimmt werden. Unter Umständen wird der Vertrag vor deutschen Gerichten nach deutschem Recht beurteilt, vor einem ausländischen Gericht nach dem dort geltenden Recht.

Hier können lediglich Gestaltungshinweise für Verträge gegeben werden, auf die deutsches Recht angewendet wird. Auf die Gestaltung von Vereinbarungen, die einem ausländischen Recht unterliegen, kann hier nicht näher eingegangen werden.

2.1.1.1 Rechtswahlmöglichkeit

Nach Art. 8 Abs. 1, 3 Abs. 1 Rom-I-VO (Art. 27 Abs. 1 EGBGB) unterliegt der Arbeitsvertrag dem von den Parteien gewählten Recht. Die Praxis zeigt, dass Arbeitgeber und Arbeitnehmer regelmäßig versuchen, die Fortgeltung des im „Heimatstaat“ geltenden Rechts zu erreichen. Bei Entsendungen aus Deutschland heraus wird daher regelmäßig die Anwendbarkeit deutschen Rechts vereinbart. Als vorteilhaft wird dies insbesondere deswegen angesehen, weil das deutsche Recht den Parteien zumindest in den Grundzügen bekannt sein dürfte. Mögliche Rechtsrisiken können so am besten eingeschätzt und beurteilt werden.

Art. 8 Abs. 1 Rom-I-VO

Individualarbeitsverträge unterliegen dem von den Parteien nach Artikel 3 gewählten Recht. Die Rechtswahl der Parteien darf jedoch nicht dazu führen, dass dem Arbeitnehmer der Schutz entzogen wird, der ihm durch Bestimmungen gewährt wird, von denen nach dem Recht, das nach den Absätzen 2, 3 und 4 des vorliegenden Artikels mangels einer Rechtswahl anzuwenden wäre, nicht durch Vereinbarung abgewichen werden darf.

Art. 3 Abs. 1 Rom-I-VO

Der Vertrag unterliegt dem von den Parteien gewählten Recht. Die Rechtswahl muss ausdrücklich erfolgen oder sich eindeutig aus den Bestimmungen des Vertrages oder aus den Umständen des Falles ergeben. Die Parteien können die Rechtswahl für ihren ganzen Vertrag oder nur für einen Teil desselben treffen.

Die Rechtswahl muss ausdrücklich erfolgen oder sich mit hinreichender Sicherheit aus den Bestimmungen des Vertrages oder den Umständen des Falls ergeben. Eine Rechtswahl soll auch in Tarifverträgen erfolgen können.

Theoretisch ist auch eine Teilrechtswahl zulässig, vgl. Art. 3 Abs. 1 Satz 3 Rom-I-VO. Diese ist allerdings wenig empfehlenswert, da im Streitfall unter Umständen kollidierende Rechtsordnungen gleichzeitig angewendet werden müssen. Dies kann zu unvorhersehbaren Ergebnissen führen.

2.1.1.2 Fehlen einer Rechtswahl

Haben die Parteien keine Rechtswahlvereinbarung getroffen, findet Art. 8 Abs. 2 bis 4 Rom-I-VO Anwendung:

– Arbeitsverhältnisse unterliegen dem Recht des Staates, in dem oder andernfalls von dem aus der Arbeitnehmer in Erfüllung seines Arbeitsvertrages gewöhnlich seine Arbeit verrichtet. Der Staat, in dem die Arbeit gewöhnlich verrichtet wird, wechselt nicht, wenn der Arbeitnehmer seine Arbeit vorübergehend in einem anderen Staat verrichtet.

– Kann das anzuwendende Recht hiernach nicht bestimmt werden, etwa weil der gewöhnliche Tätigkeitsort auch unter Berücksichtigung sämtlicher tatsächlicher Umstände nicht definiert werden kann, unterliegt der Vertrag dem Recht des Staates, in dem sich die Niederlassung befindet, die den Arbeitnehmer eingestellt hat.

– Ergibt sich allerdings aus der Gesamtheit der Umstände, dass der Vertrag eine engere Verbindung zu einem anderen als dem nach o. g. Grundsätzen bestimmten Staat aufweist, ist das Recht dieses anderen Staates anzuwenden.

Art. 8 Abs. 2 Rom-I-VO

Soweit das auf den Arbeitsvertrag anzuwendende Recht nicht durch Rechtswahl bestimmt ist, unterliegt der Arbeitsvertrag dem Recht des Staates, in dem oder andernfalls von dem aus der Arbeitnehmer in Erfüllung des Vertrages gewöhnlich seine Arbeit verrichtet. Der Staat, in dem die Arbeit gewöhnlich verrichtet wird, wechselt nicht, wenn der Arbeitnehmer seine Arbeit vorübergehend in einem anderen Staat verrichtet.

Art. 8 Abs. 3 Rom-I-VO

Kann das anzuwendende Recht nicht nach Absatz 2 bestimmt werden, so unterliegt der Vertrag dem Recht des Staates, in dem sich die Niederlassung befindet, die den Arbeitnehmer eingestellt hat.

Art. 8 Abs. 4 Rom-I-VO

Ergibt sich aus der Gesamtheit der Umstände, dass der Vertrag eine engere Verbindung zu einem anderen als dem in Absatz 2 oder 3 bezeichneten Staat aufweist, ist das Recht dieses anderen Staates anzuwenden.

Für die objektive Bestimmung des anzuwendenden Rechts bei Fehlen einer Rechtswahl ist also zunächst entscheidend, wo sich der gewöhnliche Arbeitsort befindet. Dies ist grundsätzlich der gewöhnliche Tätigkeits- oder Einsatzort, weil hier regelmäßig der Schwerpunkt des Arbeitsverhältnisses liegt. Bei der Eingliederung in einen Betrieb ist dies der Betriebsort. Ansonsten bestimmt das zeitliche und inhaltliche Schwergewicht der Tätigkeit den maßgeblichen Ort.

Gewöhnlicher Arbeitsort bei Tätigkeit in mehreren Staaten

Im Gegensatz zu Art. 30 EGBGB bestimmt Art. 8 Abs. 2 Rom-I-VO, dass der gewöhnliche Arbeitsort auch derjenige sein kann, „von dem aus“ der Arbeitnehmer gewöhnlich seine Arbeit verrichtet.

Insoweit kann bei einer grenzüberschreitenden Tätigkeit entscheidend sein, von welchem Ort aus die Arbeit organisiert wird. Von Bedeutung ist dies insbesondere für Be-

schäftigungen, die regelmäßig mit grenzüberschreitenden Tätigkeiten verbunden sind, etwa als Handelsvertreter oder Montagekraft.

Beachte: Kann in diesen Fällen nicht nachvollzogen werden, in welchem Staat die Tätigkeiten überwiegend verrichtet werden, kann Art. 8 Abs. 3 Rom-I-VO zur Anwendung kommen. Dann ist das Recht des Staates maßgeblich, in dem sich die Niederlassung befindet, die den Arbeitnehmer eingestellt hat.

Korrespondierend hierzu hat der EuGH hinsichtlich eines angestellten Handelsvertreters entschieden: Gewöhnlicher Arbeitsort liegt in dem Staat, in dem der Arbeitnehmer die meiste Zeit tätig ist, in dem sein Büro liegt, von dem aus er seine Arbeit organisiert und in den er nach seinen Auslandsreisen zurückkehrt (EuGH v. 09. Januar 1997 – C-383/95; EuGH v. 15. März 2011 – C-29/10).

Der Staat, in dem die Arbeit gewöhnlich verrichtet wird, wechselt nicht, wenn der Arbeitnehmer seine Arbeit vorübergehend in einem anderen Staat verrichtet.

In der Rom-I-VO wird in den Erwägungsgründen (Ziffer 36) klargestellt, dass insoweit von „vorübergehend“ gesprochen werden kann, wenn von dem Arbeitnehmer erwartet wird, dass er nach seinem Arbeitseinsatz im Ausland seine Arbeit im Herkunftsstaat wieder aufnimmt. Der Abschluss eines neuen Arbeitsvertrages mit dem ursprünglichen Arbeitgeber oder einem Arbeitgeber, der zur selben Unternehmensgruppe gehört wie der ursprüngliche Arbeitgeber, sollte nicht ausschließen, dass der Arbeitnehmer als seine Arbeit vorübergehend in einem anderen Staat verrichtend gilt.

Vorübergehende Entsendung

Ob es sich um eine vorübergehende Entsendung in einen anderen Staat handelt, ist immer eine Frage des Einzelfalls. Eine schematische Betrachtung verbietet sich dabei. Der Auslandseinsatz muss jedenfalls im Voraus auf eine begrenzte Zeit ausgerichtet und die Rückkehr des Arbeitnehmers beabsichtigt sein. Der vorübergehende Charakter des Einsatzes sollte aus der Entsendevereinbarung hervorgehen.

Beachte: Eine zeitliche Höchstgrenze für die Dauer der vorübergehenden Entsendung nennt die Rom-I-VO nicht. Entscheidend dürften – bei einer vorausschauenden Sichtweise – der Rückkehrwille des Arbeitnehmers und der „Rücknahmewille“ des Arbeitgebers sein.

Umstritten sind die Fälle, in denen das Arbeitsverhältnis mit einer vorübergehenden Entsendung beginnt – der Arbeitnehmer also im Inland eingestellt, aber sofort ins Ausland entsandt wird. Hier wird vielfach eine vorherige inländische Beschäftigung und beabsichtigte Weiterbeschäftigung verlangt. Eine vorübergehende Entsendung wird jedenfalls dann verneint, wenn der Arbeitnehmer für einen einmaligen unbefristeten Auslandseinsatz eingestellt wird, ohne zuvor im inländischen Betrieb tätig gewesen zu

sein. Bei der auslandsbezogenen Einstellung für ein Auslandsprojekt könnte aber die Ausnahmeklausel des Art. 8 Abs. 4 Rom-I-VO eingreifen (siehe Beispiel 3 unten).

Die Ausnahmeklausel des Art. 8 Abs. 4 Rom-I-VO beinhaltet keine starren Regelungen. Vielmehr sind die Gesamtumstände des internationalen Sachverhalts zu berücksichtigen. Primäre Kriterien sind die Staatsangehörigkeit der Vertragsparteien, der Sitz des Arbeitgebers und der Wohnort des Arbeitnehmers. Als Indiz können ergänzend die Vertragssprache und die Währung, in der die Vergütung bezahlt wird sowie der Ort des Vertragsschlusses herangezogen werden. Ausschlaggebend kann aber auch sein, in welchem Mitgliedstaat der Arbeitnehmer der Sozialversicherung angeschlossen ist bzw. Steuern und Abgaben abführt.

Selbst dann, wenn ein Arbeitnehmer die Arbeit in Erfüllung des Arbeitsvertrages gewöhnlich, dauerhaft und ununterbrochen in ein- und demselben Staat verrichtet, kann das in diesem Land anwendbare Recht ausgeschlossen sein, wenn sich aus der Gesamtheit der Umstände ergibt, dass eine engere Verbindung zwischen diesem Vertrag und einem anderen Land besteht.

Die Ausnahmeklausel ist insbesondere bei der Einstellung durch deutsche Unternehmen zu beachten.

Beispiel 1: Mehrstaatenbeschäftigung

Der deutsche Arbeitnehmer AN wird bei AG in München als Außendienstmitarbeiter eingestellt. Er ist regelmäßig in Deutschland, aber auch in Österreich und der Schweiz tätig. Organisiert und koordiniert wird seine Arbeit durch AG in München. Eine Rechtswahl ist zwischen AG und AN nicht erfolgt. Welches Arbeitsrecht findet objektiv Anwendung?

Lösung: Deutsches Arbeitsrecht.

Nach Art. 8 Abs. 2 Rom-I-VO unterliegt der Arbeitsvertrag dem Recht des Staates, in dem oder von dem aus der Arbeitnehmer gewöhnlich seine Arbeit verrichtet. Das ist hier Deutschland. Von hier aus wird die Tätigkeit von AN organisiert und koordiniert. AN ist auch regelmäßig in Deutschland tätig und kehrt dorthin zurück.

Beachte: Kann nicht eindeutig festgestellt werden, wo AN gewöhnlich seine Tätigkeit verrichtet, unterliegt der Vertrag dem Recht des Staates, in dem sich die einstellende Niederlassung befindet (Art. 8 Abs. 3 Rom-I-VO). Auch das ist hier Deutschland.

Beispiel 2: Vorübergehende Entsendung

Der deutsche Arbeitnehmer AN wird von seinem deutschen Arbeitgeber AG für zwei Jahre nach Polen zum dortigen Tochterunternehmen entsandt. Der Arbeitsvertrag mit AG bleibt dem Grunde nach bestehen, wird aber in einigen Punkten modifiziert. Mit der Tochtergesellschaft in Polen wird ein ergänzender lokaler Arbeitsvertrag abgeschlossen. Welches Recht findet objektiv Anwendung?

Lösung: Deutsches Arbeitsrecht.

Gewöhnlicher Arbeitsort ist Deutschland. Die zeitlich begrenzte und damit vorübergehende Entsendung nach Polen ändert hieran nichts (Art. 8 Abs. 2 Rom-I-VO). Auch die Tatsache, dass ein lokaler Arbeitsvertrag mit dem ausländischen Tochterunternehmen abgeschlossen wird, ist nach den Erwägungsgründen zur Rom-I-VO unerheblich. Im Ergebnis führt dies auch für das zweite Arbeitsverhältnis zur Anwendung deutschen Rechts.

Beispiel 3: Ausnahmeklausel Art. 8 Abs. 4 Rom-I-VO

Ein deutsches Unternehmen stellt deutsche Arbeitskräfte für ein zweijähriges befristetes Bauprojekt in Dubai ein. Eine Rechtswahl wird nicht vorgenommen. Welchem Recht unterliegt der Vertrag?

Lösung: Der gewöhnliche Arbeitsort der Arbeitnehmer liegt in den Vereinigten Arabischen Emiraten, da sie nur dort tätig werden sollen. Bei dem Einsatz handelt es sich auch nicht um eine vorübergehende Entsendung, weil die Rückkehr der Arbeitnehmer an deutsche Standorte des Unternehmens nicht beabsichtigt ist. Allerdings greift hier die Ausnahmeklausel (deutsche Vertragsparteien, ursprünglicher Wohnsitz in Deutschland). Insofern dürfte dennoch deutsches Recht auf die Arbeitsverhältnisse anzuwenden sein.

2.1.1.3 Grenzen der freien Rechtswahl

2.1.1.3.1 Kollisionsrechtlicher Günstigkeitsvergleich

Die Rechtswahl darf nicht dazu führen, dass dem Arbeitnehmer der Schutz entzogen wird, der ihm durch die zwingenden Bestimmungen des Rechts gewährt wird, das mangels einer Rechtswahl anzuwenden wäre. Weicht die vereinbarte von der nach objektiven Kriterien des Gesetzes zu bestimmenden Rechtsordnung ab, erfolgt eine Korrektur: Sind in der objektiv anwendbaren Rechtsordnung Schutzvorschriften enthalten, die für den Arbeitnehmer günstiger sind als bei Geltung der vereinbarten Rechts-

ordnung, bleiben diese anwendbar. Ist die gewählte Rechtsordnung günstiger, gilt das gewählte Recht.

Hinweis

Soweit ein Auslandseinsatz zeitlich begrenzt ist und die Geltung deutschen Rechts vereinbart ist, dürfte diese Regelung nicht bedeutsam werden. In diesen Fällen gilt deutsches Recht sowohl kraft Rechtswahl als auch aufgrund der objektiven Anknüpfung des Art. 8 Abs. 2 Rom-I-VO. Insofern findet der Günstigkeitsvergleich nicht statt. Der Vertrag unterliegt durchweg deutschem Recht.

Wird allerdings die Geltung ausländischen Rechts in den Fällen vereinbart, in denen nach Art. 8 Abs. 2 Rom-I-VO ohne Rechtswahl das deutsche Recht anwendbar wäre, kommt unter Umständen die Geltung beider Rechtsordnungen in Betracht. Weil die zwingenden Regelungen des deutschen Rechts durch eine Rechtswahl nicht zum Nachteil des Arbeitnehmers abbedungen werden können, kann sich der Arbeitnehmer auf die jeweils günstigeren Sachkomplexe einer Rechtsordnung berufen. Es gilt dann eine Mischung aus beiden Rechtsordnungen.

Daher können in diesen Fällen durch die Wahl ausländischen Rechts die zwingenden deutschen Arbeitnehmerschutzbestimmungen nicht ausgeschaltet werden. Gerichtliche Entscheidungen existieren beispielsweise zu folgenden Schutzkomplexen:

– Allgemeiner Kündigungsschutz, § 1 KSchG (BAG v. 20. November 1997 – 2 AZR 631/96)
– Übergang eines Arbeitsverhältnisses bei Betriebsübergang, § 613a BGB (BAG v. 29. Oktober 1992 – 2 AZR 267/92)

Im Übrigen dürfte diese Rechtsprechung auf sonstige zwingende Arbeitnehmerschutzvorschriften des deutschen Rechts zu übertragen sein.

Anwendbarkeit von § 613a BGB bei Verlagerung eines Betriebsteils ins grenznahe Ausland

---

Das BAG hat mit Urteil vom 26. Mai 2011 (8 AZR 37/10) entschieden: Ist für einen Arbeitsvertrag deutsches Recht maßgeblich, so ist die Frage, ob ein Betriebsübergang erfolgt, nach § 613a BGB zu beurteilen – und zwar auch dann, wenn ein Betriebsteil ins grenznahe Ausland (im zugrundeliegenden Fall die Schweiz) verlagert wird.

Dem lag folgender Sachverhalt zugrunde: Der Arbeitgeber, eine in Südbaden ansässige Konzerntochter, deren Mutter auch in der Schweiz Unternehmen hatte, verlagerte einen Betriebsteil in die Schweiz. Dabei wurden die wesentlichen materiellen und immateriellen Produktionsmittel zu einem weniger als 60 km entfernten neuen Standort

gebracht. Dem Kläger, einem Vertriebsingenieur, wurden vom Arbeitgeber zwei Kündigungen wegen Betriebsstilllegung ausgesprochen. Das Angebot eines neuen Arbeitsvertrages mit dem Schweizer Unternehmen lehnte er ab. Wie bereits vor dem Landesarbeitsgericht hatte die Kündigungsschutzklage auch vor dem BAG Erfolg. Der Arbeitgeber könne sich nach Ansicht des Gerichts zur Begründung der Kündigungen nicht auf eine Betriebsstilllegung berufen, da der Betriebsteil auf das Schweizer Unternehmen übertragen worden sei. Dies stelle einen nach deutschem Recht zu beurteilenden Betriebsübergang dar, der eine Rechtfertigung der ausgesprochenen Kündigungen durch dringende betriebliche Gründe ausschließe. Welche Ansprüche der Kläger gegen das Schweizer Unternehmen hatte, war im vorliegenden Fall nicht zu entscheiden.

2.1.1.3.2 Keine Abweichung von international zwingenden Vorschriften

Selbst in Fällen, in denen eine ausländische Rechtsordnung kraft Rechtswahl und / oder objektiver Bestimmung eigentlich anzuwenden wäre, erfolgt – soweit noch ein Inlandsbezug vorliegt – eine weitere Einschränkung der Rechtsanwendung über Art. 9 Rom-I-VO.

Artikel 9 Abs. 1 Rom-I-VO

Eine Eingriffsnorm ist eine zwingende Vorschrift, deren Einhaltung von einem Staat als so entscheidend für die Wahrung seines öffentlichen Interesses, insbesondere seiner politischen, sozialen oder wirtschaftlichen Organisation, angesehen wird, dass sie ungeachtet des nach Maßgabe dieser Verordnung auf den Vertrag anzuwendenden Rechts auf alle Sachverhalte anzuwenden ist, die in ihren Anwendungsbereich fallen.

Artikel 9 Abs. 2 Rom-I-VO

Diese Verordnung berührt nicht die Anwendung der Eingriffsnormen des Rechts des angerufenen Gerichts.

Bestimmte Vorschriften des deutschen Rechts – sogenannte international zwingende Bestimmungen oder Eingriffsnormen – setzen sich sowohl gegen eine gewählte als auch gegen eine objektiv anwendbare ausländische Rechtsordnung durch. Das BAG bejaht den Charakter als Eingriffsnorm jedoch nur, wenn die Vorschrift nicht nur auf den Schutz von Individualinteressen der Arbeitnehmer gerichtet ist, sondern zumindest auch öffentliche Gemeinwohlinteressen verfolgt. Wichtige Kriterien hierfür können z. B. die Rechtsdurchsetzung mittels eigens dafür eingerichteter Behörden in verwaltungsrechtlichen Verfahren (so z. B. das Integrationsamt bei der Kündigung des Arbeitsverhältnisses eines schwerbehinderten Menschen) oder die Verbindung mit dem öffentlichen Recht (insbesondere dem Sozialversicherungsrecht) sein.

Als international zwingende Bestimmungen des deutschen Rechts werden insbesondere angesehen:

– § 85 SGB IX (Kündigungsschutz schwerbehinderter Menschen)
– § 15 KSchG (Kündigungsschutz für Betriebsverfassungsorgane)
– § 103 BetrVG (Außerordentlicher Kündigungsschutz der Betriebsverfassungsorgane)
– §§ 17 ff. KSchG (Vorschriften bei Massenentlassungen)
– §§ 9, 14 MuSchG (Kündigungsschutz / Mutterschaftsgeld im Mutterschutz)
– § 15, 18 BEEG (Elternzeit, Kündigungsschutz in Elternzeit)
– § 3 EFZG (Entgeltfortzahlung bei Krankheit)
– § 2 AEntG (betrifft die in Rechts- oder Verwaltungsvorschriften enthaltenen Regelungen über
    - die Mindestentgeltsätze einschließlich der Überstundensätze,
    - den bezahlten Mindestjahresurlaub,
    - die Höchstarbeitszeiten und Mindestruhezeiten,
    - die Bedingungen für die Überlassung von Arbeitskräften, insbesondere durch Leiharbeitsunternehmen,
    - die Sicherheit, den Gesundheitsschutz und die Hygiene am Arbeitsplatz,
    - die Schutzmaßnahmen im Zusammenhang mit den Arbeits- und Beschäftigungsbedingungen von Schwangeren und Wöchnerinnen, Kindern und Jugendlichen und
    - die Gleichbehandlung von Männern und Frauen sowie andere Nichtdiskriminierungsbestimmungen

Hinweis

In der Entscheidungspraxis spielt Ar t. 9 Rom-I-VO (früher: Art. 34 EGBGB) hauptsächlich bei der Beschäftigung von ausländischen Arbeitnehmern in Deutschland eine Rolle. Für die Anwendung der Norm ist nämlich zwingend ein Inlandsbezug erforderlich. Hier ist auch das Erfordernis der Beeinträchtigung öffentlicher Belange nachvollziehbar.

Arbeitnehmer, die temporär im Ausland eingesetzt werden, unterfallen dagegen aus der Perspektive des deutschen Rechts bereits dem Schutz des Art. 8 Rom-I-VO (früher: Art. 30 EGBGB). Im Übrigen werden bei Arbeitnehmern, die dauerhaft außerhalb der Bundesrepublik eingesetzt werden und dort wohnen, zumeist keine öffentlichen Belange der Bundesrepublik beeinträchtigt, so dass eine Anwendung von Art. 9 Rom-I-VO (Art. 34 EGBGB) in diesen Fällen regelmäßig ausscheiden dürfte.

Allerdings kennen auch ausländische Rechtsordnungen Eingriffsnormen, von denen durch die Wahl eines anderen Rechts nicht abgewichen werden kann. Insofern kann es vorkommen, dass teilweise die zwingenden arbeitsrechtlichen Regelungen des Gastlandes anzuwenden sind, auch wenn der Arbeitsvertrag als solches dem deutschen Recht unterliegt. In diesem Punkt besteht ein rechtliches Risiko, dessen sich Arbeitge-

ber bewusst sein sollten. Beispielsweise gilt der „Employment Rights Act 1996“ des Vereinigten Königreiches, der u. a. Regelungen zum Kündigungsschutz enthält, unabhängig davon, welches Recht auf den Arbeitsvertrag Anwendung findet.

2.1.1.3.3 Einschränkungen durch die öffentliche Ordnung

Eine weitere (in der Praxis aber eher unbedeutende) Schranke für die Anwendung einer ausländischen Rechtsordnung ergibt sich aus dem Grundsatz des sogenannten Ordre Public: Eine ausländische Rechtsnorm darf in Deutschland dann nicht angewendet werden, wenn diese mit wesentlichen Grundsätzen des deutschen Rechts unvereinbar ist (z. B.: Unvereinbarkeit mit Grundrechten, Fehlen jeglichen Kündigungsschutzes). Dies ergibt sich aus Art. 21 Rom-I-VO.

Art. 21 Rom-I-VO

Die Anwendung einer Vorschrift des nach dieser Verordnung bezeichneten Rechts kann nur versagt werden, wenn ihre Anwendung mit der öffentlichen Ordnung („ordre public“) des Staates des angerufenen Gerichts offensichtlich unvereinbar ist.

2.1.1.4 Überlagerung durch ausländisches Recht

Nach Art. 12 Abs. 2 Rom-I-VO (Art. 32 Abs. 2 EGBGB) bleiben trotz Geltung des deutschen Arbeitsvertragsstatuts bestimmte Vorschriften des (ausländischen) Ortsrechts anwendbar. Hinsichtlich der Art und Weise der ordnungsgemäßen Erfüllung von Arbeitsverträgen im Ausland ist also das Recht des Einsatzstaates zu berücksichtigen. Dies gilt insbesondere für das öffentlich-rechtliche Arbeitsschutz- und Arbeitszeitrecht. Die lokalen Vorschriften des Rechts am Einsatzort zur Arbeitssicherheit, Arbeitszeit oder in Bezug auf Feiertagsregelungen überlagern daher das deutsche Recht, gelten aber nicht unmittelbar. Bei der Durchführung des Arbeitsverhältnisses müssen daher z. B. die lokalen Mindestarbeitsbedingungen eingehalten werden (vgl. hierzu Kapitel 3.1).

2.1.2 Geltung von Tarifverträgen

2.1.2.1 Zwingende Wirkung

Grundsätzlich besteht die Möglichkeit, dass ein Tarifvertrag auch für im Ausland eingesetzte Arbeitnehmer normative Wirkung beansprucht und daher die vertragliche Gestaltungsfreiheit unter Umständen eingeschränkt ist. Tarifrechtlich ist es nach der Rechtsprechung des Bundesarbeitsgerichts sogar zulässig, Tarifverträge für aus-

schließlich im Ausland zu erfüllende Arbeitsverhältnisse abzuschließen (vgl. BAG v. 11. September 1991 – 4 AZR 71/91).

Voraussetzung für die normative Geltung von Tarifverträgen im Ausland ist zunächst, dass auf das Arbeitsverhältnis deutsches Recht angewendet wird – das deutsche Recht also auf das Arbeitsverhältnis ausstrahlt. Dies kann beispielsweise aufgrund einer Rechtswahl oder aufgrund der zwingenden Geltung des deutschen Rechts in Entsendefällen der Fall sein (vgl. Kapitel 2.1.1.3).

Arbeitgeber und Arbeitnehmer müssen des Weiteren tarifgebunden sein: Neben dem zeitlichen, persönlichen und fachlichen Geltungsbereich muss dafür insbesondere der räumliche Anwendungsbereich eines Tarifvertrages die Entsendekonstellation er fassen. Hier gilt folgendes:

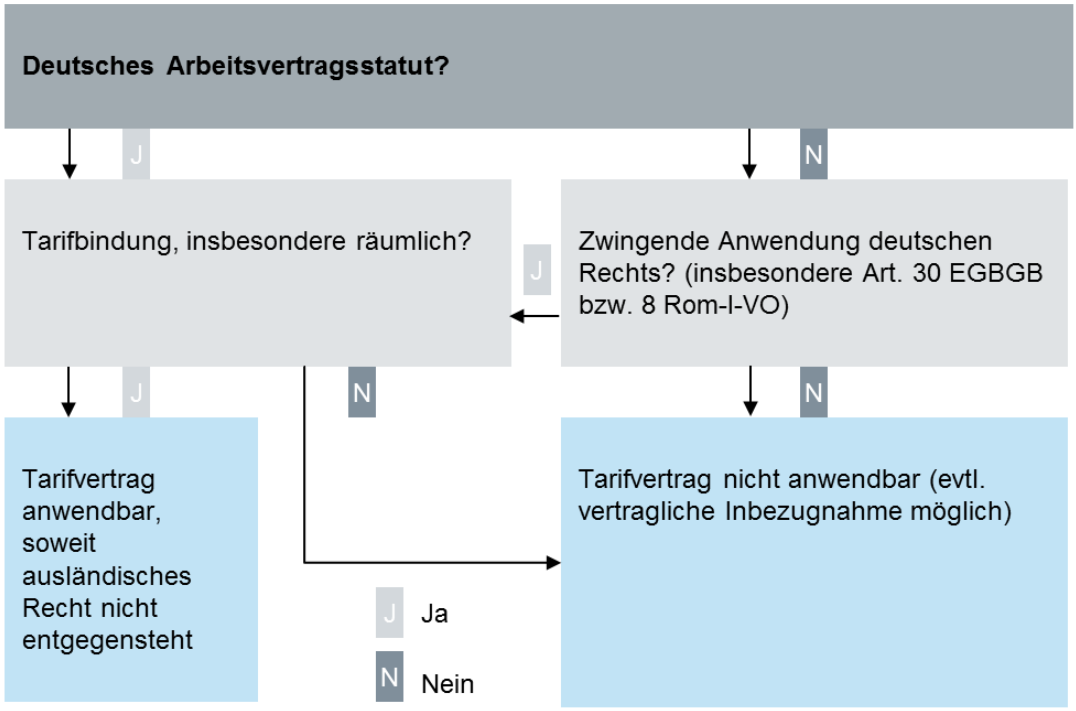
– Enthält der Tarifvertrag eine eindeutige Aussage über seinen räumlichen Anwendungsbereich bzw. über eine Erstreckung auf im Ausland vollzogene Arbeitsverhältnisse, so ist sein Anwendungsbereich für den entsandten Mitarbeiter eröffnet.
– Ist der räumliche Geltungsbereich auf das Inland beschränkt, gilt der Tarifvertrag nur dann für den entsandten Mitarbeiter, wenn für ihn deutsches Arbeitsrecht anwendbar ist (siehe oben). Dies ist im Wege der Auslegung zu ermitteln (vgl. BAG v. 09. Juli 2003 – 5 AZR 132/76).

Entfaltet ein Tarifvertrag sodann bei einem spezifischen Expatriate normative Wirkung, so sind die tariflichen Regelungen Teil des zwingenden (§ 4 Abs. 3 T VG) deutschen Arbeitsrechts und demnach auf den Entsendesachverhalt anwendbar. Einzelvertragliche Regelungen können in einem solchen Fall nur zugunsten des Arbeitnehmers von den tariflichen Regelungen abweichen; es sei denn, der Tarifvertrag sieht eine Öffnungsklausel vor, die ungünstige Abweichungen ausdrücklich zulässt.

2.1.2.2 Inbezugnahme von Tarifverträgen

Unproblematisch stellt sich die Inbezugnahme von Tarifverträgen dar. Verweist ein Arbeitsvertrag oder eine Entsendevereinbarung auf einen Tarifvertrag, so gelten dessen Regelungen als Bestandteil des Arbeitsvertrages, unabhängig von dem Bestehen einer Tarifbindung und unabhängig davon, ob der räumliche Geltungsbereich eines solchen Tarifvertrages sich auf das Ausland erstreckt.

Abbildung 2
Entscheidungsdiagramm – Tarifanwendung bei Auslandsentsendung



Quelle: bayme vbm

2.1.3 Berücksichtigung von Entsenderichtlinien

2.1.3.1 Einseitige Entsenderichtlinien

Existieren in einem Unternehmen einseitige Entsenderichtlinien (vgl. hierzu bereits Kapitel 1.4.2.), sollten diese schon aus Gründen der Gleichbehandlung bei der Gestaltung von Entsendeverträgen beachtet werden.

Anmerkung

In der Praxis wird häufig durch Verweisung im Arbeitsvertrag auf die Entsenderichtlinien des Unternehmens Bezug genommen. Nur die wesentlichen vertraglichen Regelungen werden im den Entsendevertrag vereinbart. In Bezug auf die für weniger bedeutsam erachteten Regelungen wird dann auf die bestehende Entsenderichtlinie verwiesen.

Zwar ist eine solche Bezugnahme grundsätzlich statthaft, jedoch sollten Arbeitgeber beachten, dass die einseitige Änderung von einseitigen Entsenderichtlinien unter Umständen nicht auf bereits vertraglich vereinbarte Entsendungen zurückwirken kann. So hat das Bundesarbeitsgericht für einen Inlandssachverhalt eine arbeitsvertragliche Verweisung auf einseitig festgelegte „Arbeits- / Sozialordnung" in ihrer jeweils gültigen Fassung (dynamische Verweisung) für unwirksam gehalten (BAG v. 11. Februar 2009 – 10 AZR 222/08).

Trotz der grundsätzlichen Möglichkeit der Bezugnahme sollten sämtliche Regelungen, die für einen konkreten Auslandseinsatz verbindlich sein sollen, im Entsendevertrag vertraglich vereinbart werden. Die vertraglichen Grundlagen der Entsendung sind damit für beide Vertragsparteien offengelegt, was zur Vermeidung von Missverständnissen beiträgt. Die Entsenderichtlinie kann Musterformulierungen für die in die Entsendeverträge aufzunehmenden Klauseln beinhalten und überdies die unternehmensinternen Prozesse definieren.

2.1.3.2 Betriebsvereinbarungen

Wurden Entsenderichtlinien als Betriebsvereinbarung errichtet (vgl. Kapitel 2.4.2), haben Arbeitnehmer grundsätzlich unabhängig von den arbeitsvertraglichen Regelungen einen Anspruch auf die zugesagten Leistungen (§ 77 Abs. 4 BetrVG). Dies gilt allerdings nur insoweit

– als die Betriebsvereinbarung günstigere Regelungen als der Arbeits- bzw. Entsendevertrag enthält (Günstigkeitsprinzip) und
– die Betriebsvereinbarung auch im Ausland Wirkung entfaltet.

Ob Betriebsvereinbarungen auf die im Ausland eingesetzten Mitarbeiter anzuwenden sind, hängt davon ab, ob der Geltungsbereich der Betriebsvereinbarung den konkreten Entsendsachverhalt erfasst. Grundsätzlich gilt die Vereinbarung nur für die Mitarbeiter des Betriebs, für den sie abgeschlossen wurde. Entsandte Mitarbeiter fallen hierunter, soweit sie dem inländischen Betrieb noch zuzuordnen sind (vgl. hierzu Kapitel 3.2.1).

Anmerkung

Betriebsvereinbarungen gelten – soweit nicht arbeitsvertraglich etwas anderes vereinbart ist – nicht für leitende Angestellte (vgl. § 5 Abs. 3 BetrVG).

2.1.4 AGB-Kontrolle

Entsendevereinbarungen unterliegen – wie Arbeitsverträge auch – der bürgerlichrechtlichen AGB-Kontrolle. Weil Arbeitnehmer als Verbraucher angesehen werden, gilt dies

auch dann, wenn die vorformulierten Vertragsbedingungen nur zur einmaligen Verwendung bestimmt sind. Eine Ausnahme gilt nur für Klauseln, auf deren Formulierung der Arbeitnehmer Einfluss nehmen konnte (vgl. § 310 Abs. 3 Nr. 2 BGB). Dafür muss der Arbeitgeber allerdings den Kern einer Klausel ernsthaft zur Disposition des Arbeitnehmers stellen und diesem die Möglichkeit eingeräumt haben, die Klausel ernsthaft beeinflussen zu können (vgl. BAG v. 01. März 2006 – 5 AZR 363/05). In der Praxis kann hiervon nur in seltenen Fällen ausgegangen werden.

Daher müssen Klauseln von Entsendevereinbarungen in der Regel den Anforderungen des AGB-Rechts entsprechen. Das bedeutet, dass die Klauseln nicht unangemessen benachteiligen und nicht überraschend sein dürfen und zudem klar und verständlich sein müssen (Transparenzgebot). Zweifel bei der Auslegung von AGB gehen zulasten des Verwenders, d. h. des Arbeitgebers (§ 305c Abs. 2 BGB).

Beispiel

Unwirksam wäre z. B. eine Rückzahlungsklausel, die den Arbeitnehmer bei vorzeitiger Beendigung des Auslandseinsatzes uneingeschränkt zur Rückzahlung der durch den Auslandseinsatz verursachten Kosten verpflichtet (vgl. zu Rückzahlungsklauseln Kapitel 2.1.6.14.3).

Anmerkung

Betriebsvereinbarungen und Tarifverträge unterfallen nicht der AGB-Kontrolle (§ 310 Abs. 4 BGB).

2.1.5 Vertragsbeziehungen

Grundsätzlich bedarf es als Grundlage für eine Auslandsentsendung einer vertraglichen Regelung. Das arbeitsrechtliche Weisungsrecht (Direktionsrecht, § 106 GewO) allein berechtigt den Arbeitgeber in aller Regel nicht, den Mitarbeiter einseitig zu längeren Auslandseinsätzen zu verpflichten.

Anmerkung

Je nach Aufgabenbeschreibung im Arbeitsvertrag kann der Arbeitgeber den Arbeitnehmer auch im Rahmen seines Direktionsrechts anweisen, Auslandseinsätze vorzunehmen. Grundsätzlich gilt aber: Je länger die Abwesenheit vom Heimatort regelmäßig dauert, desto eher wird eine vertragliche Regelung erforderlich sein.

Bei der Vertragsgestaltung können vier Regelungsmodelle unterschieden werden, die nachfolgend behandelt werden:

– Entsendung ohne weitere Vereinbarung
– Ergänzung und Modifikation des Heimatarbeitsvertrages
– eigener Arbeitsvertrag mit dem Gastunternehmen mit Aufhebung / Ruhendstellung des Heimatarbeitsvertrages
– dreiseitiger Konzernarbeitsvertrag

2.1.5.1 Gestaltungen ohne gesonderte Entsendevereinbarung

Eine entsprechende vertragliche Regelung kann unter Umständen bereits im Arbeitsvertrag enthalten sein, so z. B. in Verträgen mit Arbeitnehmern, die häufiger Dienstreisen mit Auslandsaufenthalten unternehmen. Bei regelmäßigen längeren Auslandsaufenthalten können solche Arbeitsverträge durchaus Elemente enthalten, die ansonsten in separate Entsendevereinbarungen aufgenommen werden. Für Einsätze, die sich im Rahmen solcher vertraglichen Abreden bewegen, ist keine Zusatzvereinbarung nötig.

Hinweis

Soll der Mitarbeiter länger als einen Monat im Ausland tätig sein, so muss ihm vor seiner Abreise ein schriftliches Dokument (üblicherweise der Arbeitsvertrag bzw. die Entsendevereinbarung) ausgehändigt werden, § 2 Abs. 2 des Nachweisgesetzes (vgl. Kapitel 2.1.7).

Vom allgemeinen Direktionsrecht nicht mehr gedeckt sind aber längerfristige Auslandsaufenthalte oder gar Versetzungen, die arbeitsvertraglich nicht vorgesehen sind (vgl. LAG Hessen v. 28. Mai 2008 – 8 Sa 2179/06).

Soll ein Arbeitnehmer einem neuen Aufgabenbereich zugeteilt werden, der verstärkt mit Dienstreisen und längeren Auslandsaufenthalten verbunden ist, erfordert dies, soweit entsprechende Regelungen im ursprünglichen Arbeitsvertrag nicht vorhanden sind, in der Regel eine Vertragsänderung, d. h. der Arbeitnehmer wird der verstärkten Reisetätigkeit vertraglich zustimmen müssen. In einen einheitlichen Vertrag können die grundsätzlichen Regelungen des Arbeitsverhältnisses und die Vereinbarungen über mittel- oder längerfristige Entsendungen auch dann aufgenommen werden, wenn der Arbeitnehmer ausschließlich zum Zweck der Entsendung eingestellt wird. Dann ist es nicht praktikabel, zwei separate Vereinbarungen abzuschließen.

2.1.5.2 Ergänzung des inländischen Arbeitsverhältnisses

Regelmäßig wird die Arbeitnehmerentsendung aber nicht schon im ursprünglichen Arbeitsverhältnis angelegt sein. In diesem Fall ist es üblich, ein zum Arbeitsvertrag sepa-

rates Vertragsdokument (Entsendevereinbarung) aufzusetzen, welches rechtstechnisch den Arbeitsvertrag für die Dauer der Entsendung an die entsendespezifischen Anforderungen anpasst. Das inländische Arbeitsverhältnis gilt dann fort. Es wird durch die Entsendevereinbarung lediglich modifiziert.

Bei der Modifikation des Grundarbeitsvertrages durch den Entsendevertrag muss sorgfältig darauf geachtet werden, dass sich die Inhalte der beiden Vereinbarungen ergänzen oder ersetzen. Da der Entsendevertrag vertragsrechtlich gesehen eine Nebenabrede zum Arbeitsvertrag darstellt, kann der Arbeitgeber sonst im ungünstigsten Fall die alternativ gedachten Leistungen kumulativ schulden. Der Entsendevertrag sollte daher ausdrücklich regeln, welche Bestimmungen des inländischen Arbeitsvertrages fortgelten sollen und welche Bestimmungen durch die Entsendevereinbarung modifiziert werden.

2.1.5.3 Ruhen / Aufhebung des inländischen Arbeitsverhältnisses

Gerade bei längerfristigen Auslandsaufenthalten kann es unter Umständen notwendig sein, dass der Expatriate einen selbstständigen Arbeitsvertrag mit der Gastgesellschaft abschließt. Grund hierfür können z. B. ausländerrechtlich oder regulatorisch zwingende Vorschriften des Gastlandes sein, die den Abschluss eines lokalen Arbeitsvertrages erforderlich machen. Das ausländische Arbeitsverhältnis kann dann nach lokalen Regeln ausgestaltet und dem (Arbeits-)Recht des Gastlandes unterstellt werden oder es wird (soweit im Gastland zulässig) deutsches Recht als Vertragsstatut gewählt (vgl. hierzu Kapitel 2.1.1.1). Auch umsatzsteuerlich kann es in bestimmen Konstellationen sinnvoll sein, dass ein lokaler Arbeitsvertrag abgeschlossen und das Heimatarbeitsverhältnis ruhend gestellt wird (vgl. hierzu Kapitel 3.4.4).

Beispiel

Bei Auslandseinsätzen in Russland ist es z. B. regelmäßig notwendig, einen Arbeitsvertrag nach russischem Recht abzuschließen, weil die örtlichen Behörden die Erteilung einer Arbeitserlaubnis von dem Bestehen eines lokalen Anstellungsvertrages nach russischem Recht abhängig machen. Daher ist es in solchen Fällen sinnvoll, den Heimatarbeitsvertrag ruhend zu stellen. Soweit dies von den Vertragsparteien gewünscht wird, können in der Ruhensvereinbarung aber zusätzliche Leistungen des Heimatarbeitgebers vereinbart werden. Dies erfolgt teilweise auch in der Absicht, den Arbeitnehmer in der deutschen Sozialversicherung zu halten.

Arbeitsrechtlich handelt es sich um eine Versetzung des Arbeitnehmers ins Ausland, wenn dem Arbeitnehmer für einen längeren Zeitraum als einen Monat ein anderer Arbeitsort zugewiesen wird und er nach seinem Vertrag nicht an typischerweise wechselnden Arbeitsplätzen beschäftigt ist (§ 95 Abs. 3 BetrVG).

In diesen Fällen ist dringend anzuraten, das Schicksal des Heimatarbeitsvertrages in der Entsendevereinbarung zu regeln. Im ungünstigsten Fall kann der Arbeitnehmer sonst Bezüge sowohl aus dem Vertrag mit der Heimatgesellschaft als auch aus dem Vertrag mit der Gastgesellschaft beanspruchen. In der Praxis sind zwei Lösungsmöglichkeiten verbreitet: Das inländische Arbeitsverhältnis wird ruhend gestellt oder aufgelöst. Beide Varianten erfordern eine vertragliche Vereinbarung.

2.1.5.3.1 Ruhensvereinbarung

Eine Ruhensvereinbarung bewirkt, dass der Arbeitsvertrag nach dem Ende des Auslandseinsatzes wieder auflebt. Der entsandte Mitarbeiter setzt sein altes Arbeitsverhältnis zu den bis zum Abschluss der Ruhensvereinbarung geltenden Bedingungen fort. Während des Auslandsaufenthalts besteht das ruhende Arbeitsverhältnis als sog. Rumpfarbeitsverhältnis fort.

In der Vereinbarung oder einer separaten Entsendevereinbarung kann daneben bestimmt werden, dass der Mitarbeiter zusätzlich zu seinem Gehalt im Ausland weitere Leistungen aufgrund des Inlandsarbeitsverhältnisses erhält. Dies kann z. B. sinnvoll sein, um eine niedrige Entlohnung im Ausland auszugleichen. Sinnvoll ist dieses Modell auch, um dem Mitarbeiter die weitere Einzahlung in die betriebliche Altersvorsorge zu ermöglichen. Bei der Formulierung einer dementsprechenden Vereinbarung sollte klargestellt werden, dass zwei getrennte Verträge vorliegen. Ansonsten können die Vertragsbeziehungen unter Umständen als dreiseitiges Arbeitsverhältnis ausgelegt werden (vgl. hierzu BAG v. 21. Januar 1999 – 2 AZR 648/97).

Anmerkung

Ein vollständig ruhend gestelltes Arbeitsverhältnis wird sozialversicherungsrechtlich als nicht bestehend behandelt. Dies muss bei der Vertragsgestaltung bedacht werden. Für einen Verbleib in der deutschen Sozialversicherung während des Auslandseinsatzes ist grundsätzlich erforderlich, dass das bisherige Beschäftigungsverhältnis – wenn auch in einer durch die Entsendung bedingten gelockerten Form – weiterhin bestehen bleibt.

Ruhensvereinbarungen dürfen nicht aus den Augen verloren werden. Soll die Zusammenarbeit mit dem Mitarbeiter nämlich gänzlich beendet werden, muss nicht nur der lokale Arbeitsvertrag, sondern auch das Rumpfarbeitsverhältnis gekündigt oder zweiseitig aufgehoben werden (vgl. Kapitel 4.3.3.1).

2.1.5.3.2 Aufhebungsvereinbarung

Durch eine Aufhebungsvereinbarung wird das inländische Arbeitsverhältnis gänzlich beendet. Dadurch entfallen alle vertraglichen Verpflichtungen zwischen dem Mitarbei-

ter und dem inländischen Unternehmen. Soll der Arbeitnehmer an das Heimatunternehmen gebunden werden, kann eine Wiedereinstellungszusage vereinbart werden.

2.1.5.4 Split Contract bzw. dreiseitiger Konzernarbeitsvertrag

Eine Entsendung kann auch in den sog. Split-Contract-Konstellationen vorliegen, wenn in der Regel aus steuerrechtlichen Gründen das Gehalt auf (mindestens) zwei Arbeitsverträge aufgeteilt wird, d. h. der Arbeitnehmer zwei aktive parallele Arbeitsverhältnisse hat. Hier bestehen mehrere Teilzeitarbeitsverhältnisse nebeneinander, wobei die Hauptpflichten auf mindestens zwei Arbeitgeber in verschiedenen Staaten aufgeteilt sind.

Diese Verträge können auch in der Form von dreiseitigen Konzernarbeitsverträgen mit Versetzungsklausel auftreten. Der Vertragsschluss erfolgt zwischen Arbeitnehmer, Heimgesellschaft und Gastgesellschaft.

Beispiel

Der Arbeitnehmer AN soll neben dem Vertrag bei der Konzernmutter in Deutschland einen zweiten, befristeten Vertrag als angestellter Geschäftsführer bei der Tochtergesellschaft in Detroit bekommen, wobei die Tätigkeit aufgespalten sein soll in 1/3 Tätigkeit für die Konzernmutter und 2/3 Tätigkeit für die Konzerntochter. AN soll seine Tätigkeit überwiegend in den USA verrichten und nur gelegentlich zur Berichterstattung nach Deutschland reisen.

In dieser Konstellation hat AN zwei aktive parallele Arbeitsverträge. Es könnte eine Entsendung in die USA vorliegen verknüpft mit einem befristeten lokalen Arbeitsvertrag.

Anmerkung

Beim Abschluss solcher Verträge sollten sich die Parteien darüber im Klaren sein, dass sie sich auf juristisch weitgehend ungeklärtem Terrain bewegen. Zum einen liegt es auf der Hand, dass die einzelnen Teilzeitarbeitsverhältnisse aufeinander abgestimmt werden müssen, um die Kollision von Vertragspflichten und unbeabsichtigten Kumulierungen z. B. von Entgelt- oder Urlaubsansprüchen zu vermeiden.

Problematisch ist zum anderen, dass im Falle dreiseitiger Konzernarbeitsverträge bei der Arbeitgebermehrheit ein einheitliches Arbeitsverhältnis angenommen werden könnte. Dies hätte z. B. zur Folge, dass Kündigungen grundsätzlich von beiden Arbeitgeberparteien gemeinsam abgegeben werden müssen, wenn nicht die eine Seite zur alleinigen Abgabe solcher Erklärungen vertraglich ermächtigt wurde. Dies ergibt sich aus §§ 425 Abs. 2, 429 Abs. 3 BGB.

In jedem Fall sollten die Vertragspartner genau bezeichnet werden. Als Vertragsparteien sind daher aufzunehmen:

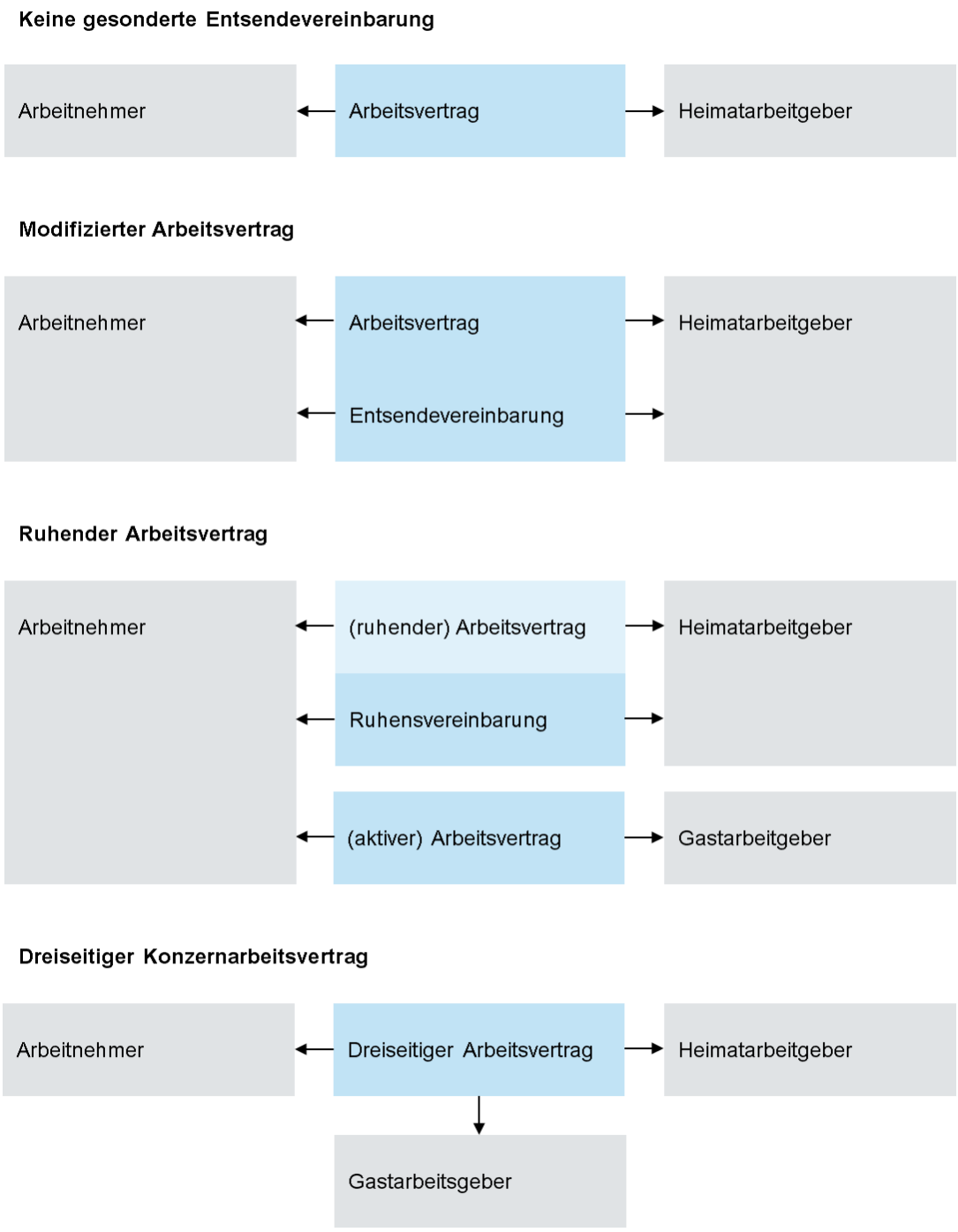
– Heimatgesellschaft
– Gastgesellschaft
– Arbeitnehmer

Der Vorteil liegt darin begründet, dass das arbeitsrechtliche Weisungsrecht dann sowohl Heimat- als auch Gastgesellschaft zusteht. Aus diesem Grund sollten aber auch Regelungen über den Vorrang von widersprechenden Weisungen aufgenommen werden. In aller Regel wird der Konzernzentrale ein Letztentscheidungsrecht eingeräumt werden.

2.1.5.5 Arbeitsvertragsbeziehungen

Der folgenden grafischen Übersicht können die Vertragsbeziehungen je nach gewählter Gestaltungsvariante entnommen werden:

Abbildung 3
Übersicht Arbeitsvertragsbeziehungen



Quelle: bayme vbm

2.1.6 Übliche Vertragsklauseln

Nachfolgend sollen die wichtigsten vertraglichen Regelungen erläutert werden, die regelmäßig in Entsendeverträge aufgenommen werden.

Anmerkung

In der Praxis empfiehlt es sich, Entsendeverträge (zumindest auch) in englischer Sprache zu verfassen. Nur so ist gewährleistet, dass alle mit der konkreten Entsendung befassten Mitarbeiter (z. B. die ausländische Personalabteilung bzw. Payroll) oder extern hinzugezogene Berater (z. B. Steuerberater im Einsatzland) die Entsendung im Detail verstehen und Besonderheiten, die sich unter Umständen aus dem Entsendevertrag ergeben, entsprechend berücksichtigen können.

2.1.6.1 Präambel

Ob Entsendevereinbarungen eine Präambel oder Einleitung vorangestellt wird, ist rechtlich nicht zwingend vorgeschrieben, jedoch zumeist empfehlenswert. Wichtige Vertragsbestandteile, wie etwa die Laufzeit des Vertrages, sollten jedoch nicht in die Präambel einbezogen werden, sondern in einem eigenen Punkt geregelt werden.

In Präambeln werden in der Regel Motive und Absichten der Vertragsparteien fixiert, die dem Vertragsschluss zugrunde liegen. Dies erleichtert das Verständnis und die Auslegung eines Vertrages ungemein und verhindert, dass die Überlegungen, die hinter dem Auslandseinsatz stehen, in Vergessenheit geraten. Taucht im Verlauf einer Auslandsentsendung ein Konflikt auf, für den die Entsendevereinbarung keine ausdrückliche Lösung vorsieht, kann eine Präambel als Argumentationshilfe zur Streitbeilegung herangezogen werden.

2.1.6.2 Geltung des Heimatarbeitsvertrages

Der Vertrag sollte in jedem Fall eine Klausel enthalten, die das rechtliche Schicksal des Heimatarbeitsvertrages regelt. In Betracht kommen Fortgeltung, Modifikation, Ruhen oder Aufhebung des Heimatarbeitsvertrages (zu den einzelnen Gestaltungsmöglichkeiten siehe Kapitel 2.1.5).

Enthält der Heimatarbeitsvertrag eine Bezugnahmeklausel auf tarifvertragliche Regelungen, sollte klargestellt werden, inwieweit eine Fortgeltung der Tarifregelungen von den Parteien gewünscht ist. In der Regel steht es den Parteien frei, ob und inwieweit eine solche Bezugnahme auch während der Entsendung gelten soll (zur Geltung von Tarifverträgen bei Auslandsentsendungen siehe Kapitel 2.1.2).

2.1.6.3 Entsendedauer, Einsatzort, Aufgabenbereich

Einsatzort und Entsendedauer sollten im Vertrag genau geregelt werden. In aller Regel wird der Auslandseinsatz befristet sein. Unbefristete Entsendevereinbarungen werden in der Praxis – vor allem aus sozialversicherungsrechtlichen Gründen – nicht abgeschlossen. Der Geltungszeitraum sollte sich von der Abreise bis zur Rückkehr erstrecken.

Die Einsatzdauer im Ausland wird oftmals nachträglich einvernehmlich verlängert oder verkürzt. Einvernehmliche Vertragsänderungen zwischen den Entsendevertragsparteien sind arbeitsrechtlich problemlos zulässig. Eine Veränderung der Entsendedauer kann jedoch unter Umständen unerwünschte steuer- oder sozialversicherungsrechtliche Konsequenzen nach sich ziehen. Daher sollte bei einer Veränderung der ursprünglich geplanten Entsendedauer die steuer- und sozialversicherungsrechtliche Situation des Mitarbeiters in jedem Fall erneut überprüft werden.

Auf die Befristung einzelner Arbeitsbedingungen findet das Teilzeit- und Befristungsgesetz keine direkte Anwendung. Daher bedarf es für die zeitlich befristete Modifikation eines Arbeitsverhältnisses durch eine Entsendevereinbarung regelmäßig keines besonderen Befristungsgrundes im Sinne des TzBfG. Allerdings unterliegt die befristete Änderung einzelner Vertragsbedingungen der AGB-Kontrolle (vgl. BAG v. 27. Juli 2005 – 7 AZR 486/04) und bedarf daher einer inhaltlichen Rechtfertigung, die letztlich dem Erfordernis eines sachlichen Grundes analog § 14 TzBfG angelehnt wird.

Anmerkung

Angaben zur Entsendedauer müssen zwingend schriftlich fixiert werden (§ 2 Abs. 2 Nr. 1 NachwG). In der Entsendevereinbarung sollte darüber hinaus der geplante Aufgabenbereich beschrieben werden. Hinsichtlich der Tätigkeitsbeschreibung ergeben sich im Vergleich zum Inlandsarbeitsvertrag keine Besonderheiten.

2.1.6.4 Bedingungen

Es ist zu empfehlen, die Entsendevereinbarung unter der aufschiebenden Bedingung abzuschließen, dass der Arbeitnehmer die für den Auslandseinsatz erforderlichen Arbeits- und Einreiseerlaubnisse der örtlichen Behörden erhält. Ansonsten wird der Arbeitgeber unter Umständen aus der Entsendevereinbarung verpflichtet, obwohl der Arbeitnehmer seine Arbeitsleistung rein tatsächlich nicht erbringen kann bzw. darf. Fällt eine einmal erteilte Arbeitserlaubnis später weg und verschweigt der Expatriate diesen Umstand, kann dies ein zur Kündigung berechtigendes Verhalten darstellen.

Bei Einsätzen, die den Arbeitnehmer gesundheitlich stark beanspruchen, wird die Entsendevereinbarung gelegentlich auch von dem Bestehen einer gesundheitlichen Eignungsprüfung abhängig gemacht.

2.1.6.5 Arbeitszeit-, Feiertags- und Mehrarbeitsklauseln

Die betrieblichen Arbeitszeiten weichen in Gastländern teilweise von denen im deutschen Heimatbetrieb ab. Zu denken ist z. B. an die typische Mittagsruhe (Siesta) im südeuropäischen Raum. Daher sollte eine Vertragsklausel aufgenommen werden, nach der sich die Lage der Arbeitszeit nach den örtlichen Gegebenheiten richtet.

Auch hinsichtlich der im Gastland geltenden Feiertage bzw. wöchentlichen Ruhezeiten sollten Regelungen in die Entsendevereinbarung aufgenommen werden. Grundsätzlich empfiehlt es sich, die örtlichen Feiertagsregelungen für den Expatriate zu übernehmen. So kann es vorkommen, dass im Gastland völlig andere Tage arbeitsfrei sind als in Deutschland üblich.

Das geschuldete Arbeitszeitvolumen im Heimatland ist regelmäßig Bestandteil des Arbeitsvertrages, ergibt sich häufig aber auch aus Tarifverträgen (direkt oder aufgrund Bezugnahme im Arbeitsvertrag). In vielen Fällen, z. B. wegen enger Projektzeitpläne, wird die Regelarbeitszeit den Anforderungen eines Auslandseinsatzes allerdings nicht gerecht werden.

In diesen Fällen sollte eine entsprechende Mehrarbeitsklausel in die Entsendevereinbarung aufgenommen werden.

Anmerkung

In vielen Ländern sind – im Vergleich zum deutschen ArbZG – deutlich längere Arbeitszeiten üblich und rechtlich zulässig (vgl. Kapitel 3.1.4).

Durch eine geringere Anzahl von Feiertagen bedingte Jahresmehrarbeit des Mitarbeiters oder ein generell höheres Arbeitsvolumen kann durch Gewährung entsendespezifischer Zulagen pauschal entlohnt werden.

2.1.6.6 Gehalt und Arbeitgeberleistungen

Regelmäßig besteht die Vergütung eines Expatriates aus seinem Grundgehalt sowie weiteren Zulagen. Als Arbeitsvergütung wird das Grundgehalt gezahlt, während durch Zulagen die mit dem Auslandsaufenthalt verbundenen finanziellen Nachteile oder Erschwernisse ganz oder teilweise kompensiert werden sollen.

Die Aufteilung in Grundgehalt und Zulagen dient der Transparenz der jeweils zu gewährenden Leistungen. Arbeitgeber und Arbeitnehmer wird so verdeutlicht, wofür die einzelnen Gehaltsbestandteile jeweils gezahlt werden. Zudem kann die Aufteilung in Grundgehalt und Zulagen steuerliche Vorteile bieten.

Bei der Gewährung von Zulagen sollte klargestellt werden, dass diese nur bei tatsächlicher Zuverfügungstellung der gesamten Arbeitskraft im Ausland gezahlt werden. Für etwaige Fälle, in denen das Arbeitsverhältnis ruht, beispielsweise aufgrund der Inanspruchnahme von Eltern- oder Pflegezeit, kann unter Umständen vereinbart werden, dass die Auslandszulagen entfallen. Inwieweit eine solche Klausel jedoch im Streitfall Bestand hat, ist bislang – insbesondere im Hinblick auf die durchzuführende AGB-Kontrolle – nicht geklärt.

2.1.6.6.1 Grundgehalt

Das Grundgehalt wird unabhängig von der konkreten Arbeitssituation gezahlt. Oftmals wird die Grundvergütung mit variablen Gehaltsbestandteilen (Boni) verbunden. Die Höhe des Gehalts wird wie im Heimatland regelmäßig nach der erforderlichen Qualifikation, dem Stellenmarkt und der individuellen Leistungsfähigkeit des Mitarbeiters bestimmt. Häufig wird das bisherige Grundgehalt im Ausland weiter gezahlt. Soll der Mitarbeiter im Ausland eine anspruchsvollere Position bekleiden als zuletzt im Inland, sollte mit Stellenzulagen gearbeitet werden; insbesondere, wenn der Mitarbeiter nach seiner Rückkehr wieder auf dem alten Arbeitsplatz eingesetzt werden soll.

Ob Überstunden vergütet werden müssen, bestimmt sich nach den Regelungen des Arbeitsvertrages bzw. der Entsendevereinbarung. Dies gilt auch hinsichtlich besonderer Mehrarbeitszuschläge. Üblich sind pauschalierte Abgeltungsklauseln, nach denen geleistete Mehrarbeit mit der gewährten Vergütung abgegolten ist.

Anmerkung

Hinsichtlich der AGB-rechtlichen Wirksamkeit solcher Klauseln wird auf die einschlägige Literatur zum deutschen Recht verwiesen. Im Vergleich zu Inlandsarbeitsverträgen ergeben sich keine Besonderheiten.

2.1.6.6.2 Kaufkraftausgleich

Das dem Arbeitnehmer zustehende Nettoentgelt hat je nach Einsatzland eine unterschiedliche Kaufkraft. Daher werden in Entsendeverträgen häufig Anpassungen der Gehaltssumme in Form eines Kaufkraftausgleichs vereinbart. Diese werden dann in Form einer Zulage (cost of living allowance, COL A) gewährt. Nach deutschem Steuerrecht kann der Kaufkraftausgleich unter Umständen steuerfrei gewährt werden (§ 3 Nr. 64 EStG).

Das Bundesministerium für Finanzen gibt regelmäßig Schreiben heraus, die den steuerfreien Umfang von Kaufkraftausgleichszahlungen je nach Einsatzland konkretisieren. Die Schreiben stellen einen guten Anhaltspunkt für die Höhe eines sinnvollen Kaufkraftausgleichs dar. Alternativ bieten auch internationale Personalberatungen Indizes

an, nach denen der Kaufkraftausgleich für bestimmte Länder oder Städte bestimmt werden kann.

Anmerkung

BMF-Schreiben können im Internet abgerufen werden. Zuletzt: Steuerbefreiung des Kaufkraftausgleichs (§ 3 Nummer 64 EStG); Gesamtübersicht der Kaufkraftzuschläge Stand 06. Oktober 2015 – IV C 5 – S 2341/15/10001; www.bundesfinanzministerium.de

---

Auf eine Reduzierung des Gehalts aufgrund niedrigerer Lebenshaltungskosten (negativer Kaufkraftausgleich) werden sich Mitarbeiter nur höchst selten einlassen. Unter Umständen kann aber – wenn der Mitarbeiter ausreichend über das lokale niedrige Kostenniveau aufgeklärt wird – ein Entgegenkommen in diesem Punkt erreicht werden. Insbesondere bei Mitarbeitern, bei denen der Auslandseinsatz auf Eigeninitiative beruht, ist eine Einigung durchaus denkbar. Hier ist Verhandlungsgeschick gefragt.

Bei längeren Auslandsentsendungen sollte eine Regelung aufgenommen werden, nach der der Kaufkraftausgleich in regelmäßigen Abständen den aktuellen Gegebenheiten angepasst wird. Sonst kann es z. B. bei einer starken Abwertung des Euro schnell zu der Situation kommen, dass der Arbeitnehmer von der gewährten Vergütung nicht mehr angemessen leben kann oder im umgekehrten Fall unverhältnismäßig gut bezahlt wird. Bei der Aufnahme einer solchen Regelung in die Entsendevereinbarung sollte in jedem Fall der zugrunde zu legende Index genau spezifiziert werden und ausdrücklich auf den Zweck der Zulage hingewiesen werden – sonst drohen Unstimmigkeiten.

2.1.6.6.3 Auslandszulagen

Auslandseinsätze sind oftmals mit Erschwernissen im privaten Umfeld der Mitarbeiter verbunden. Zum einen wird es für den Mitarbeiter deutlich schwieriger, Kontakt zu Familie und Freunden aufrechtzuerhalten; zum anderen ist das Leben im Einsatzland häufig durch besondere Erschwernisse belastet. Die Faktoren sind vielfältig und reichen von Sprachschwierigkeiten und dadurch bedingten Integrationsproblemen bis hin zu gravierenden Sicherheitsrisiken. Aus diesen Gründen gewähren viele Unternehmen Mobilitäts- und / oder Härtezulagen.

Die Mobilitätszulage soll es dem Mitarbeiter ermöglichen, den persönlichen Kontakt zu Familie und Freunden in der Heimat aufrechtzuerhalten. Je nachdem, ob der Expatriate von seiner Familie bei der Entsendung begleitet wird und wie weit der Einsatzort entfernt ist, kann sie höher oder niedriger ausfallen.

Neben die Mobilitätszulage treten zum Teil Härtezulagen. Diese dienen hauptsächlich als Anreiz, der gewährt werden muss, damit der Mitarbeiter einer Auslandsentsendung, z. B. in Krisengebiete, zustimmt. Teilweise wird diese Zulage nur unter der Bedingung gewährt, dass der Auslandsaufenthalt planmäßig endet und nicht vorzeitig abgebrochen wird (completion bonus).

Anmerkung

Nach deutschem Recht kann eine solche Ausgestaltung im Einzelfall unwirksam sein. Es kann daher nicht ausgeschlossen werden, dass ein Gericht (Entscheidungen hierzu existieren nicht) im Fall des vorzeitigen Abbruchs des Auslandsaufenthalts diesen Bonus trotz Ausgestaltung als „completion bonus" voll oder zeitanteilig gewährt.

Darüber hinaus wird teilweise eine allgemeine Auslandszulage als Anreiz (Incentive) gezahlt, die die Bereitschaft des Mitarbeiters belohnt, überhaupt ins Ausland zu gehen.

Anmerkung

Werden Auslandszulagen gewährt, muss dies zwingend schriftlich niedergelegt werden (§ 2 Abs. 2 Nr. 3 NachwG).

2.1.6.6.4 Geldwerte Leistungen / Kostenübernahme

Neben das Gehalt und die Zulagen – oder an deren Stelle – treten oftmals diverse Zusatz- und Nebenleistungen (Benefits). Diese können in der Entsendevereinbarung unterschiedlich ausgestaltet werden. In Betracht kommt die Gewährung von

– Sachbezügen
– Kostenübernahmeversprechen sowie
– Kostenpauschalen.

Verspricht der Arbeitgeber eine Sachleistung, dann ist diese in dem vereinbarten Umfang geschuldet und der Arbeitnehmer kann die Beschaffung der Leistung vom Arbeitgeber verlangen. Sachbezüge können für die Motivation des Mitarbeiters förderlicher sein als direkte Geldleistungen (z. B. Dienstwagen, Wohnung, Flugtickets). Zudem wird dem Arbeitgeber – zumindest wenn er regelmäßig in ein bestimmtes Land entsendet – die Beschaffung und Auswahl der Leistungen einfacher fallen als dem Arbeitnehmer selbst, denn er kann auf Erfahrungen aus abgeschlossenen Auslandseinsätzen zurückgreifen.

Alternativ kann eine Kostenübernahme für bestimmte Leistungen vereinbart werden. Je nach vertraglicher Regelung übernimmt der Arbeitgeber die Kosten für bestimmte Ausgaben des Arbeitnehmers. Der Arbeitnehmer hat dann einen Geldanspruch gegen seinen Arbeitgeber auf Ersatz der tatsächlich angefallenen Kosten. Üblicherweise wird ein solcher Anspruch vertraglich beschränkt. So werden beispielsweise nur die Kosten für eine Heimreise pro Vierteljahr oder bis zu einem bestimmten Betrag übernommen. In jedem Fall sollten die entsprechenden Leistungen in der Entsendevereinbarung genau beschrieben werden und die Kostenerstattung von der Vorlage entsprechender Belege abhängig gemacht werden.

Die Gewährung einer Kostenpauschale ist eher mit einer Zulage (s. o.) zu vergleichen. Der Arbeitgeber zahlt unabhängig von der tatsächlichen Inanspruchnahme einer Leistung einen vertraglich festgelegten Geldbetrag, um bestimmte, üblicherweise anfallende Kosten pauschal abzugelten. In die Entsendevereinbarung sollte in diesen Fällen eine Regelung aufgenommen werden, in der die Leistungen, für die die Pauschale gewährt wird, einzeln aufgeführt sind und die ausdrücklich klarstellt, dass mit der Gewährung der Pauschale alle diesbezüglichen Aufwendungen des Arbeitnehmers abgegolten sind.

Anmerkung

Einzelne Benefits können steuerlich oder sozialversicherungsrechtlich begünstigt sein. Näheres ergibt sich aus den einschlägigen Regelungen des Steuer- bzw. Sozialversicherungsrechts in Deutschland bzw. im Einsatzland. Dies sollte bei den Vertragsverhandlungen berücksichtigt werden.

Welche Benefits im Einzelfall gewährt werden, ist Verhandlungssache. In der Praxis kommen z. B. folgende Zusatzleistungen vor:

– Look-and-see-Trips
– Sprachkurse
– Umzug
– Unterkunft
– Heimreisen
– Dienstwagen
– Kostenübernahme für die Betreuung oder Ausbildung von Kindern
– Club-Mitgliedschaften
– Zusatzversicherungen
– Betriebliche Altersvorsorge
– Übernahme Steuerberatungskosten

Anmerkung

Werden Sachleistungen gewährt, muss dies zwingend schriftlich niedergelegt werden (§ 2 Abs. 2 Nr. 3 NachwG).

2.1.6.6.5 Auszahlungsort / Währung

Soll der Auslandseinsatz innerhalb der Eurozone erfolgen, wird das Gehalt in Euro festgelegt. Das Gehalt kann am Einsatzort auf ein lokales Konto überwiesen werden oder in Deutschland weitergezahlt werden. Hier sollte die Variante gewählt werden, die beiden Seiten am sinnvollsten erscheint. Aus steuerlicher Sicht ist die Auszahlung im Einsatzland – zumindest bei längerfristigen Entsendungen – häufig einfacher zu handhaben.

Für Einsätze außerhalb des europäischen Währungsraumes ist die Bestimmung der Währung, in der das Gehalt ausgezahlt wird, besonders wichtig. In Ländern mit starken Währungsschwankungen oder Inflationsproblemen wird der Mitarbeiter häufig auf eine Auszahlung in Euro bestehen. Alternativ kann in diesen Fällen das Gehalt in der Währung des Einsatzlandes gezahlt werden, dessen Höhe aber in Euro festgelegt wird. Die Festlegung des Gehalts in Euro hat den weiteren Vorteil, dass die vereinbarte Vergütung zu den inländischen Vergütungen vergleichbar bleibt.

In jedem Fall sollten auch die Auszahlungsmodalitäten in die Entsendevereinbarung aufgenommen werden, um sowohl für das Unternehmen als auch den Mitarbeiter Rechts- und Planungssicherheit zu schaffen.

Anmerkung

Die Währung, in der das Arbeitsentgelt ausgezahlt wird, muss zwingend schriftlich fixiert werden (§ 2 Abs. 2 Nr. 2 NachwG).

2.1.6.6.6 Schattengehalt

Häufig enthalten Entsendevereinbarung eine Klausel, nach der das Gehalt, das zuletzt vor der Entsendung gezahlt wurde, fiktiv in der Gehaltsabrechnung des Entsendeunternehmens fortgeführt wird (Vergleichs- bzw. Schattengehalt) und dieses an den üblichen jährlichen Gehaltsanpassungen teilnimmt. Das Schattengehalt entspricht dem Gehalt, welches der Arbeitnehmer bezogen hätte, wenn es nicht zur Entsendung gekommen wäre. Der Mitarbeiter hat aber keinen Anspruch auf das Schattengehalt und es wird nicht ausbezahlt.

Bei Rückkehr des Arbeitnehmers in das Heimatunternehmen erhält der Mitarbeiter nicht das zuletzt vor der Entsendung gezahlte Gehalt, sondern ein Gehalt in Höhe des fortgeschriebenen Schattengehalts. Damit wird der Expatriate im Ergebnis so gestellt, als wäre er mit seinem bisherigen Gehalt im Heimatland verblieben und hätte an allen regelmäßigen Gehaltserhöhungen teilgenommen.

Anmerkung

Wird eine betriebliche Altersvorsorge im Heimatland fortgeführt, knüpft diese häufig an der Höhe des Schattengehalts an.

2.1.6.6.7 Steuerklauseln

Hier sollte klargestellt werden, ob der Mitarbeiter anfallenden Steuern und Sozialversicherungsabgaben im Heimat- bzw. Gastland selbst trägt (Bruttovertrag) oder ob der Arbeitgeber die anfallenden Steuern und Sozialversicherungsabgaben übernimmt (Tax Equalization oder Nettolohnvereinbarung, siehe Kapitel 2.1.6.6.8). Auch für Zulagen oder geldwerten Vorteile sollte jeweils festgelegt werden, ob diese brutto oder netto gewährt werden.

Teilweise enthalten Entsendeverträge eine klarstellende Klausel, nach der der Mitarbeiter für die ordnungsgemäße Versteuerung seines Einkommens im Gastland verantwortlich ist. Häufig werden Arbeitgeber ihren Expatriates in diesem Zusammengang das Recht einräumen, einen vom Arbeitgeber beauftragten Steuerberater zu konsultieren und durch diesen die erforderlichen Steuererklärungen erstellen zu lassen.

Für die Feststellung, ob für den Arbeitnehmer deutsche oder ausländische Lohnsteuer abgeführt werden muss, ist der Arbeitgeber meist auf Angaben des Arbeitnehmers angewiesen. Daher sollte die Entsendevereinbarung einen Passus enthalten, der den Arbeitnehmer zur Dokumentation und Mitteilung der lohnsteuerrelevanten Daten, beispielsweise zum Wohnsitz und Reiseverhalten, verpflichtet (vgl. hierzu insbesondere Kapitel 1.6).

2.1.6.6.8 Freiwillige Sozialversicherung in Deutschland

Soweit der Mitarbeiter aufgrund sozialversicherungsrechtlicher Vorschriften nicht mehr in Deutschland pflichtversichert ist, kann es unter Umständen vorteilhaft sein, wenn dieser freiwillig versichert wird. Wer die Kosten für eine solche freiwillige Mitgliedschaft in der deutschen Sozialversicherung zu tragen hat, ist letztendlich Verhandlungssache. Eine diesbezügliche Regelung sollte bei Bedarf in die Entsendevereinbarung aufgenommen werden.

In der Praxis wird im Übrigen gelegentlich der beabsichtigte sozialversicherungsrechtliche Status des Expatriates in der Entsendevereinbarung festgehalten. So kann in einer Entsendevereinbarung beispielsweise klargestellt werden, dass der Mitarbeiter während der Entsendung in der deutschen Sozialversicherung verbleiben soll.

Anmerkung

Sollte ein Mitarbeiter aufgrund sozialversicherungsrechtlicher Bestimmungen nicht in der deutschen Sozialversicherung verbleiben können, kann der Verbleib in der deutschen Sozialversicherung nicht durch eine solche klarstellende Vertragsabrede herbeigeführt werden. Im Bereich des Sozialversicherungsrechts gelten zwingende öffentlich-rechtliche Bestimmungen, die nicht vertraglich abgedungen werden können (vgl. zur Sozialversicherungspflicht Kapitel 2.6).

2.1.6.7 Tax-Equalization- / Nettolohnvereinbarung

2.1.6.7.1 Inhalt von Nettolohnvereinbarungen

Häufig werden in Entsendeverträge sog. Tax-Equalization- oder auch Nettolohnvereinbarungen aufgenommen.

Im Rahmen einer Tax-Equalization-Vereinbarung verspricht der Arbeitgeber, den Mitarbeiter wirtschaftlich grundsätzlich so zu stellen, als würde er weiterhin im Heimatland arbeiten. Das auszuzahlende Nettogehalt ergibt sich aus dem Bruttogehalt (bestimmt nach dem Heimatlandansatz) abzüglich (hypothetischer) Lohnsteuer und Sozialversicherungsbeiträge. Die hypothetischen Abgaben werden üblicherweise lediglich auf die regulären Gehaltsbestandteile erhoben, da der Mitarbeiter die vereinbarten Auslandszulagen in aller Regel netto erhalten soll.

Im Rahmen einer Nettolohnvereinbarung verpflichtet sich der Arbeitgeber, dem Arbeitnehmer nicht – wie sonst im Inland üblich – einen bestimmten Bruttolohn zu zahlen, von dem noch Steuern und Sozialabgaben abgezogen werden, sondern er verspricht einen fixen Nettolohn, der dann – unabhängig von den steuerlichen und / oder sozialversicherungsrechtlichen Konsequenzen der Entsendung – als konstanter Betrag geschuldet wird.

Die steuer- und sozialversicherungsrechtlichen Pflichten gegenüber den Finanzbehörden im In- und Ausland bestehen jedoch auch bei einer Tax-Equalization- bzw. Nettolohnvereinbarung fort. Zur Berechnung der Lohnsteuer und der Sozialabgaben muss daher ein fiktiver Bruttolohn hochgerechnet werden.

Anmerkung

Der hochgerechnete Bruttolohn muss im Lohnkonto und in der Lohnsteuerbescheinigung angeben werden. Gängige Lohnabrechnungsprogramme beherrschen heute die Hochrechnung des Bruttolohns bei fixem Nettolohn.

Arbeitsrechtlich ist der Arbeitgeber – sofern der Arbeitsvertrag deutschem Recht unterliegt – verpflichtet, dafür zu sorgen, dass netto der vereinbarte Betrag ausgezahlt wird und auch (bei Auszahlung in Deutschland) der Arbeitnehmer persönlich von Ansprüchen der Steuer- oder Sozialversicherung im Gastland freigestellt wird. Der Arbeitgeber trägt also bei Tax- Equalization und Nettolohnvereinbarungen, die an sich vom Arbeitnehmer geschuldeten Steuern und Sozialversicherungsabgaben. Die Übernahme von Steuern auf private Einkünfte wird aber in aller Regel vertraglich ausgeschlossen.

2.1.6.7.2 Vor- und Nachteile von Tax-Equalization- bzw. Nettolohnvereinbarungen

Die Vereinbarung von Nettolohnklauseln hat Vor- und Nachteile, die gegeneinander abgewogen werden müssen, um zu einer für Arbeitgeber wie Arbeitnehmer zufriedenstellenden Lösung zu gelangen. Letztendlich spricht aber sehr viel für die Vereinbarung von Nettoverträgen mit international mobilen Mitarbeitern.

Eine Nettolohnvereinbarung hat den Nachteil, dass das Risiko von Steuer- und Abgabenerhöhungen, welches normalerweise der Arbeitnehmer trägt, auf den Arbeitgeber verlagert wird. Dieser Nachteil besteht bei der Tax-Equalization-Vereinbarung lediglich für Änderungen der steuerlichen Situation im Gastland. Ändern sich die Verhältnisse im Heimatland, können – je nach vertraglicher Ausgestaltung - die hypothetischen Abgaben angepasst werden. Ein weiterer Nachteil ist, dass der Expatriate keinen Anreiz erhält, individuelle Steuersparmöglichkeiten auszunutzen, weil höhere Belastungen den Arbeitgeber treffen. Zudem ist der Abschluss von Tax-Equalization- und Nettolohnvereinbarungen mit gewissen Rechtsunsicherheiten belastet. So hat das Bundesarbeitsgericht etwa in einem älteren Urteil einen Anspruch auf Anhebung des Nettolohns beim Eintreten steuermindernder Umstände (die bei Vereinbarung einer Nettolohnvereinbarung eigentlich dem Arbeitgeber zugutekommen müssten) bejaht und dem Arbeitnehmer letztendlich eine Erhöhung des Nettolohns zugesprochen. Vgl. hierzu BAG v. 06. Juli 1970 – 5 AZR 523/69 zur Heirat eines Arbeitnehmers; a. A. LAG Düsseldorf, v. 19. April 2011 – 16 Sa 1570/10.

Im Rahmen von Entsendungen in Niedrigsteuerländer können Tax-Equalization- und Nettolohnvereinbarung für Arbeitgeber jedoch auch Vorteile mit sich bringen: Wird einem Arbeitnehmer der bisherige Nettolohn fortgezahlt, so sinken in der Theorie aufgrund der niedrigeren Steuerlast im Einsatzstaat die Personalkosten für den Mitarbeiter. Freilich werden in der Praxis die Personalkosten für einen Expatriate aufgrund der gezahlten Zulagen und der sonstigen, mit der Entsendung einhergehenden Kosten über denen eines vergleichbaren Mitarbeiters liegen, der nicht entsandt ist. Jedoch

kann in diesen Fällen eine Nettolohnvereinbarung dazu beitragen, die Gesamtkosten der Entsendung zu reduzieren.

Im Übrigen ermöglichen Tax-Equalization- bzw. Nettolohnvereinbarungen die weltweite Vergleichbarkeit von Beschäftigungsbedingungen, was international aufgestellten Arbeitgebern entgegenkommt.

Aus Arbeitnehmersicht bieten Tax-Equalization bzw. Nettolohnvereinbarungen den Vorteil, dass dem Arbeitnehmer in Bezug auf das ihm während der Entsendung zur Verfügung stehende Gehalt eine überschaubare Entscheidungs- und Verhandlungsgrundlage an die Hand gegeben wird. Der Arbeitnehmer weiß also schon vor der Entsendung, was er letztendlich netto verdienen wird. Bei Vereinbarung eines Bruttogehalts hingegen kann der Mitarbeiter in aller Regel nicht abschätzen, in welcher Höhe das ausgehandelte Bruttogehalt letztendlich mit Steuern und Sozialversicherungsbeiträgen belastet wird, was zu Unsicherheiten und schlechtestenfalls zur Ablehnung der Entsendung führen kann. Insofern können Tax-Equalization bzw. Nettolohnvereinbarungen nicht zuletzt auch motivierend wirken und unentschlossene Mitarbeiter überzeugen, für ihren Arbeitgeber ins Ausland zu gehen. Ihnen wird eine handhabbare Entscheidungsgrundlage angeboten und eventuell bestehende Unsicherheiten in Bezug auf die während der Entsendung anfallenden Steuern und Sozialabgaben genommen.

Tabelle 1
Vor- und Nachteile von Tax-Equalization bzw. Nettolohnvereinbarungen aus Arbeitgebersicht

Vorteile	*Nachteile*
Erleichterte Gewinnung von Mitarbeitern für den Auslandseinsatz	Steuer / Abgabenerhöhungen können den Arbeitgeber treffen
Kosteneinsparung bei Entsendungen in Niedrigsteuerländer	Arbeitnehmer hat keinen Anreiz für Arbeitgeber, Steuern zu sparen
Internationale Vergleichbarkeit von Vergütungen	Rechtsunsicherheit

Quelle: bayme vbm

2.1.6.7.3 Durchführung von Tax-Equalization- bzw. Nettolohnvereinbarungen

Wenn der Weg der Tax-Equalization- bzw. Nettolohnvereinbarung gewählt wird, ist Arbeitgebern zu raten, den Arbeitnehmer in der Entsendevereinbarung zu verpflichten, nach Möglichkeit alle Steuersparmöglichkeiten auszuschöpfen. Darüber hinaus sollte die Kooperation des Arbeitnehmers mit einem Steuerberater des Unternehmens nahegelegt werden, der dafür Sorge trägt, dass die Steuererklärung des Arbeitnehmers alle Sparmöglichkeiten berücksichtigt.

Anmerkung

Nach einem Urteil des Bundesarbeitsgerichts benachteiligt eine arbeitsvertragliche Vereinbarung, der zufolge der Arbeitnehmer seine Steuererklärung(en) durch eine vom Arbeitgeber beauftragte Steuerberatungsgesellschaft erstellen lassen muss den Arbeitnehmer unangemessen. Daher ist eine entsprechende Verpflichtung AGB-rechtlich unwirksam (vgl. BAG v. 23. August 2012 – 8 AZR 804/11). In der Praxis werden Arbeitnehmer dennoch die Hilfe des vom Unternehmen beauftragten Steuerberaters in Anspruch nehmen, wenn zugleich arbeitsvertraglich geregelt wird, dass lediglich die Kosten für den vom Unternehmen gewählten Steuerberater durch das Unternehmen getragen werden, die Kosten eines privaten Steuerberaters aber selbst übernommen werden müssen.

Tax-Equalization- bzw. Nettolohnvereinbarungen sollten mit einer Überleitung von steuerlichen Erstattungs- und Nachzahlungsansprüchen, die bei der Einkommensteuerveranlagung der Expatriates in den verschiedenen Ländern entstehen, auf den Arbeitgeber verbunden werden. Dies kann durch eine Freistellungserklärung des Arbeitgebers (bzgl. Nachzahlungen) in Kombination mit einer Abtretungserklärung des Arbeitnehmers (bzgl. Erstattungen) erfolgen. In der Praxis werden zum Teil unter Vorlage der entsprechenden Arbeitnehmereinwilligungen und unter Mitwirkung der eingeschalteten Steuerberater Steuererstattungen bzw. Nachzahlungen direkt über ein Konto des Arbeitgebers abgewickelt. Nach Abschluss der Einkommensteuerveranlagung in den beteiligten Ländern steht schließlich die finale Steuerbelastung fest.

Je nach Ausgestaltung der unternehmensweiten Entsenderichtlinie erstellt der mit der Erstellung der Einkommensteuererklärung beauftragte Steuerberater nach Erhalt der Einkommensteuerbescheide eine finale Tax-Equalization-Berechnung. Im Rahmen dieser Berechnung können z. B. Steuerersparnisse im Heimatland, die bei einem fiktiven Verbleib im Heimatland im Rahmen der Steuererklärung hätten geltend gemacht werden können, berücksichtigt werden. Auch wird der Anteil der auf private Einkünfte entfallenden Steuer ermittelt, den der Arbeitnehmer üblicherweise an den Arbeitgeber erstatten muss, wenn der Arbeitgeber zuvor diese tatsächlichen Steuern an die Finanzbehörden im Heimat- oder Gastland abgeführt hat.

In Bezug auf sein Einkommen aus nicht selbstständiger Arbeit soll der Expatriate steuerlich möglichst so gestellt werden, als ob er während der Zeit der Entsendung ausschließlich im Heimatland gearbeitet hätte. Der Ausgleich der Differenz zwischen hypothetischer Steuerbelastung (Verbleib im Heimatland) und tatsächlicher Steuerlast (Entsendung) wird durch eine Ausgleichszahlung zwischen Arbeitnehmer und Arbeitgeber vorgenommen.

2.1.6.8 Urlaub

Eine Regelung bezüglich des Urlaubsanspruchs wird in der Regel bereits im Arbeitsvertrag enthalten sein. Der Urlaubsanspruch kann in der Entsendevereinbarung modifiziert werden. Soweit auf das Arbeitsverhältnis deutsches Recht angewandt wird, ist bei der Kürzung von Urlaub oder der Vereinbarung von Abgeltungs- oder Verzichtsklauseln das Bundesurlaubsgesetz (BUrlG) zu beachten, welches zwingende Mindeststandards für die Urlaubsgewährung setzt. Im Vergleich zum Inlandsarbeitsverhältnis ergeben sich insoweit keine Besonderheiten.

Besonderes Augenmerk ist bei Auslandseinsätzen innerhalb der Europäischen Union darauf zu richten, dass der im Einsatzland geltende gesetzliche Mindesturlaub nicht unterschritten werden darf. Dies ergibt sich aus Art. 3 Abs. 1 der europäischen Entsenderichtlinie 96/71/EG.

Insbesondere bei Entsendung zu weit entfernten Einsatzorten gewähren viele Unternehmen zusätzlichen Heimaturlaub. Zum Teil wird die Urlaubszusage mit einer Verpflichtung des Arbeitnehmers verbunden, während des Heimataufenthalts in gewissem Umfang an Besprechungen im Stammhaus teilzunehmen, was zulässig sein dürfte. Arbeitstage werden dann regelmäßig nicht auf den Urlaub angerechnet. Manchmal werden auch die Reisekosten, die für den Heimaturlaub anfallen, ganz oder anteilig für den Mitarbeiter und seine Familie übernommen.

2.1.6.9 Vorzeitiger Rückruf

Das Direktionsrecht bildet für sich genommen keine ausreichende Rechtsgrundlage, um den Arbeitnehmer vorzeitig aus dem Auslandseinsatz wieder in den inländischen Betrieb zurückzurufen. Spiegelbildlich zur Entsendung an den ausländischen Einsatzort bedarf es auch hierfür einer vertraglichen Regelung.

Der Arbeitgeber sollte deshalb im Entsendevertrag eine Regelung treffen, nach der der Arbeitnehmer vorzeitig von seinem Auslandsaufenthalt zurückbeordert werden kann und die die Sonderregelungen der Entsendevereinbarung zum Erlöschen bringt. Vgl. zur einseitigen Beendigung des Auslandseinsatzes auch Kapitel 4.2.2.

Anmerkung

Rückrufklauseln in Entsendeverträgen können AGB-rechtliche Probleme mit sich bringen, da sie Versetzungsklauseln ähneln, die nur unter bestimmten AGB-rechtlichen Voraussetzungen wirksam sind. Grundsätzlich kommt für einen einseitigen vorzeitigen Rückruf des Arbeitnehmers aus dem Ausland die Vereinbarung verschiedener Rechte des Arbeitgebers in Betracht. Dem Arbeitgeber kann zum einen ein Recht eingeräumt werden, den Arbeitnehmer zurückzurufen (erweitertes Direktionsrecht). Zum anderen besteht die Möglichkeit, ein Teilkündigungsrecht in die Entsendevereinbarung aufzu-

nehmen, wonach der Arbeitgeber berechtigt ist, den Entsendevertrag als Teil des Arbeitsvertrages unter bestimmten Voraussetzungen zu kündigen.

Bei wirksamer Ausübung muss der Arbeitnehmer aus dem Ausland zurückkehren und er verliert die Vergünstigungen, die ihm für die Zeit des Auslandseinsatzes eingeräumt wurden (z. B. Härtezulagen, Incentives).

Das AGB-rechtliche Problem bei der Vereinbarung von Rückrufklauseln besteht darin, dass dem Arbeitgeber die Möglichkeit eingeräumt wird, durch die Ausübung des Rückrufrechts einseitig in das zuvor ausgehandelte Vertragsgefüge einzugreifen, indem er den Arbeitnehmer vorzeitig zurückberuft.

In welcher Gestaltung eine solche Rückrufklausel transparent ist und den Arbeitnehmer nicht unangemessen benachteiligt (§ 307 BGB), ist gerichtlich bislang kaum geklärt. Eine Rückrufklausel dürfte wegen der strukturellen Ähnlichkeit zu Versetzungsklauseln jedoch AGB-rechtlich vergleichbar zu behandeln sein. Zusätzlich ist aber zu berücksichtigen, dass sich die Vergütung des Arbeitnehmers – anders als bei der gewöhnlichen Versetzung – bei Ausübung des Rückrufrechts regelmäßig ändern wird (Wegfall von Auslandszulagen, etc.).

Eine Rückrufklausel sollte daher zumindest die folgenden Kriterien erfüllen, die sich aus der bestehenden Rechtsprechung zu Versetzungsklauseln entnehmen lassen:
– die Klausel sollte mögliche Rückrufgründe einzeln aufführen und
– eine angemessene Ankündigungsfrist beinhalten

Mögliche Gründe sind z. B.:
– mangelhafte Arbeitsleistung
– fehlende soziale und / oder kulturelle Anpassung des Arbeitnehmers
– Vertragsverletzungen durch den Arbeitnehmer
– Beendigung des Engagements der Heimatgesellschaft im Gastland
– sonstige betriebliche Gründe

Wie lang eine solche Ankündigungsfrist ausgestaltet sein muss, hängt von den Umständen der Entsendung ab. Dabei spielen vor allem die Dauer des Auslandseinsatzes und der für den Arbeitnehmer mit der Rückkehr verbundene Aufwand eine Rolle. Bei mehrjährigen Auslandseinsätzen, insbesondere wenn der Arbeitnehmer den Wohnort gewechselt hat, dürfte eine Ankündigungsfrist des Arbeitsgebers von drei Monaten angemessen sein.

Anmerkung

Soll der Arbeitnehmer einen eigenen Arbeitsvertrag mit der Auslandsgesellschaft abschließen (Fall des ruhenden Inlandsarbeitsvertrages), sollte darauf geachtet werden, dass in diesen Vertrag eine Regelung aufgenommen wird, die die Beendigung des

Auslandsvertrages ermöglicht, wenn das in der Ruhensvereinbarung eingeräumte Rückrufrecht durch den Heimatarbeitgeber ausgeübt wird. Diesem nutzt das Rückrufrecht wenig, wenn der Mitarbeiter weiterhin aus einem ausländischen Arbeitsvertrag zur Arbeitsleistung vor Ort verpflichtet ist.

2.1.6.10 Reintegrationsklauseln

Reintegrationsklauseln sind ein wesentlicher Bestandteil von Entsendevereinbarungen. Sie kommen in der Praxis in zwei Formen vor; je nachdem, ob das Arbeitsverhältnis – wenn auch nur als Rumpfarbeitsverhältnis – fortbesteht oder ruht (so in den meisten Fällen) oder ob das Heimatarbeitsverhältnis gänzlich beendet wird.

2.1.6.10.1 Fortbestehen des Heimatarbeitsverhältnisses

Im Fall des Fortbestehens des Heimatarbeitsverhältnisses ergibt sich der Beschäftigungsanspruch im Heimatbetrieb bei Beendigung des Auslandseinsatzes bereits aus dem ursprünglichen Arbeitsverhältnis.

Dennoch besteht für Arbeitnehmer ein gewisses Risiko: Bei Rückkehr hat der Arbeitnehmer zwar einen Anspruch auf Rückkehr auf den alten Arbeitsplatz. Ist dieser allerdings in der Zeit der Entsendung anderweitig besetzt und steht auch kein vergleichbarer Arbeitsplatz zur Verfügung, kann der Arbeitgeber unter Umständen betriebsbedingt kündigen. Zudem besteht für den Arbeitnehmer das Risiko, vom Arbeitgeber auf einem zwar vergleichbaren aber aus seiner Sicht unattraktiven Arbeitsplatz eingesetzt zu werden. Um dies zu vermeiden wird der Arbeitnehmer häufig der Entsendung nur zustimmen, wenn diese Risiken vertraglich ausgeschlossen werden.

In der Praxis wird das durch sogenannte Rückkehrklauseln erreicht. Zumeist wird vereinbart, dass der Arbeitnehmer bei seiner Rückkehr auf einem Arbeitsplatz weiterbeschäftigt wird, der hinsichtlich Einkommen, Verantwortung und Anforderungen mit der vor der Entsendung ausgeübten Tätigkeit vergleichbar ist. Eine solche Klausel kann unter Umständen das Recht des Arbeitgebers ausschließen, den Arbeitnehmer betriebsbedingt bei seiner Rückkehr mit der Begründung zu kündigen, dass der alte Arbeitsplatz anderweitig besetzt oder aufgrund Restrukturierungsmaßnahmen nicht mehr vorhanden ist (vgl. hierzu Kapitel 4.4.6.3).

Anmerkung

Werden Rückkehrmodalitäten vereinbart, müssen diese zwingend schriftlich niedergelegt werden (§ 2 Abs. 2 Nr. 4 NachwG).

2.1.6.10.2 Beendetes Heimatarbeitsverhältnis

Wird der inländische Arbeitsvertrag beendet, kann dem Arbeitnehmer versprochen werden, diesen nach Beendigung der Auslandstätigkeit wieder einzustellen. Ohne eine solche Wiedereinstellungszusage wird der Arbeitnehmer nur selten bereit sein, den alten Arbeitsvertrag aufzuheben.

Aufgrund der Wiedereinstellungszusage hat der Arbeitnehmer ein Recht auf Abschluss eines neuen Arbeitsvertrages mit der Heimatgesellschaft. Der Arbeitnehmer ist aber zur Ausübung einer solchen Option nicht verpflichtet. Soweit nichts anderes vereinbart wird, muss – wenn der Arbeitnehmer von der Wiedereinstellungsoption Gebrauch macht – der Arbeitgeber einen neuen Arbeitsvertrag zu den alten Bedingungen abschließen.

Auch Wiedereinstellungszusagen enthalten üblicherweise eine Regelung, die dem Arbeitnehmer bei Ausübung der Wiedereinstellungsoption einen konkreten Arbeitsbereich zuweist, der hinsichtlich Einkommen, Verantwortung und Anforderungen mit der vor der Entsendung ausgeübten Tätigkeit vergleichbar ist.

Anmerkung

Eine Wiedereinstellungszusage sollte nur unter der einschränkenden Bedingung gewährt werden, dass der Arbeitsvertrag mit der ausländischen Gesellschaft nicht vorzeitig durch den Arbeitnehmer beendet wird. Ansonsten kann der Arbeitnehmer durch ordentliche Kündigung seines Anstellungsvertrages die vorzeitige Rückkehr in das Stammhaus nach seinem Belieben herbeiführen. Alternativ kann die ordentliche Kündigung des Vertrages mit der Gastgesellschaft – soweit nach lokalem Recht zulässig – ausgeschlossen werden.

2.1.6.11 Kündigung

Häufig wird das Recht zur ordentlichen Kündigung des Arbeitsverhältnisses für die Zeit der Entsendung beidseitig ausgeschlossen. Arbeitnehmer und Arbeitgeber erhalten dadurch Planungssicherheit für die Zeit der Auslandsentsendung. Teilweise werden aber auch nur die ansonsten geltenden Kündigungsfristen verlängert, um den Arbeitnehmer davon abzuhalten, sich kurzfristig von dem Heimatunternehmen abzuwenden. Der Ausschluss der ordentlichen Kündigung ist bis zu einer Dauer von maximal fünf Jahren zulässig (vgl. § 15 Abs. 4 TzBfG).

Das Recht zur außerordentlichen Kündigung aus wichtigem Grund kann dagegen nicht ausgeschlossen werden. Hierauf wird gelegentlich im Arbeitsvertrag oder der Entsendevereinbarung hingewiesen.

Anmerkung

Die Kündigung des gesamten Arbeitsverhältnisses ist von der isolierten Kündigung der Entsendevereinbarung zu unterscheiden. Letztere ist in der Regel unzulässig, wenn der Entsendevertrag ein solches Recht nicht ausdrücklich einräumt. Im Übrigen darf zwingender Kündigungsschutz nicht umgangen werden.

2.1.6.12 Datenverarbeitungsklausel

Ist zur Durchführung der Auslandsentsendung die Übermittlung personenbezogener Daten des Arbeitnehmers an arbeitgeberfremde Stellen, z. B. an eine ausländische Konzerntochter oder einen Auftraggeber erforderlich, sollte sicherheitshalber in die Entsendevereinbarung eine Einwilligungserklärung (§ 4a BDSG) des Arbeitnehmers bezüglich der Übermittlung personenbezogener Daten aufgenommen werden. Aspekte des Arbeitnehmerdatenschutzes werden im Übrigen in Kapitel 6 geschlossen dargestellt .

2.1.6.13 Rechtswahl

In aller Regel ist zu empfehlen, das auf den Entsendevertrag anzuwendende Recht vertraglich durch eine Rechtswahlklausel zu bestimmen (vgl. hierzu Kapitel 2.1.1.1).

2.1.6.14 Sonstige Gestaltungsmöglichkeiten

Über die angeführten Regelungen hinaus kommen zahlreiche weitere Regelungen je nach unternehmensspezifischen Anforderungen und landesspezifischen Besonderheiten vor. Im Folgenden sollen die häufigsten weiteren Gestaltungsmöglichkeiten kurz dargestellt werden.

2.1.6.14.1 Informations- und Berichtspflichten

Soweit der inländische Arbeitsvertrag für die Zeit des Auslandseinsatzes ruhend gestellt oder aufgelöst wird, kann es sinnvoll sein, den Mitarbeiter zu Berichten über Art und Erfolg seiner Tätigkeit an das Stammhaus zu verpflichten. Eine Regelung in der Entsendevereinbarung ist erforderlich, weil in diesen Fällen die arbeitsvertraglichen Verpflichtungen und damit auch das Direktionsrecht zwischen dem entsendenden Unternehmen und dem Mitarbeiter grundsätzlich suspendiert sind.

Wird der ursprüngliche Arbeitsvertrag lediglich modifiziert, können solche Berichtspflichten aber auch kraft Weisung angeordnet werden.

2.1.6.14.2 Wettbewerbsverbote

Für den Fall, dass der Heimatarbeitsvertrag ein Wettbewerbsverbot enthält, ist es zumeist angebracht, diesem auch zugunsten des Gastbetriebs oder des Gastunternehmens Geltung zu verschaffen. Das Verbot einer Konkurrenztätigkeit während der Beschäftigungszeit dürfte zwar zumeist auch ohne ausdrückliche Regelung aufgrund arbeitsrechtlicher Treuepflichten bestehen, dennoch kann eine vertragliche Klarstellung zweckmäßig sein, um dies zu verdeutlichen.

Ist mit dem künftigen Expatriate ein nachvertragliches Wettbewerbsverbot bereits vereinbart, sollte dieses auf das Einsatzland erweitert werden. Aber auch die erstmalige Aufnahme eines Wettbewerbsverbots in die Entsendevereinbarung kommt in Betracht, wenn etwa der Mitarbeiter im Ausland Know-how erwirbt, das eine solche Abrede erforderlich macht. Ein solches Wettbewerbsverbot kann sich in territorialer Hinsicht sowohl auf das Gastland als auch auf Deutschland beziehen oder auf bestimmte Regionen beschränkt werden.

Soweit das Arbeitsverhältnis deutschem Recht unterstellt ist, müssen dabei aber unbedingt die Grenzen der §§ 110 GewO, 74 ff. HGB eingehalten werden, die auch auf die territoriale Erweiterung von nachvertraglichen Wettbewerbsverboten Anwendung finden. Die gesetzlichen Anforderungen für ein nachvertragliches Wettbewerbsverbot sind:

– eine vereinbarte Dauer von maximal zwei Jahren
– die schriftliche Vereinbarung des Wettbewerbsverbotes und die Aushändigung der Urkunde an den Arbeitnehmer
– die Zahlung einer angemessenen Karenzentschädigung für die Dauer des Wettbewerbsverbotes, die mindestens die Hälfte des letzten Verdienstes betragen muss
– ein berechtigtes geschäftliches Interesse des Arbeitgebers am Schutz vor Konkurrenztätigkeit des Arbeitnehmers
– keine unbillige Erschwerung des beruflichen Fortkommens des Arbeitnehmers

Anmerkung

Grundsätzlich gilt: Je umfangreicher das Tätigkeitsverbot ausgestaltet ist, desto höher muss die Karenzentschädigung ausfallen. Zur Berechnung der Höhe der Karenzentschädigung vgl. §§ 74a, 74b HGB.

Wird das Wettbewerbsverbot auf das Einsatzland erweitert, muss unter Umständen eine bislang vereinbarte Karenzentschädigung so angehoben werden, dass eine Erschwerung des Fortkommens des Mitarbeiters nicht unbillig erscheint. Im Übrigen gelten dieselben Grundsätze wie bei Inlandsarbeitsverträgen.

Anmerkung

Für Organmitglieder, z. B. für GmbH-Geschäftsführer oder Vorstände einer AG, gelten die §§ 110 GewO, 74 ff. HGB grundsätzlich nicht. Dennoch dürfen Wettbewerbsverbote nicht zu einem faktischen Berufsverbot führen.

Deutsche Arbeitgeber sollten sich indes darüber im Klaren sein, dass ein Wettbewerbsverbot, das sich in räumlicher Hinsicht auf fremde Staaten erstreckt, faktisch schwer durchsetzbar ist und so nur begrenzten Schutz vor Konkurrenz bietet. Wechselt der Arbeitnehmer entgegen des Wettbewerbsverbots zu einem Konkurrenten im Gastland und lässt sich dort nieder, so kann er häufig nur dort verklagt werden. Sucht der Arbeitgeber nun Schutz bei einem Gericht des Gastlandes, kann das ausländische Gericht unter Umständen das Wettbewerbsverbot als nicht im Einklang mit der nationalen Rechtsordnung bewerten und eine Unterlassungsklage abweisen. Neben dieses Risiko treten die allgemeinen Schwierigkeiten einer Rechtsverfolgung im Ausland.

Anmerkung

Im Rahmen des einstweiligen Rechtsschutzes oder bei Aufenthalt in Land außerhalb der EU kann unter Umständen Rechtsschutz vor einem deutschen Gericht gesucht werden.

Aufgrund der Durchsetzungsprobleme werden Wettbewerbsverbote in der Praxis regelmäßig durch Vertragsstrafen abgesichert. Solche Strafklauseln sind allerdings in Bezug auf Wettbewerbsverbote mit einigen AGB-rechtlichen Rechtsunsicherheiten belastet.

2.1.6.14.3 Rückzahlungsklausel bei vorzeitiger Kündigung

Zahlreiche Entsendevereinbarungen enthalten Rückzahlungsklauseln für den Fall der vorzeitigen Arbeitnehmerkündigung bzw. der durch den Arbeitnehmer verschuldeten Arbeitgeberkündigung. Eine solche Klausel verpflichtet den Arbeitnehmer zur Rückzahlung vergeblicher Zusatzaufwendungen des Arbeitgebers in Zusammenhang mit dem Auslandsaufenthalt. Das Interesse des Arbeitgebers an solchen Klauseln ist gut nachvollziehbar, denn Auslandseinsätze von Mitarbeitern sind in der Regel äußerst kostenträchtig. Einmalige Aufwendungen, wie etwa Kosten für Sprachkurse oder die Übernahme von Umzugskosten, sollen sich über die Regellaufzeit des Auslandseinsatzes amortisieren. Diese Überlegung schlägt jedoch fehl, wenn der Auslandseinsatz durch den Arbeitnehmer vorzeitig beendet wird.

Eine Möglichkeit zur Lösung dieses Problems ist der beiderseitige Ausschluss der ordentlichen Kündigung. Dann kommt lediglich eine außerordentliche Kündigung in Betracht. Hat der Arbeitnehmer diese durch vertragswidriges Verhalten veranlasst, steht dem Arbeitgeber bereits ein gesetzlicher Anspruch aus § 628 Abs. 2 BGB auf Schadensersatz zu. Daher bedarf es für den Fall der außerordentlichen Kündigung höchstens einer klarstellenden Regelung. Soll die Möglichkeit der ordentlichen Kündigung erhalten bleiben, kann mit Rückzahlungsklauseln gearbeitet werden. Rückzahlungsklauseln sind allerdings nicht unbeschränkt zulässig.

Anmerkung

Die Rechtslage in diesem Bereich ist nicht eindeutig. Zwar gilt der Grundsatz der Vertragsfreiheit, jedoch dürfen Rückzahlungsklauseln nicht zu einer unbilligen Kündigungserschwerung führen, die letztlich das Recht des Arbeitnehmers auf die freie Wahl des Arbeitsplatzes gem. Art. 12 GG beeinträchtigen würde. Zudem müssen die Anforderungen des AGB-Rechts erfüllt werden. Dies bedeutet insbesondere, dass der Arbeitnehmer nicht unangemessen benachteiligt werden dar f und schon bei der Formulierung der Klausel äußerst vorsichtig gearbeitet werden muss, da bei Verstößen im ungünstigsten Fall die gesamte Rückforderungsklausel unwirksam sein kann.

Vor diesem Hintergrund sollten Rückzahlungsklauseln jedenfalls die folgenden Kriterien erfüllen:

– Die Rückzahlung wird lediglich für den Fall der ordentlichen Arbeitnehmerkündigung oder bei der durch vertragswidriges Verhalten des Arbeitnehmers herbeigeführten Arbeitgeberkündigung vereinbart.
– Die zurück zu erstattenden Kostenpositionen werden im Einzelnen aufgeführt.
– Der maximale Bindungszeitraum beträgt drei Jahre, d. h. bei Auslandseinsätzen, die länger dauern, darf eine Rückforderung nur für Kündigungen begründet werden, die in den ersten drei Jahren erfolgen.
– Die Kosten werden nur anteilig nach verstrichener Zeit des Auslandsaufenthalts zurückgefordert, d. h., dass beispielsweise bei einem auf drei Jahre angelegten Einsatz, der nach einem Jahr durch Arbeitnehmerkündigung beendet wird, lediglich zwei Drittel der Kosten zurückgefordert werden dürfen.

2.1.6.14.4 Gerichtsstandsvereinbarung

Auch wenn viele Entsendevertragsmuster Gerichtsstandsvereinbarungen enthalten, sind diese häufig unwirksam und daher in diesen Fällen aus rechtlicher Sicht nicht erforderlich. Bei außereuropäischen Auslandseinsätzen kann eine Gerichtsstandsvereinbarung aber ausnahmsweise sinnvoll sein. Siehe zum gerichtlichen Rechtschutz Kapitel 5.

2.1.7 Vorgeschriebene Form

Das Nachweisgesetz (NachwG) sieht in Fällen der Auslandsentsendung – neben den allgemeinen Pflichtangaben des § 2 Abs. 2 NachwG – besondere Nachweispflichten vor. Soll der Mitarbeiter länger als einen Monat im Ausland tätig sein, so muss ihm nach § 2 Abs. 2 des Nachweisgesetzes ein schriftliches Dokument (üblicherweise der schriftliche Arbeitsvertrag bzw. die schriftlich fixierte Entsendevereinbarung) vor seiner Abreise ausgehändigt werden. Folgende Angaben müssen darin festgehalten sein:

– die Dauer der Auslandstätigkeit,
– die Währung, in der das Arbeitsentgelt gezahlt wird
– (falls vereinbart) das Arbeitsentgelt für den Auslandsaufenthalt nebst Sachleistungen und
– (falls vereinbart) die Bedingungen für die Rückkehr des Arbeitnehmers.

Zwar verhängt das Nachweisgesetz keine unmittelbaren Sanktionen, Arbeitnehmer können aber die schriftliche Niederlegung der Pflichtangaben einklagen oder bis zur Aushändigung der Niederschrift die Arbeit verweigern. Insofern ist die Befolgung des Nachweisgesetzes anzuraten. Außerdem wird dem Arbeitnehmer nach der ständigen Rechtsprechung die Beweisführung für seine Behauptungen in einem potenziellen Prozess zumindest erleichtert.

2.1.8 Checkliste Entsendevertrag

Der fertige Entsendevertrag sollte in jedem Fall Regelungen zu folgenden Punkten beinhalten:

– Fortgeltung des Heimatarbeitsvertrages
– Entsendedauer, Einsatzort und Aufgabenbereich
– Arbeits- und Einreiseerlaubnisse
– Bedingungen
– Gehalt, Zulagen und Sachleistungen
– Steuerklausel
– Regelung zur Sozialversicherung
– Urlaubsregelungen
– Rückrufrecht
– Reintegrationsklausel
– Kündigung
– Datenverarbeitungsklausel
– Rechtswahl

2.2 Vertrag zwischen Entsende- und Gastunternehmen

Aus unternehmenssteuerlicher Sicht ist es grundsätzlich erforderlich, dass zusätzlich zur Entsendevereinbarung bzw. dem Arbeitsvertrag, den der Arbeitnehmer mit dem

Heimat- oder mit dem Gastunternehmen abschließt, ein Vertrag zwischen den beteiligten Unternehmen abgeschlossen wird.

Beispiel

Der Arbeitnehmer wird in die ausländische Tochtergesellschaft entsandt, bleibt aber weiterhin bei der Heimatgesellschaft angestellt. Zwischen Heimat- und Tochtergesellschaft muss – zusätzlich zur Entsendevereinbarung – ein separater Vertrag geschlossen werden.

Hinsichtlich dieses Vertrages können Heimat- und Gastgesellschaft das anwendbare Recht frei wählen (Art. 3 Rom-I-VO).

Aus steuerrechtlichen Gründen ist es zu empfehlen, diesen Vertrag schriftlich zu fixieren. Erfolgt die Entsendung im Konzern, muss bei der Ausgestaltung des Unternehmensvertrages darauf geachtet werden, dass die Grundsätze des Transfer-Pricings eingehalten werden. Das bedeutet, dass dieser Vertrag wie unter fremden Dritten zu marktüblichen Konditionen abgeschlossen werden muss (vgl. Vgl. Kapitel 3.4.2.1).

Welcher Vertragstyp zwischen den beteiligten Unternehmen abzuschließen ist, ist eine Frage des Einzelfalls.

2.2.1 Arbeitnehmerüberlassung / Personalgestellung

Bei der Arbeitnehmerüberlassung (Zeitarbeit) wird ein Arbeitnehmer von seinem Arbeitgeber (Verleiher) einem Dritten (Entleiher) zur Arbeitsleistung überlassen. Für diese Leistung wird eine Vergütung vereinbart. Diese Konstellation ist im Rahmen der Konzernentsendung häufig anzutreffen. Das Heimat(konzern)unternehmen schuldet die Zurverfügungstellung eines Arbeitnehmers, der den vereinbarten Anforderungen entspricht. Der Arbeitnehmer bleibt weiterhin bei der Heimatgesellschaft angestellt – lediglich sein Arbeitsvertrag wird modifiziert, so dass er bei der Auslandsgesellschaft eingesetzt werden kann.

Anmerkung

Keine Arbeitnehmerüberlassung liegt vor, wenn das Arbeitsverhältnis mit dem Heimatarbeitgeber ruhend gestellt oder aufgehoben wird und der Arbeitnehmer einen lokalen Anstellungsvertrag erhält.

In Deutschland sieht das Arbeitnehmerüberlassungsgesetz (AÜG) für die Arbeitnehmerüberlassung grundsätzlich eine Erlaubnispflicht vor (§ 1 AÜG). Arbeitnehmerüberlassung ohne Erlaubnis zieht einschneidende Sanktionen nach sich, die sich im Einzelnen aus dem AÜG ergeben:

– Überlassungs- und Arbeitsvertrag sind unwirksam.
– Ein Arbeitsverhältnis mit dem Entleiher wird fingiert.
– Es entstehen Haftungsprobleme in Bezug auf Lohnsteuer (§ 42d EStG) und Sozialabgaben (§ 28e Abs. 2 S. 3 SGB IV).

Daher sollten Unternehmen, die Mitarbeiter im Ausland einsetzen, nach Möglichkeit darauf achten, nicht gegen das AÜG zu verstoßen.

Vorübergehende konzerninterne Arbeitnehmerüberlassung (Personalgestellung) ist nach deutschem Recht in der Regel zulässig, denn das AÜG gilt bei solchen Sachverhalten nicht (§ 1 Abs. 3 Nr. 2 AÜG). Ein Konzern liegt vor, sobald zwei rechtlich selbstständige Unternehmen unter einheitlicher Leitung stehen (§ 18 AktG).

Anmerkung

Teilweise werden konzernweit die Auslandseinsätze über eigens eingerichtete Service-Gesellschaften abgewickelt, deren einziger Geschäftszweck die konzerninterne Überlassung von Arbeitnehmern ist. Solche Personalüberlassungsgesellschaften sind regelmäßig nicht von der Erlaubnispflicht des AÜG befreit.

Das Recht der Arbeitnehmerüberlassung ist weltweit sehr unterschiedlich geregelt. Teilweise unterliegt es aus Arbeitnehmerschutzgesichtspunkten starken Reglementierungen, teilweise ist die Vertragsfreiheit in diesem Bereich gar nicht eingeschränkt.

Bei grenzüberschreitender Arbeitnehmerüberlassung müssen die Vorschriften beider beteiligter Staaten eingehalten werden. Dies ergibt sich aus dem im öffentlichen Recht geltenden Territorialitätsprinzip. Daher sollte in jedem Fall der Überlassungsvertrag nicht nur auf die Vereinbarkeit mit dem deutschen AÜG, sondern auch der gesamte Entsendesachverhalt auf seine Konformität mit dem Arbeitnehmerüberlassungsrecht des Einsatzstaates überprüft werden. Unter Umständen müssen Erlaubnisse in beiden Ländern beantragt werden.

Anmerkung

Über die lokalen Bestimmungen des Arbeitnehmerüberlassungsrechts informieren die jeweiligen Ministerien für Arbeit und Soziales.

2.2.2 Dienst- / Werkvertrag

Erfolgt der Einsatz eines Mitarbeiters im Unternehmen eines Kunden oder auf einer ausländischen Baustelle, wird in aller Regel ein Dienst- oder Werkvertrag zwischen den beteiligen Unternehmen vereinbart werden. Aber auch konzernintern ist eine solche Vertragsgestaltung denkbar, etwa wenn eine Konzerntochter Dienst- oder Werkleistungen für ein anderes Konzernunternehmen erbringt.

Kennzeichnend für diese Gestaltungen ist, dass das arbeitsbezogene Weisungsrecht in Bezug auf die eingesetzten Mitarbeiter beim Heimatunternehmen verbleibt. Der Arbeitnehmer ist lediglich Erfüllungsgehilfe des Heimatunternehmens. Dies schließt allerdings nicht aus, dass der Kunde den Mitarbeitern bestimmte Vorgaben macht. Sogar eine Einbeziehung in die Betriebsorganisation des Gastunternehmens ist möglich, so lange das Weisungsrecht beim Heimatunternehmen verbleibt. Entscheidend ist, dass keine versteckte (evtl. illegale) Arbeitnehmerüberlassung durchgeführt wird (hierzu sogleich). Im Übrigen gibt es keine entsendespezifischen Besonderheiten. Aus unternehmenssteuerlicher Sicht ist bei dieser Gestaltung insbesondere zu beachten, dass es unter Umständen durch den Einsatz der Arbeitnehmer im Ausland zur Begründung einer steuerlichen Betriebsstätte kommen kann, was wiederum Konsequenzen für die Besteuerung der entsandten Mitarbeiter haben kann (siehe hierzu Kapitel 3.4.2.5).

Wird zwar ein Werk- oder Dienstvertrag auf dem Papier abgeschlossen, der Vertrag aber faktisch wie eine Arbeitnehmerüberlassung durchgeführt, dann wird von einer verdeckten Arbeitnehmerüberlassung gesprochen, auf die nach deutschem Recht die Grundsätze der Arbeitnehmerüberlassung anzuwenden sind. Dies ist misslich, denn häufig wird in diesen Fällen keine Erlaubnis nach dem AÜG beantragt worden sein, so dass die Sanktionen des Gesetzes eingreifen können. Auch ausländische Rechtsordnungen kennen Sanktionen bei verdeckter Arbeitnehmerüberlassung, so dass nicht nur das heimische Recht, sondern auch das Überlassungsrecht im Einsatzstaat negative Auswirkungen zeigen kann. Dieses muss daher beim Abschluss und bei der Durchführung daraufhin überprüft werden, ob und unter welchen Voraussetzungen Dienst- oder Werkverträge als verdeckte Arbeitnehmerüberlassung angesehen werden.

Nach deutschem Recht kommt es für die Abgrenzung von Dienst- bzw. Werkverträgen zu (verdeckter) Arbeitnehmerüberlassung auf das Weisungsrecht des Heimatunternehmens an. Nur wenn das arbeitsrechtliche Weisungsrecht gegenüber dem Arbeitnehmer bei Vorliegen eines Dienstvertrages faktisch auf den Einsatzbetrieb übergeht, kann von verdeckter Arbeitnehmerüberlassung gesprochen werden. So lange aber der Arbeitnehmer weiter nach den Weisungen des Heimatunternehmens arbeitet, wird die Abwicklung eines Dienstvertrages angenommen.

Maßgeblich für die Feststellung, ob ein Arbeitnehmer den Weisungen des Heimat- oder des Gastunternehmens unterfällt, ist sowohl der schriftlich fixierte Vertragsinhalt als auch die tatsächliche Durchführung des Vertrages. Im Zweifel kommt es auf die objektive Lage an; d. h. wird ein Arbeitnehmer, der aufgrund eines Dienstvertrages mit dem ausländischen Unternehmen eingesetzt wird, in Wirklichkeit wie ein überlassender Ar-

beitnehmer eingesetzt, wird diese Konstellation als (verdeckte) Arbeitnehmerüberlassung eingeordnet.

Anmerkung

Es spielt keine Rolle, ob der Einsatz unter bewusster oder unbewusster Außerachtlassung des AÜG erfolgt. In Zweifelsfällen sollte daher unbedingt fachkundiger Rat zum Arbeitnehmerüberlassungsrecht eingeholt werden.

2.2.3 Unternehmensvertrag bei lokalem Arbeitsverhältnis

Ein Unternehmensvertrag ist ebenfalls erforderlich, falls ein Expatriate einen lokalen Vertrag im Ausland erhält, das Gehalt aber von der deutschen Gesellschaft getragen werden soll. Aus unternehmenssteuerlicher Sicht ist der Abschluss eines solchen Vertrages erforderlich, wenn der wirtschaftliche Vorteil der Entsendung dem Heimatunternehmen zugutekommt. Dies folgt aus dem sog. „Arm's Length"-Prinzip, auf das später noch eingegangen wird (vgl. Kapitel 3.4.2.1).

Beispiel

Ein Expatriate wird in eine ausländische Konzerntochter entsandt, um im Interesse der Muttergesellschaft die Einhaltung konzernweiter Handlungsrichtlinien zu überwachen. Wegen der steuerlichen Dokumentationspflichten ist auch in diesem Fall vorab eine vertragliche Regelung über die Kostentragung erforderlich. Nach der Vertragstypologie des BGB handelt es sich bei dieser Gestaltungsvariante um einen Geschäftsbesorgungsvertrag zwischen den beteiligten Unternehmen, der die Anstellung des Arbeitnehmers im Interesse des anderen Unternehmens zum Gegenstand hat.

2.3 Fürsorgepflichten

Der Arbeitnehmer, der ins Ausland entsandt wird, steht in aller Regel bereits in einem Arbeitsverhältnis zum Heimatunternehmen. Aus diesem ergeben sich schon vor der Abreise bestimmte Fürsorgepflichten des Arbeitgebers. Nach § 241 Abs. 2 BGB kann jedes Schuldverhältnis nach seinem Inhalt jeden Teil zur Rücksicht auf die Rechte, Rechtsgüter und Interessen des anderen Teils verpflichten. Danach können auch vertragliche Hinweis- und Aufklärungspflichten bestehen, deren Voraussetzungen und Umfang sich aus dem Grundsatz von Treu und Glauben (§ 242 BGB) ergeben. Es ist zu beachten, dass eine Verletzung dieser Pflichten Schadensersatzansprüche auslösen kann.

Die konkrete Ausgestaltung dieser Pflichten ist aber immer vom Einzelfall und einer umfassenden Interessenabwägung abhängig, so dass hier nur eine grobe Richtungsanzeige erfolgen kann. Grundsätzlich gilt, dass der Arbeitgeber all die Belange des Arbeitnehmers zu wahren hat, die für die Durchführung des Arbeitsverhältnisses bzw. des Auslandseinsatzes von Bedeutung sind. Tendenziell werden an die Fürsorgepflichten eines Arbeitgebers in Bezug auf ins Ausland entsandte Mitarbeiter im Vergleich zu anderen Mitarbeitern erhöhte Anforderungen gestellt, die sich aus der besonderen Situation des jeweiligen Auslandseinsatzes ergeben.

2.3.1 Aufklärungspflichten

Der Arbeitgeber muss den Arbeitnehmer umfassend über die Änderungen und etwaige Gefahren aufklären, die durch den Auslandseinsatz auf ihn zukommen. Je länger und intensiver der Einsatz ist, desto umfangreicher muss der Arbeitnehmer über den Einsatz informiert werden.

Hinweis

Der Arbeitgeber muss eingehender informieren, wenn er seinen Arbeitnehmer für eine längere Zeit nach Afrika entsendet, als wenn es lediglich um einen kürzeren Aufenthalt in Österreich geht. Gibt es im Einsatzland bekannte Gefährdungen, beispielsweise durch drohende politische Unruhen, muss der Arbeitgeber den Arbeitnehmer vor Entsendebeginn entsprechend informieren. Auf offizielle Reisewarnungen des Auswärtigen Amtes sollte dementsprechend hingewiesen werden.

Die Informationspflichten sind aber im Rahmen der tatsächlichen Möglichkeiten des Arbeitgebers und überhaupt durch den Grundsatz der Verhältnismäßigkeit begrenzt. So kann die Schutzpflicht etwa eingeschränkt sein, wenn der Mitarbeiter seinen Informationsbedarf nicht offenbart.

Der Arbeitgeber ist aber kein Sachwalter für sämtliche (Vermögens-)Belange des Arbeitnehmers. Dieser trägt ein gewisses Maß an Eigenverantwortung. Das gilt insbesondere für die Beratung in steuer- und sozialversicherungsrechtlichen Fragen. Legt der Arbeitnehmer einen Beratungsbedarf offen, so kommt der Arbeitgeber seiner Fürsorgepflicht bereits dadurch nach, dass er den Arbeitnehmer an eine kompetente Stelle, z. B. Steuerberater, Finanzamt oder Krankenkasse verweist.

Hinweis

Nach einem Urteil des BAG (v. 22. Januar 2009 – 8 AZR 161/08) ist ein Arbeitgeber, der einen Arbeitnehmer für eine Auslandstätigkeit einstellt, grundsätzlich nicht verpflichtet, diesen auf eine im Einsatzland bestehende Steuerpflichtigkeit der Arbeitsver-

gütung hinzuweisen. Entsprechendes gilt für Informationen über Art und Umfang von deutschen Sozialleistungen im Ausland (LAG Hessen v. 04. September 1995 – 16 Sa 215/95).

Das BAG hat in o. g. Entscheidung klargestellt, dass die Rechtsprechung eine Aufklärungspflicht des Arbeitgebers gegenüber dem Arbeitnehmer dann bejaht, wenn dieser in entschuldbarer Weise über das Bestehen oder den Umfang seiner Rechte, die im Zusammenhang mit dem Arbeitsverhältnis stehen, im Ungewissen ist, während der Arbeitgeber unschwer Auskunft geben kann.

Wenn der Arbeitgeber aber konkrete Empfehlungen abgibt, sollte sorgfältig vorgegangen und in Zweifelsfällen fachkundiger Rat hinzugezogen werden, denn für Falschinformationen muss der Arbeitgeber unter Umständen haften. In der Praxis werden Arbeitgeber ohnehin schon im Hinblick auf die steuer- und sozialversicherungsrechtlichen Haftungsrisiken von Auslandsentsendungen (vgl. z. B. § 17 SGB V) nicht umhin kommen, den Arbeitnehmer im Bereich des Steuer- und Sozialversicherungsrechts korrekt zu beraten oder beraten zu lassen.

2.3.2 Verpflichtung zum Abschluss von Versicherungen

Aufgrund der arbeitsrechtlichen Fürsorgepflicht kann der Arbeitgeber gegebenenfalls verpflichtet sein, für ausreichenden Versicherungsschutz seiner Arbeitnehmer zu sorgen. Es gilt der Grundsatz, dass je höher das mit dem Auslandseinsatz verbundene Risiko ist und je schlechter der Arbeitnehmer gesetzlich abgesichert ist, desto eher ist der Arbeitgeber verpflichtet, eine private Zusatzversicherung für seine Expatriates abzuschließen. Vgl. zu den infrage kommenden Versicherungen Kapitel 2.8.

Hinweis

Eine besondere private Unfallversicherung muss der Arbeitgeber für den Entsandten nach Ansicht des Bundesarbeitsgerichts dann abschließen, wenn für die Dauer der Entsendung kein ausreichender gesetzlicher Unfallversicherungsschutz besteht oder besondere gefahrerhöhende Umstände vorliegen (BAG v. 04. Mai 1983 – 5 AZR 108/81).

2.3.3 Fürsorgepflicht des Arbeitnehmers

Der Arbeitnehmer muss Rücksicht auf die Interessen seines Arbeitgebers nehmen. Er muss etwa aufgrund seiner Treuepflichten den Arbeitgeber über das Nichtvorliegen gesundheitlicher oder administrativer Einreisevoraussetzungen informieren. Ebenso

muss der Arbeitnehmer die kulturellen Besonderheiten des Gastlandes beachten und sich entsprechend verhalten, damit der Arbeitgeber keinen Schaden erleidet.

2.4 Betriebliche Mitbestimmung

2.4.1 Mitbestimmungsrechte des Betriebsrats

Bei der Frage, ob und inwieweit dem Betriebsrat bei der Entsendung von Mitarbeitern ins Ausland ein Mitbestimmungsrecht gemäß § 99 i. V. m. § 95 Abs. 3 BetrVG (Versetzung) zusteht, ist Folgendes zu beachten: Eine Versetzung (über die der Betriebsrat entsprechend § 99 BetrVG zu unterrichten ist) liegt dann vor,

– wenn dem Arbeitnehmer ein anderer Arbeitsbereich zugewiesen wird und diese Zuweisung voraussichtlich die Dauer von einem Monat überschreitet oder
– diese Zuweisung mit einer erheblichen Änderung der Umstände verbunden ist, unter denen die Arbeit zu leisten ist.

Dies bedeutet, dass bereits bei kurzzeitigen Entsendungen inländischer Mitarbeiter ins Ausland eine Versetzung vorliegen kann, wenn diese mit einer erheblichen Änderung der Umstände verbunden ist (vgl. BAG v. 18. Februar 1986 – 1 ABR 27/84). Allerdings wird in § 95 Abs. 3 Satz 2 BetrVG klargestellt, dass eine mitbestimmungspflichtige Versetzung dann nicht vorliegt, wenn Arbeitnehmer nach der Eigenart ihres Arbeitsverhältnisses üblicherweise nicht ständig an einem bestimmten Arbeitsplatz beschäftigt werden.

Ein Mitbestimmungsrecht besteht auch dann nicht, wenn der Arbeitnehmer selbst mit der Versetzung einverstanden ist und den Betrieb dauerhaft verlässt. Dies ist z. B. beim unbefristeten Übertritt in einen anderen Betrieb des Unternehmens der Fall (vgl. BAG v. 20. September 1990 – 1 ABR 37/90).

Die mitbestimmungspflichtigen personellen Maßnahmen beinhalten grundsätzlich das Recht des Betriebsrats, seine Zustimmung aus einem der in § 99 BetrVG genannten Gründe zu verweigern.

2.4.2 Aufstellung von Entsenderichtlinien

Die Aufstellung von Entsenderichtlinien ist unter Umständen ein mitbestimmungspflichtiger Vorgang. Arbeitgeber und Betriebsrat können Regelungen in der Form einer Betriebsvereinbarung oder Regelungsabrede treffen, die sich speziell auf die im Ausland eingesetzten Arbeitnehmer bezieht. Solche Regelungen können besondere Vergütungsbestandteile oder geldwerte Leistungen für entsandte Mitarbeiter beinhalten oder sonstige Grundsätze für die Entsendung von Arbeitnehmern aufstellen. Zu beachten ist hierbei, dass zwingende Mitbestimmungsrechte (vgl. § 87 BetrVG) betroffen sein können (zur Mitbestimmung vgl. auch Kapitel 2.4). dies ist insbesondere dann der Fall,

wenn die Entsenderichtlinie einheitliche Regelungen zu Vergütungsfragen beinhalten soll (vgl. BAG v. 30. Januar 1990 – 1 ABR 2/89).

2.5 Einreise- und Arbeitserlaubnisse

Anhand der Staatsangehörigkeit des Arbeitnehmers und der Bestimmungen im Zielland muss frühzeitig ermittelt werden, welche Einreisebedingungen für die jeweilige Beschäftigung des Arbeitnehmers zu erfüllen sind.

2.5.1 Entsendung innerhalb der EU

Innerhalb der Europäischen Union (EU) und des Europäischen Wirtschaftsraums (EWR: Island, Lichtenstein, Norwegen) genießen alle Staatsangehörigen der Mitgliedstaaten das Recht der Arbeitnehmerfreizügigkeit (Art. 21 und 45 des Vertrages über die Arbeitsweise der Europäischen Union – AEUV). Ähnliche Regelungen gelten gegenüber der Schweiz nach dem Freizügigkeitsabkommen Schweiz-EU. Die Arbeitnehmerfreizügigkeit umfasst das Recht, sich in jedem EU-Land frei zu bewegen, aufzuhalten und einer Arbeit nachzugehen. Dies gilt auch für Familienangehörige aus Nicht-EU-Staaten, die den Unionsbürger begleiten.

Anmerkung

Detaillierte Länderinformationen über Einreise- und Aufenthaltsformalitäten und die jeweils zuständigen Stellen können für die Länder der EU über das Internetportal „EURES“ der EU-Kommission abgerufen werden: http://ec.europa.eu/eures.

2.5.2 Entsendung in Drittstaaten

Bei der Entsendung von Arbeitnehmern in Nicht-EU-Staaten ist dem lokalen Einreise- und Aufenthaltsrecht besonderes Augenmerk zu schenken. Weil hier der Unionsgrundsatz der Freizügigkeit nicht gilt, ist für jedes Land zu untersuchen, unter welchen Bedingungen dem Expatriate die Einreise, der Aufenthalt und die Ausübung einer Erwerbstätigkeit im Gastland gestattet sind.

Fast immer wird für die Aufnahme einer Beschäftigung ein Visum erforderlich sein; teilweise müssen (separat) auch Aufenthalts- bzw. Arbeitserlaubnisse beantragt werden.

Zum Teil gibt es spezielle Visa, die auf konzerninterne Mitarbeiterentsendungen zugeschnitten sind. Diese sind häufig an die Erfüllung bestimmter Bedingungen geknüpft.

Die erforderlichen Genehmigungen können in aller Regel beim Konsulat oder der Botschaft des entsprechenden Landes beantragt werden. Je nach Einsatzland kann die Erteilung der notwendigen Genehmigungen mehrere Monate in Anspruch nehmen. Teilweise muss der Mitarbeiter auch bestimmte gesundheitliche Auflagen, z. B. Untersuchungen oder Pflichtimpfungen, erfüllen oder besonderen Versicherungsschutz nachweisen. Daher sollte mit der Einholung der notwendigen Visa und sonstiger behördlicher Genehmigungen möglichst frühzeitig begonnen werden.

Häufig kann relativ einfach ein Touristenvisum erworben werden. Mit einem solchen Aufenthaltstitel darf allerdings regelmäßig keiner Erwerbstätigkeit nachgegangen werden. Verstöße werden zum Teil sehr streng geahndet. In Betracht kommen Ausweisung, Einreiseverbote und empfindliche Geld- und manchmal sogar Freiheitsstrafen. Auch kann das deutsche oder das ausländische Unternehmen für die Zukunft von der Visumserteilung ausgeschlossen werden. Daher sollten Arbeitgeber sich von der leichten Zugänglichkeit von Touristenvisa nicht verleiten lassen und immer ordnungsgemäße Aufenthalts- und Arbeitserlaubnisse beantragen.

Spätestens bei Beantragung des Visums sollte eine Entscheidung darüber gefallen sein, ob der Mitarbeiter mit Familie ins Ausland zieht. In diesen Fällen müssen auch für die mitreisenden Familienangehörigen Visa, Aufenthaltserlaubnisse und gegebenenfalls Arbeitserlaubnisse beantragt werden. Weil die Rechte von Familienangehörigen sich häufig vom Visumsstatus des Expatriates ableiten, sollten die erforderlichen Genehmigungen gemeinsam eingeholt werden. Im Rahmen der Information über die Bedingungen eines Visums sollte ferner beachtet werden, ob das erteilte Visum bei der Ausreise seine Gültigkeit verliert. In diesem Fall kann es bei jeder z. B. urlaubsbedingten Ausreise erforderlich sein, ein neues Visum zu beantragen. Alternativ kann versucht werden, ein Visum zu beantragen, welches die mehrmalige Einreise (multiple stay) zulässt. Im Zusammenhang mit Entsendungen ist ein solches Visum in aller Regel vorzugswürdig.

Hinweis

Weiter führende Informationen über Einreisebedingungen und aufenthaltsrechtliche Bestimmungen und Formalitäten können regelmäßig auf den Internetseiten der jeweiligen Deutschen Botschaft abgerufen werden.

Häufig gibt es auch Informationsportale der jeweiligen Verwaltung, die umfassend in der Landessprache und in Englisch über Visa und Arbeitsgenehmigungen informieren. Unterstützung und Informationen können auch von den jeweiligen ausländischen Botschaften in Deutschland angefordert werden.

Im Übrigen haben sich zahlreiche Dienstleister auf die Beantragung von Visa für entsandte Mitarbeiter spezialisiert.

2.6 Klärung der sozialversicherungsrechtlichen Folgen der Entsendung

2.6.1 Vorbemerkung

Bereits bei der Vorbereitung der Entsendung ist es unverzichtbar zu klären, welchem System der sozialen Sicherheit der Mitarbeiter während des Auslandseinsatzes unterstellt sein wird. Unter Umständen müssen vorab Entsendebescheinigungen beantragt oder der Abschluss von Ausnahmevereinbarungen veranlasst werden. Geprüft werden muss auch, ob möglicherweise die Aufrechterhaltung eines freiwilligen Versicherungsschutzes im Inland sinnvoll ist.

Auch wenn die sozialversicherungsrechtliche Beratung grenzüberschreitend tätig werdender Mitarbeiter grundsätzlich nicht zur Fürsorgepflicht des Arbeitgebers gehört (vgl. hierzu unter Kapitel 2.3), wird dieser dennoch regelmäßig mit der Frage konfrontiert, ob die Vorschriften des deutschen Sozialversicherungsrechts im Einzelfall (weiterhin) Anwendung finden oder ob der Mitarbeiter im Ausland sozialversicherungspflichtig wird. Hintergrund ist oft der Wunsch des Expatriates, im deutschen System der sozialen Sicherung zu verbleiben.

Soweit der Arbeitgeber Auskünfte hierzu erteilt, müssen diese richtig sein, sonst kann er unter Umständen schadensersatzpflichtig werden. Daher ist die Kenntnis sozialversicherungsrechtlicher Fragestellungen für die Bearbeitung von Entsendesachverhalten unumgänglich. Bedeutsam sind vor allem Konstellationen, in denen der Arbeitgeber Mitarbeiter, die bisher in Deutschland beschäftigt waren, nur vorübergehend im Ausland einsetzt. In diesen Fällen spricht man grundsätzlich von einer sozialversicherungsrechtsrelevanten Entsendung, deren rechtliche Konsequenzen im Folgenden näher erörtert werden sollen.

Daneben bilden die sogenannten Grenzgänger eine (für das Sozialversicherungsrecht) besonders relevante Gruppe. Hierbei handelt es sich um Arbeitnehmer oder Selbstständige, die ihre Berufstätigkeit im Gebiet eines Staates ausüben und im Gebiet eines anderen Staates wohnen, in das sie in der Regel täglich, mindestens aber einmal wöchentlich zurückkehren.

Davon zu unterscheiden sind Sachverhalte, bei denen der Arbeitgeber im Ausland sogenannte Ortskräfte rekrutiert und („vor Ort“) einstellt, ohne diese zuvor im Inland zu beschäftigen. Diese Arbeitnehmer werden grundsätzlich keine Berührungspunkte zum deutschen Sozialversicherungsrecht aufweisen.

Welche Rechtsordnung ist bei einem Auslandseinsatz für die Versicherungs- und Beitragspflicht sowie für Leistungsansprüche des Beschäftigten oder seiner Angehörigen maßgeblich?

Denkbare Anknüpfungspunkte für das anzuwendende Sozialversicherungsrecht könnten die Staatsangehörigkeit, der Wohnsitz, der gewöhnliche Aufenthaltsort oder der Ort der tatsächlichen Beschäftigung bzw. der Sitz des Arbeitgebers sein.

Anmerkung

Oftmals stellt sich in der Praxis die Frage, welche Konsequenzen die nicht ordnungsgemäße sozialversicherungsrechtliche Behandlung eines grenzüberschreitenden Sachverhalts hat. Unrichtige Beitragsabführungen können z. B. bei Betriebsprüfungen nach § 28p SGB IV offenkundig werden. Der Arbeitgeber sollte daher nicht darauf spekulieren, dass eine falsche sozialversicherungsrechtliche Behandlung des Entsendesachverhalts nicht auffällt. Stellt etwa der für Betriebsprüfungen zuständige Rentenversicherungsträger (§ 28p SGB IV) oder die Einzugsstelle (Krankenkasse) fest, dass eine Beitragspflicht in Deutschland überhaupt nicht bestanden hat, kann dies bei Eintritt des Leistungsfalles dazu führen, dass der Arbeitnehmer nicht dem Schutz der Sozialversicherung unterstellt ist.

Häufig wird insoweit verkannt, dass es hinsichtlich der Leistungsansprüche grundsätzlich unerheblich ist, ob Beiträge zur Sozialversicherung entrichtet wurden. Entscheidend ist vielmehr, ob tatsächlich eine Versicherungspflicht in Deutschland bestanden hat. Hat eine Versicherungs- und Beitragspflicht nicht vorgelegen, kann der Versicherungsträger die an ihn entrichteten Beiträge zurückerstatten und die Leistung verweigern. Nicht auszuschließen ist, dass der Arbeitnehmer gegen den Arbeitgeber insoweit entsprechende Schadensersatzansprüche erfolgreich geltend machen kann.

2.6.2 Grundsatz: Beschäftigungsortsprinzip

Im internationalen Sozialversicherungsrecht gilt – als Ausfluss des generell im öffentlichen Recht geltenden Territorialitätsprinzips – das sogenannte Beschäftigungsortsprinzip. Das bedeutet, dass Arbeitnehmer grundsätzlich nach den Vorschriften desjenigen Landes sozialversicherungspflichtig sind, in dessen Territorium sie ihre Beschäftigung ausüben. Auf die Staatsangehörigkeit kommt es dabei nicht an. Nach diesem Grundsatz müssten auch Arbeitnehmer, die nur vorübergehend im Ausland eingesetzt sind, regelmäßig in die lokalen Sozialversicherungssysteme integriert werden. Allerdings gibt es für Entsendekonstellationen verschiedene Ausnahmeregelungen, die es im Ergebnis ermöglichen, den Arbeitnehmer in dem Sozialversicherungssystem desjenigen Landes zu belassen, aus dem er entsandt wird.

2.6.3 Ausnahmen vom Beschäftigungsortsprinzip

Die Ausnahmen vom Beschäftigungsortsprinzip sind, je nachdem, in welches Land die Entsendung erfolgt, in unterschiedlichen Normenkomplexen geregelt.

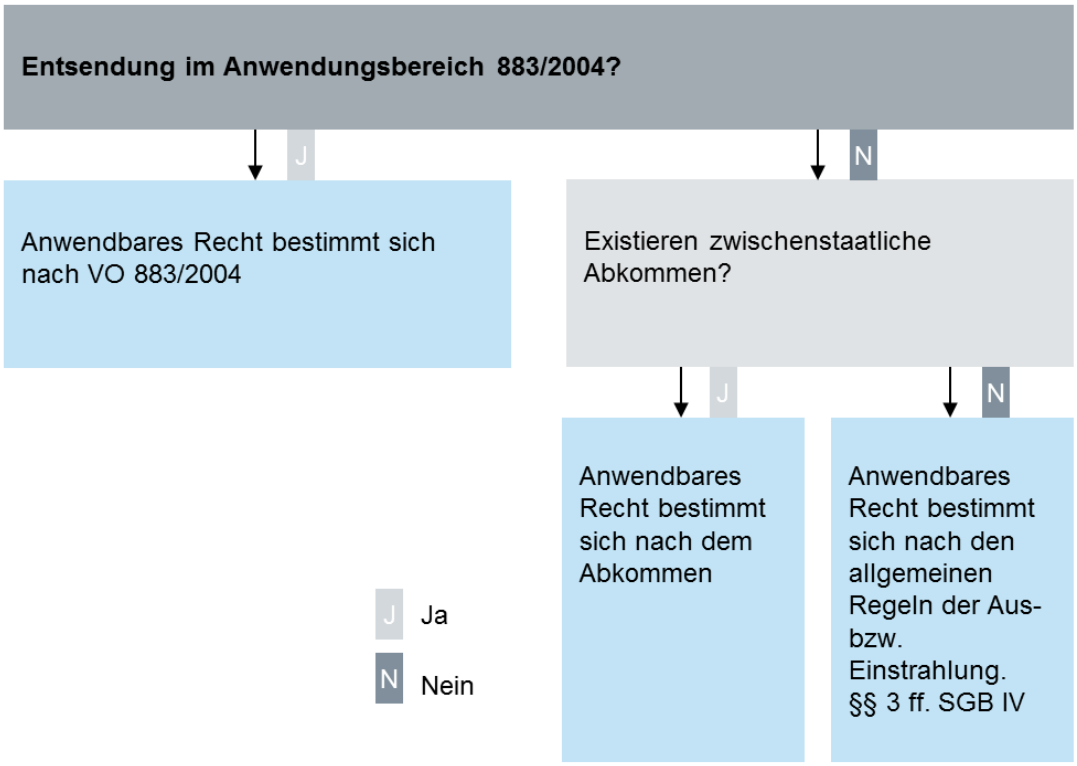
Bevor also festgestellt werden kann, ob eine solche Ausnahme eingreift, muss zunächst die einschlägige Regelung bestimmt werden. Vorrangig sind insoweit die Regelungen des über- und zwischenstaatlichen Rechts. Von Bedeutung sind daher einerseits die EU-Verordnung (EG) 883/2004 und die entsprechende Durchführungsverord-

nung (EG) 987/2009 für Entsendesachverhalte innerhalb der europäischen Union, der EWR-Staaten (Island, Liechtenstein und Norwegen) und der Schweiz. Andererseits bi- und multilaterale Abkommen mit Drittstaaten.

Anmerkung

Für außereuropäische Staaten, mit denen keine Sozialversicherungsabkommen bestehen, sieht das deutsche Sozialgesetzbuch in den §§ 4 und 5 SGB IV Ausnahmeregelungen vor (Aus- bzw. Einstrahlung), nach denen unter Umständen eine Weitergeltung des deutschen Sozialversicherungsrechts in Betracht kommt.

Abbildung 4
Übersicht zum anwendbaren Sozialversicherungsrecht



Quelle: bayme vbm

2.6.4 Entsendung innerhalb der EU / des EWR und der Schweiz

2.6.4.1 Geltungsbereich der Verordnung 883/2004

Die Europäische Union hat eine Reihe von Verordnungen zur Koordinierung der nationalen Systeme für die soziale Sicherheit erlassen. Die bedeutsamsten Regelungen sind insoweit in der VO 883/2004 und der dazugehörigen Durchführungsverordnung 987/2009 enthalten.

Anmerkung

Verordnungen des europäischen Gemeinschaftsrechts gelten in der Bundesrepublik und den anderen Gemeinschaftsstaaten unmittelbar und zwingend. Es bedarf keiner Umsetzung durch den nationalen Gesetzgeber. Sie sind geltendes Recht.

Hinweis

Die VO 883/2004 hat die früher anzuwendende VO 1408/71 und die dazugehörige Durchführungsverordnung 574/72 grundsätzlich abgelöst. Dennoch gibt es Fallkonstellationen, in denen die ursprüngliche Verordnung weiterhin Gültigkeit hat (s. u. – persönlicher und räumlicher Anwendungsbereich). Auch für Entsendesachverhalte, die vor dem 01. Mai 2010 begonnen haben, ist sie noch maßgeblich.

Ziel der VO 883/2004 ist, die Regelungen der Gemeinschaft zur Koordinierung der sozialen Sicherungssysteme der Mitgliedstaaten zu aktualisieren und klarer zu gestalten. Den EU-Bürgern soll insbesondere die Ausübung ihres Rechts auf Freizügigkeit erleichtert werden. Darüber hinaus werden die für die soziale Sicherheit zuständigen Verwaltungen der einzelnen Mitgliedstaaten zu einer verstärkten Zusammenarbeit verpflichtet.

2.6.4.1.1 Persönlicher Anwendungsbereich

Der persönliche Anwendungsbereich der VO 883/2004 ist zunächst für alle Personen eröffnet, die die Staatsangehörigkeit eines EU-Mitgliedsstaats besitzen. Seit 01. Januar 2011 ist die VO 883/2004 grundsätzlich auch für sogenannte Drittstaatsangehörige anwendbar. Dies gilt allerdings nicht für Drittstaatsangehörige im Verhältnis zu Dänemark und dem Vereinigten Königreich (zu den entsprechenden Auswirkungen vgl. den Hinweis unten). Voraussetzung ist ein rechtmäßiger Wohnsitz in einem EU-Mitgliedstaat.

2.6.4.1.2 Räumlicher Anwendungsbereich

Die VO 883/2004 gilt nur für Beschäftigungen bzw. Tätigkeiten in den EU-Mitgliedstaaten, den EWR-Staaten Island, Liechtenstein und Norwegen sowie der Schweiz.

Weitere Geltung der VO 1408/71

Die VO 1408/71 behält weiterhin Gültigkeit im Verhältnis zum Vereinigten Königreich für Drittstaatsangehörige, wenn sie einen rechtmäßigen Wohnsitz in einem EU-Mitgliedstaat haben.

Für Drittstaatsangehörige im Verhältnis zur Schweiz, Island, Liechtenstein und Norwegen gelten weder die VO 883/2004 noch die VO 1408/71.

Beispiel 1

Der deutsche Staatsangehörige D und der indische Staatsangehörige I werden von ihrem in Deutschland ansässigen Arbeitgeber in das Vereinigte Königreich entsandt. Nach welchen Rechtsgrundlagen ist zu beurteilen, ob eine sozialversicherungsrechtsrelevante Entsendung vorliegt?

Lösung: D wird als deutscher Staatsangehöriger von VO 883/2004 erfasst. Für I als sogenannten Drittstaatsangehörigen gilt bei einer Entsendung in das Vereinigte Königreich weiterhin die VO 1408/71.

Beispiel 2

Der türkische Staatsangehörige T wird von seinem in Deutschland ansässigen Arbeitgeber nach Dänemark entsandt. Nach welchen Rechtsgrundlagen ist zu beurteilen, ob eine sozialversicherungsrechtsrelevante Entsendung vorliegt?

Lösung: T wird vom persönlichen Geltungsbereich der VO 883/2004 in diesem Fall nicht erfasst, da er Drittstaatsangehöriger ist und die Verordnung für ihn deshalb im Verhältnis zu Dänemark nicht gilt. Es bleibt zu prüfen, ob in Bezug auf T das deutsch-dänische Abkommen über Soziale Sicherheit anwendbar ist.

2.6.4.1.3 Sachlicher Anwendungsbereich

Von der VO 883/2004 werden diejenigen Zweige der sozialen Sicherheit der Mitgliedstaaten erfasst, die folgende Leistungsarten betreffen (Art. 3 VO):

– Leistungen bei Krankheit
– Leistungen bei Mutterschaft und gleichgestellte Leistungen bei Vaterschaft
– Leistungen bei Invalidität
– Leistungen bei Alter
– Leistungen an Hinterbliebene
– Leistungen bei Arbeitsunfällen und Berufskrankheiten
– Sterbegeld
– Leistungen bei Arbeitslosigkeit
– Vorruhestandsleistungen
– Familienleistungen

Auch die deutsche Pflegeversicherung wird vom Geltungsbereich der Verordnung erfasst. Die aus dieser Versicherung zu erbringenden Leistungen sind nach der Rechtsprechung des EuGH europarechtlich als Leistungen bei Krankheit anzusehen. Dies gilt entsprechend für die nach dem deutschen Entgeltfortzahlungsgesetz im Krankheitsfall vom Arbeitgeber zu zahlenden Leistungen.

2.6.4.2 Grundsätze der VO 883/2004

Kernaussage der Verordnung ist, dass für einen Arbeitnehmer die Rechtsvorschriften über soziale Sicherheit nur eines Staates gelten. Der Arbeitnehmer wird also immer nur einem Sozialversicherungssystem zugeordnet. Dies ist in der Regel der Staat, in dem der Arbeitnehmer die Beschäftigung tatsächlich ausübt (Beschäftigungsortprinzip, Art. 11 VO 883/2004 bzw. Art. 13 VO 1408/71). Der Wohnort des Arbeitnehmers, die Dauer und der Umfang der Beschäftigung in einem Staat, der Sitz des Arbeitgebers oder andere Aspekte sind insoweit ohne Bedeutung.

Besondere Bedeutung kommt darüber hinaus dem Gleichbehandlungsgrundsatz zu. Personen, die im Gebiet eines Mitgliedstaates wohnen und für die die jeweilige Verordnung entsprechend des persönlichen und sachlichen Anwendungsbereiches Gültigkeit hat, haben die gleichen Rechte und Pflichten aufgrund der Rechtsvorschriften eines Mitgliedstaates wie die Staatsangehörigen dieses Staates.

2.6.4.3 Voraussetzungen der Entsendung im Rahmen der Verordnung

Ausnahmen vom Beschäftigungsortsprinzip gelten in den Fällen der Entsendung. Art. 12 VO 883/2004 enthält die einschlägige Sonderregelung:

Artikel 12 Abs. 1 VO 883/2004

Eine Person, die in einem Mitgliedstaat für Rechnung eines Arbeitgebers, der gewöhnlich dort tätig ist, eine Beschäftigung ausübt und die von diesem Arbeitgeber in einen anderen Mitgliedstaat entsandt wird, um dort eine Arbeit für dessen Rechnung auszuführen, unterliegt weiterhin den Rechtsvorschriften des ersten Mitgliedstaats, sofern die voraussichtliche Dauer dieser Arbeit vierundzwanzig Monate nicht überschreitet und diese Person nicht eine andere Person ablöst.

Hinweis zur VO 1408/71

Es ergeben sich keine wesentlichen Unterschiede zum bisherigen Recht nach der VO 1408/71. Ausnahme: Die zulässige Entsendedauer beträgt nach Art. 14 VO 1408/71 grundsätzlich nur zwölf Monate.

Hieraus lassen sich die im Folgenden näher erläuterten Kriterien ableiten, die für eine sozialversicherungsrechtsrelevante Entsendung vorliegen müssen.

Hinweis

Vgl. hierzu und zu den folgenden Beispielfällen die Broschüre der EU-Kommission „Praktischer Leitfaden zum anwendbaren Recht in der Europäischen Union (EU), im Europäischen Wirtschaftsraum (EWR) und in der Schweiz“, Ziff. 3 ff., im Internet abrufbar unter https://www.dvka.de/media/dokumente/verschiedene/Praktischer_Leitfaden.pdf (Stand: Dezember 2013).

2.6.4.3.1 Nennenswerte Geschäftstätigkeit des Arbeitgebers im Entsendestaat

Der entsendende Arbeitgeber muss im Entsendestaat gewöhnlich tätig sein. Dies ist er dann, wenn er in diesem Staat eine nennenswerte Geschäftstätigkeit ausübt.

Von Bedeutung sind diese Fälle insbesondere bei Zeitarbeitsunternehmen. Um Missbrauchsfällen vorzubeugen und das Phänomen der „Briefkastenfirmen“ zu unterbinden, wurden von der Rechtsprechung Kriterien entwickelt, anhand derer nachprüfbar ist, ob eine nennenswerte Geschäftstätigkeit vorliegt. Unter diesen objektiven Kriterien, bei denen auch stets der Art der zu verrichtenden Tätigkeit Rechnung zu tragen ist und die deshalb auch nicht erschöpfend sein können, kommt den folgenden Punkten ein besonderer Stellenwert zu:

– Ort des Sitzes und der Verwaltung des entsendenden Unternehmens
– Übereinstimmende Struktur des Personalbestands des entsendenden Unternehmens im Entsendestaat und im Beschäftigungsstaat. Befindet sich im Entsendestaat ausschließlich Verwaltungspersonal, ist an sich bereits ausgeschlossen, dass das Unternehmen unter die Entsendevorschriften fällt.
– Ort, an dem die entsandten Arbeitnehmer eingestellt werden
– Ort, an dem der Großteil der Verträge mit den Kunden geschlossen wird
– Recht, dem die Verträge unterliegen, die das entsendende Unternehmen mit seinen Arbeitnehmern bzw. seinen Kunden schließt
– Zahl der im Entsendestaat und im Beschäftigungsstaat geschlossenen Verträge
– der während eines hinreichend charakteristischen Zeitraums im Entsende- und im Beschäftigungsstaat vom entsendenden Unternehmen erzielte Umsatz. Es wird davon ausgegangen, dass beispielsweise ein Umsatz in Höhe von 25 Prozent des Gesamtumsatzes ein hinreichender Anhaltspunkt für eine nennenswerte Geschäftstätigkeit ist.
– Dauer, die ein Unternehmen im Entsendestaat bereits ansässig ist

2.6.4.3.2 Arbeitsrechtliche Bindung zwischen entsendendem Unternehmen und Arbeitnehmer

Die im Verordnungstext vorgesehene Regel, dass der Arbeitnehmer für Rechnung seines entsendenden Arbeitgebers eine Beschäftigung ausüben muss, bedeutet, dass für die gesamte Dauer der Entsendung eine arbeitsrechtliche Bindung zwischen dem Entsandten und seinem (Heimat-)Arbeitgeber bestehen muss. Kriterien dafür sind:

– Verantwortung für die Anwerbung
– fortbestehender Arbeitsvertrag zwischen den Parteien
– nur das entsendende Unternehmen ist berechtigt, den Arbeitsvertrag zu kündigen
– entsendendes Unternehmen bestimmt weiterhin die Art der vom Arbeitnehmer auszuübenden Arbeit; hierunter wird allerdings nicht die Befugnis verstanden, die Art der zu verrichtenden Tätigkeit und die damit verbundene Art der Arbeitsausführung bis ins Detail zu regeln, sondern vielmehr die Befugnis, allgemein darüber zu entscheiden, welches Endprodukt zu fertigen bzw. welche Dienstleistung grundsätzlich zu erbringen ist
– entsendendes Unternehmen muss für die Entlohnung einstehen; dies gilt unbeschadet etwaiger Vereinbarungen zwischen dem Arbeitgeber im Entsendestaat und dem Unternehmen im Beschäftigungsstaat über die Form der tatsächlichen Auszahlungen des Arbeitsentgelts an den Arbeitnehmer
– Befugnis zur Verhängung von Disziplinarmaßnahmen liegt weiterhin beim entsendenden Unternehmen

Anmerkung

Wird der Arbeitsvertrag im Inland für die Dauer des Auslandseinsatzes ruhend gestellt, liegen keine ausreichende arbeitsrechtliche Bindung und damit auch keine sozialversicherungsrechtsrelevante Entsendung vor.

Beispiel

Arbeitgeber A mit Sitz in Deutschland entsendet einen Arbeitnehmer vorübergehend nach Frankreich, um dort Arbeiten bei Unternehmen B verrichten zu lassen. Der Arbeitnehmer ist weiterhin vertraglich ausschließlich an A gebunden, gegen den sich auch sein Entgeltanspruch richtet.

Lösung: Es besteht eine – für das Vorliegen der Voraussetzungen einer sozialversicherungsrelevanten Entsendung – hinreichende arbeitsrechtliche Bindung zwischen A und dem Arbeitnehmer. Maßgeblich ist insbesondere, dass sich der Entgeltanspruch ausschließlich gegen A richtet. Dies gilt auch dann, wenn B das Entgelt teilweise oder vollständig A erstattet und es in Frankreich als Betriebsausgabe steuerlich geltend macht.

Anmerkung

Die Frage, ob das Arbeitsentgelt bei der Gewinnermittlung im Inland (also beim entsendenden Arbeitgeber) als Betriebsausgabe steuerrechtlich geltend gemacht wird, kann dagegen bei Entsendungen in Staaten außerhalb Europas von Bedeutung sein (vgl. hierzu Kapitel 2.6.5.3.2).

Beispiel 1

Arbeitgeber A mit Sitz in Deutschland entsendet einen Arbeitnehmer vorübergehend nach Polen, um dort Arbeiten bei Unternehmen B verrichten zu lassen. Der Arbeitnehmer hat weiterhin einen Vertrag mit A. Sein Entgeltanspruch besteht ebenfalls gegenüber A. Der Arbeitnehmer schließt jedoch einen zusätzlichen Arbeitsvertrag mit B und wird auch von B entlohnt.

Lösung: Für die Dauer der Beschäftigung in Polen hat der Arbeitnehmer zwei Arbeitgeber. Arbeitet er ausschließlich in Polen, unterliegt er den dortigen Rechtsvorschriften (Art. 11 Abs. 3a VO 883/2004). Das von A gezahlte Entgelt wird bei der Festlegung der in Polen zu zahlenden Sozialversicherungsbeiträge berücksichtigt. Anders wäre der Fall evtl. zu beurteilen, wenn eine sogenannte Mehrstaatenbeschäftigung vorläge – siehe dazu Kapitel 2.6.4.4.

Beispiel 2

Arbeitgeber A mit Sitz in Deutschland entsendet einen Arbeitnehmer vorübergehend nach Polen, um dort Arbeiten bei der Tochtergesellschaft B verrichten zu lassen. Der Arbeitnehmer hat weiterhin einen Vertrag mit A. Direktions-, Rückruf- und Kündigungsrecht liegen nach wie vor bei A. Anders als in Beispiel 1 schließt der Arbeitnehmer keinen zusätzlichen Arbeitsvertrag mit B. Allerdings wird ihm ein Teil seines monatlichen Gehalts auf der Grundlage eines zwischen beiden Unternehmen geschlossenen Zahlstellenfunktionsvertrages in Polen von B ausgezahlt.

Lösung: Der Arbeitnehmer übt die Tätigkeiten in Polen weiterhin für Rechnung des A aus. Die Auszahlung eines Teils seines Gehalts durch B ändert am Fortbestand der arbeitsrechtlichen Bindung zu A nichts.

Sonderfall – Arbeitnehmer, die zum Zweck der Entsendung eingestellt werden

Zu beachten ist, dass bei der Beschäftigung von vor Ort angeworbenen Arbeitnehmern (Ortskräfte) o. g. Kriterien der Entsendung nicht erfüllt sind. Als Ortskräfte werden Arbeitnehmer bezeichnet, die im Beschäftigungsland wohnen und dort von einem Unternehmen für Tätigkeiten in diesem Beschäftigungsland eingestellt werden.

Allerdings können die Regeln für die Entsendung von Arbeitnehmern auch für Personen gelten, die im Hinblick auf eine Entsendung in einen anderen Mitgliedstaat eingestellt werden. Voraussetzung ist aber, dass der Entsandte unmittelbar vor Beginn seiner Beschäftigung bereits dem Sozialversicherungssystem des Mitgliedstaates zugehörig ist, in dem sein Arbeitgeber niedergelassen ist. Ein Zeitraum von mindestens einem Monat soll als ausreichend gelten, um diese Voraussetzung zu erfüllen. Ist der Zeitraum kürzer, muss eine Einzelfallprüfung unter Berücksichtigung aller relevanten Faktoren erfolgen. Ausreichend ist die Beschäftigung bei einem beliebigen Arbeitgeber im Entsendestaat. Es ist nicht notwendig, dass der Arbeitnehmer in diesem Zeitraum für den Arbeitgeber tätig war, der die Entsendung beantragt. Die Voraussetzung ist auch bei Studenten oder Rentnern oder anderen Personen erfüllt, die aufgrund ihres Wohnsitzes versichert sind und dem System der sozialen Sicherheit des Entsendestaates angehören.

2.6.4.3.3 Keine Ablösung anderer Arbeitnehmer

Mit diesem Kriterium soll verhindert werden, dass dem Beschäftigungsstaat auf Dauer Sozialversicherungsbeiträge vorenthalten werden, die ihm eigentlich durch die Bereitstellung eines entsprechenden Arbeitsplatzes zustünden. Bei „Kettenentsendungen“ greift also die Ausnahmeregelung nicht. „Kettenentsendungen“ liegen vor, wenn wiederholt verschiedene inländische Arbeitnehmer im Ausland auf ein und derselben Position für dieselben Tätigkeiten eingesetzt werden. Die Entsenderegelung kann also nicht

dazu genutzt werden, Arbeitsplätze in einem Mitgliedstaat dauerhaft im Rotationsverfahren durch verschiedene entsandte Arbeitnehmer zu besetzen. Löst ein Expatriate in derartigen Konstellationen einen anderen ab, hat dies zur Folge, dass der Nachfolger im Einsatzstaat sozialversicherungspflichtig werden kann.

Die Europäische Kommission weist darauf hin, dass das Ablöseverbot etwa dann nicht gelte, wenn der zuvor entsandte Arbeitnehmer ernsthaft erkranke und durch einen anderen Entsandten ersetzt werden müsse.

Beispiel

Arbeitgeber A mit Sitz in Deutschland hat ein Unternehmen in der Tschechischen Republik gekauft. Aus seinem deutschen Unternehmen soll im Zwei-Jahres-Rhythmus jeweils ein Arbeitnehmer dorthin entsandt werden, um die Produktionsleitung zu übernehmen.

Lösung: Der „ablösende" Arbeitnehmer unterfällt grundsätzlich dem tschechischen Recht. Für ihn müssen an das dortige Sozialversicherungssystem die entsprechenden Beiträge abgeführt werden.

2.6.4.3.4 Entsendedauer

Die voraussichtliche Dauer der Entsendung darf nach der VO 883/2004 grundsätzlich 24 Monate nicht überschreiten. Ist ein längerer Einsatz vorgesehen und soll der Mitarbeiter in der deutschen Sozialversicherung verbleiben, so kann unter Umständen eine Ausnahmevereinbarung mit der DVKA getroffen werden.

Eine kurze Unterbrechung des 24-Monats-Zeitraums führt nicht zu dessen Neubeginn. Die Beteiligten können die zeitlichen Anforderungen also nicht dadurch umgehen, dass sie den Arbeitnehmer während eines längeren Auslandseinsatzes für kurze Zeit im Heimatunternehmen einsetzen. Ein neuer 24-Monats-Zeitraum kann nur dann beginnen, wenn sich der Arbeitnehmer zuvor wieder mindestens zwei Monate im Herkunftsstaat befunden und im entsendenden Unternehmen gearbeitet hat. Andernfalls wird wohl kaum überzeugend dargelegt werden können, dass der Auslandseinsatz unterbrochen wurde. Dies gilt auch für die Fälle, in denen der Arbeitnehmer lediglich Urlaub antritt oder Überstunden abbaut.

Soll im Einzelfall eine formale Unterbrechung des Auslandseinsatzes vorgenommen werden, sollte dies vorab unbedingt mit der zuständigen Einzugsstelle (bei gesetzlich Krankenversicherten: Krankenkasse; bei Privatversicherten: Rentenversicherungsträger) abgesprochen werden.

Aussetzung oder Unterbrechung des Entsendezeitraums

Die Aussetzung der Tätigkeit während des Entsendezeitraums – gleich aus welchem Grund (Urlaub, Krankheit etc.) – stellt keine Unterbrechung der Entsendung dar, die eine Verlängerung um einen entsprechenden Zeitraum rechtfertigen würde. Der Entsendezeitraum endet genau zum geplanten Termin, unabhängig von der Zahl und der Dauer der Ereignisse, die zu einer Aussetzung der Tätigkeit geführt haben.

Im Fall einer längeren Aussetzung der Arbeiten steht es den Betroffenen frei, entweder die geplante Entsendedauer beizubehalten oder die Entsendung zu beenden, um – unter Berücksichtigung der notwendigen Unterbrechung von mindestens zwei Monaten – eine erneute Entsendung zu veranlassen.

2.6.4.3.5 Entsendung – Ausschlusstatbestände

Die Verwaltungskommission für die Koordinierung der Systeme der sozialen Sicherheit hat in einem Beschluss (Nr. A2) eine nicht abschließende Auflistung von Tatbeständen aufgeführt, deren Vorliegen eine sozialversicherungsrechtsrelevante Entsendung ausschließt. Konkret heißt es dort:

Art. 12 Abs. 1 VO 883/2004 gilt insbesondere dann nicht oder nicht mehr, wenn

– das Unternehmen, zu dem der Arbeitnehmer entsandt wird, diesen einem anderen Unternehmen im Mitgliedstaat seiner Niederlassung überlässt.
– das Unternehmen, zu dem der Arbeitnehmer entsandt wird, diesen einem anderen Unternehmen in einem anderen Mitgliedstaat überlässt.
– der Arbeitnehmer in einem Mitgliedstaat eingestellt wird, um von einem Unternehmen, das in einem zweiten Mitgliedstaat ansässig ist, zu einem Unternehmen in einem dritten Mitgliedstaat entsandt zu werden, ohne dass die Voraussetzung des Anschlusses an das System der sozialen Sicherheit des Entsendestaats erfüllt ist.
– der Arbeitnehmer in einem Mitgliedstaat von einem Unternehmen eingestellt wird, das in einem anderen Mitgliedstaat ansässig ist, um eine Tätigkeit im ersten Mitgliedstaat auszuführen.
– der Arbeitnehmer entsandt wird, um eine andere entsandte Person zu ersetzen.
– der Arbeitnehmer mit dem Unternehmen, zu dem er entsandt wird, einen Arbeitsvertrag geschlossen hat.

Diese Fälle böten aus Sicht der EU-Kommission keine Garantie für die Aufrechterhaltung der arbeitsrechtlichen Bindung zwischen Arbeitnehmer und entsendendem Unternehmen. Derartige Konstellationen würden zu verwaltungstechnischen Komplikationen und Unterbrechungen von Versicherungsverläufen führen. Außerdem müsse ein Missbrauch der Entsendevorschriften verhindert werden.

2.6.4.4 Sonderfall – Beschäftigung in mehreren Staaten

In der Praxis gibt es häufig Fälle, in denen der Arbeitnehmer gewöhnlich in zwei oder mehreren Mitgliedstaaten beschäftig ist. Hierfür sieht Art. 13 VO 883/2004 Sonderregelungen vor.

Artikel 13 Abs. 1 VO 883/2004

---

(1) Eine Person, die gewöhnlich in zwei oder mehr Mitgliedstaaten eine Beschäftigung ausübt, unterliegt:

- *a) den Rechtsvorschriften des Wohnmitgliedstaats, wenn sie dort einen wesentlichen Teil ihrer Tätigkeit ausübt*
  oder
- *b) wenn sie im Wohnmitgliedstaat keinen wesentlichen Teil ihrer Tätigkeit ausübt,*
  - *i. den Rechtsvorschriften des Mitgliedstaats, in dem das Unternehmen oder der Arbeitgeber seinen Sitz oder Wohnsitz hat, sofern sie bei einem Unternehmen bzw. einem Arbeitgeber beschäftigt ist, oder*
  - *ii. den Rechtsvorschriften des Mitgliedstaats, in dem die Unternehmen oder Arbeitgeber ihren Sitz oder Wohnsitz haben, wenn sie bei zwei oder mehr Unternehmen oder Arbeitgebern beschäftigt ist, die ihren Sitz oder Wohnsitz in nur einem Mitgliedstaat haben, oder*
  - *iii. den Rechtsvorschriften des Mitgliedstaats, in dem das Unternehmen oder der Arbeitgeber außerhalb des Wohnmitgliedstaats seinen Sitz oder Wohnsitz hat, sofern sie bei zwei oder mehr Unternehmen oder Arbeitgebern beschäftigt ist, die ihre Sitze oder Wohnsitze in zwei Mitgliedstaaten haben, von denen einer der Wohnmitgliedstaat ist, oder*
  - *iv. den Rechtsvorschriften des Wohnmitgliedstaats, sofern sie bei zwei oder mehr Unternehmen oder Arbeitgebern beschäftigt ist, von denen mindestens zwei ihren Sitz oder Wohnsitz in verschiedenen Mitgliedstaaten außerhalb des Wohnmitgliedstaats haben.*

2.6.4.4.1 Gewöhnliche Beschäftigung in zwei oder mehr Mitgliedstaaten

Eine nähere Konkretisierung der Begrifflichkeiten erfolgt durch die Durchführungsverordnung 987/2009. Diese bestimmt in Art. 14 Abs. 5, dass sich die Worte „eine Person, die gewöhnlich in zwei oder mehr Mitgliedstaaten eine Beschäftigung ausübt“ insbesondere auf eine Person beziehen,

- die gleichzeitig oder abwechselnd für dasselbe Unternehmen oder denselben Arbeitgeber oder für verschiedene Unternehmen oder Arbeitgeber
- eine oder mehrere gesonderte Tätigkeit(en) in zwei oder mehr Mitgliedstaaten ausübt

Marginale Tätigkeiten sind bei der Bestimmung des anzuwendenden Rechts nicht zu berücksichtigen. Hierunter sind solche zu verstehen, die unter Berücksichtigung des Zeitaufwands und des wirtschaftlichen Ertrags unbedeutend sind, d. h. weniger als fünf Prozent der regulären monatlichen Arbeitszeit und / oder weniger als fünf Prozent der Gesamtvergütung ausmachen.

2.6.4.4.2 Wesentlicher Teil der Beschäftigung

In Art. 14 Abs. 8 der Durchführungsverordnung wird Stellung genommen zur Bedeutung der Ausübung eines „wesentlichen Teils der Beschäftigung“ in einem Mitgliedstaat. Der Arbeitnehmer muss dort einen quantitativ erheblichen Teil seiner Tätigkeit ausüben. Das bedeutet jedoch nicht notwendigerweise, dass dies der größte Teil seiner Tätigkeit sein muss. Um festzustellen, ob ein wesentlicher Teil der Tätigkeit in einem Mitgliedstaat ausgeübt wird, werden als Orientierungskriterien die Arbeitszeit und / oder das Arbeitsentgelt herangezogen: Wird im Rahmen einer Gesamtbewertung insoweit ein Anteil von weniger als 25 Prozent erreicht, so ist dies ein Anzeichen dafür, dass ein wesentlicher Teil der Tätigkeit nicht in dem entsprechenden Mitgliedstaat ausgeübt wird.

2.6.4.4.3 Wohnort

Im Einzelfall kann auch der Begriff „Wohnort“ streitig sein. Wohnort ist grundsätzlich der Ort des gewöhnlichen Aufenthalts einer Person (Art. 1 Ziff. J VO 883/2004). Gemäß Art. 11 Abs. 1 der Durchführungsverordnung 987/2009 ist im Zweifelsfall eine Gesamtbewertung vorzunehmen, bei der neben der Dauer und der Kontinuität des Aufenthalts im Hoheitsgebiet eines Mitgliedstaates auch die jeweilige Situation der Person berücksichtigungsfähig ist, einschließlich

- der Art und der spezifischen Merkmale jeglicher ausgeübten Tätigkeit, insbesondere des Ortes, an dem eine solche Tätigkeit in der Regel ausgeübt wird, der Dauerhaftigkeit der Tätigkeit und der Dauer jedes Arbeitsvertrages
- ihrer familiären Verhältnisse und familiären Bindungen
- der Ausübung einer nichtbezahlten Tätigkeit
- im Fall von Studierenden ihrer Einkommensquelle
- ihrer Wohnsituation, insbesondere deren dauerhafter Charakter
- des Mitgliedstaates, der als der steuerliche Wohnsitz der Person gilt.

Hinweis zur VO 1408/71

Auch die VO 1408/71 enthält Regelungen zur Mehrstaatenbeschäftigung. Art. 14 Ziffer b) sieht insoweit vor, dass die betreffende Person den Rechtsvorschriften des Mitgliedstaates unterliegt, in dessen Gebiet sie wohnt, wenn sie ihre Tätigkeit zum Teil im Gebiet dieses Staates ausübt oder wenn sie für mehrere Unternehmen oder Arbeitgeber tätig ist, die ihren Sitz oder Wohnsitz in verschiedenen Mitgliedstaaten haben.

Ausreichend in dieser Variante ist, dass die Tätigkeit lediglich zum Teil im Wohnmitgliedstaat ausgeübt wird. Eine 25-Prozent-Quote, wie sie VO 883/2004 vorsieht, ist hier nicht erforderlich.

Wohnt die betreffende Person nicht im Gebiet eines der Mitgliedstaaten, in denen sie ihre Tätigkeit ausübt, unterliegt sie den Rechtsvorschriften des Mitgliedstaates, in dessen Gebiet das Unternehmen oder der Arbeitgeber, das bzw. der sie beschäftigt, seinen Sitz oder Wohnsitz hat.

2.6.4.5 Notwendige Formalitäten – Praktische Vorgehensweise

Zuständige Behörde für die verwaltungsmäßige Abwicklung der Entsendefälle ist grundsätzlich die Deutsche Verbindungsstelle Krankenversicherung Ausland (DVKA) in Bonn. Die DVKA berät Sozialversicherungsträger und deren Verbände, Versicherte sowie Arbeitgeber insbesondere über die im über- und zwischenstaatlichen Bereich geltenden Regelungen, Ansprüche, Vordrucke und zuständigen Stellen. Außerdem schließt sie mit den zuständigen ausländischen Behörden Vereinbarungen, die im Interesse von Versicherten, Arbeitgebern und Krankenkassen eine praxisgerechte Umsetzung der komplexen EG- und Abkommensregelungen ermöglichen.

Anmerkung

Auf den Internetseiten der DVKA stehen die im Rahmen von Entsendungen bzw. Mehrstaatenbeschäftigungen benötigten Anträge und Vordrucke zum Download zur Verfügung. Darüber hinaus finden sich zahlreiche Informationen zu den Besonderheiten einzelner Länder auf www.dvka.de.

Ein Unternehmen, das einen Arbeitnehmer in einen anderen Mitgliedstaat entsendet, muss sich an den zuständigen Träger im Entsendestaat wenden. Dies sollte wenn möglich vor der Entsendung geschehen. Der zuständige Träger im Entsendestaat macht dann unverzüglich dem Träger des Beschäftigungsstaates Informationen darüber zugänglich, welche Rechtsvorschriften anzuwenden sind. Der zuständige Träger hat auch den jeweiligen Arbeitgeber über die Voraussetzungen zu informieren, unter denen der Entsandte weiterhin den Rechtsvorschriften des Entsendestaates unterliegt und mitzuteilen, dass während des Entsendezeitraumes die Erfüllung dieser Voraussetzungen kontrolliert werden kann.

2.6.4.5.1 Entsendebescheinigung A 1

Der Arbeitgeber erhält vom zuständigen Träger die sogenannte A 1-Bescheinigung.

Hinweis zur VO 1408/71

Im Geltungsbereich der VO 1408/71 handelt es sich um die sogenannte E 101-Bescheinigung.

Damit wird bescheinigt, dass für den Arbeitnehmer bis zu einem bestimmten Datum die Sonderregelungen für Entsandte gelten. Zuständig für die Ausstellung der A 1 ist ausschließlich die Krankenkasse, bei der die betreffende Person versichert ist – ansonsten ist die Bescheinigung vom jeweiligen Rentenversicherungsträger bzw. der Arbeitsgemeinschaft Berufsständischer Versorgungseinrichtungen auszustellen.

Nach Ansicht des Europäischen Gerichtshofs entfaltet die Bescheinigung folgende (deklaratorische) Wirkung: Sie begründet eine Vermutung dafür, dass der Anschluss des entsandten Arbeitnehmers an das System der sozialen Sicherheit des Mitgliedstaats, aus dem er entsandt wurde, ordnungsgemäß ist. Sie ist bindend für den zuständigen Träger, aber auch für die Gerichte des Mitgliedstaates, in den der Arbeitnehmer entsandt ist. Der EuGH machte in seinem Urteil vom 26. Januar 2006 (C-2/05) deutlich: Solange die E 101-Bescheinigung (jetzt A 1) nicht zurückgezogen oder für ungültig erklärt wird, darf daher der zuständige Träger im Beschäftigungsstaat (in den der Arbeitnehmer entsandt wurde) den Arbeitnehmer nicht seinem eigenen System der sozialen Sicherheit unterstellen.

Anmerkung

Diese Bindungswirkung kann jedoch entfallen, wenn die Bescheinigung offensichtlich gefälscht ist. Dies hat das Landessozialgericht Bayern (Urteil vom 27. Februar 2007 – L 5 KR 188/04) in einem Fall (betreffend die E 101-Bescheinigung) entschieden – der allerdings nicht eine Entsendung aus Deutschland heraus, sondern vielmehr die Beschäftigung ausländischer Mitarbeiter in Deutschland betraf. Werden Beiträge aufgrund gefälschter Bescheinigungen nicht abgeführt, kommt unter Umständen eine Strafbarkeit gemäß § 266a Strafgesetzbuch wegen Vorenthaltens von Sozialversicherungsbeiträgen in Betracht, wenn der Unternehmer dies wusste bzw. hätte wissen müssen (Vgl. BGHSt v. 24. Oktober 2006 – 1 StR 44/06 und BGHSt v. 07. März 2007 – 1 StR 301/06).

Sowohl Arbeitgeber als auch Arbeitnehmer sind verpflichtet, der für die Bescheinigung zuständigen Behörde sämtliche im Verlauf der Entsendung auftretenden Änderungen mitzuteilen. Als solche kommen beispielsweise in Betracht: Versetzung des Arbeitnehmers während der Dauer der Entsendung, längerfristige Unterbrechungen oder die vorläufige Beendigung des Auslandseinsatzes.

Hinweis

Der Arbeitgeber sollte, wenn er die richtige und vollständige (prüfen!) Bescheinigung von dem zuständigen Sozialversicherungsträger erhalten hat, dafür sorgen, dass diese verfügbar ist und bleibt. Grundsätzlich ist der Arbeitnehmer gehalten, das entsprechende Original mit sich zu führen. Kopien sollten selbstverständlich in den Personal- und Abrechnungsunterlagen enthalten sein, denn die Bescheinigung dient ja gerade als Nachweis, dass Sozialversicherungsbeiträge im Heimatstaat abgeführt werden.

Wichtig: Der Europäische Gerichtshof hat zwar – arbeitgeberfreundlich – für die Verordnung 1408/71 klargestellt, dass ein Vordruck E 101 auch rückwirkend ausgestellt werden könnte (EuGH v. 30. März 2000 – C-178/97). Darauf sollte man sich aber nicht verlassen. Außerdem können in manchen Mitgliedstaaten durchaus Probleme auftreten, wenn am Werkstor keine entsprechende Bescheinigung vorgelegt werden kann (so etwa in Belgien, teilweise auch in Österreich, Italien, Spanien und in der Tschechischen Republik). In Einzelfällen ist unter besonderen Umständen sogar mit Strafzahlungen zu rechnen.

2.6.4.5.2 Entsendebescheinigung bei kurzzeitigen Dienstreisen

Häufig sind Unternehmen darauf angewiesen, ihre Arbeitnehmer für (kurze) Geschäftsreisen ins Ausland zu entsenden. In vielen Fällen wird dabei übersehen, dass es sich auch bei kurzweiligen Dienst- / Geschäftsreisen um Entsendungen handelt, die eine entsprechende Bescheinigung erforderlich machen. Die in der Praxis oftmals vorkommende Unterscheidung Entsendung – (kurzzeitige) Dienstreise ist sozialversicherungsrechtlich irrelevant. Liegen die unter Kapitel 2.6.4.3 beschriebenen Entsendekriterien vor, so handelt es sich auch bei einer Dienstreise um eine Entsendung.

Hinweis zur VO 1408/71

Im Geltungsbereich der VO 1408/71 ist hier für ein vereinfachtes Verfahren vorgesehen. Bei Entsendungen von einer Dauer bis zu drei Monaten stellen die zuständigen Träger des Entsendestaates auf Antrag der betreffenden Unternehmen vorsorglich einen entsprechenden Bestand an Vordrucken E 101 aus, der vom Unternehmen nur noch vervollständigt werden muss.

Im Geltungsbereich der VO 883/2004 gibt es hinsichtlich der Beantragung von A 1-Bescheinigungen keine Verfahrenserleichterung mehr, d. h. für jede einzelne Entsendung ist ein Antrag an den zuständigen Träger vonnöten. Die DVKA weist darauf hin (Rundschreiben 2011/198 vom 27. April 2011), dass dies insbesondere bei sehr zeitnahen Entsendungen zu erheblichen praktischen Problemen geführt habe. Auf der einen Seite konnte die Bescheinigung für sehr kurzzeitig anberaumte Dienstreisen,

Geschäftsbesprechungen oder Montageeinsätze (teilweise am folgenden Arbeitstag) nicht rechtzeitig beantragt und ausgestellt werden. Auf der anderen Seite wurde in Einzelfällen auch davon berichtet, dass Arbeitnehmern der Zugang zum Betriebsgelände im anderen Mitgliedstaat verwehrt wurde, weil sie keine A 1-Bescheinigung vorweisen konnten.

Vor diesem Hintergrund wurde das für die Auslegung des Gemeinschaftsrechts auf deutscher Seite zuständige Bundesministerium für Arbeit und Soziales (BMAS) gefragt, ob tatsächlich für jede kurzfristige Entsendung – selbst von wenigen Tagen – eine Bescheinigung A 1 beantragt und ausgestellt werden muss. Das BMAS hat sich für eine flexiblere Handhabung ausgesprochen und folgende Empfehlungen gegeben:

Hinweis Vorgehensweise bei kurzzeitigen Entsendungen von bis zu einer Woche

---

Vorgehensweise bei kurzzeitigen Entsendungen von bis zu einer Woche

Grundsätzlich ist eine A 1-Bescheinigung für jede vorübergehende Entsendung in einen anderen Mitgliedstaat beim zuständigen Träger im Voraus zu beantragen. Die A 1 kann jedoch auch noch nachträglich erteilt werden. Bei kurzfristig anberaumten Geschäftsreisen und bei sehr kurzen Entsendezeiträumen bis zu einer Woche kann es daher zweckmäßig sein, auf einen Antrag auf Ausstellung der A 1 zu verzichten. Sollte von den prüfenden Stellen des Beschäftigungsstaates eine A 1 verlangt werden, ist sie im Nachhinein zu beantragen und dieser Stelle vorzulegen. Das Recht, in jedem Fall eine A 1 auch für sehr kurzfristige Entsendungen zu beantragen, bleibt unberührt, zumal hierdurch mögliche Probleme für die entsandten Personen vermieden werden.

Beeinträchtigungen der Dienstleistungsfreiheit aufgrund fehlender A 1 sollen an die Europäische Kommission gemeldet werden: Europäische Kommission
Generaldirektion Beschäftigung und Soziales
EMPL B.4 Arbeitnehmerfreizügigkeit,
Koordinierung der Systeme sozialer Sicherheit
J-27 2/115
B-1049 Brüssel
Empl-Casstm@ec.europa.eu

Die DVKA stellt allerdings fest, dass im Falle des Verzichts auf eine vorherige Beantragung und Ausstellung der Bescheinigung A 1 für die entsandten Arbeitnehmer und deren Arbeitgeber nicht der Schutz besteht, den die Bescheinigung A 1 beispielsweise gegenüber den Kontrollstellen des Beschäftigungsstaats bietet.

Aus diesem Grund empfiehlt die DVKA, auf eine Beantragung und Ausstellung der Bescheinigung A 1 im Voraus auch bei Entsendung von bis zu einer Woche möglichst nicht zu verzichten. Nur so kann eine auch für die ausländischen Stellen verbindliche Prüfung des Sachverhalts vorgenommen werden. Zudem besteht die Möglichkeit, die

betreffenden Personen über Leistungsansprüche individuell zu beraten. Darüber hinaus kann nur bei gemeinsamer Vorlage der Bescheinigung A 1 und der Europäischen Krankenversichertenkarte bei einem Arbeitsunfall in Italien und Österreich sichergestellt werden, dass Sachleistungen zu Lasten der gesetzlichen Unfallversicherung in Anspruch genommen werden können.

Weitere Risiken bei Fehlen der A 1 können beispielsweise sein:

– Mitunter erhalten die Arbeitnehmer in anderen Staaten ohne die Bescheinigung keinen Zugang zum Betriebsgelände.
– Ausländische Aufsichtsbehörden könnten den Arbeitnehmern ohne Nachweis die (weitere) Arbeit verbieten.
– Ausländische Sozialversicherungsträger könnten das Abführen von Sozialversicherungsbeiträgen an die lokalen Träger einfordern und entsprechende Bescheide erlassen. Der Nachweis, dass allein deutsche Sozialversicherungsbeiträge abzuführen sind, ist ohne A 1-Bescheinigung eventuell schwierig und zeitaufwändig.
– Die Mitführung oder Vorlage der A 1 kann in bestimmten Ländern verpflichtend sein.
    - Ein Verstoß hiergegen ist z. B. in Österreich bußgeldbewehrt (500,00 Euro bis 5.000,00 Euro, im Wiederholungsfall von 1.000,00 Euro bis 10.000,00 Euro).
    - In der Schweiz fordern die Arbeitsmarktbehörden insbesondere von Selbstständigen (aber auch von Arbeitnehmern) immer die Vorlage der Bescheinigung A 1. Kann diese nicht vorgelegt oder zeitnah nachgereicht werden, drohen Geldstrafen oder eine Arbeitsunterbrechung. Dieses Vorgehen dient in erster Linie der Bekämpfung der Scheinselbstständigkeit, sodass rückwirkend von den Sozialversicherungsträgern ausgestellte Entsendebescheinigungen akzeptiert werden.

2.6.4.5.3 Verlängerung der Entsendung

Eine Verlängerung des in der VO 883/2004 vorgesehenen 24-Monats-Zeitraums kann nur noch über eine Ausnahmevereinbarung (siehe Kapitel 2.6.4.5.4) erreicht werden. Die Verlängerung der A 1-Bescheinigung ist nicht möglich.

Hinweis zur VO 1408/71

Im Geltungsbereich der VO 1408/71 gibt es dagegen eine entsprechende Verlängerungsmöglichkeit – durch Beantragung der sogenannten E 102-Bescheinigung.

2.6.4.5.4 Ausnahmevereinbarung

Im Einzelfall ist es möglich, von den normalerweise geltenden Regelungen über die Entsendung abzuweichen. Dies geschieht dann durch eine sogenannte Ausnahmevereinbarung (vgl. Art. 16 VO 883/2004 bzw. Art. 18 DurchführungsVO 987/2009 bzw.

Art. 17 VO 1408/71). Zuständig ist die DVKA. Dadurch wird den betroffenen Arbeitnehmern die Möglichkeit eingeräumt, trotz längerer Beschäftigungszeiten in einem anderen Mitgliedstaat weiterhin den Vorschriften über die Sozialversicherung im Herkunftsstaat unterstellt zu bleiben.

Die genannten gesetzlichen Grundlagen beinhalten sogenannte Ermessensentscheidungen. Das bedeutet: Ob ein Staat sein Einverständnis gibt, dass ein Arbeitnehmer während des Auslandseinsatzes weiterhin den deutschen Rechtsvorschriften über die soziale Sicherheit unterstellt bleibt, hängt allein von seinem Ermessen ab. Außerdem ist erforderlich, dass beide betroffenen Staaten (Herkunfts- und Beschäftigungsstaat) einvernehmlich über die Erteilung einer Ausnahmevereinbarung entscheiden. Es überrascht nicht, dass es insoweit keine klaren, verbindlichen Regelungen gibt.

Immerhin existiert eine Verwaltungsempfehlung zur VO 1408/71 (Empfehlung Nr. 16 vom 12. Dezember 1984 zum Abschluss von Vereinbarungen aufgrund des Artikels 17 VO 1408/71; ABl. Nr. C 273 vom 24. Oktober 1985 S. 0003 – 0005, abrufbar über www.eurlex.eu – diese ist allerdings nicht verbindlich!). Hiernach sollen Ausnahmevereinbarungen für Arbeitnehmer geschlossen werden, die wegen ihrer besonderen Kenntnisse und Fähigkeiten oder wegen der besonderen Zielsetzungen der sie beschäftigenden Unternehmen oder Organisationen, in deren Interesse und in deren Namen oder auf deren Rechnung sie für mehr als zwölf Monate in einen anderen als den Mitgliedstaat entsandt werden, in dem sie gewöhnlich beschäftigt sind.

Im Wesentlichen wird darauf abgestellt, dass die Ausnahmevereinbarung

– im Interesse des Arbeitnehmers liegt (z. B. am Erhalt eines einheitlichen deutschen Sozialversicherungsverlaufs – bedeutsam kann dies insbesondere im Bereich der Rentenversicherung sein) und
– zeitlich befristet ist (die entsprechende europäische Regelung sieht zwar keine zeitliche Befristung als Voraussetzung für die Erteilung einer Ausnahmevereinbarung vor, dennoch wird eine solche von den Mitgliedstaaten nur befristet er teilt – in der Regel für fünf Jahre, wobei dies von Staat zu Staat variiert und sich stets ändern kann).
– Zudem muss weiterhin eine arbeitsrechtliche Bindung zum inländischen Arbeitgeber bestehen.

Hinweis

Hinsichtlich der arbeitsrechtlichen Bindung werden an die Ausnahmevereinbarung oftmals nicht die gleichen Maßstäbe wie bei der Anerkennung einer sozialversicherungsrechtsrelevanten Entsendung angelegt. Insoweit kann hier nämlich durchaus auch ein ruhendes Arbeitsverhältnis ausreichend sein. Allerdings sollten dann bestimmte Nebenpflichten (weitere Aspekte: Fortführung einer betrieblichen Altersversorgung, Berichtspflichten, etc.) bestehen bleiben.

2.6.5 Entsendung in Länder ohne Abkommen

In Fällen, in denen Regelungen des über- und zwischenstaatlichen Rechts nicht den Regelungen des SGB IV vorgehen, sind für Beschäftigungsverhältnisse mit Auslandsbezug die Vorschriften über Ausstrahlung (bei Entsendung) von wesentlicher Bedeutung.

2.6.5.1 Grundsätze der Ausstrahlung

Bei Entsendungen in Länder außerhalb der EU, mit denen kein Abkommen über Soziale Sicherheit (vgl. Kapitel 2.6.6) besteht, verbleibt der Arbeitnehmer in der deutschen Sozialversicherung, wenn ein Fall der Ausstrahlung gemäß § 4 SGB IV vorliegt. Ist der Arbeitnehmer im vertragslosen Ausland (oder auch Drittstaat genannt) beschäftigt und liegt kein Fall der Ausstrahlung vor, ist der Arbeitnehmer in Deutschland nicht sozialversicherungspflichtig.

Soweit ein Fall der Ausstrahlung vorliegt, bedeutet dies allerdings nicht automatisch, dass der Arbeitnehmer von der jeweiligen ausländischen Sozialversicherung befreit wäre. Anders als bei den EU / EWR-Staaten, der Schweiz und sonstigen Abkommensstaaten richtet sich die Sozialversicherungspflicht ausschließlich nach dem jeweiligen Recht der beteiligten Staaten. Sieht ein solcher Staat eine Sozialversicherungspflicht vor, obwohl nach deutschem Recht ein Fall der Ausstrahlung und damit Versicherungspflicht in Deutschland vorliegt, ist der Arbeitnehmer in beiden Staaten versicherungspflichtig. Es liegt ein Fall der Doppelversicherung vor.

Anmerkung

Die Begriffe Entsendung und Ausstrahlung (§ 4 SGB IV) beschreiben die gleiche Rechtswirkung: die Fortgeltung der heimatlichen Sozialversicherungspflicht während eines Auslandsaufenthalts. Sie sind von dem Vorliegen der gleichen Tatbestandsmerkmale abhängig und können daher eigentlich synonym verwendet werden. Tatsächlich verwendet wird der Begriff der Ausstrahlung aber nur bei Entsendung ins vertragslose Ausland, im Rahmen von Abkommen wird von Entsendung gesprochen.

Nach der „Gemeinsamen Verlautbarung zur versicherungsrechtlichen Beurteilung entsandter Arbeitnehmer“ der Spitzenverbände der Sozialversicherung (Stand November 2015) unterliegt ein Arbeitnehmer bei einer im vertragslosen Ausland ausgeübten Beschäftigung den deutschen Vorschriften über die Sozialversicherung, wenn es sich
– um eine Entsendung
– im Rahmen eines im Inland bestehenden Beschäftigungsverhältnisses handelt und
– die Dauer der Beschäftigung im Voraus zeitlich begrenzt ist.

Eine Entsendung im Sinne der Ausstrahlung liegt vor, wenn sich ein Beschäftigter auf Weisung seines Arbeitgebers vom Inland ins Ausland begibt, um dort eine Beschäftigung für diesen Arbeitgeber auszuüben.

2.6.5.1.1 Ortswechsel auf Weisung des Arbeitgebers

Der Arbeitnehmer muss sich auf Weisung seines Arbeitgebers in das Ausland begeben. Die Entsendung wird also durch den Arbeitgeber veranlasst. Die Spitzenverbände der Sozialversicherung stellen in o. g. Verlautbarung klar, dass diese Voraussetzungen auch dann vorliegen, wenn der Arbeitnehmer eigens für eine Beschäftigung im Ausland eingestellt worden ist, also im Inland noch nicht für den entsendenden Arbeitgeber tätig gewesen ist. Ortskräfte sind hiervon allerdings nicht erfasst. Es können aber auch Beschäftigte, die unmittelbar vor der Auslandsbeschäftigung im Inland gelebt und noch nicht im Erwerbsleben gestanden haben (z. B. Schüler, Studenten), im Sinne der Vorschriften über die Ausstrahlung entsandt werden.

Hinweis

In diesen Fällen kommt allerdings der Weiterbeschäftigung des betreffenden Arbeitnehmers in Deutschland bei dem entsendenden Unternehmen im Anschluss an die Entsendung eine besondere Bedeutung zu. Fehlen sowohl eine vorherige Beschäftigung als auch eine Perspektive für eine anschließende Beschäftigung des entsandten Arbeitnehmers bei dem entsendenden Unternehmen in Deutschland, liegt keine Entsendung im Sinne der Ausstrahlung vor.

2.6.5.1.2 Inländisches Beschäftigungsverhältnis

Nach der Verlautbarung der Spitzenverbände muss der Arbeitnehmer im Rahmen eines in Deutschland bestehenden Beschäftigungsverhältnisses entsandt sein. Es muss also eine Beschäftigung im sozialversicherungsrechtlichen Sinne (§ 7 SGB IV) im Inland fortbestehen. Dies bedeutet, dass

- der vorübergehend im Ausland beschäftigte Arbeitnehmer organisatorisch in den Betrieb des entsendenden Arbeitgebers eingegliedert bleibt und wesentliche Elemente eines Beschäftigungsverhältnisses erfüllt werden,
- sich der arbeitsvertragliche Anspruch auf Arbeitsentgelt gegen den entsendenden Arbeitgeber richtet und
- der entsendende Arbeitgeber das Arbeitsentgelt tatsächlich wirtschaftlich trägt und berechtigt ist, diese als Betriebsausgabe steuerlich geltend zu machen.

Die Spitzenverbände haben insoweit einen Katalog von Indizien erstellt, die für das Vorliegen eines weiterhin im Inland bestehenden Beschäftigungsverhältnisses sprechen. Wesentliches Indiz ist, gegen wen der arbeitsrechtliche Entgeltanspruch besteht.

Wesentliches Merkmal für das weitere Vorliegen eines in Deutschland bestehenden Beschäftigungsverhältnisses sei, dass sich der arbeitsrechtliche Entgeltanspruch weiterhin allein gegen den entsendenden Arbeitgeber richte und dieser das Arbeitsentgelt auch wirtschaftlich trage. Dies sei anzunehmen, wenn der Arbeitgeber das Arbeitsentgelt des im Ausland Beschäftigten weiterhin in der Entgeltabrechnung wie für seine Beschäftigten im Inland ausweise.

Hinweis

Zur Fortführung des Beschäftigungsverhältnisses im Rahmen der Ausstrahlung (§ 4 SGB IV) reicht ein im Inland bestehendes sogenanntes Rumpfarbeitsverhältnis nicht aus (vgl. BSG v. 25. Januar 1994 – 4 RA 48/92).

Voraussetzung ist vielmehr, dass die gegenseitigen sich aus dem Beschäftigungsverhältnis ergebenden Hauptpflichten fortbestehen. Abreden über das Ruhen der Hauptpflichten auf Arbeitsleistung und die Zahlung von Arbeitsentgelt sowie das „automatische" Wiederaufleben der Rechte und Pflichten aus dem ursprünglichen Arbeitsvertrag bei Rückkehr ins Inland sind Kriterien für ein Rumpfarbeitsverhältnis.

Dies ist bei der Vertragsgestaltung zu beachten und wird in der Praxis oftmals übersehen. Sofern der ursprüngliche Arbeitsvertrag durch einen zusätzlichen Entsendevertrag nicht lediglich modifiziert, sondern ruhend gestellt wird, liegt regelmäßig keine sozialversicherungsrechtsrelevante Entsendung mehr vor.

Die Spitzenverbände verdeutlichen in ihrer gemeinsamen Verlautbarung zur versicherungsrechtlichen Beurteilung entsandter Arbeitnehmer, dass eine Entsendung bei Beschäftigung bei einem ausländischen verbundenen Unternehmen dann zu bejahen ist, wenn o. g. Voraussetzungen vorliegen. Eine Ausstrahlung des deutschen Sozialversicherungsrechts liege allerdings dann nicht vor, wenn das Beschäftigungsverhältnis bei einer ausländischen Beteiligungsgesellschaft den Schwerpunkt der rechtlichen und tatsächlichen Gestaltungsmerkmale aufweise und das bisherige inländische Arbeitsverhältnis in den Hintergrund trete (z. B. durch eine Ruhensvereinbarung).

Hinweis

Die Spitzenverbände weisen darauf hin, dass hinsichtlich der Auswirkung der Entgeltzahlung auf die Zuordnung des Beschäftigungsverhältnisses bei Konzernunternehmen zudem zu berücksichtigen ist, ob das Arbeitsentgelt bei der Gewinnermittlung im Inland als Betriebsausgabe steuerrechtlich geltend gemacht wird (vgl. BSG v. 07. November 1996 – 12 RK 79/94). Wird das Arbeitsentgelt ganz oder teilweise an das im Ausland ansässige verbundene Unternehmen weiterbelastet oder von diesem unmittelbar getragen, liegen die Voraussetzungen einer Entsendung im Sinne der Ausstrahlung grundsätzlich nicht vor.

Die steuerliche Geltendmachung des Arbeitsentgelts als Betriebsausgabe durch das verbundene Unternehmen, zu dem der Arbeitnehmer entsandt wurde, ist unschädlich, wenn

- *der Einsatz des dort vorübergehend eingesetzten Arbeitnehmers einer in einem anderen Staat ansässigen Konzerngesellschaft von kurzfristiger Dauer ist, d. h. der Einsatz zwei Monate nicht überschreitet und*
- *sich der Arbeitsentgeltanspruch des Arbeitnehmers ausschließlich gegen den entsendenden Arbeitgeber richtet.*

Außerdem gilt seit November 2015: Werden die im Zusammenhang mit der Entsendung stehenden Kosten auf der Grundlage einer Vereinbarung zwischen den verbundenen Unternehmen zu Bedingungen abgerechnet, wie sie zwischen Fremdfirmen üblich sind, spricht dies in aller Regel für das Vorliegen einer Entsendung. Die Weiterbelastung der Personalkosten mit Gewinnaufschlag ist daher nicht mehr entsendungsschädlich.

2.6.5.2 Beispielfälle

Beispiel 1

AN, Pflichtmitglied der deutschen gesetzlichen Krankenversicherung, wird von seinem Arbeitgeber für elf Monate nach Mexiko entsandt. Die Voraussetzungen der Entsendung liegen vor. Nach welchen Regelungen richtet sich die Sozialversicherungspflicht des AN?

Lösung: AN unterliegt weiterhin den deutschen Rechtsvorschriften über die soziale Sicherheit; § 4 SGB IV. Mit Mexiko hat Deutschland kein Sozialversicherungsabkommen. Daneben ist AN aber auch in Mexiko sozialversicherungspflichtig.

Beispiel 2

Das Unternehmen AG mit Sitz in München stellt den Arbeitnehmer AN für ein Jahr an sein Tochterunternehmen in Mexiko ab. AN hat zusätzlich einen befristeten Arbeitsvertrag mit der mexikanischen Tochtergesellschaft, das Arbeitsentgelt wird aber weiterhin von der Muttergesellschaft auf ein Konto in Deutschland überwiesen. Die Personalkosten werden mit der mexikanischen Tochtergesellschaft abgerechnet, die diese bei der Gewinnermittlung als Betriebsausgabe steuerlich geltend macht. AN erbringt seine Arbeitsleistung für die mexikanische Tochtergesellschaft und ist in den Betrieb dieses Unternehmens eingegliedert. Liegt eine Entsendung vor?

Lösung: Nein. Der mexikanischen Tochtergesellschaft wird die Arbeitsleistung wirtschaftlich zugerechnet, weil sie die Kosten hierfür auch als Betriebsausgabe steuer-

rechtlich geltend macht. Im Übrigen verwirklicht AN den Betriebszweck der Tochtergesellschaft.

Abwandlung 1
Wie wäre der vorangegangene Fall zu beurteilen, wenn der Arbeitgeber AG einen Teil des Arbeitsentgelts zu eigenen Lasten bezahlen und steuerlich geltend machen würde?

Lösung: Auch hier liegt keine Entsendung vor. Denn trotz der teilweisen Entgeltzahlung durch AG dient AN mit seiner Arbeitsleistung insgesamt dem Betriebszweck der Tochtergesellschaft. Ungeachtet der (teilweisen) Zahlung des Entgelts durch AG, handelt es sich nicht um eine Entsendung im Sinne der Ausstrahlung

Abwandlung 2
Abweichend von dem oben angeführten Sachverhalt zahlt AG das Arbeitsentgelt in voller Höhe und macht es auch selbst steuerlich geltend. Außerdem behält AG das Weisungsrecht gegenüber AN. Liegt eine Entsendung vor?

Lösung: Ja. Jetzt ist nach der Rechtsprechung des Bundessozialgerichts davon auszugehen, dass der Schwerpunkt des Beschäftigungsverhältnisses beim AG liegt. Würde es sich um eine kurzzeitige Entsendung von einer Dauer bis zu zwei Monaten handeln, wäre diesbezüglich unerheblich, wo die Entgeltzahlungen als Betriebsausgabe geltend gemacht werden.

2.6.5.3 Praktische Vorgehensweise

In den dargestellten Fällen der Ausstrahlung ins vertragslose Ausland gibt es keine A 1-Bescheinigungen und auch keinen offiziellen Antrag auf Ausstellung einer Entsendebescheinigung.

Allerdings sollte sich der Arbeitgeber von der jeweiligen Einzugsstelle (Krankenkasse, Rentenversicherungsträger) das Bestehen einer etwaigen Versicherungspflicht bestätigen lassen und diese daher vor der Entsendung mit dem entsprechenden Sachverhalt konfrontieren.

Die Spitzenverbände haben eine Formularvorlage entwickelt, die Sie auf den jeweiligen Internetseiten der Krankenkassen finden (Antrag auf Feststellung einer Ausstrahlung im Sinne der Entsendung, § 4 SGB IV).

2.6.6 Entsendung in Abkommensstaaten

Für Entsendungen, die nicht von der europäischen Verordnung VO 883/2004 erfasst werden, ist die Anwendbarkeit zwischenstaatlicher Abkommen zu prüfen. Zweck dieser Abkommen ist die Koordination der Sozialversicherungspflicht von kurzzeitig im Aus-

land tätigen Arbeitnehmern. Die Bundesrepublik Deutschland hat mit verschiedenen Staaten bilaterale oder multilaterale Abkommen abgeschlossen. Diese sehen u. a. die Anwendbarkeit der nationalen sozialversicherungsrechtlichen Vorschriften bei Entsendungen von Arbeitnehmern vor.

Anmerkung

Die DVKA veröffentlicht Informationen zu diesen Abkommen regelmäßig im Internet: www.dvka.de

2.6.6.1 Geltungsbereich der Sozialversicherungsabkommen

Die Abkommen legen jeweils einen eigenen territorialen, persönlichen und sachlichen Geltungsbereich fest.

2.6.6.1.1 Sachlicher Geltungsbereich

Der sachliche Geltungsbereich erfasst in den einzelnen Abkommen die verschiedenen Sozialversicherungszweige nicht gleichermaßen vollständig (siehe hierzu folgende Übersicht). Es ist daher bei der Entsendung in einen bestimmten Staat darauf zu achten, für welche Versicherungszweige das Abkommen gilt. Für diejenigen Versicherungszweige, für die das jeweilige Abkommen nicht gilt, sind dann gegebenenfalls die Regelungen der Ausstrahlung (§ 4 SGB IV) zu beachten (siehe Kapitel 2.6.5). In Betracht kann allerdings auch eine Versicherungspflicht im ausländischen Beschäftigungsstaat kommen, so dass im Einzelfall Doppelversicherungspflichten entstehen können.

Tabelle 2
Übersicht zu Abkommen der Sozialen Sicherheit

Land	*KV*	*PV*	*RV*	*AlV*	*UV*	*Zeitgrenze (Monate)*
Australien	-	-	x	x	-	48
Bosnien und Herzegowina	x	-	x	x	x	-
Brasilien	-	-	x	x	x	24

Chile	-	-	x	x	-	36
China[1]	-	-	x	x	-	48
Indien	-	-	x	x	-	48
Israel	x	-	x	-	x	-
Japan	-	-	x	x	-	60
Kanada / Quebec	-	-	x	x	-	60
Korea[2]	-	-	x	x	-	24
Marokko	x	-	x	x	x	36
Mazedonien	x	x	x	x	x	24
Montenegro	x	-	x	x	x	-
Serbien	x	-	x	x	x	-
Türkei	x	-	x	x	x	-
Tunesien	x	-	x	-	x	12
Uruguay	x	x	x	x	x	24
USA[3]	x	x	x	-	-	60

Quelle: bayme vbm

Anmerkung

Bei der Pflegeversicherung ist zu berücksichtigen, dass die meisten Vertragsstaaten diesen Versicherungszweig nicht kennen und eine Koordination daher kaum möglich ist.

[1] Gilt nicht für Hong Kong und Macao.
[2] Gilt nur für Südkorea.
[3] Gilt auch für Amerikanisch-Samoa, den Bund der Nördlichen Marianen, den District Columbia, den Freistaat Puerto Rico, die Jungferninseln und Guam

Hinweis

Folgende Sozialversicherungsabkommen wurden bereits unterzeichnet, sind aber noch nicht in Kraft getreten:

Abkommen vom 23. September 2015 zwischen Deutschland und Albanien:
- *bezieht sich auf die Rentenversicherung*
- *umfasst einen Zeitraum von 24 Monaten*

Abkommen vom 19. September 2014 zwischen der Deutschland und den Philippinen:
- *bezieht sich auf die Rentenversicherung*
- *umfasst einen Zeitraum von 48 Monaten*

In Planung sind Abkommen über soziale Sicherheit mit Vietnam und Algerien.

2.6.6.1.2 Persönlicher Geltungsbereich

Der persönliche Geltungsbereich ist in fast allen Abkommen nicht auf die Staatsangehörigen der Vertragsstaaten beschränkt. Ausnahmen bestehen für die Abkommen mit Marokko und Tunesien, die nur für die Staatsangehörigen der jeweiligen Vertragsstaaten gelten.

2.6.6.1.3 Territorialer Geltungsbereich

Der territoriale Geltungsbereich beschränkt sich auf die Hoheitsgebiete der Vertragsstaaten. Das Abkommen mit China gilt nicht für Hongkong, Macao und Taiwan.

2.6.6.2 Grundsätze der Abkommen

Auch in den Abkommen ist das Beschäftigungsort- bzw. Territorialitätsprinzip verankert (vgl. Kapitel 1.6). Dies bedeutet, dass auch hier zunächst von folgendem Grundsatz auszugehen ist: Es gelten die Rechtsvorschriften des Staates, in dem die Beschäftigung tatsächlich ausgeübt wird. Liegen die Voraussetzungen einer Entsendung vor, wird aber in Abweichung von diesem Grundsatz das Recht des Entsendestaates angewandt.

Anmerkung

Die Abkommen enthalten auch sogenannte Gleichstellungsklauseln. Hiernach werden Staatsangehörige bzw. Versicherte des jeweils anderen Staates hinsichtlich der Sozialleistungen und im Hinblick auf die Sozialversicherungspflicht und -berechtigung den eigenen Staatsangehörigen oder Versicherten gleichgestellt.

2.6.6.3 Voraussetzungen der Entsendung im Rahmen von Abkommen

Was unter „Entsendung“ zu verstehen ist, findet sich in keinem Abkommen. Anerkanntermaßen werden in diesen Fällen die Begriffe so angewendet, wie sie innerstaatlich geregelt sind. In Deutschland finden sich die Regelung in § 4 SGB IV (Ausstrahlung). Diese gilt jedenfalls so weit, wie die Abkommen keine Sonderregelungen beinhalten. In Zweifelsfällen sollte eine Klärung über die DVKA erfolgen.

2.6.6.3.1 Zeitliche Begrenzung

Die Abkommen zur Sozialversicherung enthalten fast durchweg zeitliche Begrenzungen für die Beibehaltung der Sozialversicherungspflicht in dem Entsendestaat. Ausnahmen (keine zeitliche Begrenzung) bestehen derzeit für Bosnien-Herzegowina, Israel, Montenegro, Serbien und die Türkei.

Tabelle 3
Maximale Entsendedauer

Maximale Entsendedauer	*Abkommen zwischen Deutschland und*
12 Monate	Tunesien, Marokko
24 Monate	Mazedonien, Brasilien
36 Monate	Chile, Korea
48 Monate	Australien, China, Indien
60 Monate	Japan, USA, Kanada, Quebec

Quelle: bayme vbm

Für die in den jeweiligen Abkommen aufgeführten Zeiträume sind die Rechtsvorschriften des Entsendestaates weiter anzuwenden. Dies gilt grundsätzlich selbst dann, wenn von vornherein feststeht, dass die Entsendung länger andauern wird. Eine Ausnahme gilt für die USA (vgl. unten Beispiel 2).

Anmerkung

Bei Entsendungen im Geltungsbereich der europäischen Verordnungen 1408/71 und 883/2004 ist dies gerade nicht der Fall: Steht von vornherein fest, dass die maximale Entsendedauer überschritten wird, sind die Voraussetzungen einer Entsendung nicht gegeben.

Beispiel 1

Entsendung nach Japan

Der Arbeitnehmer wird von seinem Arbeitgeber in Deutschland für sechs Jahre nach Japan entsandt.

Für die ersten 60 Kalendermonate gelten die deutschen Rechtsvorschriften weiter, auch wenn bereits vor Beginn des Auslandseinsatzes feststeht, dass der Einsatz über diesen Zeitraum hinausgehen wird. Sollen die deutschen Sozialversicherungsvorschriften noch länger gelten, ist dies nur im Rahmen einer Ausnahmevereinbarung möglich (vgl. Kapitel 2.5.5).

Beispiel 2

Entsendung in die USA

Der Arbeitnehmer wird von seinem Arbeitgeber in Deutschland für sechs Jahre in die USA entsandt.

Für die USA gilt hier eine Ausnahme: Da bereits vor Beginn des Einsatzes feststand, dass dieser über 60 Kalendermonate hinausgehen wird, finden grundsätzlich die US-amerikanischen Rechtsvorschriften Anwendung. Andere Rechtsfolgen ergeben sich wiederum bei Existenz einer Ausnahmevereinbarung.

2.6.6.4 Gefahr der Doppelversicherung

Liegen die Voraussetzungen einer Entsendung nicht (mehr) vor, weil ihre maximale Dauer überschritten ist, oder bezieht sich das Abkommen nur auf bestimmte Sozialversicherungszweige und lässt andere außer Acht, besteht die Gefahr, dass für den im Ausland tätigen Arbeitnehmer eine doppelte Versicherungspflicht eintritt.

Anmerkung

Soweit Sozialversicherungszweige vom jeweiligen Abkommen nicht erfasst werden, ist im Regelfall davon auszugehen, dass in dem jeweiligen Land solche Sozialversicherungszweige nicht bestehen. Allerdings muss das nicht immer der Fall sein. Insoweit ist es ratsam, fachkundigen Rat einzuholen.

Fehlt eine koordinierende Regelung darüber, welche nationale Rechtsordnung die Sozialversicherung des Mitarbeiters bestimmt, muss grundsätzlich geprüft werden, ob der entsandte Arbeitnehmer aufgrund seiner Tätigkeit im Beschäftigungsstaat dort sozialversicherungspflichtig ist. Ist dies nach den dort geltenden Vorschriften der Fall, besteht zunächst ein sozialversicherungspflichtiges Beschäftigungsverhältnis am Einsatzort. Daneben sind nun aber auch die Vorschriften des Sozialgesetzbuches für das in Deutschland bestehende Arbeitsverhältnis zu beachten. Es sind insoweit Konstellationen denkbar, in denen der Arbeitnehmer sowohl in Deutschland als auch im Ausland nach den dort geltenden Vorschriften sozialversicherungspflichtig wird.

Beispiel

Der Arbeitnehmer wird von seinem Arbeitgeber in Deutschland (im Rahmen des deutschen Beschäftigungsverhältnisses) für fünf Jahre in die USA entsandt. Bleibt die Versicherungspflicht in der deutschen Sozialversicherung bestehen?

Lösung: Das Sozialversicherungsabkommen Deutschland – USA bezieht sich ausschließlich auf die Rentenversicherung. Daher ist die weitere Versicherungspflicht in diesem Versicherungszweig nach dem Abkommen zu beurteilen. Die Voraussetzungen für eine Entsendung liegen vor. Der maximale Entsendezeitraum wird nicht überschritten. Insofern verbleibt der Arbeitnehmer in der deutschen Rentenversicherung.

Für die übrigen Zweige der Sozialversicherung ist das Abkommen hingegen nicht anwendbar, da es hierzu keine Regelungen enthält. Die Beurteilung einer Weitergeltung der übrigen Sozialversicherungszweige erfolgt insoweit nach deutschem Recht. Eine Entsendung im Sinne der Ausstrahlung (siehe Kapitel 2.6.5.3) liegt vor. Daher unterliegt der Arbeitnehmer in den sonstigen Sozialversicherungszweigen ebenfalls den deutschen Rechtsvorschriften.

Ob der Mitarbeiter in den vom Abkommen nicht umfassten Zweigen im Einsatzland pflichtig ist, richtet sich nach dem lokalen Recht.

Wer in den USA beschäftigt ist und aufgrund der Weitergeltung der deutschen Vorschriften über soziale Sicherheit nicht den amerikanischen Rechtsvorschriften unterliegt, auf den finden auch die Rechtsvorschriften über die bundesstaatliche Krankenhausversicherung für Alte und Gebrechliche (Hospital Insurance for the Aged and Disabled – Medicare, Part A) keine Anwendung. Dies ist im Schlussprotokoll zum Abkommen zwischen Deutschland und den USA geregelt.

2.6.6.5 Ausnahmevereinbarungen

Die Sozialversicherungsabkommen lassen in den meisten Fällen Ausnahmevereinbarungen zum Verbleib in der deutschen Sozialversicherung zu. Das Verfahren verläuft im Wesentlichen ähnlich wie im Fall der Ausnahmevereinbarungen für Entsendungen

innerhalb der EU. Zuständig ist auf deutscher Seite wiederum die DVKA (vgl. hierzu Kapitel 2.6.4.5.4).

Hinsichtlich der zeitlichen Höchstdauer wird in der Regel ein zweistufiges Verfahren angewendet. Vereinbarungen werden zunächst regelmäßig für fünf Jahre geschlossen – in der Folge kommt dann eine Verlängerung für drei Jahre in Betracht.

Die Ausnahmevereinbarung zwischen den Abkommenspartnern hilft in den Fällen einer drohenden Doppelversicherung nur dann weiter, wenn die maximale Dauer der Entsendung überschritten wird. Für die Versicherungszweige, die das jeweilige Abkommen überhaupt nicht erfasst, besteht die Gefahr einer Doppelversicherung von Beginn an. Enthält ein zwischenstaatliches Sozialversicherungsabkommen beispielsweise nur Vorschriften über die Rentenversicherung, so richtet sich die Krankenversicherungspflicht des entsandten Mitarbeiters mangels eines einschlägigen Abkommens nach den nationalen Bestimmungen des Beschäftigungs- und des Heimatstaates.

Insoweit ist empfehlenswert, sich im Vorfeld der Entsendung diesbezüglich bei der DVKA – auch über die Möglichkeit des Abschlusses von Ausnahmevereinbarungen – zu informieren.

2.6.7 Beispielsfall

Arbeitnehmer AN, der in Deutschland beschäftigt ist, soll befristet für ein Jahr in einem Konzernunternehmen in a) Polen, b) den USA oder c) Russland eingesetzt werden. Ein Arbeitsvertrag besteht ausschließlich mit dem deutschen Unternehmen. Die Gehaltskosten werden jedoch an die ausländische Gesellschaft weiterbelastet. Kann AN in der deutschen Sozialversicherung verbleiben?

Lösung: Dies ist natürlich für jedes Land gesondert zu prüfen:

a) Polen
Es sind die europäischen Regelungen der VO 883/2004 zugrunde zu legen. Grundsatz: Beschäftigungsort- / Territorialitätsprinzip; dies würde bedeuten: Polnisches Recht wäre anwendbar. Es gelten aber Ausnahmen bei Entsendungen, wonach weiterhin deutsches Recht anwendbar wäre. Die Voraussetzungen sind erfüllt: AN wird auf Weisung des Arbeitgebers in Polen für einen Zeitraum von zwölf Monaten eingesetzt; die erforderliche arbeitsrechtliche Bindung ist in ausreichendem Maße vorhanden; dass das Arbeitsentgelt an das polnische Konzernunternehmen weiterbelastet wird, steht im europäischen Recht einer Entsendung nicht entgegen. Während des Einsatzes sind also die deutschen Rechtsvorschriften anzuwenden.

b) USA
Es besteht ein Sozialversicherungsabkommen zwischen Deutschland und den USA im Bereich der Rentenversicherung. Es gilt der Grundsatz des Beschäftigungsort- / Territorialitätsprinzips. Ein Entsendungsfall liegt hier aber nicht vor: Hier liegt wegen der

Weiterbelastung des Gehalts keine Entsendung im Rahmen des deutschen Beschäftigungsverhältnisses mehr vor.

Anmerkung

Würden die im Zusammenhang mit der Entsendung stehenden Kosten dagegen auf der Grundlage einer Vereinbarung zwischen der deutschen und der amerikanischen Gesellschaft zu Bedingungen abgerechnet, wie sie zwischen Fremdfirmen üblich sind (d. h. mit angemessenem Gewinnaufschlag), würde dies – anders als im Ausgangsfall – für das Vorliegen einer Entsendung sprechen.

Das bedeutet, dass die US-amerikanischen Vorschriften zur Rentenversicherung Anwendung finden; es sei denn, es wird über die DVKA eine Ausnahmevereinbarung geschlossen. Hierfür ist die arbeitsrechtliche Anbindung an Deutschland ausreichend.

Was ergibt sich hinsichtlich der nicht in dem Sozialversicherungsabkommen geregelten Sozialversicherungsbereiche? Auch hier gilt der Grundsatz des Beschäftigungsort- / Territorialitätsprinzips und die Möglichkeit der Abweichung hiervon bei einer Entsendung. Die Voraussetzungen einer wirksamen Entsendung liegen aber wegen der Weiterbelastung des Gehalts nicht vor. Deshalb sind die deutschen Vorschriften zur Versicherungspflicht in den übrigen Sozialversicherungszweigen nicht anzuwenden. Möglich wäre insoweit allerdings eine freiwillige Versicherung bzw. eine Versicherungspflicht auf Antrag.

c) Russland
Hier handelt es sich (derzeit noch) um „vertragsloses“ Ausland. Daher folgende Prüfung:

– Grundsatz: Beschäftigungsort- / Territorialitätsprinzip
– Ausnahme: Entsendung / Ausstrahlung (§ 4 SGB IV)? Nein, aufgrund der Weiterbelastung des Gehalts liegen die Voraussetzungen einer Entsendung nicht vor.
– Damit sind die Vorschriften zur Versicherungspflicht in keinem Sozialversicherungszweig anzuwenden. Auch hier kommen daher aus deutscher Sicht nur freiwillige Versicherungen bzw. Versicherungspflichten auf Antrag in Betracht.

Anmerkung

Hier ist zu berücksichtigen, dass das Kriterium der Weiterbelastung des Arbeitsentgelts bzw. dessen steuerliche Geltendmachung als Betriebsausgabe bei einer kurzzeitigen Entsendung von maximal zwei Monaten irrelevant wäre.

2.6.8 Auswirkungen des Verbleibs in der deutschen Sozialversicherung

Soweit ein Mitarbeiter nach den dargestellten Grundsätzen in der deutschen Sozialversicherung verbleibt, müssen für ihn Beiträge abgeführt werden. Dieser Arbeitnehmer wird sozialversicherungsrechtlich grundsätzlich so behandelt, als wäre er in Deutschland eingesetzt.

Neben der Beitragspflicht hat die Versicherungspflicht prinzipiell zur Folge, dass der Mitarbeiter auch im Ausland leistungsberechtigt ist. Dabei sind einige Besonderheiten zu berücksichtigen.

2.6.8.1 Krankenversicherung

Bleibt der Entsandte während des Auslandseinsatzes Mitglied der deutschen gesetzlichen Krankenversicherung, kann er im europäischen Ausland Leistungen auf Grundlage seiner Europäischen Krankenversicherungskarte (European Health Insurance Card – EHIC) erhalten.

Im Rahmen von Entsendungen innerhalb der Europäischen Union ist 17 ff. VO 883/2004 (bzw. Art. 18 ff. VO 1408/71) zu beachten. Für Sachleistungsansprüche ist insbesondere Art. 19 Abs. 1 VO 883/2004 von Bedeutung.

Artikel 19 Abs. 1 VO 883/2004

Sofern in Absatz 2 nichts anderes bestimmt ist, haben ein Versicherter und seine Familienangehörigen, die sich in einem anderen als dem zuständigen Mitgliedstaat aufhalten, Anspruch auf die Sachleistungen, die sich während ihres Aufenthalts als medizinisch notwendig erweisen, wobei die Art der Leistungen und die voraussichtliche Dauer des Aufenthalts zu berücksichtigen sind. Diese Leistungen werden vom Träger des Aufenthaltsorts nach den für ihn geltenden Rechtsvorschriften für Rechnung des zuständigen Trägers erbracht, als ob die betreffenden Personen nach diesen Rechtsvorschriften versichert wären.

Beispiel

Arbeitnehmer AN wurde von seinem Arbeitgeber für sechs Monate nach Frankreich entsandt. Wegen eines schweren grippalen Infekts sucht AN dort einen französischen Vertragsarzt auf. AN hat dort seine EHIC vorzulegen, mit der er sich als in Deutschland gesetzlich Versicherter ausweist. Hat AN keine EHIC dabei, kann er

- *sich eine provisorische Ersatzbescheinigung von seiner Krankenkasse in Deutschland faxen lassen oder*
- *den französischen aushelfenden Träger am Aufenthaltsort bitten, eine provisorische Ersatzbescheinigung bei seiner Krankenkasse anzufordern.*

Zweck der Regelung des Art. 19 Abs. 1 VO 883/2004 ist, dass der Entsandte nicht vorzeitig in seinen Heimatstaat zurückkehren muss, um die medizinisch erforderlichen Leistungen zu erhalten und seinen Aufenthalt unter medizinisch unbedenklichen Bedingungen fortsetzen kann.

Hinweis

Der durch Art. 19 Abs. 1 VO 883/2004 gewährte Leistungsanspruch ist allerdings in mehrfacher Hinsicht eingeschränkt:

- *Anspruch ist begrenzt auf die vom Leistungserbringer gegebenenfalls in Abstimmung mit dem aushelfenden Träger (Krankenkasse am Aufenthaltsort) als medizinisch notwendig angesehenen Leistungen.*
- *Entsandter kann die Leistung nur in der Form, Art und Weise in Anspruch nehmen, wie es für die Versicherten im Aufenthaltsstaat vorgesehen ist. Das bedeutet, dass er bei etwaiger vorgesehener Kostenerstattung in Vorleistung treten muss oder hinsichtlich möglicher Eigenanteile bzw. Selbstbehalte Kosten selbst zu tragen hat. Letzteres kann von erheblicher Bedeutung werden – insbesondere bei Entsendungen nach Frankreich.*

Zu beachten ist ferner, dass Art. 19 Abs. 1 VO 883/2004 keine Anspruchsgrundlage zur Übernahme der Kosten eines medizinisch erforderlichen Rücktransports in den Heimatstaat vorsieht.

Zu prüfen ist daher, ob entsprechende Risiken sinnvoll durch den Abschluss einer ergänzenden oder – falls möglich – einer vollständigen Privatversicherung vermieden werden sollten.

Bei Arbeitnehmern, die weiterhin als Mitglied in der deutschen gesetzlichen Krankenversicherung verbleiben, ist im außereuropäischen Ausland insbesondere § 17 SGB V relevant.

§ 17 SGB V

---

(1) [1]Mitglieder, die im Ausland beschäftigt sind und während dieser Beschäftigung erkranken, erhalten die ihnen nach diesem Kapitel und nach den Vorschriften des Zweiten Abschnitts des Zweiten Buches der Reichsversicherungsordnung zustehenden Leistungen von ihrem Arbeitgeber. [2]Satz 1 gilt entsprechend für die nach § 10 versicherten Familienangehörigen, soweit sie das Mitglied für die Zeit dieser Beschäftigung begleiten oder besuchen.

(2) Die Krankenkasse hat dem Arbeitgeber die ihm nach Abs. 1 entstandenen Kosten bis zu der Höhe zu erstatten, in der sie ihr im Inland entstanden wären.

Arbeitnehmer, die im Ausland erkranken, haben gegen ihren Arbeitgeber im Krankheitsfall einen Anspruch auf Ersatz der Behandlungskosten. Dies gilt auch für mitversicherte Familienmitglieder, die den Arbeitnehmer während des Einsatzes begleiten oder besuchen. Zwar steht dem Arbeitgeber ein entsprechender Rückerstattungsanspruch gegen die Krankenkasse zu, jedoch ist dieser der Höhe nach begrenzt. Soweit die Behandlung im Ausland teurer ist als im Inland, muss der Arbeitgeber die Mehrkosten tragen. Dieses Risiko kann durch eine entsprechende Zusatzversicherung abgesichert werden.

Ob es sinnvoll ist, eine bestehende freiwillige Krankenversicherung trotz Abschlusses einer privaten Zusatz- / Vollversicherung während des Auslandseinsatzes zu kündigen, bedarf einer genauen Abwägung. Die erneute freiwillige Mitgliedschaft in der gesetzlichen Krankenversicherung ist nämlich nur unter Einschränkungen möglich. Voraussetzung ist, dass der Arbeitnehmer innerhalb von zwei Monaten nach Rückkehr in das Inland wieder eine Beschäftigung aufnimmt (§ 9 Abs. 2 Ziffer 5 SGB V). Problematisch ist eine Rückkehr in die freiwillige Krankenversicherung dementsprechend dann, wenn der Arbeitnehmer – etwa wegen Arbeitsunfähigkeit – innerhalb der genannten Frist keine Beschäftigung aufnehmen kann. Es bliebe dann die Möglichkeit der Privatversicherung.

Entsprechende Probleme können durch den Abschluss einer Anwartschaftsversicherung vermieden werden. Für freiwillige Mitglieder (nicht: Pflichtversicherte) der gesetzlichen Krankenversicherung sieht das Gesetz unter den in § 240 Abs. 4a SGB V genannten Voraussetzungen vor, dass der Beitragsbemessung lediglich zehn Prozent der monatlichen Bezugsgröße (§ 18 SGB IV; 2014: 2.765,00 Euro / West; 2.345,00 Euro / Ost) zugrunde zu legen sind. Dies gilt allerdings nur dann, wenn der Krankenversicherungsschutz des Entsandten und seiner ihn begleitenden Familienangehörigen während des beruflich bedingten Auslandsaufenthalts sowie für die Dauer vorübergehender Inlandsaufenthalte in vollem Umfang vom Arbeitgeber (etwa durch eine private Auslandskrankenversicherung) gewährleistet ist.

Anwartschaftsversicherung

Um Probleme und Missverständnisse zu vermeiden, wird dringend empfohlen, sich vorab bei der zuständigen Krankenkasse über die Möglichkeit einer Anwartschaftsversicherung beraten zu lassen. Eine solche kann insbesondere sinnvoll sein, wenn

- *eine private Auslandskrankenversicherung abgeschlossen wurde und nach der Rückkehr ins Inland (unabhängig von der o. g. Frist des § 9 Abs. 1 Nr. 5 SGB V) wieder der Schutz der gesetzlichen Krankenversicherung erlangt werden soll oder der Beschäftigte dann hauptberuflich selbstständig tätig sein möchte oder*
- *die Voraussetzungen der Pflichtmitgliedschaft in der Krankenversicherung der Rentner sichergestellt werden sollen (vgl. § 5 Abs. 1 Nr. 11 SGB V).*

2.6.8.2 Pflegeversicherung

Bei Entsendung im Bereich der VO 883/2004 oder in Länder, mit denen Sozialversicherungsabkommen auch im Bereich der Pflegeversicherung abgeschlossen werden, gilt grundsätzlich das zur Krankenversicherung gesagte (vgl. Art. 34, 35 VO 883/2004). Regelmäßig werden Arbeitnehmer, die im Ausland so schwer erkranken, dass sie Leistungen der Pflegeversicherung in Anspruch nehmen müssen, nach Deutschland zurückkehren.

2.6.8.3 Unfallversicherung

Der Schutz der deutschen gesetzlichen Unfallversicherung erstreckt sich nach allgemeinen Grundsätzen in den Fällen der Ausstrahlung (vorübergehende Entsendung) auch auf den im Ausland eingesetzten Expatriate. Soweit der deutsche gesetzliche Unfallversicherungsschutz greift, kommt daneben die Geltung der Haftungsprivilegierung der § 104 ff. SGB VII für Personenschäden in Betracht, kann aber im Einzelfall ausgeschlossen sein (z. B. wenn der Expatriate eine Ortskraft verletzt, die nicht in der deutschen Unfallversicherung versichert ist).

Für Auslandseinsätze im Geltungsbereich der VO 883/2004 wird dort in Artikel 36 Abs. 1 klargestellt, dass die für die Krankenbehandlung (unter 2.6.8.1) geschilderten Grundsätze, also insbesondere Artikel 19 Abs. 1 VO 883/2004, auch bei Arbeitsunfällen bzw. Berufskrankheiten gelten.

2.6.8.4 Arbeitslosenversicherung

Wird ein Expatriate, für den die deutschen Sozialversicherungsvorschriften fortgelten, im Rahmen seines europäischen Auslandseinsatzes arbeitslos, kann er unter Umständen wählen, ob er sich im Beschäftigungsstaat oder in Deutschland arbeitslos meldet und dem Arbeitsmarkt zu Verfügung steht (Art. 61 ff. VO 883/2004 bzw. Art. 71 Abs. 1b) VO 1408/71).

Bei Zurverfügungstellung am Wohnort (letztem Einsatzort) erhält ein Arbeitnehmer bei Vollarbeitslosigkeit Leistungen nach den Rechtsvorschriften des Einsatzortes, als ob er dort zuletzt beschäftigt gewesen wäre. Kehrt der Expatriate nach Deutschland zurück, erhält er bei Vorliegen der allgemeinen Voraussetzungen Arbeitslosengeld nach den Vorschriften des SGB III.

2.6.8.5 Rentenversicherung

Eine Leistungshilfe durch den ausländischen Träger ist grundsätzlich nicht vorgesehen. In der Praxis wird ein Arbeitnehmer – wie im Bereich der Pflegeversicherung – meistens nach Deutschland zurückkehren, wenn er so schwer erkrankt, dass eine Rente wegen Erwerbsminderung beantragt werden muss.

Kindergeld

Während des Auslandseinsatzes kann unter bestimmten Voraussetzungen Kindergeld bezogen werden. Als Anspruchsgrundlage kommen das Einkommensteuergesetz (EStG) sowie das Bundeskindergeldgesetz (BKGG) in Betracht. Zu beachten ist, dass das Kindergeld nach dem EStG vorrangig gegenüber dem Kindergeld nach dem BKGG ist. Anspruchsvoraussetzung für Kindergeld nach dem EStG ist u. a. eine unbeschränkte Steuerpflicht in Deutschland (vgl. §§ 62 ff. EStG; zu den Mitwirkungspflichten vgl. § 68 EStG).

Anspruchsvoraussetzung für Kindergeld nach dem BKGG ist u. a. eine Versicherungspflicht in der Arbeitslosenversicherung. Bei Einsätzen außerhalb Europas wird darüber hinaus verlangt, dass das Kind, für das Kindergeld beantragt wird, in Deutschland wohnt.

Zu beachten sind die insoweit vorgesehenen Melde- und Mitwirkungspflichten. Hinweise und Formulare finden sich bei der Bundesagentur für Arbeit unter www.arbeitsagentur.de

2.6.9 Freiwillige Weiterversicherung in Deutschland

Soweit die Voraussetzungen für eine Entsendung im sozialversicherungsrechtlichen Sinn nicht vorliegen, der Mitarbeiter in Deutschland nicht mehr sozialversicherungspflichtig bzw. -berechtigt ist, aber dennoch im deutschen System verbleiben möchte, kommt unter Umständen ein freiwilliger Verbleib im deutschen Sozialversicherungssystem in Betracht.

Hinweis

Eine solche freiwillige Weiterversicherung hat in aller Regel eine Doppelbelastung zur Folge: Weil keine Ausnahme vom Beschäftigungsortprinzip gegeben ist, wird der Mitarbeiter im Einsatzland nicht von der dortigen Sozialversicherung befreit. Versichert er sich freiwillig in Deutschland, treten neben die Abgaben im Einsatzland die Abgaben in Deutschland für die freiwillige Versicherung hinzu. Wer diese Doppelbelastung trägt, entscheidet letztendlich der Entsendevertrag. In diesem kann beispielsweise geregelt sein, dass der Arbeitgeber die Kosten einer freiwilligen Mitgliedschaft in der deutschen Rentenversicherung übernimmt.

Die Möglichkeiten einer freiwilligen Weiterversicherung während des Auslandseinsatzes unterscheiden sich je nach Versicherungszweig und werden im Folgenden daher einzeln dargestellt.

2.6.9.1 Rentenversicherung

Besteht aufgrund des Auslandseinsatzes keine Versicherungspflicht mehr in der deutschen gesetzlichen Rentenversicherung, sind für Mitarbeiter insbesondere folgende Fragen relevant:

– Bleiben bereits erworbene Anwartschaften erhalten?
– Kann durch eine Unterbrechung des Versicherungsverlaufes in Deutschland eine Rentenminderung eintreten?

Für Auslandseinsätze innerhalb Europas ist zunächst klarzustellen: Das europäische Recht ist hier um „Harmonisierung“ bemüht. Rentenrechtsrelevante Zeiten, die im jeweils anderen Mitgliedstaat zurückgelegt wurden, sind berücksichtigungsfähig. Das bedeutet, wer in Deutschland die sogenannte Wartezeit (vgl. § 50 SGB VI) für eine Rente noch nicht erfüllt hat und sich ins Ausland begibt, kann die Wartezeit mit seinen „ausländischen“ Zeiten auffüllen. Allerdings: Das im Ausland erzielte Arbeitsentgelt kann nicht zu einer Steigerung oder Minderung der deutschen Rente führen. Die berücksichtigungsfähigen rentenrechtsrelevanten Zeiten wirken sich bei der zur Berechnung der Rentenhöhe zugrunde zu legenden Rentenformel grundsätzlich nicht aus.

Während des Auslandseinsatzes kommt in der deutschen Rentenversicherung eine freiwillige Versicherung (§ 7 SGB VI) oder die sogenannte Versicherungspflicht auf Antrag (§ 4 SGB VI) in Betracht.

2.6.9.1.1 Freiwillige Versicherung

Mit freiwilligen Beiträgen kann in der gesetzlichen Rentenversicherung die Wartezeit für eine Rente erfüllt werden. Darüber hinaus können diese Beiträge aber auch die Rentenhöhe steigern. Die freiwillige Versicherung hat zudem den Vorteil, dass der Versicherte selbst bestimmen kann, für welche Monate er in welcher Höhe Beiträge zahlt. Allerdings besteht auch ein nicht unerheblicher Nachteil: Mit freiwilligen Beiträgen können die besonderen Voraussetzungen, etwa für Renten wegen Erwerbsminderung, Altersrenten für Frauen, wegen Arbeitslosigkeit oder nach Altersteilzeitarbeit nicht erfüllt werden.

Beispiel

Der langjährig bei Arbeitgeber AG beschäftigte Mitarbeiter AN wird für die Dauer von fünf Jahren bei der Tochtergesellschaft T in Russland eingesetzt. Das Arbeitsverhältnis in Deutschland wird während dieser Zeit ruhend gestellt; in Russland wird ein lokaler Arbeitsvertrag abgeschlossen. Da die Entsendevoraussetzungen nicht vorliegen (und damit keine Sozialversicherungspflicht in Deutschland mehr besteht), entscheidet sich AN für eine freiwillige Versicherung in der deutschen Rentenversicherung.

Nach drei Jahren erkrankt AN schwer. Der Einsatz in Russland wird abgebrochen. Es stellt sich heraus, dass AN vollständig erwerbsgemindert sein wird. Er stellt einen Rentenantrag. Hat er Anspruch auf eine Rente wegen Erwerbsminderung?

Lösung: Nein. AN konnte die notwendige Vorversicherungszeit (vgl. § 43 Abs. 1 und 2 Nr. 2 SGB VI) nicht erfüllen. Er hätte in den letzten fünf Jahren vor Eintritt der Erwerbsminderung drei Jahre Pflichtbeiträge für eine versicherte Beschäftigung oder Tätigkeit aufweisen müssen. Dies war nicht der Fall.

Anmerkung

Die Deutsche Rentenversicherung Bund stellt zur freiwilligen Versicherung informative Broschüren zur Verfügung: www.deutsche-rentenversicherung-bund.de

Hinweis

Der Arbeitgeber sollte den Mitarbeiter vor dem Auslandseinsatz auf die Möglichkeit einer freiwilligen Versicherung hinweisen. Im Einzelnen muss sich der Mitarbeiter dann selbst von der Deutschen Rentenversicherung Bund beraten lassen, inwieweit sich der Abschluss einer derartigen Versicherung günstig auf seinen individuellen Versicherungsverlauf auswirkt. Freiwillig Versicherte haben ihre Beiträge selbst zu zahlen. Ein Anspruch auf Beitragszuschuss durch den Arbeitgeber besteht grundsätzlich nicht.

Eine freiwillige Versicherung in der deutschen Rentenversicherung ist nur für nicht versicherungspflichtige Personen und nur für Zeiten von der Vollendung des 16. Lebensjahrs an möglich.

Hinsichtlich des berechtigten Personenkreises ist danach zu differenzieren, ob der entsprechende Mitarbeiter seinen Wohnsitz oder gewöhnlichen Aufenthalt in Deutschland hat oder nicht. Hat eine Person ihren Wohnsitz oder gewöhnlichen Aufenthalt (§ 30 SGB I) im Geltungsbereich des SGB (also in der Bundesrepublik Deutschland), ist sie unabhängig von der Staatsangehörigkeit zur freiwilligen Versicherung berechtigt. Darüber hinaus haben aber auch alle Deutschen (Art. 116 Abs. 1 GG) unabhängig ihres gewöhnlichen Aufenthalts das Recht zur freiwilligen Versicherung.

2.6.9.1.2 Versicherungspflicht auf Antrag

Anders als Zeiten der freiwilligen Versicherung werden die Zeiten der Versicherungspflicht auf Antrag auch für die besonderen Voraussetzungen einzelner Rentenarten (insbesondere Erwerbsminderungsrenten) berücksichtigt. Arbeitnehmer sollten sich insoweit vor einem Auslandseinsatz in jedem Fall bei der Deutschen Rentenversicherung Bund über die für sie günstigen Versicherungsvarianten beraten lassen.

Für welchen Personenkreis die Rentenversicherungspflicht auf Antrag vorgesehen ist, bestimmt das Gesetz in § 4 SGB VI: Auf Antrag sind versicherungspflichtig, insbesondere

– Deutsche, die für eine begrenzte Zeit im Ausland beschäftigt sind,
– Personen, die für eine begrenzte Zeit im Ausland beschäftigt sind und die Staatsangehörigkeit eines Staates haben, in dem die VO 883/2004 (also Europa / EWR und Schweiz) anzuwenden ist,

wenn die Versicherungspflicht von einer Stelle beantragt wird, die ihren Sitz im Inland hat.

Anmerkung

Die oben genannte „Stelle mit Sitz im Inland“ ist in aller Regel das deutsche Unternehmen. Zu beachten ist, dass die Versicherungspflicht frühestens mit dem Tag der Antragstellung beginnt. Der Antrag kann zunächst formlos an die Rentenversicherung gesendet werden. Ein Antragsformular ist auf der Homepage der Deutschen Rentenversicherung Bund unter www.deutsche-rentenversicherung-bund.de erhältlich. Die Beiträge sind nach § 170 Abs. 1 Nr. 4 SGB VI grundsätzlich vom Arbeitgeber zu tragen. Allerdings sind gemäß § 179 Abs. 2 SGB VI Vereinbarungen zulässig, wonach der Versicherte dem Arbeitgeber die Beiträge ganz oder teilweise zu erstatten hat.

2.6.9.2 Krankenversicherung

Eine freiwillige Mitgliedschaft in der gesetzlichen Krankenversicherung während des Auslandsaufenthalts, bei dem keine Pflichtmitgliedschaft besteht, ist grundsätzlich möglich. Im Einzelfall muss über die Einzugsstelle geklärt werden, ob dies sinnvoll ist.

Auch der aus dem Ausland zurückkehrende Mitarbeiter kann in jedem Fall entweder Pflicht- oder freiwilliges Mitglied einer gesetzlichen Krankenkasse oder aber Mitglied eines privaten Krankenversicherungsunternehmens werden.

Unproblematisch sind die Fälle, in denen der im Ausland eingesetzte Mitarbeiter nach seiner Rückkehr in Deutschland wieder versicherungspflichtig beschäftigt wird. Für den Bereich der gesetzlichen Krankenversicherung bedeutet dies, dass sein Jahresarbeitsentgelt eine Grenze von 56.250 Euro p. a. bzw. 4.687,50 Euro monatlich nicht überschreitet (Stand: 01. Januar 2016). Der Arbeitnehmer ist dann sofort mit Aufnahme der Beschäftigung wieder pflichtversichert.

Im Rahmen der freiwilligen (und natürlich auch der privaten) Versicherung besteht die Möglichkeit einer sogenannten Anwartschaftsversicherung. Die Mitgliedschaft wird hier während des Auslandseinsatzes zu ermäßigten Beiträgen fortgeführt. Insoweit ist aller-

dings zu beachten, dass aus dem Ausland zurückkehrende Arbeitnehmer, die nicht unter die Versicherungspflichtgrenze fallen, über § 9 Abs. 1 Nr. 5 SGB V die Möglichkeiten haben, sich freiwillig in der gesetzlichen Krankenversicherung zu versichern. Diese Vorschrift bestimmt, dass der freiwilligen Versicherung Arbeitnehmer beitreten können, deren Mitgliedschaft durch Beschäftigung im Ausland geendet hatte, wenn sie innerhalb von zwei Monaten nach Rückkehr in das Inland wieder eine Beschäftigung aufnehmen. Letztlich kommt als „Auffangvorschrift“ immer § 5 Abs. 1 Nr. 13 SGB V zur Anwendung: Hiernach unterliegen auch diejenigen Personen einer Versicherungspflicht, die keinen anderweitigen Anspruch auf Absicherung im Krankheitsfall haben und zuletzt gesetzlich krankenversichert waren.

Zu berücksichtigen ist auch, ob möglicherweise die Voraussetzungen der Pflichtmitgliedschaft in der Krankenversicherung der Rentner sichergestellt werden sollen (vgl. § 5 Abs. 1 Nr. 11 SGB V).

2.6.9.3 Pflegeversicherung

Im Rahmen der Pflegeversicherung kann es durchaus sinnvoll sein, eine freiwillige Weiterversicherung zu beantragen – denn Leistungsansprüche sind dort von zurückgelegten Vorversicherungszeiten abhängig (vgl. § 33 SGB XI). Nach § 26 Abs. 1 SGB XI können sich Personen, die aus der Versicherungspflicht ausscheiden und in den letzten fünf Jahren vor dem Ausscheiden mindestens 24 Monate oder unmittelbar vor dem Ausscheiden mindestens zwölf Monate versichert waren, auf Antrag in der sozialen Pflegeversicherung weiterversichern, sofern für sie keine Versicherungspflicht nach § 23 SGB XI (Versicherungspflicht für Versicherte der privaten Krankenversicherungsunternehmen) eintritt. Der Antrag ist in diesen Fällen innerhalb von drei Monaten nach Beendigung der Mitgliedschaft bei der zuständigen Pflegekasse zu stellen.

Darüber hinaus besteht für Personen, die wegen der Verlegung ihres Wohnsitzes oder gewöhnlichen Aufenthalts ins Ausland aus der Versicherungspflicht ausscheiden, die Möglichkeit, sich auf Antrag weiter zu versichern (§ 26 Abs. 2 SGB XI). Diese Regelung ermöglicht die Weiterführung des Versicherungsverhältnisses zu einem verminderten Beitrag in den Fällen, in denen wegen der Verlegung des Wohnsitzes in das Ausland die Versicherungspflicht endet. Der Antrag ist spätestens einen Monat nach Ausscheiden aus der Versicherungspflicht bei der Pflegekasse zu stellen, bei der die Versicherung zuletzt bestand.

2.6.9.4 Unfallversicherung

In der gesetzlichen Unfallversicherung besteht, sofern die Berufsgenossenschaften im Einzelfall in ihrer Satzung nichts anderes bestimmen – grundsätzlich keine Möglichkeit, sich durch eine freiwillige Versicherung oder eine Anwartschaftsversicherung abzusichern.

Allerdings bieten einige Berufsgenossenschaften inländischen Unternehmen an, für deren im Ausland beschäftigte Arbeitnehmer eine besondere Auslandsunfallversicherung einzurichten. Dies ist nach § 140 Abs. 2 SGB VII gesetzlich möglich. Empfehlenswert ist, sich bei der zuständigen Berufsgenossenschaft zu informieren.

2.6.9.5 Arbeitslosenversicherung

In der Arbeitslosenversicherung besteht die Möglichkeit, sich bei einer Auslandsbeschäftigung in Deutschland freiwillig weiter zu versichern. Da als Voraussetzung für die Gewährung von Arbeitslosengeld I innerhalb einer zweijährigen Rahmenfrist für die Dauer von zwölf Monaten ein Versicherungspflichtverhältnis bestanden haben muss, könnte es sein, dass nach einem länger andauernden Auslandsaufenthalt und einer sich möglicherweise anschließenden Arbeitslosigkeit kein Arbeitslosengeldanspruch bestünde.

Insoweit besteht die Möglichkeit eines Versicherungspflichtverhältnisses auf Antrag (§ 28a SGB III). Ein solches können Personen begründen, die eine Beschäftigung in einem Staat, in dem die VO 883/2004 bzw. 1408/71 nicht anzuwenden ist (also außerhalb der EU- und EWR-Staaten), aufnehmen und ausüben.

Voraussetzung für die Versicherungspflicht auf Antrag ist, dass

- der Antragsteller innerhalb der letzten 24 Monate vor Aufnahme der Tätigkeit oder Beschäftigung mindestens zwölf Monate in einem Versicherungspflichtverhältnis gestanden oder eine Entgeltersatzleistung nach dem SGB III bezogen hat
- der Antragsteller unmittelbar vor Aufnahme der Tätigkeit oder Beschäftigung, die zur freiwilligen Weiterversicherung berechtigt, in einem Versicherungspflichtverhältnis gestanden oder eine Entgeltersatzleistung nach dem SGB III bezogen hat und
- keine anderweitige Versicherungspflicht (insbesondere nach den §§ 27, 28 SGB III) besteht.

Anmerkung

Informative Merkblätter hierzu können bei der Bundesagentur für Arbeit abgerufen werden: www.arbeitsagentur.de

---

2.7 Klärung der steuerrechtlichen Konsequenzen einer Entsendung

2.7.1 Notwendigkeit steuerrechtlicher Beratung

Bereits vor Beginn der Entsendung sollte feststehen, welche Steuerberater (im Inland und im Ausland) die Auslandsentsendung steuerlich begleiten und auch später für die

Erstellung der Einkommensteuerklärungen der entsandten Mitarbeiter verantwortlich sind.

Der gänzliche Verzicht auf steuerliche Beratung ist im Allgemeinen nicht zu empfehlen. Auch wenn eine Personalabteilung unter Umständen über das nötige Know-how verfügt, den deutschen Lohnsteuerabzug auch in Fällen mit Auslandsbezug ordnungsgemäß durchzuführen, gilt dies in aller Regel nicht für die Unterstützung des Expatriates selbst, den ebenfalls steuerliche Pflichten treffen.

Expatriates wird daher im Entsendevertrag häufig das Recht eingeräumt, steuerliche Beratung über einen vom Arbeitgeber beauftragten Steuerberater in Anspruch zu nehmen, der gewährleisten kann, dass die steuerlichen Vorschriften im Heimat- und im Gastland eingehalten werden (Compliance), vgl. Kapitel 2.1.6.6.7.

2.7.2 Lohnsteuereinbehaltungspflicht in Deutschland und / oder im Ausland?

Auch wenn der Mitarbeiter im Ausland eingesetzt ist, kann ein deutscher Arbeitgeber durchaus zum Lohnsteuereinbehalt in Bezug auf das Gehalt eines entsandten Mitarbeiters verpflichtet sein (vgl. Kapitel 3.4.3). Um in Deutschland eine ordnungsgemäße Gehaltsabrechnung führen zu können und Compliance mit dem deutschen Steuerrecht zu gewährleisten, sollte daher das etwaige Bestehen einer Lohnsteuereinbehaltungspflicht in Deutschland vor Entsendebeginn geprüft werden.

Inwieweit der ausländische Arbeitgeber zum Lohnsteuereinbehalt nach ausländischem Recht für die dort eingesetzten Mitarbeiter verpflichtet ist, wird am besten mit der ausländischen Personalabteilung bzw. Gehaltsabrechnung geklärt, die über grundlegende Kenntnisse des lokalen Rechts verfügen sollte. Die Einbeziehung der ausländischen Gehaltsabrechnung sollte dabei bereits vor Entsendebeginn erfolgen, denn zum Teil gibt es im Ausland für Expatriates besondere Steuererleichterungen, die nur in Anspruch genommen werden können, wenn ein entsprechender Antrag rechtzeitig gestellt wird (vgl. Kapitel 3.5.6).

2.8 Sonstige Maßnahmen vor der Entsendung

2.8.1 Abschluss von Zusatzversicherungen

Die meisten Arbeitgeber schließen Zusatzversicherungen für ihre Expatriates ab, die die besonderen Risiken eines Auslandsaufenthalts absichern sollen. Teilweise sind Arbeitgeber aufgrund der arbeitsvertraglichen Fürsorgepflicht dazu verpflichtet (vgl. Kapitel 2.3), teilweise werden diese Leistungen freiwillig gewährt. In vielen Fällen ist der Nachweis ausreichenden Versicherungsschutzes auch Voraussetzung für den Erhalt einer Einreise- und Arbeitserlaubnis.

Aus Sicht des Expatriates ist es wichtig, dass der private Versicherungsschutz, den er im Heimatland genießt, im Ausland aufrechterhalten bleibt. Die Geltung im Ausland hängt von den jeweiligen Bedingungen des Versicherers ab. Häufig gilt der Versicherungsschutz nur für Auslandsaufenthalte mit begrenzter Dauer. In jedem Einzelfall ist es ratsam, mit der entsprechenden Versicherungsgesellschaft abzuklären, inwieweit ein Versicherungsschutz im Ausland gewährleistet ist.

Anmerkung

Nach den Musterbedingungen des Gesamtverbandes der deutschen Versicherungswirtschaft (GDV) für Haftpflichtversicherungen (AHB) greift eine deutsche Haftpflichtversicherung grundsätzlich nicht für Schadensereignisse im Ausland (7.9 Musterbedingungen). Die meisten Versicherer sehen allerdings in den eigenen Haftpflichtbedingungen Abweichungen vor, nach denen beispielsweise Schadensereignisse abgedeckt sind, die bei vorübergehenden Auslandsaufenthalten bis zur Dauer eines Jahres im Ausland eintreten. Teilweise werden bestimmte Länder vom Versicherungsschutz ausgenommen (insbesondere die USA).

Die großen, international tätigen Versicherungsunternehmen bieten spezielle Paketlösungen an, die vom Arbeitgeber für seine Expatriates gebucht werden können (Corporate Expatriate Insurance). Hierin sind regelmäßig alle sinnvollen Versicherungen enthalten. Je nach Bedarf wird die Familie des Expatriates mitversichert. Die Prämien richten sich nach dem Reiseverhalten und die Angebote werden in der Regel umso preisgünstiger, je mehr Entsendesachverhalte über eine bestimmte Gesellschaft versichert werden.

Im Zusammenhang mit Versicherungspaketen werden teils Unterstützungs- bzw. 24-h-Notfallhotlines eingerichtet, über die im Bedarfsfall Soforthilfe organisiert werden kann. Auf das Bestehen einer solchen Telefonbetreuung sollte der Expatriate gegebenenfalls hingewiesen werden.

2.8.1.1 Krankenversicherung

Der Abschluss einer Auslandskrankenversicherung ist besonders wichtig, insbesondere, wenn die in Deutschland bereits vorhandenen Versicherungen im Einsatzland gar nicht oder nur unzureichend leistungspflichtig sind und auch im Ausland nur mangelhafter gesetzlicher Versicherungsschutz existiert (vgl. hierzu ausführlich unter Kapitel 2.6.7 und 2.6.8).

Selbst wenn der Arbeitnehmer in der deutschen gesetzlichen Krankenversicherung verbleibt, kann eine besondere Auslandskrankenversicherung sinnvoll sein, um dem Mitarbeiter beispielsweise Zugang zu medizinischer Versorgung im Einsatzland zu erleichtern.

Der Arbeitgeber wird in der Regel die Kosten einer entsprechenden Versicherung übernehmen oder die Kostenpauschale entsprechend anpassen. Teilweise werden auch nur die Hälfte der anfallenden Kosten analog der deutschen Pflichtversicherung übernommen und die Maximalkosten gedeckelt. Oft sind in diesen Versicherungen Rücktransportversicherungen für besonders gravierende Krankheiten enthalten.

2.8.1.2 Private Unfallversicherung

Eine private Unfallversicherung deckt regelmäßig Schäden ab, die dem Arbeitnehmer durch einen Unfall oder Betriebsunfall entstehen. So werden z. B. auch Such- und Bergungskosten häufig übernommen. Dies ist insbesondere für selbstverschuldete oder fremdverschuldete Unfälle, bei denen ein liquider Verursacher nicht in Anspruch genommen werden kann, wichtig.

2.8.1.3 Arbeitshaftpflicht

Im Ausland gilt unter Umständen das Haftungsprivileg, welches Angehörige der deutschen gesetzlichen Unfallversicherungen vor Inanspruchnahme für Personenschäden schützt (§§ 104 ff. SGB VII), nicht. Dies kann dazu führen, dass der Arbeitnehmer oder auch der Arbeitgeber aufgrund eines fahrlässig verursachten Schadens in Anspruch genommen wird. Dieses Risiko kann durch eine Arbeitshaftpflichtversicherung abgedeckt werden.

2.8.1.4 Reisegepäckversicherung

In den meisten Versicherungspaketen sind zusätzliche Reiseversicherungen enthalten, die für den Fall des Gepäckverlustes oder anderer Zwischenfälle bestimmte Leistungen vorsehen.

2.8.2 Arbeitsmedizinische Untersuchung

Es kann erforderlich sein, den Arbeitnehmer vor der Abreise einer arbeitsmedizinischen Untersuchung zu unterziehen. Eine etwaige Verpflichtung des Arbeitgebers zur Durchführung einer solchen Untersuchung ergibt sich gegebenenfalls aus dem SGB VII und den Vorschriften der jeweils zuständigen Berufsgenossenschaft. Zu beachten ist ferner die Verordnung zur arbeitsmedizinischen Vorsorge (ArbMedVV) vom 18. Dezember 2008 (zuletzt geändert im Oktober 2013). In Teil 4 sind dort Pflichtuntersuchungen u. a. bei Tätigkeiten in Tropen, Subtropen und sonstigen Auslandsaufenthalten mit besonderen klimatischen Belastungen und Infektionsgefährdungen vorgesehen.

2.9 Checkliste

Vor der Abreise des Mitarbeiters sollten die folgenden Maßnahmen abgeschlossen sein:

– Abschluss Entsendevertrag
– Abschluss Unternehmensvertrag
– Aufklärung des Arbeitnehmers
– Beteiligung des Betriebsrats
– Einholung von Arbeits- und Einreiseerlaubnissen
– Klärung des sozialversicherungsrechtlichen Status des Expatriates
– Klärung der steuerlichen Situation
– Abschluss der notwendigen Versicherungen
– gegebenenfalls arbeitsmedizinische Untersuchung

3 Durchführung der Entsendung

Relevante Aspekte während des Auslandsaufenthalts

3.1 Beachtung gesetzlicher Mindestvorschriften

Öffentlich-rechtliche Vorschriften mit Auswirkung auf die lokalen Arbeitsbedingungen gibt es in jedem Land der Erde. So wie Arbeitgeber in Deutschland beispielsweise das Arbeitszeitgesetz oder das Arbeitsschutzgesetz einzuhalten haben, gibt es in vielen potenziellen Gastländern öffentlich-rechtliche Vorschriften, die es zu beachten gilt.

Anwendungsvoraussetzung für lokale Vorschriften des öffentlichen Rechts ist gewöhnlich nur der tatsächliche Einsatz eines Arbeitnehmers im Gastland. Dies ergibt sich aus der Geltung des sog. Territorialitätsprinzips im öffentlichen Recht. Daher wird Arbeitgebern dringend empfohlen, sich über die örtlich zwingend anzuwendenden Vorschriften zu informieren und diese einzuhalten, denn oft sind Verstöße gegen solche Vorschriften mit empfindlichen Bußgeldern sanktioniert.

3.1.1 Entsendung innerhalb der EU

3.1.1.1 Entsenderichtlinie 96/71/EG

Innerhalb der Europäischen Gemeinschaft ist die Richtlinie 96/71/EG (sog. Entsenderichtlinie) von Bedeutung. Die zentrale Bestimmung der europäischen Entsenderichtlinie ist die arbeitsrechtliche Gleichstellung der in einen Mitgliedstaat entsandten Arbeitskräfte mit den dort regulär beschäftigten Arbeitnehmern. Arbeitsbedingungen, die im Zielland Gegenstand von Rechts- und Verwaltungsvorschriften oder von allgemeinverbindlich erklärten Tarifverträgen sind, müssen für alle in diesen Staat entsandten Arbeitnehmer gelten. Dies gilt auch für Staatsangehörige aus Nicht-EU-Staaten, die von einem EU-Arbeitgeber entsandt werden. Art. 3 Abs. 1 der Entsenderichtlinie stellt dabei ausdrücklich klar, dass die Gleichbehandlung unabhängig von dem auf das Arbeitsverhältnis anzuwendenden Recht erfolgen muss.

Die Richtlinie gilt nur für die Entsendungsarten, bei denen der Arbeitnehmer arbeitsvertraglich an den Heimatarbeitgeber gebunden bleibt oder der Inlandsarbeitsvertrag ruhend gestellt und ein zusätzlicher befristeter Arbeitsvertrag im europäischen Ausland abgeschlossen wird (Delegation).

Wird aber der Heimatarbeitsvertrag aufgehoben und ein eigener Arbeitsvertrag mit einer Gesellschaft im Zielland abgeschlossen (Übertritt), ist die Richtlinie nicht anzuwenden (Vgl. Art 1 Abs. 3 RL). In diesem Fall gelten die lokalen gesetzlichen Arbeitsbedingungen bereits nach nationalem Recht.

Art. 3 Abs. 1 der Richtlinie listet die Schutzbereiche auf, in denen auf entsandte Arbeitnehmer zwingend das Recht des Bestimmungslandes anzuwenden ist (sog. „harter Kern“ der Arbeitsbedingungen). Diese sind:

– Höchstarbeitszeiten und Mindestruhezeiten
– bezahlter Mindestjahresurlaub
– Mindestlohnsätze einschließlich der Überstundensätze; dies gilt nicht für die zusätzlichen betrieblichen Altersversorgungssysteme
– Bedingungen für die Überlassung von Arbeitskräften, insbesondere durch Leiharbeitsunternehmen
– Sicherheit, Gesundheitsschutz und Hygiene am Arbeitsplatz
– Schutzmaßnahmen im Zusammenhang mit den Arbeits- und Beschäftigungsbedingungen von Schwangeren und Wöchnerinnen, Kindern und Jugendlichen
– Gleichbehandlung von Männern und Frauen sowie andere Nichtdiskriminierungsbestimmungen

Ausnahmeregeln gelten lediglich für Arbeitnehmer, die nur für wenige Tage zur Montage eines von ihrem Arbeitgeber gelieferten Gutes entsandt werden (Art. 3 Abs. 2 RL). Weitere Ausnahmen können die Mitgliedstaaten für Arbeitnehmer erlassen, bei denen die Dauer der Entsendung einen Monat nicht übersteigt. Dies gilt jedoch nicht im Bereich der grenzüberschreitenden Arbeitnehmerüberlassung (Art. 3 Abs. 3, 4 RL).

3.1.1.2 Harmonisierungsrichtlinien

Der Europäische Gesetzgeber hat eine Reihe von Richtlinien erlassen, die die Arbeitsbedingungen innerhalb Europas harmonisieren sollen. Diese Richtlinien wurden von den Mitgliedstaaten üblicherweise innerhalb der in der jeweiligen Richtlinie genannten Umsetzungsfrist in nationales Recht umgesetzt. Insofern lassen die Richtlinienregelungen im Rahmen ihres Anwendungsbereichs einen Rückschluss auf die Rechtslage in den Mitgliedstaaten der Europäischen Union zu. Die in den Richtlinien vorgegebenen Mindestarbeitsbedingungen müssen daher regelmäßig bei der Entsendung in das europäische Ausland beachtet werden. Wegen der Harmonisierungswirkung der Richtlinien besteht im europäischen Ausland ein ähnliches Arbeitnehmerschutzniveau wie in Deutschland.

In folgenden Bereichen ist der europäische Gesetzgeber harmonisierend tätig geworden:

– Gleichbehandlung von Mann und Frau: RL 2006/54/EG
– Gleichbehandlung sonstiger Gruppen: RL 2000/43/EG, RL 2000/78/EG
– Befristete Arbeitsverhältnisse: RL 91/383/EWG, 1999/70/EG
– Teilzeitarbeit: RL 97/81/EG, RL 98/23/EG
– Arbeitszeit: RL 2003/88/EG
– Betriebsübergang: RL 2001/23/EG
– Massenentlassungen: RL 98/59/EG

Hinweis

Die Richtlinien belassen den Mitgliedstaaten in der Regel die Möglichkeit, für die Arbeitnehmer günstigere Rechts- oder Verwaltungsvorschriften anzuwenden oder zu erlassen. Daher ist es den Mitgliedstaaten unbenommen, ein höheres Schutzniveau vorzusehen.

3.1.2 Entsendung in Drittstaaten

Bei Entsendungen in Drittstaaten gibt es keine der europäischen Entsenderichtlinie entsprechende Regelung. Deshalb müssen in- und ausländische Beschäftigte nicht immer zwingend gleichbehandelt werden.

Während es innerhalb der EU ein relativ hohes Schutzniveau gibt, kann in Drittstaaten das Arbeitsschutzrecht deutlich schwächer ausgeprägt sein. Dies wird von Arbeitnehmervertretern teilweise kritisch gesehen. Für deutsche Expatriates werden demgemäß bessere Arbeitsbedingungen gefordert.

Dem Arbeitgeber ist es natürlich unbenommen, diesem Verlangen nachzugeben und seinen Arbeitnehmern vertraglich bessere Arbeitsbedingungen zuzusichern. In diesem Fall müssen die vertraglich vereinbarten Arbeitsbedingungen eingehalten werden. Der Arbeitgeber darf aber nicht das im Gastland geltende gesetzliche Mindestschutzniveau unterschreiten.

3.1.3 Zivilrechtlicher Arbeitsschutz

Neben das öffentlich-rechtliche Arbeitsschutzrecht des Gastlandes tritt der zivilrechtliche Arbeitsschutz nach deutschem Recht. Dieser lässt sich aus den §§ 241 Abs. 2, 618, 619 BGB ableiten. Der Arbeitgeber hat danach generell Rücksicht auf die Rechte, Rechtsgüter und Interessen des Arbeitnehmers zu nehmen. Insbesondere hat er Räume, Vorrichtungen oder Gerätschaften, die er zur Verrichtung der Arbeit zu beschaffen hat, so einzurichten und zu unterhalten und Arbeiten, die unter seiner Anordnung oder seiner Leitung vorzunehmen sind, so zu regeln, dass der Arbeitnehmer gegen Gefahren für Leib und Leben und Gesundheit soweit geschützt ist, als die Natur der Arbeitsleistung dies gestattet.

Im deutschen Recht wird diese Verpflichtung durch die öffentlich-rechtlichen Arbeitsschutzvorschriften konkretisiert. Der Arbeitgeber muss diese einhalten; sie legen grundsätzlich auch den zivilrechtlichen Umfang der Fürsorgepflicht des Arbeitgebers fest (sog. Doppelwirkung des öffentlich-rechtlichen Arbeitsschutzrechts).

Ungeklärt ist jedoch, ob im Fall der Auslandsentsendung zivilrechtlich an die Arbeitsschutzvorschriften des Gastlandes oder die Vorschriften des deutschen Arbeitsschut-

zes angeknüpft werden muss, ob der Arbeitgeber also auch in Ländern mit sehr niedrigem Standard deutsche Schutzvorschriften beachten muss. Letztendlich dürfte eine Interessenabwägung im jeweiligen Einzelfall erforderlich sein, deren Ausgangspunkt das im Gastland geltende Arbeitsschutzrecht ist. Wenn im Einsatzland aber nur ein sehr schwach ausgeprägter öffentlich-rechtlicher Arbeitsschutz besteht, dürfte ein deutscher Arbeitgeber dennoch verpflichtet sein, alle zumutbaren Maßnahmen zu ergreifen, die auf Grundlage deutschen Rechts entsandten Arbeitnehmer im Ausland vor Gefahren für Leib, Leben und Gesundheit schützen.

Gegebenenfalls muss der Arbeitgeber – soweit möglich – im Vergleich zu Ortskräften einen höheren Schutzstandard für Expatriates gewährleisten. Verstößt der Arbeitgeber gegen bestehende Fürsorgepflichten, so kann der Arbeitnehmer nach deutschem Arbeitsrecht die Einhaltung dieser Pflichten verlangen (Erfüllung), bis zu deren Einhaltung die Arbeit verweigern (bei berechtigter Leistungsverweigerung bleibt der Arbeitgeber zur Lohnzahlung verpflichtet) oder sogar Schadensersatz verlangen.

Hinweis

Angesichts der möglichen Folgen von Fürsorgepflichtverletzungen ist daher der Abschluss einer entsprechenden Versicherung mit ausreichendem Deckungsschutz dringend anzuraten.

3.1.4 Arbeitszeit

In der Regel müssen die lokalen Vorschriften hinsichtlich Höchstarbeitszeiten und gesetzlicher Ruhepausen eingehalten werden. Über deren Umfang sollten sich Arbeitgeber bei den örtlichen Behörden informieren.

Das deutsche Arbeitszeitgesetz (ArbZG) gilt grundsätzlich räumlich nur innerhalb der Bundesrepublik Deutschland (Territorialitätsprinzip) und erfasst Arbeitnehmer, die außerhalb Deutschlands eingesetzt werden, selbst dann nicht, wenn diese nur vorübergehend ins Ausland entsandt werden. Das gilt auch dann, wenn das Vertragsstatut die Anwendbarkeit deutschen Rechts vorsieht. Das deutsche ArbZG gilt nur dann im Ausland, wenn die Anwendung dieses Gesetzes ausdrücklich vertraglich vereinbart wurde.

Beispiel

Der deutsche Arbeitnehmer AN wird für die Dauer von sechs Monaten nach Saudi-Arabien zur Koordination eines Bauprojektes entsandt. Der für das Arbeitsverhältnis einschlägige Tarifvertrag sieht vor, dass der Arbeitgeber für Auslandstätigkeiten die regelmäßige wöchentliche Arbeitszeit einseitig festsetzen kann, wenn die Gegebenheiten des Projekts oder Regelungen im Einsatzland eine höhere Stundenzahl erfordern.

Der Arbeitgeber AG möchte für die Dauer der Entsendung die regelmäßige wöchentliche Arbeitszeit von AN auf 54 Stunden (in Saudi-Arabien üblich) erhöhen. Darf er das?

Lösung (vgl. BAG v. 12. Dezember 1990 – 4 AZR 238/90): Grundsätzlich ist dies möglich. Zunächst gilt: Wenn die Tarifvertragsparteien eine höhere Arbeitszeit bei Auslandseinsätzen von den Gegebenheiten des Projekts oder Regelungen im Einsatzland abhängig machen, sind dies sachliche Anknüpfungspunkte, die eine weitere Überprüfung durch die Gerichte nicht zulassen. Tarifnormen dürfen nämlich von den Gerichten nicht auf Zweckmäßigkeit oder etwa Vereinbarkeit mit den Grundsätzen von Treu und Glauben überprüft werden. Dies wäre ein unzulässiger Eingriff in die Tarifautonomie.

Daher gilt bezüglich der Arbeitszeit: Gegen die Festsetzung der regelmäßigen wöchentlichen Arbeitszeit auf 54 Stunden durch den Arbeitgeber bestehen keine Bedenken. Die Entscheidung ist zwar als einseitige Leistungsbestimmung durch den Arbeitgeber gerichtlich daraufhin überprüfbar, ob sie der Billigkeit entspricht. Für eine Unbilligkeit bestehen aber keinerlei Anhaltspunkte. Wenn der Arbeitgeber insoweit die im Einsatzland geltende Arbeitszeit übernommen hat, ist dies ein anzuerkennender sachlicher Grund für die von ihm getroffene Entscheidung.

3.1.5 Feiertage

Es gelten die gesetzlichen Feiertage am jeweiligen Einsatzort. Im Arbeits- oder Entsendevertrag kann außerdem vereinbart werden, dass der Arbeitnehmer an bestimmten Feiertagen, die in Deutschland üblicherweise arbeitsfrei sind (z. B. Weihnachten, Ostern, etc.), freigestellt wird (vgl. hierzu Kapitel 2.1.6.5).

Die Frage, in welchem Umfang der Arbeitnehmer an Feiertagen eine Vergütung beanspruchen kann, ist dagegen nach dem für den Arbeitsvertrag geltenden Recht (also dem Vertragsstatut) zu beurteilen. Soweit deutsches Arbeitsrecht gilt, dürfte der Arbeitgeber zur Entgeltfortzahlung verpflichtet sein (§ 2 EFZG).

3.2 Betriebliche Mitbestimmung

3.2.1 Geltungsbereich des Betriebsverfassungsgesetzes im Ausland

Das BetrVG gilt grundsätzlich nur für in Deutschland gelegene Betriebe. Dies ergibt sich aus dem Territorialitätsprinzip. Ob der Betrieb dabei einem Unternehmen angehört, das seinen Sitz im Ausland oder im Inland hat, spielt für die Anwendung des BetrVG keine Rolle.

Vom Geltungsbereich des BetrVG werden Arbeitnehmer erfasst, die einem inländischen Betrieb angehören. Für den Arbeitnehmer ist also die Betriebszugehörigkeit entscheidend. Zu den Arbeitnehmern des Betriebs gehören die dort beschäftigten Mitar-

beiter. Daneben können aber auch Arbeitnehmer dem Betrieb angehören, die räumlich entfernt von diesem eingesetzt werden. Dies gilt für Außendienstmitarbeiter und gleichermaßen für vorübergehend entsandte Arbeitnehmer, wenn sie im Ausland eingesetzt werden. Diese werden dem Inlandsbetrieb zugerechnet, wenn ein Fall der Ausstrahlung vorliegt.

Anmerkung

Auch die Geltung des Betriebsverfassungsgesetzes im Ausland wird – ebenso wie die Geltung des deutschen Arbeitsrechts oder die Geltung des deutschen Sozialversicherungsrechts – mit dem Begriff der Ausstrahlung bezeichnet.

Unter welchen Voraussetzungen eine Ausstrahlungswirkung angenommen werden kann, also das deutsche Betriebsverfassungsrecht anzuwenden ist, lässt sich nach der Rechtsprechung des Bundesarbeitsgerichts (vgl. BAG v. 07. Dezember 1989 – 2 AZR 228/89, BAG v. 20. Februar 2001 – 1 ABR 30/00) nur durch eine Einzelfallabwägung bestimmen. Von wesentlicher Bedeutung sind dabei insbesondere:

- Dauer des Auslandseinsatzes: Arbeitnehmer, die nur vorübergehend ins Ausland entsandt werden, sind dem deutschen Betrieb zuzuordnen, dort dauerhaft beschäftigte Arbeitnehmer aber nicht; eine absolute zeitliche Grenze gibt es nicht.
- Die Eingliederung in einen Auslandsbetrieb spricht gegen eine Inlandszuordnung.
- Rückrufrecht: Unabhängig von der konkreten Dauer ist das Bestehen eines vertraglichen Rückrufrechts ein erhebliches Indiz für die Zuordnung zu einem Inlandsbetrieb.
- Wird das Direktionsrecht praktisch durch das inländische Unternehmen ausgeübt, spricht dies ebenfalls für einen Inlandsbezug.

Hinweis

In bestimmten Konstellationen liegt im Ausland gar kein eigenständiger Betrieb vor, dem der Arbeitnehmer zugerechnet werden könnte. Dann ist der Arbeitnehmer immer dem Entsendebetrieb zuzuordnen. Handelt es sich bei dem ausländischen Organisationsbereich, in dem der Arbeitnehmer eingesetzt wird, lediglich um einen unselbstständigen Betriebsteil, dann ist der Arbeitnehmer dem Heimatstandort zuzurechnen. Erforderlich für einen selbstständigen Betrieb im Ausland sind eigene Leitungsstrukturen. Ein eigener Leitungsapparat ist dadurch gekennzeichnet, dass durch diesen wesentliche Entscheidungen in personellen und sozialen Angelegenheiten selbstständig getroffen werden können. Daher dürfte beispielsweise regelmäßig bei von Deutschland aus gesteuerten Montageeinsätzen kein eigener Betrieb im Ausland vorliegen und die Arbeitnehmer als dem Heimatstandort zugehörig zu behandeln sein.

3.2.2 Rechte des Betriebsrats

Bei jeder personellen Maßnahme stehen dem Betriebsrat des inländischen Betriebs die Rechte aus den §§ 99, 102, 103 BetrVG zu, wenn der Mitarbeiter dem inländischen Betrieb zugeordnet werden kann.

Auch bezüglich der sozialen Angelegenheiten erstrecken sich die Mitbestimmungsrechte des Betriebsrates auf die im Ausland tätigen Mitarbeiter, soweit diese dem inländischen Betrieb noch zugeordnet werden können.

Insofern werden z. B. Zulagen, die den Mitarbeitern für den Auslandseinsatz gewährt werden, im Rahmen der betrieblichen Lohngestaltung vom Mitbestimmungsrecht des Betriebsrats nach § 87 Abs. Nr. 10 BetrVG erfasst. Nicht erfasst werden allerdings Zulagen, die einen reinen Aufwendungsersatzcharakter haben (vgl. BAG v. 30. Januar 1990 – 1 ABR 2/89).

Die Tätigkeit der Organe der Betriebsverfassung ist grundsätzlich auf das Inland beschränkt. Ein Betriebsrat kann daher zwar gegenüber den entsandten Arbeitnehmern Beteiligungsrechte ausüben, aber nicht als Organ im Ausland tätig werden.

Grundsätzlich hat der Arbeitgeber die für die Erfüllung seiner Aufgaben erforderlichen Kosten des Betriebsrats zu tragen. Die Kosten müssen verhältnismäßig bleiben. Auslandsaufenthalte von Betriebsratsmitgliedern, beispielsweise um dort eingesetzte Arbeitnehmer des Betriebs aufzusuchen, werden in der Regel unverhältnismäßig und zudem nicht erforderlich sein.

3.2.3 Betriebsverfassungsrechtliche Rechte des Mitarbeiters

Die Betriebszugehörigkeit zum inländischen Betrieb führt dazu, dass dem Mitarbeiter auch während seines Auslandsaufenthaltes betriebsverfassungsrechtlichen Rechte erhalten bleiben. Der Betriebsrat im inländischen Betrieb bleibt insoweit für die mitbestimmungsrechtlichen Angelegenheiten auch bezüglich der entsandten Arbeitnehmer zuständig. Die wesentlichen Auswirkungen sind folgende:

– Ins Ausland entsandte Arbeitnehmer des Betriebs, die von der Ausstrahlung erfasst werden, haben das aktive Wahlrecht (passives Wahlrecht streitig) zum inländischen Betriebsrat (vgl. BAG v. 22. März 2000 – 7 ABR 34/98).
– Arbeitnehmer sind außerdem berechtigt, an den im inländischen Betrieb stattfindenden Betriebsversammlungen teilzunehmen. Entstehende Fahrtkosten müssen sie allerdings regelmäßig selber tragen, da die Übernahme für Unternehmen eine unverhältnismäßig hohe Belastung wäre.

3.2.4 Betriebliche Mitbestimmung während des Auslandseinsatzes

Folgende Darstellung enthält eine Übersicht zu den bereits geklärten wichtigsten

Fragestellungen der betrieblichen Mitbestimmung.

Tabelle 4
Übersicht zur betrieblichen Mitbestimmung während des Auslandseinsatzes

Gegenstand der Mitbestimmung	
Aktives Wahlrecht des Entsandten?	Ja
Passives Wahlrecht des Entsandten?	Umstritten
Teilnahme an Betriebsversammlungen im Inland?	Ja – aber regelmäßig kein Fahrtkostenersatz
Betriebsversammlungen im Ausland?	Nein
Geltung von Betriebsvereinbarungen?	Ja – sofern der Mitarbeiter auch im Übrigen unter den Geltungsbereich der Betriebsvereinbarung fällt
Anhörung des Betriebsrats vor Ausspruch einer Kündigung (§ 102 BetrVG)?	Ja
Mitbestimmung des Betriebsrats in personellen Angelegenheiten?	Ja – bei Versetzung vom Inland ins Ausland sowie bei Versetzungen vom Ausland ins Inland
Mitbestimmung des Betriebsrats in sozialen Angelegenheiten?	Ja

Quelle: bayme vbm

3.3 Ausfall des Expatriates

3.3.1 Krankheit

Bei Erkrankung des Arbeitnehmers im Ausland sind mehrere Aspekte zu berücksichtigen. In erster Linie wird der Entsandte eine Behandlung und in gravierenden Fällen einen Krankenrücktransport benötigen. Die Kostenübernahme ist eine Frage des im Ausland greifenden Versicherungsschutzes (vgl. Kapitel 2.8.1).

Daneben wird für den Arbeitgeber die Frage der Lohnfortzahlung relevant. Wurde für das Arbeitsverhältnis deutsches Recht vereinbart, so ist der Arbeitgeber aus dem Entgeltfortzahlungsgesetz – wie bei jedem in Deutschland eingesetzten Arbeitnehmer – zur Lohnfortzahlung verpflichtet (§ 3 EFZG).

Anmerkung

Auch wenn der Arbeitnehmer einen Arbeitsvertrag nach lokalem Recht erhalten hat, kommt in Ausnahmefällen die Anwendbarkeit des deutschen EFZG in Betracht. Wird der Arbeitnehmer vorübergehend ins Ausland entsandt, schränkt Art. 8 Rom-I-VO, teilweise auch Art. 9 Rom-I-VO (Art. 30 EGBG, Art. 34 EGBGB) die Möglichkeit einer wirksamen Rechtswahl in Bereichen des Arbeitnehmerschutzes ein (vgl. Kapitel 2.1.1.1). Dies kann dazu führen, dass Arbeitnehmer einen Anspruch auf Entgeltfortzahlung haben – selbst wenn das ausländische Recht dies nicht vorsieht.

Im Fall besonders schwerer und lang anhaltender Krankheiten muss unter Umständen über einen Abbruch des Auslandsaufenthalts und die Rückkehr des Arbeitnehmers nach Deutschland nachgedacht werden. Dann stellen sich Fragen der vorzeitigen Beendigung des Auslandseinsatzes (vgl. Kapitel 4.2.2).

3.3.2 Schwangerschaft / Elternzeit

Wird eine Expatriate während des Auslandsaufenthalts schwanger oder wird sie bereits als Schwangere entsandt, hat dies auf den Entsendesachverhalt verschiedene Auswirkungen, derer sich entsendende Unternehmen bewusst sein sollten.

Zum einen sind die öffentlich-rechtlichen Schutzvorschriften des Gastlandes (vgl. hierzu Kapitel 3.1) einzuhalten. So kann es beispielsweise – ähnlich dem deutschen MuSchG – zwingende Beschäftigungsverbote und Freistellungsansprüche im Gastland geben, die zu beachten sind und die teilweise weitreichender sind als die Schutzvorschriften des deutschen Rechts.

Neben die örtlichen Schutzvorschriften treten die Bestimmungen, die sich auch aus dem Arbeitsvertragsstatut ergeben (vgl. hierzu Kapitel 2.1). Wenn deutsches Arbeitsrecht anzuwenden ist, sind teilweise die Vorschriften des deutschen MuSchG zu beachten (soweit diese arbeitsvertraglicher Natur sind), auch wenn sich eine Arbeitnehmerin im Zuge einer Entsendung im Ausland aufhält. Daher sind die Regelungen des MuSchG zur Entgeltfortzahlung (§ 13), zur Freistellung von Beschäftigung (§ 3 ff.) und zu Kündigungsbeschränkungen (§ 9 f.) einzuhalten. Ebenso haben weiblichen Expatriates das Sonderkündigungsrecht gem. § 10 MuSchG.

Hinweis

Die Anwendung des deutschen Rechts in der Arbeitsvertragsbeziehung führt in Zusammenschau mit den vor Ort geltenden Bestimmungen des Mutterschutzes zu Konflikten, die nach dem Günstigkeitsprinzip aufzulösen sein dürften: Die Regelungen des deutschen MuSchG legen vertraglich den Mindestumfang des Mutterschutzes im Aus-

land fest. Sind im Ausland geltende Mindestschutzbestimmungen daneben zwingend anzuwenden, gilt die günstigere Regelung. Im Rahmen europäischer Entsendesachverhalte ergibt sich diese Folge aus Art. 3 der Arbeitnehmerentsenderichtlinie (vgl. Kapitel 3.1.1.1). Für den Arbeitnehmer günstigere Schutzvorschriften im Gastland dürften daher an die Stelle des deutschen MuSchG treten.

Ebenso wie im Ausland kann bei Vorliegen der gesetzlichen Voraussetzungen Elternzeit genommen oder die Arbeitszeit reduziert werden (§ 15 ff. BEEG). Bei (in der Regel) befristeten Auslandseinsätzen führt die Inanspruchnahme von Elternzeit aber nicht zu einem Hinausschieben der Befristung. Mitarbeiter können also keine Verlängerung des Auslandseinsatzes fordern, wenn sie während des Einsatzes Elternzeit genommen haben.

Bei Vorliegen der Voraussetzungen kann die Mutter oder aber auch der Vater des Kindes auch im Ausland Elterngeld beantragen (vgl. § 1 BEEG). Dies kommt sogar bei Wohnsitzaufgabe in Deutschland in Betracht, wenn der Mitarbeiter weiter in der deutschen Sozialversicherung verbleibt (siehe dazu Kapitel 2.6). Soweit werdende Mütter in der deutschen Krankenversicherung verbleiben, steht diesen wohl im Rahmen der Schutzfristen der § 3 Abs. 2 und § 6 Abs. 1 MuSchG daneben ein Anspruch auf Mutterschaftsgeld gem. § 13 MuSchG i. V. m. § 200 RVO gegen ihre Krankenversicherung zu, der aber auf ein eventuell zu zahlendes Elterngeld anzurechnen ist (§ 3 BEEG).

3.3.3 Teilzeitverlangen

Soweit die Geltung deutschen Rechts vereinbart ist, kann ein Arbeitnehmer gem. § 8 TzBfG – bei Vorliegen der allgemeinen Voraussetzungen – auch während des Auslandseinsatzes verlangen, dass seine vertraglich vereinbarte Arbeitszeit verringert wird. Reagiert der Arbeitgeber auf ein Teilzeitverlangen seines Arbeitnehmers nicht, so gilt das Verlangte (§ 8 Abs. 5 S. 2 TzBfG). Ein solches Verlangen ist nicht schriftformgebunden. Daher sollte bei Unklarheiten nachgefragt und in Zweifelsfällen ein Teilzeitverlangen schriftlich innerhalb der gesetzlichen Fristen des § 8 TzBfG beantwortet werden.

In der Regel wird der Arbeitgeber ein gewichtiges Interesse daran haben, das Teilzeitverlangen abzulehnen, denn der mit dem Auslandsaufenthalt verbundene Zweck erfordert zumeist die volle Arbeitskraft des Expatriates. Dies ist legitim, soweit dem Teilzeitverlangen tatsächlich betriebliche Gründe entgegenstehen (§ 8 Abs. 4 TzBfG). Ansonsten muss der Arbeitgeber dem Teilzeitverlangen nachgeben. Kommt der Arbeitgeber einem berechtigten Teilzeitverlangen nicht nach, kann der Arbeitnehmer eine entsprechende Vertragsänderung einklagen. Er darf jedoch nicht eigenständig die Arbeitszeit reduzieren. Dies wäre eine Arbeitsvertragsverletzung.

Hinweis

Ablehnungsgeeignet sind hinreichend gewichtige, rationale und nachvollziehbare Gründe. Im Bereich der Auslandsentsendung kann ein solcher Grund z. B. vorliegen, wenn das Auslandsprojekt bei geringerem Einsatz des Mitarbeiters nicht rechtzeitig abgeschlossen werden kann. Dabei ist aber die Möglichkeit der Verteilung der Arbeitslast auf andere Mitarbeiter zu berücksichtigen. Auch eine unverhältnismäßig hohe Kostenlast kann für den Arbeitgeber ein betrieblicher Grund sein, das Teilzeitverlangen seines Arbeitnehmers abzulehnen.

3.3.4 (Familien-)Pflegezeit

Wegen der privatrechtlichen Natur der Vorschriften dürften diese auch für im Ausland eingesetzte Mitarbeiter zwingend anzuwenden sein, soweit das Arbeitsverhältnis deutschem Recht unterfällt.

Die partielle Freistellung dürfte in den Entsendefällen allerdings regelmäßig nicht infrage kommen, denn nahe Angehörigen werden im Normalfall nicht im Einsatzland pflegebedürftig, so dass eine nebenberufliche Pflege für den Expatriate machbar wäre.

3.4 Steuerrechtliche Auswirkungen auf Unternehmensseite

3.4.1 Überblick

Das Steuerrecht stellt Unternehmen, die Mitarbeiter ins Ausland entsenden, vor besondere Herausforderungen. Dabei können auf Unternehmensseite Fragestellungen in verschiedenen Bereichen des Steuerrechts auftreten:

– Ertragsbesteuerung des Unternehmens
– Lohnsteuerabzugverpflichtungen
– Umsatzsteuerverpflichtungen

Anmerkung

Daneben ist die individuelle Einkommensbesteuerung des Expatriates in Entsendekonstellationen für den Arbeitgeber von Bedeutung. Zum einen muss der Arbeitgeber für die ordnungsgemäße Einbehaltung und Abführung der Lohnsteuer wissen, inwiefern das Einkommen des Expatriates der deutschen Einkommensteuer unterliegt. Zum anderen spielt die individuelle Steuersituation des entsandten Mitarbeiters bei den Entsendeverhandlungen eine ganz erhebliche Rolle, denn den Arbeitnehmer wird in der Regel interessieren, was ihm von seinem Gehalt nach Abzug der Steuern verbleibt. Die

Einkommensbesteuerung des entsandten Mitarbeiters wird daher geschlossen in Kapitel 3.5 dargestellt.

Die Darstellungen zur Unternehmensbesteuerung zielen darauf ab, dem Praktiker einen Überblick über die wesentlichen steuerrechtlichen Vorgaben und Grundprinzipien zu bieten, die bei Auslandsentsendungen von Bedeutung sind. Hierdurch soll das Problembewusstsein geschärft und eine Ersteinschätzung hinsichtlich der verschiedenen denkbaren steuerrechtlichen Auswirkung der Auslandsentsendung ermöglicht werden. Personalverantwortlichen soll insbesondere auch die Entscheidung maßgeblich erleichtert werden, ab wann und zu welchen Fragestellungen der Einsatz steuerlicher (interner oder externer) Experten sachgerecht ist.

3.4.2 Ertragsbesteuerung der beteiligten Unternehmen

Der Unternehmensgewinn unterliegt der Steuer. Nach deutschem Modell werden die Gewinne durch die Körperschaftssteuer belastet, wenn das Unternehmen in Form einer Kapitalgesellschaft organisiert ist. Bei Personengesellschaften werden Gewinne mittels der Einkommensbesteuerung der Gesellschafter besteuert. Hinzu treten regelmäßig der Solidaritätszuschlag sowie die Gewerbesteuer. Es liegt üblicherweise im Unternehmensinteresse, diese Unternehmenssteuern zu minimieren.

Deshalb dürfen unternehmenssteuerliche Aspekte bei der Planung und Durchführung der Auslandsentsendung nicht vernachlässigt werden. Die mit der Organisation und Abwicklung der Auslandsentsendung regelmäßig betraute Personalabteilung sollte sich daher im Vorfeld einer Entsendung mit der Konzernsteuerabteilung abstimmen, um unerwünschte unternehmenssteuerliche Konsequenzen von vorneherein zu vermeiden.

Ob die Kosten einer Auslandsentsendung bei der Heimat- bzw. Gastgesellschaft als Betriebsausgaben gewinn- und damit steuermindernd geltend gemacht werden können, hängt letztendlich entscheidend davon ab, ob die entsprechenden Kosten von der Konzerngesellschaft getragen wurden, in deren Interesse der internationale Einsatz des Mitarbeiters er folgt (vgl. BMF-Schreiben vom 09. November 2001 – IV B 4-S 1341-20/01). Die steuerlich notwendige Zuordnung der Kosten innerhalb eines Konzernverbunds wird aus den international anerkannten Grundsätzen des Arm’s Length Principles abgeleitet, das nachfolgend überblicksweise dargestellt wird.

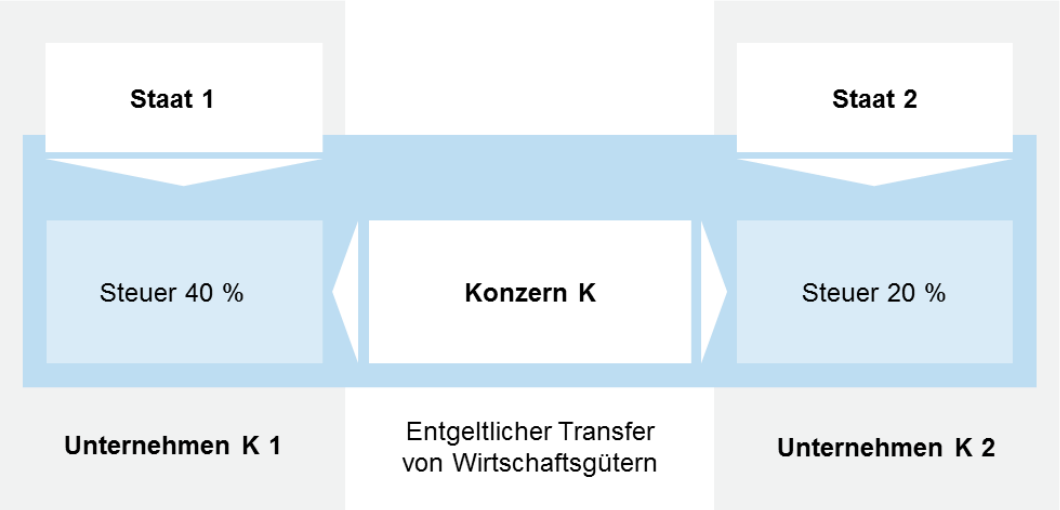
3.4.2.1 Fremdvergleichsgrundsatz

Als von praktisch allen Steuerrechtsordnungen weltweit anerkannter Grundsatz des internationalen Steuerrechts verlangt das sog. „Arm’s Length Principle“ (im deutschen Steuerrecht „Fremdvergleichsgrundsatz“), dass auch wirtschaftlich nahe stehende Unternehmen ihre Geschäftsbeziehungen zu den zwischen nicht miteinander verbundenen Dritten üblichen Bedingungen abwickeln. Die Transferpreise müssen demnach

angemessen oder auch marktüblich sein. Wenn und soweit dies nicht der Fall sein sollte, werden die Transfervorgänge möglicherweise steuerrechtlich nicht anerkannt.

Zweck dieser Regelung ist es vor allem, zu verhindern, dass der Leistungsaustausch zwischen nahestehenden Unternehmen zum Werkzeug für die internationale Verschiebung von Konzerngewinnen zwecks Steueroptimierung wird. Das Steueraufkommen der beteiligten Staaten soll nicht durch unangemessene Transfers geschmälert werden.

Abbildung 5
Transferbesteuerung im internationalen Geschäftsverkehr



Quelle: bayme vbm

Beispiel (siehe hierzu Abbildung 5)

Die Konzerntochter KA mit Sitz im Staat A entsendet zehn Arbeitnehmer zur Konzerntochter KB im Staat B. KB macht voraussichtlichen einen Unternehmensgewinn von 1.100. Der übliche Marktpreis pro Arbeitnehmer und Wirtschaftsjahr sei als zehn festgelegt.

Der effektive Körperschaftssteuersatz in Staat A liegt bei 20 Prozent, in Staat B bei 40 Prozent. Aus Perspektive des Konzerns wäre danach die Verlagerung von Gewinnen der KB in Staat A sinnvoll, da dann der Gewinn nur mit 20 Prozent besteuert würde.

Lösung: Eine einfache Verschiebung des Gewinns auf KA hilft steuerlich nicht weiter: Aufgrund entsprechender steuerrechtlicher Vorschriften würde der unentgeltliche Transfer von Vermögen der KB auf eine andere Gesellschaft zur Besteuerung bei KB als Gewinn führen. Wegen des Fremdvergleichsgrundsatzes sind aber auch keine versteckten Gewinnverschiebungen möglich. Sonst könnte der Konzern die Gestaltung

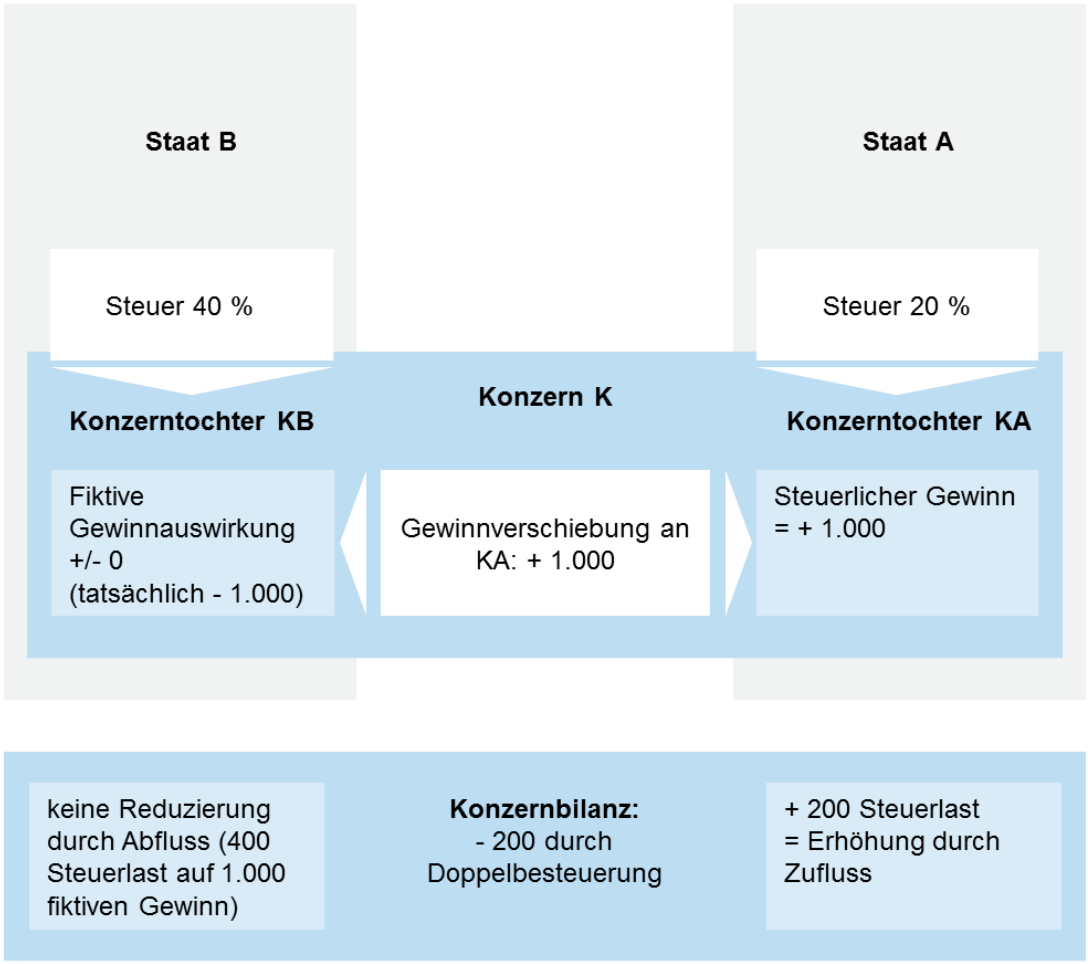
des Preises für die entsandten Arbeitnehmer zum Transfer von Unternehmensvermögen der KB an KA nutzen. Unterstellt, KB würde KA 110 pro Arbeitnehmer statt der marktüblichen zehn pro Arbeitnehmer für die Gestellung der Arbeitnehmer vergüten, würden hierdurch statt 100 vielmehr auch die übrigen 1.000 des Unternehmensgewinns der KB zu KA verlagert und unter fielen so dem Steuersatz von 20 Prozent statt 40 Prozent. Der Konzerngewinn hätte sich durch Gewinnverlagerung um 200 erhöht. Unter Beachtung des Fremdvergleichsgrundsatzes ist hingegen steuerrechtlich lediglich der Transfer zum marktüblichen Gegenwert möglich: KB kann danach lediglich einen Abfluss in Höhe von 100 steuerlich geltend machen. Es besteht die Gefahr, dass die übrigen 1.000 vom für die Unternehmensbesteuerung zuständigen Finanzamt als nicht abgeflossen behandelt würden und so in B weiterhin Steuern in Höhe von 400 entstünden.

Die für die Konzernsteuerbelastung fatalste Konsequenz ergibt sich jedoch in der Praxis oft, wenn das internationale Steuerrecht der beteiligten Staaten keine Berücksichtigung der Besteuerung im jeweils anderen Staat ermöglicht oder dies im konkreten Fall scheitert.

So könnte vorliegend im Empfängerstaat A zulasten der KA die Anwendung des Fremdvergleichsgrundsatzes in B (dort zulasten der KB) unberücksichtigt bleiben. Der zusätzliche Gewinn von A, den diese mit der überteuerten Gestellung der Arbeitnehmer verdient (1.000), würde dann ebenfalls der Besteuerung (mit 20 Prozent) unterworfen. Dem Konzern entstünde durch diese Doppelbesteuerung der 1.000 insoweit eine Gesamtsteuerlast von 600 (= 60 Prozent Steuersatz).

Abbildung 6

Doppelbesteuerungsrisiko bei Auslandsentsendung zwischen wirtschaftlich nahestehenden Unternehmen



Quelle: bayme vbm

Die Beachtung des Grundsatzes des Fremdvergleichs ist daher in der Praxis wichtig, um nachteilige steuerrechtliche Folgen zu vermeiden: Der Leistungsaustausch zwischen wirtschaftlich nahestehende Unternehmen – insbesondere im Konzern – wird steuerrechtlich grundsätzlich zugunsten der beteiligten Unternehmen nur zu solchen wirtschaftlichen Konditionen anerkannt, wie diese zwischen fremden Dritten üblich wären.

Auch die Entsendung von Mitarbeitern ist ein Transfer von Leistungen innerhalb eines Konzerns, der Fremdvergleichsgrundsätzen standhalten muss, wenn er steuerlich anerkannt werden soll. Er folgt der Einsatz eines Mitarbeiters im Interesse des aufneh-

menden Unternehmens, würde ein fremder Dritter (beispielsweise ein Zeitarbeitsunternehmen) hierfür eine Gegenleistung fordern.

Daher muss das aufnehmende Unternehmen, in dessen Interesse der Arbeitnehmereinsatz erfolgt, für die Gestellung des Arbeitnehmers nach Fremdvergleichsgrundsätzen ein Entgelt entrichten. Konzernintern erfolgt dies bei Entsendungen regelmäßig durch Weiterbelastung der entsprechenden Kosten. Soweit diese Weiterbelastung nach dem Unternehmenssteuerrecht im Einsatzland anerkannt wird, kann das Einsatzunternehmen die Kosten der Entsendung als Personalaufwand geltend machen.

3.4.2.2 Ermittlung des Fremdvergleichspreises – „Transfer-Pricing“

Der Vorgang der Ermittlung einer für die Arbeitnehmerüberlassung nach den Grundsätzen des Fremdvergleichs von den jeweiligen Finanzverwaltungen anerkennungsfähigen konkreten Vergütung wird als sog. Transfer-Pricing bezeichnet.

Nach Ansicht der deutschen Finanzverwaltung ist im Rahmen der Ermittlung des Fremdvergleichspreises zunächst zu bestimmen, ob ein Arbeitnehmer im Rahmen einer Dienst- oder Werkleistungsverpflichtung des Heimatunternehmens gegenüber dem Gastunternehmen tätig wird, oder ob ein Fall der Arbeitnehmerentsendung im Sinne des BMF-Schreibens vom 09. November 2001 (IV B 4-S 1341-20/01) vorliegt (Entsendung im eigentlichen Sinne).

Eine Entsendung im eigentlichen Sinne liegt danach vor, wenn das aufnehmende Unternehmen als (wirtschaftlicher) Arbeitgeber anzusehen ist. Dies ist regelmäßig der Fall, wenn ein Arbeitnehmer in den Geschäftsbetrieb des aufnehmenden Unternehmens integriert wird, dieses weisungsbefugt ist, und das aufnehmende Unternehmen den Arbeitslohn wirtschaftlich trägt. Bei Entsendungen, die eine Dauer von drei Monaten übersteigen oder auch bei mehreren kürzeren Einsätzen in Folge, wird die Integration in das Gastunternehmen durch die deutsche Finanzverwaltung vermutet.

Bei Entsendungen im eigentlichen Sinne geht die deutsche Finanzverwaltung grundsätzlich davon aus, dass diese im Interesse des aufnehmenden Unternehmens erfolgt. Daher muss das aufnehmende Unternehmen in der Regel alle im wirtschaftlichen Zusammenhang mit der Entsendung stehenden Aufwendungen tragen. Ein Abzug von entsendebedingtem Aufwand beim Heimatunternehmen ist steuerlich regelmäßig nicht zulässig. Die beim Heimatunternehmen tatsächlich anfallenden Kosten müssen daher weiterbelastet werden (siehe Abschnitt 3.4.2.4). Nach dem Verständnis der deutschen Finanzverwaltung handelt es sich um originären Personalaufwand des Gastunternehmens, sodass ein Gewinnaufschlag nicht zulässig ist. Besonderheiten sind aber zu beachten, wenn ein Arbeitnehmer sowohl im Interesse der Heimatgesellschaft als auch im Interesse der Gastgesellschaft tätig wird, beispielsweise bei Entsendungen zu Ausbildungszwecken. In diesem Fall ist zu prüfen, ob das Heimatunternehmen Entsendekosten nach Fremdvergleichsgrundätzen (anteilig) zu tragen hat.

In der Praxis wird die vollständige Kostenbelastung des aufnehmenden Unternehmens durch ausländische Finanzverwaltungen in der Regel akzeptiert, wenn eine Entsendung vorliegt. Jedoch ist zu beachten, dass der Begriff der Entsendung international unterschiedlich interpretiert wird, sodass das ausländische Finanzamt den weiterbelasteten Personalaufwand bzw. einzelne Kostenelemente möglicherweise nicht zum Abzug zulässt. Dies wäre im Einzelfall zu prüfen.

Eine Dienstleistung des Heimatunternehmens, d. h. keine Entsendung im oben genannten Sinn ist gegeben, wenn der Arbeitnehmer zur Erfüllung einer Dienst- oder Werkleistungsverpflichtung des Heimatunternehmens tätig wird und der Arbeitslohn Preisbestandteil des für die Dienstleistung zu entrichtenden Entgelts ist. In diesen Fällen bleibt der Arbeitnehmer in das Heimatunternehmen eingegliedert. Der Höhe nach ist zu prüfen, ob das Entgelt für die Dienstleistung fremdvergleichskonform, d. h. marktüblich ist. Dies ist oftmals nicht nur rechtlich, sondern auch tatsächlich mit erheblichem Aufwand verbunden. Bei konzerninternen Geschäften wird häufig gar kein Marktpreis existieren. Vielfach sind die jeweiligen Lieferungen oder Leistungen überhaupt nur konzernintern erhältlich. Dies ist z. B. der Fall, wenn die Unternehmen Teile einer konzerninternen Zuliefererkette sind und die hergestellten Teile deshalb nur innerhalb des Konzerns verfügbar sind.

Die Ermittlung eines genauen fairen Transferpreises ist daher in der Praxis in vielen Fällen solcher konzerninterner Dienstleistungen nur durch den Rückgriff auf von der Rechtsordnung bzw. Finanzverwaltung des jeweiligen Staates anerkannte Regelungen möglich.

3.4.2.3 Dokumentationspflichten

Das deutsche Steuerrecht stellt einige zusätzliche formale Anforderungen an die steuerlich Anerkennung von Auslandsgeschäften mit nahe stehenden Personen im Sinne des § 1 Abs. 2 AStG (insbesondere von Geschäften mit ausländischen Konzernunternehmen):

§ 90 Abs. 3 AO sieht ausführliche Dokumentationspflichten der an Geschäften von nahestehenden Personen mit Auslandsberührung beteiligten Steuerpflichtigen vor. So müssen insbesondere über Art und Inhalt der Geschäftsbeziehungen Aufzeichnungen erstellt werden. Diese haben gemäß § 90 Abs. 3 S. 2 AO auch alle wirtschaftlichen und rechtlichen Grundlagen für eine den Grundsatz des Fremdvergleichs beachtende Vereinbarung von Preisen und anderen Geschäftsbedingungen mit den Nahestehenden zu enthalten.

Anmerkung

Die Finanzbehörde soll die Vorlage dieser Aufzeichnungen bei gewöhnlichen Geschäftsvorfällen nur für die Durchführung einer Außenprüfung verlangen (§ 90 Abs. 3 S. 6 AO). Theoretisch reicht es daher aus, wenn die Dokumentation im Sinne des § 90

Abs. 3 AO erst gefertigt wird, wenn es zu einer steuerlichen Außenprüfung kommt. Dennoch ist zu empfehlen, die Aufzeichnung bereits mit Beginn der Entsendung zu erstellen, da die entsprechenden Aufzeichnungen zum Teil auch für den Nachweis des laufend zu dokumentierenden zutreffenden Lohnsteuereinbehalts relevant sein dürften. Häufig erfordern auch die entsprechenden ausländischen Bestimmungen die zeitnahe Dokumentation der Verrechnungsgrundlagen.

Die inhaltlichen Anforderungen der Aufzeichnungen werden durch die entsprechend § 90 Abs. 3 S. 5 AO vom Bundesministerium der Finanzen erlassene „Verordnung zu Art, Inhalt und Umfang von Aufzeichnungen im Sinne des § 90 Abs. 3 AO (Gewinnabgrenzungsaufzeichnungsverordnung, GAufzV)“ konkretisiert. § 90 Abs. 3 AO erfasst auch die Mitarbeiterentsendung zwischen nahestehenden Unternehmen aus verschiedenen Staaten (vgl. § 1 Abs. 1 S. 3 GAufzV). Es sind demnach seitens des Konzerns die entsprechenden Dokumentationen vorzunehmen. Die Dokumentation muss insbesondere geeignet sein, die Interessenlage der an der Entsendung beteiligten Unternehmen zu belegen. Hierfür können beispielsweise die der Entsendung zu Grunde liegenden Verträge (Entsende- bzw. Unternehmensverträge) genutzt werden. Nähere Details zu den steuerlichen Anforderungen an die Dokumentation der Entsendebedingungen sind der genannten GAufzV sowie weiteren BMF-Schreiben (vgl. insbesondere BMF-Schreiben vom 09. November 2001 – IV B 4-S 1341-20/01) und Anwendungserlassen der Finanzverwaltung zu entnehmen.

3.4.2.4 Praktische Anwendung – Fremdvergleichskonforme Weiterbelastung

Wegen der dargelegten Grundsätze ist bei der Gestaltung der Bedingungen einer Auslandsentsendung aus Deutschland heraus stets zu ermitteln, welches der beteiligten Unternehmen den unmittelbaren wirtschaftlichen Nutzen aus der Tätigkeit des entsandten Mitarbeiters zieht. Dieses sollte wirtschaftlich mit den Kosten der Tätigkeit des Arbeitnehmers belastet werden.

Für eine Entsendung aus Deutschland heraus bedeutet dies, dass die in Deutschland anfallenden Entsendekosten nur dann erfolgversprechend gewinnmindernd geltend gemacht werden können, wenn die Entsendung ausnahmsweise im Interesse des deutschen Heimatunternehmens erfolgt. In diesen Fällen ist unter Umständen keine Weiterbelastung des deutschen Gehalts vorzunehmen.

Nach Ansicht der Finanzverwaltung kann ein Tätigwerden im Interesse des Heimatunternehmens etwa dann angenommen werden, wenn der entsandte Mitarbeiter Planungs-, Koordinierungs- oder Kontrollfunktionen für das entsendende Unternehmen bei der ausländischen Einsatzgesellschaft ausübt oder wenn die Heimatgesellschaft mit der Entsendung bezweckt, den entsandten Mitarbeiter durch das Sammeln von Auslandserfahrung für neue Aufgaben im Heimatunternehmen zu qualifizieren. Wenn sowohl das Heimat- als auch das Gastunternehmen ein Interesse an der Entsendung haben, ist der Personalaufwand unter Umständen nur anteilig weiterzubelasten. Dies wäre im Einzelfall zu prüfen. Sollen Aufwendungen für eine Entsendung aus Deutsch-

land heraus beim Heimatunternehmen anerkannt werden, sollte sichergestellt werden, dass das Interesse des Heimatunternehmens bei Bedarf gegenüber dem Finanzamt nachgewiesen werden kann.

Im Normalfall wird der Arbeitnehmer aber im Interesse des aufnehmenden Unternehmens tätig werden. In diesen Fällen sind die im Heimatunternehmen anfallenden Kosten (etwa das im Heimatland ausgezahlte Gehalt) an die ausländische Gesellschaft weiterzubelasten, weil eine Gewinnminderung in Deutschland für den anfallenden Entsendeaufwand nach den von der Finanzverwaltung aufgestellten Grundsätzen nicht anerkannt wird. Auch wenn das Gehalt im Gastland ausgezahlt wird und dementsprechend eine Weiterbelastung in Bezug auf das Gehalt nicht erforderlich ist, sollte auch bedacht werden, die durch das Heimatunternehmen gewährten geldwerten Vorteile weiterzubelasten (beispielsweise Sozialversicherungsbeiträge im Heimatland oder die Kosten einer während der Entsendung fortgeführte betriebliche Altersvorsorge).

Anmerkung

Wird ein Mitarbeiter im Interesse des ausländische Einsatzunternehmen tätig und werden die Gehaltskosten vom aufnehmenden Unternehmen fremdvergleichskonform getragen, wirkt sich dies regelmäßig auf die Besteuerung des Gehalts des Mitarbeiters und damit auch auf die Lohnsteuereinbehaltungspflicht des deutschen Heimatunternehmens aus. Auch wenn Deutschland mit dem Einsatzland ein Doppelbesteuerungsabkommen (DBA) abgeschlossen hat (Regelfall), ist das Entsendegehalt dann häufig vom ersten Tag an im Einsatzland zu versteuern, da der Arbeitnehmer dann für einen (wirtschaftlichen) Arbeitgeber im Einsatzland tätig wird. Die sog. 183-Tage-Regel (Dienstreiseregelung) greift bei der (fremdvergleichskonformen) Weiterbelastung des Gehalts in aller Regel nicht. Korrespondierend dazu kann der Lohnsteuerabzug in Deutschland dann unterbleiben (zum wirtschaftlichen Arbeitgeberbegriff vgl. Kapitel 3.5.3.5).

Wer von den beteiligten Unternehmen zivilrechtlicher Arbeitgeber ist, ist für die Weiterbelastungspflicht nach Fremdvergleichsgrundsätzen nicht relevant. Maßgeblich ist vielmehr, ob die Kosten im Verhältnis der beiden Unternehmen zueinander angemessen weiterbelastet werden.

Beispiel

Das in Deutschland ansässige Konzernunternehmen KD stellt dem ungarischen Konzernunternehmen KU einen bislang bei KD in Deutschland angestellten Kfz-Elektriker E für ein Jahr zur Verfügung. E soll rechtlich weiterhin bei KD angestellt bleiben, seine Tätigkeit jedoch im ungarischen Werk der KU erfolgen und wirtschaftlich unmittelbar nur KU zugutekommen.

Welche Vorkehrungen sind zu treffen, um im Hinblick auf das Konzernergebnis zusätzliche unternehmenssteuerliche Belastungen durch die Entsendung zu vermeiden?

Lösung: KU als wirtschaftlichem Nutznießer der Arbeitsleistung sind auch die Arbeitskosten des E bei Gestaltung der Bedingungen des Unternehmensvertrages zuzuordnen. Es ist nicht erforderlich, dass KU das Gehalt auszahlt. Erfolgt die Auszahlung jedoch durch KD, muss der hierdurch entstandene Aufwand auf KU weiterbelastet werden. Dies muss zudem im Voraus vertraglich vereinbart und schriftlich niedergelegt werden sowie inhaltlich vom Umfang der Regelungsgegenstände und deren Ausgestaltung den Marktkonditionen unter fremden Dritten entsprechen. Darüber hinaus sind gem. § 90 AO auch weitere Informationen zu dokumentieren, insbesondere solche, die für die Ermittlung und Überprüfung des konkreten Verrechnungspreises erforderlich sind.

Eine Gewinnminderung in Deutschland für den Personal- bzw. Entsendeaufwand hinsichtlich des E ist jedenfalls nach den Grundsätzen der deutschen Finanzverwaltung ausgeschlossen. Ohne entsprechende Weiterbelastung des Gehalts an die ungarische Gesellschaft dürfte ein Betriebsausgabenabzug der entsprechenden Kosten aber auch in Ungarn ausscheiden, so dass letztendlich das Konzernergebnis durch eine erhöhte Steuerlast belastet wird. Durch fremdvergleichskonforme Weiterbelastung wird diese unerwünschte Folge vermieden.

3.4.2.5 Betriebsstättenproblematik

Der Begriff der steuerlichen Betriebsstätte ist für die Besteuerung von international tätigen Unternehmen von eminenter Bedeutung. Eine Betriebsstätte eines Unternehmens ist eine unselbständige Niederlassung, in Ländern in denen ein Unternehmen nicht durch rechtsfähige Tochterunternehmen agiert. Eine Betriebsstätte ist nach deutschem Verständnis nicht fähig, Träger von Rechten und Pflichten zu sein (dies ist nur der Rechtsträger des Unternehmens, beispielsweise eine Aktiengesellschaft).

Soweit die Aktivitäten eines Unternehmens einer Betriebsstätte zugeordnet werden, hat in der Regel das Land, in dem die Betriebsstätte liegt, das Besteuerungsrecht für die auf diese Betriebsstätte entfallenden Unternehmensgewinne. Für steuerliche Zwecke ist also eine Gewinnabgrenzung vorzunehmen. Zudem sind mit der Begründung einer Betriebsstätte häufig administrative Verpflichtungen verbunden (insbesondere die Registrierung und die Einreichung von Steuererklärungen in dem betreffenden Land). Im Übrigen kann eine Entstrickungsbesteuerung ausgelöst werden (siehe hierzu Kapitel 3.4.2.6).

Anmerkung

In Art. 5 des OECD-Musterabkommens ist der Begriff der Betriebsstätte wie folgt definiert: Eine feste Geschäftseinrichtung, durch die die Geschäftstätigkeit eines Unter-

nehmens ganz oder teilweise ausgeübt wird. Diese Grundregel wird durch gesetzliche Regelbeispiele, Einschränkungen und Erweiterungen sowie umfangreiche Kommentierungen und die Rechtsprechung präzisiert. Zu beachten ist bei der Prüfung stets die Fassung des konkreten DBA, das betroffene nationale Recht sowie die Auslegung der Bestimmungen durch die jeweiligen Finanzbehörden. Bei Auslandseinsätzen in gewissen Länder genügt teilweise die Erbringung von Dienstleistungen über einen bestimmten Zeitraum zur Begründung einer Betriebsstätte, ohne dass es einer festen Einrichtung bedarf (vgl. Art. 5 Abs. 3 b) DBA China – sog. Service-Betriebsstätte).

Durch die Entsendung von Mitarbeitern kann es ungewollt zur Begründung steuerlicher Betriebsstätten kommen. Für aus Deutschland heraus entsandte Mitarbeiter ist dies in zwei Konstellationen denkbar:

– Der Expatriate begründet eine steuerliche Betriebsstätte der Heimatgesellschaft im Ausland.
– Der Expatriate begründet eine steuerliche Betriebsstätte der Gastgesellschaft im Inland.

Die erste Konstellation kann insbesondere dann zur Begründung einer Betriebsstätte führen, wenn das Unternehmen bislang überhaupt nicht im Einsatzland aktiv ist, oder aber auch dann, wenn der Auslandseinsatz zwar formal bei einer Tochtergesellschaft im Einsatzland erfolgt, der Expatriate faktisch aber nicht für die Tochtergesellschaft, zu der er entsandt ist, sondern für die Heimatgesellschaft im Gastland unternehmerisch tätig wird. Eine Betriebsstätte des Gastunternehmens im Heimatland kann insbesondere dann begründet werden, wenn ein entsandter Mitarbeiter während der Entsendung im Heimatland für die Gastgesellschaft aktiv wird. In diesen Fällen sollte der Auslandseinsatz vorab im Hinblick auf die mögliche Begründung von Betriebsstätten durch Experten geprüft werden.

Im Rahmen einer Auslandsentsendung von Vorstandsmitgliedern, Geschäftsführern und Prokuristen ist auch darauf zu achten, dass ein Expatriate keine sog. Vertreterbetriebstätte begründet (vgl. Art. 5 Abs. 5, 6 OECD-MA). Die Regelungen zur Vertreter-Betriebsstätte erweitern den allgemeinen Betriebsstättenbegriff. Danach kann es für die Begründung einer steuerlichen Betriebsstätte bereits ausreichen, dass eine Person bevollmächtigt ist, für ein Unternehmen Verträge abzuschließen und dass diese Vollmacht gewöhnlich in dem betreffenden Land ausgeübt wird.

Beispiel

Prokurist P wird von einer deutschen Gesellschaft zur Gastgesellschaft nach Österreich entsandt. Dort schließt er regelmäßig Verträge im Namen der deutschen Heimatgesellschaft ab, wozu er aufgrund der eingeräumten Prokura nach deutschem Recht berechtigt ist.

Es besteht die Gefahr, dass in Österreich eine steuerliche Betriebsstätte begründet wird. Unter Umständen kann es notwendig werden, die Prokura für die Dauer des Auslandsaufenthalts zu entziehen, um die ungewollte Begründung einer Betriebsstätte in Österreich zu vermeiden. Sollten hier Zweifel bestehen, sollte dringend vor Entsendebeginn fachkundiger Rat eingeholt werden.

Unabhängig davon, ob eine Betriebstätte ungewollt oder gewollte begründet wird, hat eine Betriebstättenbegründung auch Konsequenzen für die Besteuerung der Mitarbeiter selbst und ggf. für die Lohnsteuerpflichten vor Ort. Vereinfacht gilt: wird ein Mitarbeiter für eine Betriebstätte tätig, wird der Mitarbeiter dort in der Regel vom ersten Tag an steuerpflichtig und die 183-Tage-Regelung des jeweiligen Doppelbesteuerungsabkommens greift nicht ein (siehe dazu Kapitel 3.5.3.5.3). Ob ein Mitarbeiter bzw. dessen Personalkosten einer Betriebstätte zuzuordnen ist, hängt letztlich von der steuerlichen Gewinnabgrenzung zwischen Stammhaus und Betriebsstätte ab. Die Abgrenzung ist nach dem aktuellen Ansatz der OECD (sog. Authorized OECD Approach, AOA) und der deutschen Finanzverwaltung (s. § 1 AStG idF v. 26. Juni 2013 und der dazu erlassenen Betriebsstättengewinnaufteilungsverordnung, BsGaV vom 13. Oktober 2014) fremdvergleichskonform vorzunehmen. Für die Aufteilung des Unternehmensergebnisses werden dabei Betriebsstätten im Grundsatz wie selbständige Unternehmensteile (Tochtergesellschaften) behandelt. Für die Gewinnaufteilung kommt es nun wesentlich auf die Zuordnung von Personalfunktionen an. Grundsätzlich gilt dabei, dass die Personalfunktion und damit auch die entsprechenden Personalkosten der Betriebstätte zuzuordnen sind, wenn diese Funktion dort vor Ort ausgeübt wird, es sei denn, die Funktion weist keinen sachlichen Bezug zur Geschäftstätigkeit der Betriebstätte aus oder wird dort an weniger als 30 Tagen innerhalb des betreffenden Wirtschaftsjahres ausgeübt (vgl. § 4 BsGaV).

3.4.2.6 Gefahr der Entstrickungsbesteuerung

Nach deutschem Steuerrecht kann die Verlagerung des Ortes der tatsächlichen Geschäftsführung eines Unternehmens die zwangsweise Aufdeckung stiller Reserven auslösen und damit erhebliche Steuerlasten für das Unternehmen generieren (sog. Entstrickungsbesteuerung). Entsendungen von Mitgliedern der Geschäftsleitung ins Ausland sollten daher besonders sorgfältig darauf hin geprüft werden, ob es durch die Entsendung eines Mitgliedes der Geschäftsleitung zu einer entsprechenden Verlagerung kommt.

Auch die Begründung von Betriebsstätten kann die Aufdeckung stiller Reserven durch Verlagerung von Wirtschaftsgütern zu einer solchen Betriebsstätte zur Folge haben, wenn Deutschland aufgrund der funktionalen Zuordnung dieser Wirtschaftsgüter zur ausländischen Betriebsstätte das Besteuerungsrecht hinsichtlich der Aufdeckungsgewinne aus solchen stillen Reserven entzogen wird. Dies ist bei einer etwaigen Bewertung eines Betriebsstättenrisikos zu berücksichtigen.

3.4.3 Lohnsteuer

Die „Lohnsteuer“ ist nach deutschem Modell keine eigene Steuerart. Sie ist vielmehr lediglich eine besondere Erhebungsform für die – vom Aufkommen her fundamentalen – Einkünfte aus unselbstständiger Tätigkeit. Im Ergebnis handelt es sich bei der „Lohnsteuer“ im Sinn der §§ 38 ff. EStG um Verfahrensvorschriften mit dem Zweck, die Verwaltung und Haftung für die Abführung dieser Steuern grundsätzlich dem Arbeitgeber – statt dem Arbeitnehmer als Steuerpflichtigem – aufzuerlegen. Vergleichbare Einbehaltungs- und Abführungspflichten gibt es in den meisten Staaten.

Insbesondere wegen der mit der Verletzung von lohnsteuerlichen Pflichten verbundenen strafrechtlichen Risiken sowie wegen der Haftung für nicht oder zu wenig abgeführte Lohnsteuer sollten Unternehmen in diesem Bereich sehr sorgfältig vorgehen und die Prüfung, ob ein Lohnsteuerabzug im Heimat und/oder im Gastland erforderlich ist, bereits vor Entsendebeginn sehr genau vornehmen.

Anmerkung

In der Praxis wird auf einen Lohnsteuereinbehalt in Deutschland häufig verzichtet, wenn ein Mitarbeiter längerfristig zu einem ausländischen Konzernunternehmen entsandt wird. Insbesondere wenn ein Mitarbeiter während eines Auslandseinsatzes seine Tätigkeit gelegentlich im Inland ausübt oder kein Doppelbesteuerungsabkommen mit dem Einsatzland besteht, kann aber in Deutschland selbst dann Lohnsteuer abzuführen sein, wenn das Gehalt durch das ausländische Konzernunternehmen getragen wird. Dies wird häufig übersehen. In der Praxis ist es daher wichtig, dass die mit Lohnabrechnung befassten Mitarbeiter entsprechend geschult sind, um derartige Fälle identifizieren zu können.

3.4.3.1 Hinweise zum ElStAM-Verfahren

Seit dem 01. Januar 2013 sind Arbeitgeber grundsätzlich verpflichtet, dem Lohnsteuerabzug elektronische Lohnsteuerabzugsmerkmale zugrunde zu legen (sog. ElStAM-Verfahren). Im Rahmen der Umstellung auf ElStAM wurde die bisherige papierförmige Lohnsteuerkarte des Arbeitnehmers durch ein elektronisches Verfahren ersetzt. Einzelheiten können dem entsprechenden Internet-Portal der Finanzverwaltung entnommen werden: https://www.elster.de.

Im Rahmen von ElStAM sind in Bezug auf ins Ausland entsandte Mitarbeiter die folgenden Besonderheiten zu beachten:

Mit der Abmeldung beim Einwohnermeldeamt werden die bisherigen Lohnsteuerabzugsmerkmale derzeit ungültig. Für solche sodann beschränkt steuerpflichtigen Mitarbeiter können bislang keine elektronischen Abzugsmerkmale abgerufen werden. Dies soll erst in einer späteren Ausbaustufe von ElStAM ermöglicht werden. Es verbleibt

daher beim bisherigen Verfahren (Ausstellung einer besonderen Lohnsteuerabzugsbescheinigung Klasse 1 für beschränkt Steuerpflichtige in Papierform siehe 3.4.3.1.1).

Auch wenn die Mitteilung, dass der von einem Arbeitgeber gezahlte Arbeitslohn nach einem DBA von der Lohnsteuer freizustellen ist, als elektronisches Lohnsteuerabzugsmerkmal bereits gesetzlich vorgesehen ist (§ 39 Abs. 4 Nr. 5 EStG), bleibt es auf Grund einer Übergangsregel derzeit noch beim papiergebundenen Verfahren. Das Betriebstättenfinanzamt stellt daher weiterhin Bescheinigungen über die Freistellung von Arbeitslohn für unbeschränkt steuerpflichtige Arbeitnehmer aus.

3.4.3.2 Voraussetzungen des Lohnsteuerabzugs

Beim Einsatz von Mitarbeitern im Ausland stellt sich in Folge dessen die Frage, ob in Deutschland während des Einsatzes Lohnsteuer einzubehalten ist oder nicht. Wie bei lokal in Deutschland angestellten Mitarbeitern richtet sich die Verpflichtung zum Lohnsteuereinbehalt hinsichtlich international mobiler Mitarbeiter nach den §§ 38 ff. EStG sowie der Lohnsteuerdurchführungsverordnung (LStDV).

Grundsätzlich muss danach Lohnsteuer einbehalten werden, wenn

– einkommensteuerpflichtige Löhne oder Gehälter vorliegen (Arbeitslohn)
– der Lohn von einem inländischen Arbeitgeber gezahlt wird und
– keine Befreiung von der Lohnsteuereinbehaltungspflicht gem. Doppelbesteuerungsabkommen (DBA) oder Auslandstätigkeitserlass vorliegt.

3.4.3.2.1 Einkommensteuerpflichtige Einkünfte

Voraussetzung ist zum einen das Vorliegen von „Einkünften aus nichtselbstständiger Arbeit“ beim Arbeitnehmer. Dies erfasst vor allem Löhne und Gehälter, aber auch Sachbezüge oder langfristige Vergütungskomponenten wie etwa aktienbasierte Vergütungen für Führungskräfte. Diese Einkünfte müssen ihrerseits nach dem EStG steuerbar und grundsätzlich steuerpflichtig sein; die Vermögenszuflüsse des Arbeitnehmers im Rahmen der Entsendetätigkeit müssen also überhaupt unter die zu versteuernden Einkünfte im Sinne von §§ 1 und 2 EStG fallen.

Ob und in welchem Umfang einkommensteuerpflichtige Einkünfte des Mitarbeiters in Deutschland vorliegen, bestimmt sich insbesondere danach, ob der Mitarbeiter während der Auslandsentsendung steuerrechtlich in Deutschland einen Wohnsitz oder gewöhnlichen Aufenthalt beibehält (vgl. hierzu Kapitel 3.5.1). Rechtsfolge des Wohnsitzbeibehalts ist die unbeschränkte Steuerpflicht im Inland, also die grundsätzliche Steuerpflicht der weltweiten Einkünfte des Arbeitnehmers.

Gibt der Mitarbeiter hingegen seinen deutschen steuerlichen Wohnsitz auf und hält er sich auch nicht mehr gewöhnlich in der Bundesrepublik auf, trifft ihn allenfalls die beschränkte Steuerpflicht im Sinne von §§ 49 ff. EStG. Im Gegensatz zur Besteuerung

des Welteinkommens unterliegen dann nur deutsche Inlandseinkünfte im Sinne des § 49 EStG der deutschen Besteuerung (vgl. hierzu Kapitel 3.5.1.4). Vergütungen des Arbeitnehmers sind z. B. erfasst, soweit sie aus einer nichtselbstständigen Tätigkeit stammen, die im Inland ausgeübt oder im Inland verwertet wird (vgl. § 49 Abs. 1 Nr. 4 EStG).

Anmerkung

Vom steuerlichen Status des Mitarbeiters hängt nicht nur der Umfang der Steuerpflicht ab, sondern auch wie der Lohnsteuerabzug konkret durchzuführen ist (z. B. Steuerklasse, Kinderfreibeträge, etc.). Um den Lohnsteuerabzug korrekt vornehmen zu können muss der Arbeitgeber die steuerrechtliche Wohnsitzsituation des Mitarbeiters klären und möglichst für die Lohnunterlagen dokumentieren. In der Praxis lassen sich Arbeitgeber zu diesem Zweck daher vor Entsendebeginn vom Mitarbeiter bestätigen, ob der deutsche Wohnsitz während der Entsendung beibehalten oder aufgegeben wird.

In Fällen, in denen Mitarbeiter in Deutschland nurmehr der beschränkten Steuerpflicht unterliegen, aber dennoch steuerpflichtigen Arbeitslohn beziehen (z. B. einen nach Entsendebeginn ausgezahlten Bonus), ist es in der Praxis besonders wichtig, dass möglichst zeitnah nach Wohnsitzaufgabe des Mitarbeiters eine besondere Lohnsteuerabzugsbescheinigung der Klasse 1 beantragt wird. Den Antrag kann der Arbeitnehmer oder der Arbeitgeber für den Arbeitnehmer beim zuständigen Betriebsstättenfinanzamt stellen. Der Antrag muss bis spätestens 31. Dezember des Jahres eingehen, für das die Abzugsbescheinigung gilt. Ohne die besondere Lohnsteuerabzugsbescheinigung muss der Arbeitgeber die ungünstige Lohnsteuerklasse 6 anwenden. Das Bundesministerium für Finanzen stellt auf der Internetseite https://www.formulare-bfinv.de ein Formular für den Antrag zu Verfügung.

3.4.3.2.2 Inländischer Arbeitgeber

Gemäß § 38 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 EStG wird bei Einkünften aus nichtselbstständiger Arbeit die Einkommensteuer durch Abzug vom Arbeitslohn erhoben (Lohnsteuer), soweit der Arbeitslohn von einem Arbeitgeber gezahlt wird, der im Inland einen Wohnsitz, seinen gewöhnlichen Aufenthaltsort, seine Geschäftsleitung, seinen Sitz, eine Betriebsstätte oder einen ständigen Vertreter hat (inländischer Arbeitgeber).

Arbeitgeber ist grundsätzlich die Person, mit der der Arbeitnehmer einen Arbeitsvertrag abgeschlossen hat. Daher dürfte in den Fällen, in denen der Expatriate vertraglich an den Heimatarbeitgeber gebunden ist, regelmäßig ein inländischer Arbeitgeber vorliegen. Bei Anstellung durch einen ausländischen Arbeitgeber (Versetzung / Übertritt) kann diese Voraussetzung der Lohnsteuerabführungspflicht entfallen.

Anmerkung

Die Definitionen der Begriffe Arbeitgeber und Arbeitnehmer im Steuerrecht sind rechtlich selbstständig von jenen in anderen Rechtsgebieten, insbesondere gegenüber jenen des Arbeitsrechts und des Sozialrechts. Deshalb ist ihr Vorliegen für jedes der genannten Rechtsgebiete gesondert zu prüfen. Meist werden sich die Ergebnisse decken. Abweichende Bewertungen sind jedoch möglich. Grund für diese häufige Quelle von Missverständnissen sind die unterschiedlichen Funktionen und somit die unterschiedliche Zweckrichtung der verschiedenen Vorschriften und Rechtsgebiete.

Zu beachten ist, dass die deutsche Finanzverwaltung den lohnsteuerlichen Arbeitgeberbegriff gelegentlich sehr weit auslegt. Demnach kann nach Ansicht der Finanzverwaltung im Einzelfall auch ein ruhender deutscher Arbeitsvertrag ausreichen, um die lohnsteuerliche Pflichten des Heimatunternehmens während der Entsendung weiterbestehen zu lassen (vgl. hierzu das Beispiel unter 3.4.3.1.5).

3.4.3.2.3 Freistellung / Beantragung der Freistellungsbescheinigung

Wird Arbeitslohn von einem inländischen Arbeitgeber gezahlt bzw. getragen, muss der Arbeitgeber aber insoweit keine Lohnsteuer einbehalten und abführen, wie der Arbeitslohn nach einem einschlägigen DBA oder dem sog. Auslandstätigkeitserlass (siehe Kapitel 3.5.3 bzw. Kapitel 3.5.4) steuerfrei ist und er erforderlichenfalls eine Freistellungsbescheinigung beantragt hat.

Der Arbeitgeber ist sowohl aufgrund steuerlicher Vorschriften, aber auch aufgrund des arbeitsrechtlichen Treueverhältnisses verpflichtet, den Lohnsteuereinbehalt korrekt durchzuführen:

– Wird zu wenig Lohnsteuer einbehalten, besteht ein Haftungsrisiko gegenüber dem Finanzamt. Wurde die Lohnsteuer leichtfertig oder sogar vorsätzlich nicht in richtiger Höhe abgeführt, bestehen zudem strafrechtliche Risiken.
– Behält der Arbeitgeber Lohnsteuer ein, obwohl er steuerlich die Möglichkeit hätte, den Arbeitslohn (teilweise) ohne Abzug von Lohnsteuern auszuzahlen, etwa weil der Arbeitslohn nach dem maßgeblichen DBA steuerfrei ist, wird der Arbeitslohn des Mitarbeiters möglicherweise (temporär) doppelt besteuert (im In- und Ausland). Hier kann es vorkommen, dass Arbeitnehmer aus dem arbeitsvertraglichen Treuverhältnis eine Verpflichtung des Arbeitgebers ableiten, den Lohnsteuerabzug zu unterlassen, wenn und soweit dies steuerlich zulässig ist.

In einigen DBA ist die Beantragung einer sog. Freistellungsbescheinigung als Voraussetzung für das Absehen vom Lohnsteuereinbehalt ausdrücklich vorgesehen. Die Bescheinigung erteilt das zuständige Betriebsstättenfinanzamt auf Antrag. Ohne eine entsprechende Freistellungsbescheinigung darf der Arbeitgeber in Bezug auf die betreffenden DBA nicht vom Lohnsteuereinbehalt absehen (Die Beantragung einer Freistel-

lungsbescheinigung ist z. B. in folgenden DBA vorgesehen: Dänemark, Frankreich, Italien, Norwegen, Österreich, Schwede, Schweiz, USA). Eine Freistellungsbescheinigung ist ebenfalls obligatorisch zu beantragen, falls die Freistellung auf Grundlage des Auslandstätigkeitserlasses erfolgen soll. In anderen Fällen ist die Beantragung einer Freistellungsbescheinigung nicht ausdrücklich vorgeschrieben. In der Praxis wird die Freistellungsbescheinigung meist aber dennoch beantragt, um steuerliche Haftungsrisiken des Arbeitgebers durch Fehlinterpretation des einschlägigen DBA zu vermeiden.

Für Mitarbeiter, die während der Entsendung in Deutschland unbeschränkt steuerpflichtig bleiben, sollte daher im Regelfall zu Beginn der Entsendung eine entsprechende Freistellungsbescheinigung beantragt werden. Das Bundesministerium für Finanzen stellt auf der Internetseite https://www.formulare-bfinv.de ein entsprechendes Formular zu Verfügung. Die Bescheinigung kann rückwirkend erteilt werden, solange der Arbeitgeber den Lohnsteuerabzug für das jeweilige Kalenderjahr noch ändern kann.

Anmerkung

Die bisherige Freistellungsbescheinigung soll unter der Geltung des ElStAM-Verfahrens durch ein elektronisches Lohnsteuerabzugsmerkmal ersetzt werden (wie z. B. die Lohnsteuerklasse). Allerdings wird dieses weitere Lohnsteuerabzugsmerkmal erst in einer weiteren programmtechnischen Ausbaustufe des ElStAM-Verfahrens eingeführt. Ein Implementierungstermin ist noch nicht bekannt. Bis dahin ist weiterhin das bisherige Verfahren zu befolgen.

Eine ausgestellte Freistellungsbescheinigung hat der Arbeitgeber zum Lohnkonto zu nehmen. Der Arbeitgeber kann das Gehalt dann ohne Steuerabzug auszahlen, muss allerdings den steuerfrei gezahlten Betrag laufend im Lohnkonto erfassen. Unterliegt der Mitarbeiter während der Entsendung weiterhin der unbeschränkten Steuerpflicht, z. B. weil er seine inländische Wohnung behält, muss der Arbeitgeber den nach DBA steuerfreien Arbeitslohn in der elektronischen Lohnsteuerbescheinigung gesondert ausweisen. Hierdurch soll das zuständige Finanzamt des Arbeitnehmers in die Lage versetzt werden, den steuerfreien Arbeitslohn im Rahmen der Progressionseinkünfte korrekt zu erfassen (siehe hierzu Kapitel 3.5.3.4.3).

Eine Nachweispflicht bezüglich der Versteuerung im Ausland im Sinne des § 50d Abs. 8 EStG trifft den Arbeitgeber dabei nicht. Letztere betrifft allein die Einkommensteuererklärung des Arbeitnehmers (LStR 2015 – H 39b.10 – Rückfallklausel). Der Arbeitnehmer erhält die im DBA vorgesehene Freistellung im Rahmen der Veranlagung jedoch in der Regel nur, soweit er nachweist, dass der Tätigkeitsstaat auf sein Besteuerungsrecht verzichtet hat oder dass die im Tätigkeitsstaat auf die Einkünfte festgesetzten Steuern entrichtet wurden.

Anmerkung

In jüngster Zeit ist eine Tendenz bei den deutschen Finanzbehörden feststellbar, die Freistellung von Arbeitslohn im Lohnsteuerverfahren mit Hinweis auf § 50d Abs. 9 Nr. 1 oder Nr. 2 EStG oder auf eine Rückfallklausel gem. des jeweiligen DBAs abzulehnen. Zu den verschiedenen Rückfallklauseln vgl. auch Kapitel 3.5.3.4.3. Hintergrund solcher Ablehnungen ist in aller Regel die (teils unbegründete) Sorge der Betriebstättenfinanzämter, dass Arbeitslohn tatsächlich im anderen Staat nicht besteuert wird. Solche Fälle sollten im Detail geprüft werden, denn die Behandlung der deutschen Finanzbehörden basiert hier nicht selten auf einer Fehleinschätzung ausländischen Rechts, die ggf. unter Zuhilfenahme ausländischer Steuerexperten ausgeräumt werden kann.

Die Fortführung des Lohnsteuerabzugs trotz Vorliegens eines Freistellungstatbestandes führt für unbeschränkt steuerpflichtige Mitarbeiter allenfalls zu einem Zinsnachteil, denn eine unterlassene Freistellung durch den Arbeitgeber kann im Rahmen der Abgabe der Steuererklärung des Mitarbeiters nachträglich korrigiert werden. Vorsicht ist jedoch bei beschränkt steuerpflichtigen Arbeitnehmern geboten: Beschränkt Steuerpflichtige können nicht in allen Fällen eine Steuererklärung in Deutschland einreichen, im Rahmen derer eine entsprechende Korrektur vorgenommen werden könnte. Bei diesen Arbeitnehmern muss daher besonders sorgfältig vorgegangen werden.

In der Praxis können die mittelbaren Folgen dieses Vorgehens allerdings für den Expatriate von erheblicher Bedeutung und daher bei den Verhandlungen des Entsendevertrages zu berücksichtigen sein: Aus Sicht des Arbeitnehmers kann die Doppelentrichtung von Steuern bedeuten, dass er real zunächst empfindliche Einbußen im verfügbaren Nettolohn hinnehmen muss, die er bis zur Geltendmachung im Rahmen seiner Steuererklärung(en) und daraus folgender Rückerstattung grundsätzlich selbst gegenfinanzieren müsste. Bereits die Aussicht des zusätzlichen Aufwands, sich um die verfahrenstechnische Abwicklung der Auseinandersetzungen mit den Steuerbehörden der beteiligten Länder selbst kümmern zu müssen und die damit verbundenen Kosten und Risiken können als nachteilig empfunden werden. Diese Interessen können bei der Gestaltung der Entsendebedingungen zu berücksichtigen und gegebenenfalls zu kompensieren sein.

3.4.3.2.4 Lohnsteuerabzug bei Entsendung in Länder ohne (anwendbares) DBA / DBA mit Anrechnungsmethode

Soweit eine Entsendung in Länder erfolgt, mit denen Deutschland kein DBA abgeschlossen hat, das einschlägige DBA nicht anwendbar ist oder das DBA nicht die Freistellungs-, sondern die Anrechnungsmethode (vgl. Kapitel 3.5.3.4.1) für Arbeitslohn vorsieht und auch eine Freistellung nach Auslandstätigkeitserlass nicht in Betracht kommt, ist eine Freistellung des Arbeitslohns nicht möglich. Falls der Arbeitnehmer während einer solchen Entsendung unbeschränkt steuerpflichtig bleibt (oder zeitweise in Deutschland arbeitet) und das Heimatunternehmen weiterhin als lohnsteuerlicher

Arbeitgeber qualifiziert, muss das Heimatunternehmen deutsche Lohnsteuer auf die Entsendevergütung einbehalten. Muss zugleich im Ausland Lohnsteuer einbehalten werden, ist der Mitarbeiter (temporär) doppelt belastet.

Eine Doppelbesteuerung kann in diesen Fällen grundsätzlich erst durch Anrechnung der im Ausland gezahlten Steuer auf die deutsche Steuer im Rahmen der Einkommensteuerveranlagung des Mitarbeiters beseitigt werden. Häufig ist es bei Entsendungen in solche Länder daher empfehlenswert, dass der Mitarbeiter seinen Wohnsitz in Deutschland aufgibt, um eine Doppelbelastung zu vermeiden. Ist die Wohnsitzaufgabe für den Mitarbeiter (beispielsweise aus familiären Gründen) nicht möglich, kann die Eintragung eines Freibetrags in der Lohnsteuerkarte des betroffenen Arbeitgebers in Betracht kommen, um den Lohnsteuereinbehalt in Deutschland zu reduzieren. Gegebenenfalls sollte fachkundiger Rat eingeholt werden.

3.4.3.2.5 Lohnauszahlung durch ausländisches Konzernunternehmen

Unter den Voraussetzungen des § 38 Abs. 1 S. 3 EStG kommt eine Lohnsteuerabführungspflicht auch für diejenigen Leistungen in Betracht, die dem beim Heimatunternehmen angestellten Expatriate von der Auslandsgesellschaft gewährt werden, wenn der Arbeitgeber weiß oder erkennen kann, dass derartige Vergütungen erbracht werden und das Gehalt des Mitarbeiters (teilweise) dem Besteuerungsrecht Deutschlands unterliegt. Eine derartige Kenntnismöglichkeit wird insbesondere zwischen verbundenen Unternehmen im Sinne von § 15 AktG angenommen. Das hiervon erfasste Entgelt betrifft nicht nur Arbeitslohn im engeren Sinn, sondern alle als Entgelt gewährten, durch das Arbeitsverhältnis veranlassten steuerpflichtigen Vermögenszuflüsse, so z. B. private Altersvorsorgeleistungen oder vor Ort gewährte Gebrauchsvorteile wie ein Dienstwagen oder auch eine gestellte Wohngelegenheit.

In solchen Fällen trifft den Arbeitnehmer gem. § 38 Abs. 4 EStG grundsätzlich die Pflicht, dem Inlandsarbeitgeber am Ende der jeweiligen Lohnzahlungsperiode die vom Auslandsarbeitgeber geleisteten Bezüge anzugeben und dem Inlandsarbeitgeber die zur Begleichung der Steuerschuld erforderlichen Mittel zur Verfügung zu stellen, soweit hierfür kein vom Inlandsarbeitgeber zu gewährender ausreichender Barlohn vorhanden ist oder sonstige Bezüge zurückgehalten werden können.

Stehen dem Inlandsarbeitgeber trotzdem keine hinreichenden Bezüge zur Verfügung, mittels derer er die Lohnsteuer abdecken kann, so kommt eine haftungsbefreiende Anzeige gegenüber dem Betriebsstättenfinanzamt in Frage. Die Finanzbehörden fordern die nicht erhobene Lohnsteuer dann in der Regel vom Arbeitnehmer im Rahmen der Einkommensteuerveranlagung direkt ein. Um hier Komplikationen zu vermeiden, bietet sich in solchen Fällen an, bereits in den Entsendeverträgen bei Bedarf die Abführung entsprechender Mittel seitens des Auslandsarbeitgebers oder des Arbeitnehmers an den Inlandsarbeitgeber mit zu berücksichtigen.

Beispiel

Lohnsteuerpflicht für Zahlungen Dritter

Arbeitnehmer A des Unternehmens UD in Deutschland wird zu Beginn des Jahres 01 in das DBA-Land L zum verbundenen Unternehmen UL entsandt. Er verrichtet seine Arbeitstätigkeit grundsätzlich in L, ist aber immer wieder auch in Deutschland tätig (ca. zehn Prozent seiner Arbeitszeit). Er hält sich in Deutschland in 01 insgesamt länger als 183 Tage auf (Entsendebeginn erst in der zweiten Jahreshälfte) und bleibt während der Entsendung unbeschränkt steuerpflichtig. Sein Lebensmittelpunkt verbleibt in Deutschland. Das Gehalt wird durch UL ausgezahlt.

a) Sein (wirtschaftlicher) Arbeitgeber bleibt das entsendende Unternehmen UD, das auch seine Vergütung trägt, da die Entsendung ausschließlich im Interesse von UD erfolgt Die Gehaltskosten werden daher an UD weiterbelastet.

b) Das Arbeitsverhältnis des L mit UD wird per Entsendevereinbarung vollständig ruhend gestellt und ein neues Arbeitsverhältnis mit dem aufnehmenden Unternehmen UL geschlossen, in dessen Interesse die Entsendung erfolgt.

Lösung:
a) Die Voraussetzungen des § 38 EStG liegen vor: A ist im Inland unbeschränkt steuerpflichtig und hat einen inländischen Arbeitgeber. Es bestehen daher grundsätzlich lohnsteuerliche Pflichten für den Arbeitgeber in Deutschland, allerdings mit der Möglichkeit der Freistellung von Arbeitslohn, soweit das Besteuerungsrecht für die Vergütung nach dem einschlägigen DBA einem ausländischen Staat zugewiesen wird. Im Jahr 01 ist eine Freistellung des Gehalts grundsätzlich nicht möglich, da die 183-Tage-Regelung greift des DBA greift. Auch wenn das Gehalt durch UL ausgezahlt wird (Arbeitslohn von dritter Seite), muss UD deutsche Lohnsteuer einbehalten.

b) Hier ist § 38 EStG nicht anwendbar. A wird nicht für einen inländischen Arbeitgeber in Deutschland tätig. Auch wenn A auf Grund seiner Tätigkeit und seiner DBA-Ansässigkeit in Deutschland teilweise steuerpflichtige Einkünfte erzielt, muss UD keine Lohnsteuer einbehalten. Die Einkünfte muss A im Rahmen seiner Steuererklärung angeben und versteuern. Zu beachten ist in diesem Zusammenhang aber, dass die deutsche Finanzverwaltung den lohnsteuerlichen Arbeitgeberbegriff teilweise sehr weit auslegt und in vergleichbaren Fällen dennoch von lohnsteuerlichen Pflichten des deutschen Arbeitgebers ausgeht. Bei Bedarf kann die Position des jeweiligen Betriebsstättenfinanzamts mittels einer Lohnsteueranrufungsauskunft geklärt werden (siehe dazu Kapitel 3.4.3.2).

3.4.3.3 Möglichkeit der Lohnsteuer-Anrufungsauskunft

Ist zweifelhaft, wie ein Entsendesachverhalt lohnsteuerlich zu beurteilen ist, kann beim zuständigen Betriebsstättenfinanzamt eine sog. Lohnsteuer-Anrufungsauskunft nach § 42e EStG eingeholt werden. Eine Lohnsteuer-Anrufungsauskunft kann sowohl für einzelne Entsendungsfälle als auch für mehrere gleichgelagerte Fälle gestellt werden.

Die erteilte Auskunft ist für das Betriebsstättenfinanzamt verbindlich und kann daher für Arbeitgeber Rechtssicherheit in Bezug auf lohnsteuerliche Fragen in Zusammenhang mit Entsendungen herbeiführen. Zu beachten ist, dass eine Anrufungsauskunft keine Bindungswirkung gegenüber dem Wohnsitzfinanzamt des Arbeitnehmers entfaltet. Das Wohnsitzfinanzamt kann durchaus im Rahmen der Einkommensteuerveranlagung des Arbeitnehmers eine von der Lohnsteueranrufungsauskunft abweichende Ansicht vertreten.

3.4.3.4 Umsetzung des Lohnsteuerabzugs – Aufteilung des Arbeitslohns

Häufig kommt es vor, dass der deutsche Heimatarbeitgeber auch während eines Auslandseinsatzes (zeitanteilig) deutsche Lohnsteuer einbehalten muss. Das ist insbesondere dann der Fall, wenn dem jeweiligen Ausland lediglich das Besteuerungsrecht für das Gehalt für im Ausland verbrachte Arbeitstage zusteht.

Hinweis

Die Grundlagen der Bestimmung des Besteuerungsrechts für Arbeitslohn werden geschlossen bei der Besteuerung des Mitarbeiters dargestellt, vgl. Kapitel 3.5.3.5.4.

Die korrekte Umsetzung des Lohnsteuereinbehalts in Deutschland ist in derartigen Fällen häufig komplex, da die gängigen Gehaltsabrechnungssysteme die erforderliche Aufteilung des Arbeitslohns nicht automatisiert abbilden können.

Bislang gab es hinsichtlich der Aufteilung des Arbeitslohns seitens der deutschen Finanzbehörden zudem lediglich Verwaltungsanweisungen, die für die Einkommensteuerveranlagung des Mitarbeiters verbindlich waren. Für das Lohnsteuerabzugsverfahren gab es keine verbindlichen Vorgaben, sodass Arbeitgeber hier – teilweise in Abstimmung mit dem zuständigen Betriebstättenfinanzamt – sehr unterschiedliche Lösungswege gegangen sind.

Am 22. Dezember 2015 hat das Bundesministerium für Finanzen erstmals einen Entwurf für ein BMF-Schreiben vorgestellt, in dem die Ermittlung des steuerpflichtigen und des steuerfreien Arbeitslohns im Lohnsteuerabzugsverfahren für Arbeitgeber detailliert geregelt werden soll (Entwurf vom 22. Dezember 2015 – „Lohnsteuerliche Behandlung des Arbeitslohns nach den Doppelbesteuerungsabkommen sowie dem Auslandstätig-

keitserlass; Ermittlung des steuerfreien und des steuerpflichtigen Arbeitslohns im Lohnsteuerabzugsverfahren). Aus dem Entwurf wird insbesondere deutlich, dass die Finanzverwaltung künftig immer weniger akzeptieren wird, dass ein unterlassener Lohnsteuerabzug in Deutschland im Rahmen einer Einkommensteuererklärung „nachgeholt“ wird. Vielmehr wird Arbeitgebern aufgeben, die Reisedaten der Mitarbeiter zu erfassen und lohnsteuerlich die richtigen Konsequenzen zu ziehen (d. h. in Deutschland Lohnsteuer abzuführen, wenn und soweit das Gehalt während einer Entsendung weiterhin – ggf. anteilig – dem Besteuerungsrecht Deutschlands unterliegt und der Arbeitgeber als lohnsteuerlicher Arbeitgeber qualifiziert).

Der Entwurf sieht dabei vor, dass Arbeitgeber unterjährig mit Prognosen hinsichtlich der Arbeitsverteilung arbeiten dürfen. Am Jahresende bzw. so lange der Lohnsteuerabzug noch änderbar ist, muss dann basierend auf den tatsächlichen Reisedaten der betroffenen Mitarbeiter der in Deutschland steuerpflichtigen Arbeitslohn genau ermittelt werden. Die auf den vorgenommenen Prognosen basierenden Abrechnungen des Jahres sind dann dementsprechend an die tatsächlichen Verhältnisse anzupassen. Das BMF-Schreiben soll im Jahr 2016 in Kraft treten und dann für Lohnzahlungszeiträume ab 01. Januar 2016 zwingend anzuwenden sein.

Auch wenn es sich derzeit um einen Entwurf handelt, sollten Arbeitgeber die Reisedaten ihrer Mitarbeiter erfassen und vorhalten, damit am Jahresende des Jahres 2016 und in den Folgejahren ggf. die richtigen lohnsteuerlichen Konsequenzen gezogen werden können.

3.4.3.5 Checkliste Lohnsteuer

In Bezug auf die Lohnsteuereinbehaltungspflicht des deutschen Heimatarbeitgebers nach deutschem Steuerrecht sollten daher bei Auslandsentsendungen folgende Punkte beachtet werden:

- Ist (ein Teil des) Arbeitslohn des Arbeitnehmers im Inland steuerpflichtig?
- Kommt eine Befreiung von der Lohnsteuer in Betracht – nach einem DBA oder nach dem Auslandstätigkeitserlass? Muss ein entsprechender Antrag gestellt werden?
- Ist der Lohnsteuerabzug in Deutschland vorzunehmen? Wenn ja – ist ein Prozess zur Erhebung der notwendigen Reisedaten vorhanden?
- Bei beschränkter Steuerpflicht des Mitarbeiters: Wurde der Antrag auf Ausstellung einer besonderen Lohnsteuerbescheinigung Steuerklasse 1 gestellt? Dieser muss bis zum 31. Dezember des Jahres, in das der Lohnzahlungszeitraum fällt, gestellt worden sein.

Wesentliche Auswirkungen durch das ausländische Steuerrecht aus Sicht des Entsendeunternehmens:

- Welche steuerrechtlichen Pflichten des inländischen Arbeitgebers im Empfangsstaat (insbesondere Abführung der Lohnsteuer) sind möglich?
- Voraussichtliche Höhe der Steuerbelastung des Arbeitnehmers im Einsatzland.

– Gibt es im Einsatzland ein sog. Expatriate Tax Regime (vgl. Kapitel 3.5.6), nach dem entsandte Mitarbeiter steuerlich begünstigt werden? Müssen besondere Anträge gestellt werden, damit der entsandte Mitarbeiter bzw. das entsendende Unternehmen (bei Nettolohnvereinbarungen) von diesen steuerlichen Vergünstigungen profitieren kann?

3.4.4 Umsatzsteuer

Eine Vielzahl von Staaten (EU Mitgliedsstaaten und außerhalb der EU sog. Drittländer) belastet den Konsum über Umsatz- und Mehrwertsteuern, die indirekt von Unternehmen auf jeden „Umsatz“ (Lieferungen und Dienstleistungen – in Deutschland „sonstige Leistung“ „gegen Entgelt“) erhoben und über den Preis auf Endverbraucher überwälzt werden. Um nur Endverbraucher nicht aber Unternehmen zu belasten, unterstützen Mehrwertsteuern die Überwälzung der Steuerlast auf den Endverbraucher durch den „Vorsteuerabzug“, zu dem ausschließlich Unternehmer berechtigt sind. Die (Regel-)Steuersätze schwanken von Staat zu Staat und bewegen sich in der EU in einer Bandbreite zwischen 17 und 27 Prozent. Die Mehrwertsteuern sind für Unternehmen belastungsneutral, wenn und soweit die Überwälzung auf den Endverbraucher gelingt. Bei grenzüberschreitenden Umsätzen soll die Umsatzsteuerbelastung nicht im Ansässigkeitsstaat des Lieferanten (Ursprungsland) sondern im Staat des Abnehmers (Bestimmungsland) hergestellt werden: Der Umsatz wird daher regelmäßig im Empfängerland nach den dort herrschenden Regeln belastet.

Der Ersatz von Gehaltskosten im Zuge der Weiterbelastung des Entsendegehalts (z. B. wenn ein Mitarbeiter während der Entsendung weiterhin von der Heimatgesellschaft bezahlt wird) kann abhängig von der Ausgestaltung der Entsendung ein Entgelt für eine sonstige Leistung darstellen. Dann fällt zumindest innerhalb der Europäischen Union beim Leistungs- und Rechnungsempfänger (im Beispiel der aufnehmenden Gesellschaft) Umsatzsteuer des Bestimmungslands nach dem Reverse Charge Verfahren an. Ungünstigenfalls kann die anfallende Umsatzsteuer nicht als Vorsteuer in Abzug gebracht werden (z. B. wenn der Leistungsempfänger – hier das aufnehmende Unternehmen – nicht vorsteuerabzugsberechtigt ist), sodass sich die Entsendekosten um die anfallende Umsatzsteuer erhöhen. Im Rahmen der Planung von Entsendungen sollte daher die Rechnungstellung mit dem aufnehmenden Unternehmen abgestimmt werden. Statt Gehaltskosten grenzüberschreitend weiterzubelasten, kann es ggfs. empfehlenswert sein, das Gehalt auf Grundlage eines lokalen Arbeitsvertrages lokal auszuzahlen.

Ein weiteres Risikofeld ist die Gestellung von Firmenwagen an Mitarbeiter innerhalb der Europäischen Union, durch ein Unternehmen, das nicht im Wohnsitzstaat des Mitarbeiters ansässig ist. Seit dem 01. Juli 2013 gilt innerhalb der EU regelmäßig der Wohnsitz des Mitarbeiters als umsatzsteuerlicher Ort der Leistung bei der Gestellung von Firmenwagen. Dies hat unter Umständen zur Folge, dass ein Unternehmen für einen Firmenwagen ausländische Umsatzsteuer abführen muss, wenn ein entsandter Mitarbeiter seinen Wohnsitz in das europäische Ausland verlegt. Die korrekte Abführung der Umsatzsteuer im Ausland erhöht regelmäßig den mit der Firmenwagengestel-

lung verbundenen unternehmensinternen Verwaltungsaufwand für die entsendende Gesellschaft. Gegebenenfalls ist in solchen Fällen zu überlegen, dem Mitarbeiter durch die Gastgesellschaft einen Firmenwagen zu Verfügung stellen zu lassen.

3.5 Besteuerung des entsandten Mitarbeiters

Beim Auslandseinsatz ist die Besteuerung der Einkünfte des entsandten Mitarbeiters – neben der Unternehmensbesteuerung – von wesentlicher Bedeutung. Unternehmen haben in der Regel ein erhebliches Interesse daran, dass ihre Mitarbeiter etwaigen steuerlichen Pflichten im Gastland nachkommen. Zum anderen ist es für die Verhandlung der Entsendebedingungen unumgänglich vorab zu wissen, ob der Mitarbeiter im Gastland steuerpflichtig wird. Denn von der Höhe der während der Entsendung anfallenden Steuern im Gastland hängt bei Vereinbarung eines Bruttogehalts letztlich ab, welcher Nettolohn dem Arbeitnehmer während der Entsendung verbleibt.

In welchem Land ein Mitarbeiter sein Einkommen zu versteuern hat, ist keine einfach zu beantwortende Frage. Grundsätzlich sind zwei Prüfungsschritte erforderlich:

– Zunächst muss der steuerliche Status des Mitarbeiters nach nationalem Recht ermittelt werden (beschränkte / unbeschränkte Steuerpflicht).
– In einem zweiten Schritt müssen die regelmäßig existierenden Doppelbesteuerungsabkommen (DBA) berücksichtigt werden bzw. bei Fehlen eines solchen das nationale Steuerrecht der beteiligten Staaten.

Schließlich ist es für die tatsächliche Durchführung der Besteuerung äußerst wichtig, die Verfahrensvorschriften der Steuererhebungsverfahren der beteiligten Staaten zu beachten.

3.5.1 Ansässigkeit des Mitarbeiters

3.5.1.1 Ansässigkeit des Mitarbeiters nach nationalem Recht

Das deutsche Einkommensteuerrecht und auch viele der maßgeblichen Steuerrechtsordnungen anderer Staaten orientieren die Steuerbarkeit und Steuerpflichtigkeit von Einkünften an der Ansässigkeit der Steuerpflichtigen. Dabei wird bei der Besteuerung von natürlichen Personen in aller Regel zwischen „ansässigen“ und „nichtansässigen“ Steuerpflichtigen unterschieden (International: „resident“ bzw. „non-resident“). Nach deutschem Steuerrecht ist in Deutschland ansässig, wer der unbeschränkten Steuerpflicht gem. § 1 EStG i. V. m. §§ 8, 9 AO unterliegt.

Nach deutschem Steuerrecht aber in der Regel auch nach ausländischen Steuerrechtsordnungen hat „ Ansässigkeit“ dabei die Steuerpflichtigkeit der gesamten Einkünfte des Betreffenden, des sog. „Welteinkommens“ zur Folge. Das Welteinkommen umfasst nicht nur das gesamte steuerbare Einkommen im jeweiligen Staat, sondern

auch sämtliche Einkünfte aus allen Quellen in anderen Nationen; unabhängig insbesondere auch davon, in welchem Land und in welcher Form und Währung es bezogen bzw. ausgezahlt wurde.

Ein entsandter Mitarbeiter kann durchaus gleichzeitig in mehreren Staaten nach nationalem Recht steuerlich ansässig und somit mit seinem Welteinkommen in diesen Staaten jeweils grundsätzlich steuerpflichtig sein. Die aus einer solchen „Doppelansässigkeit“ resultierende mögliche Doppelbesteuerung wird in der Regel durch Anwendung von DBA oder, falls ein solches zwischen den beteiligten Staaten nicht abgeschlossen wurde, durch entsprechende Vorschriften des nationalen Rechts vermieden.

Anmerkung

Die Ansässigkeitsprüfung ist dabei für jeden durch die Entsendung betroffenen Staat auf Grundlage des jeweiligen nationalen Rechts separat durchzuführen. Einzelne Staaten, aber auch internationale Steuerberatungsgesellschaften stellen zum Teil im Internet frei zugängliche Informationen über die nationalen Steuerrechtsordnungen bereit, die eine erste Einschätzung der steuerlichen Ansässigkeit nach nationalem Recht ermöglichen.

3.5.1.2 Wohnsitz des Mitarbeiters

Das deutsche Steuerrecht deklariert gem. § 1 Abs. 1 S. 1 EStG jede natürliche Person als unbeschränkt steuerpflichtig, die im Inland einen Wohnsitz oder ihren gewöhnlichen Aufenthalt hat. Daneben bestehende Sonderfälle sollen wegen der in der Regel fehlenden praktischen Relevanz hier vernachlässigt werden.

Der Begriff des Wohnsitzes im Sinne des § 1 Abs. 1 S. 2 EStG wird in § 8 AO näher definiert. Bei der Betrachtung ist allein auf die tatsächlichen Verhältnisse abzustellen. Die An- bzw. Abmeldung bei den Meldebehörden hat lediglich indiziellen Charakter. Danach hat jemand seinen steuerlichen Wohnsitz dort

– wo er eine Wohnung
– unter Umständen innehat
– die darauf schließen lassen, dass er die Wohnung beibehalten und benutzen wird.

Ein Steuerpflichtiger kann gleichzeitig mehrere Wohnsitze haben und somit auch gleichzeitig Wohnsitze im Inland und im Ausland. Anders als bei der Bestimmung des „gewöhnlichen Aufenthalts“ nach § 9 AO ist es nach Auffassung des Bundesfinanzhofs nicht erforderlich, dass die Wohnung der Lebensschwerpunkt des Steuerpflichtigen ist und es ist auch keine bestimmte Mindestzahl an Anwesenheitstagen pro Jahr notwendig (vgl. BFH v. 19. März 1997 – I R 69/96 – BStBl 1997 II, 447; zu weiteren Details und Nachweisen vgl. Insb. AEAO zu § 8 AO). Auch eine Ferienwohnung kann daher eventuell als Wohnsitz qualifiziert werden.

Beispiel

Der Arbeitnehmer AN wird von 01 bis 03 nach Frankreich entsandt und bezieht dort eine Wohnung und vom aufnehmenden Unternehmen sein Gehalt. Er behält allerdings seine deutsche Wohnung inklusive Einrichtung nutzungsbereit bei und hält sich in dieser jährlich drei bis acht Wochen auf. Inländische Steuerpflicht des AN?

Lösung: AN hat von 01 bis 03 in Deutschland einen Wohnsitz aufrechterhalten. Er ist deshalb im Inland steuerpflichtig und zwar grundsätzlich unbeschränkt, d. h. mit seinem weltweiten Einkommen. Damit unterfällt auch sein französisches Gehalt der deutschen Einkommensbesteuerung. Hierfür ist zunächst unerheblich, ob AN gleichzeitig auch in Frankreich einen Wohnsitz inne hat oder ggf. sogar auch dort unbeschränkt steuerpflichtig ist. Die Vermeidung einer möglichen Doppelbesteuerung erfolgt erst über die Regelungen des einschlägigen DBA.

Anmerkung

Der Arbeitgeber steht bei Auslandsentsendungen oft vor dem praktischen Problem, dass ihm die maßgeblichen Informationen zur Ermittlung von Wohnsitz und gewöhnlichem Aufenthalt ohne Mitwirkung des Arbeitnehmers nicht zugänglich sind. Ohne dieses Wissen ist es jedoch unmöglich, zu entscheiden, ob eine Pflicht zur Durchführung des Lohnsteuerabzugs im Inland entfallen ist oder fortbesteht und dies gegenüber der Finanzverwaltung geltend zu machen. Man wird zwar argumentieren können, dass die Bereitstellung der nötigen Nachweise zur ordnungsgemäßen Abwicklung des Lohnsteuerabzugsverfahrens zu den allgemeinen arbeitsvertraglichen Nebenpflichten des Arbeitnehmers gehört – ein Unterlassen der Auskunft mangels Kenntnis oder eine Weigerung des Arbeitnehmers aufgrund abweichender Rechtsauffassung vermeidet dies jedoch nicht.

Es empfiehlt sich daher, entsprechende Auskunfts- und Nachweispflichten in der Entsendevereinbarung mit dem Arbeitnehmer ausdrücklich zu vereinbaren. Neben der Angabe der erforderlichen Informationen kann die Übergabe von Bescheinigungen über die behördliche Abmeldung und Anmeldung neuer Wohnsitze im Inland und – so dort erhältlich – im Ausland hilfreich sein.

3.5.1.2.1 Wohnung

Der Begriff der Wohnung wird im deutschen Steuerrecht weit ausgelegt. Er umfasst Räumlichkeiten, die zum Wohnen geeignet sind. Es braucht sich nicht um ein Gebäude oder einen baulich abgeschlossenen Gebäudeteil zu handeln, wenn nur ein fester, zum Wohnen geeigneter Raum vorhanden ist. Dieser Raum muss darüber hinaus grundsätzlich möbliert und heizbar sein sowie eine Kochgelegenheit enthalten. Eine bescheidene Bleibe, wie z. B. ein Zimmer in einer Wohngemeinschaft / zur Untermiete mit

gemeinsamer Küche und Bad für die Bewohner, ist bereits ausreichend (vgl. hier zu zuletzt BFH v. 10. April 2013, I R 50/12).

3.5.1.2.2 Innehaben

Ein deutscher steuerlicher Wohnsitz kann nur dann angenommen werden, wenn der Mitarbeiter die Wohnung im oben definierten Sinn auch „innehat“. Dies ist dann der Fall, wenn er die tatsächliche Verfügungsmacht über die Wohnung hat und nach seinem Belieben darüber verfügen kann.

Davon ist grundsätzlich auszugehen, wenn der Mitarbeiter einen Wohnungsschlüssel hat und die Wohnung jederzeit ungehindert im Rahmen des Üblichen nutzen kann. Es kommt jedoch nicht darauf an, ob der Mitarbeiter Eigentümer der Wohnung oder Mieter ist oder auf sonstiger Grundlage die tatsächliche Verfügungsgewalt über die Wohnung innehat.

Auch bei einer Anmietung der Wohnung durch ein Unternehmen und entsprechender Überlassung an den Mitarbeiter ist von einem „Innehaben“ des Mitarbeiters im Sinne des § 8 AO auszugehen. Die Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs vertritt insbesondere, dass das Vorhalten einer nutzungsbereiten und eingerichteten Wohnung im Inland hierfür bereits ausreicht.

3.5.1.2.3 Beibehaltung und Benutzung

Es müssen objektive Umstände darauf schließen lassen, dass die Wohnung beibehalten und benutzt werden soll. Lediglich innere Vorbehalte oder nicht konkretisierte Pläne sind unbeachtlich. Im Einzelfall sind alle tatsächlichen Umstände zu berücksichtigen, die erkennen lassen, dass die Wohnung als Bleibe dient, dass sie ständig oder doch mit einer gewissen Regelmäßigkeit und Gewohnheit genutzt wird bzw. zu nicht nur vorübergehenden Wohnzwecken bestimmt ist. Objektiv nachprüfbar sind dabei Umstände, die sich z. B. aus der Dauer der tatsächlichen Nutzung, dem Inhalt des Miet- bzw. Wohnüberlassungsvertrages, der Arbeitserlaubnis, der Aufenthaltsgenehmigung, dem Wohnsitz der Familie und anderen Umständen ergeben.

Anmerkung

Die An- bzw. Abmeldung bei den Meldebehörden spielt hingegen lediglich eine untergeordnete Rolle. An- bzw. Abmeldung haben lediglich Indizwirkung für das Vor- bzw. Nichtvorliegen eines deutschen Wohnsitzes. Entscheidend ist aus steuerrechtlicher Sicht stets eine Gesamtbetrachtung sämtlicher tatsächlichen Umstände. Die deutsche Finanzverwaltung vermutet das Vorliegen eines deutschen Wohnsitzes für bereits erfasste Steuerpflichtige, solange eine Abmeldung bei den Meldebehörden nicht erfolgt. Daher sollte die Abmeldung beim Umzug ins Ausland nicht vergessen werden. Umgekehrt reicht aber eine Abmeldung allein nicht zur Aufgabe des deutschen steuerlichen

Wohnsitzes aus. Aus diesem Grund verschickt das Finanzamt nach Erhalt einer entsprechenden Mitteilung von den Meldebehörden häufig einen Fragebogen an den Steuerpflichtigen, in dem die tatsächlichen Änderungen hinsichtlich der Wohnsitzsituation abgefragt werden. Solange der Mitarbeiter eine Wohnung in Deutschland vorhält, wird er sodann weiterhin als unbeschränkt steuerpflichtig behandelt.

Wenn im Rahmen einer Entsendung die Aufgabe des deutschen Wohnsitzes aus steuerlichen Gründen gewünscht ist, sollte möglichst sichergestellt werden, dass die Voraussetzungen des § 8 AO eindeutig nicht mehr vorliegen und dieser Sachverhalt bei Bedarf nachgewiesen werden kann. In Bezug auf eine Mietwohnung sollten beispielsweise die Kündigung und ein etwaiger Wohnungsabnahmebericht bereitgehalten werden. Eine Eigentumswohnung sollte der Expatriate möglichst während der Entsendung vermieten und die Mietverträge auf Nachfrage vorlegen. Dabei genügt die ernsthafte (nachgewiesene) Absicht, die Wohnung zu vermieten, falls sich tatsächlich zunächst kein Mieter findet. Scheidet eine Vermietung oder auch ein Verkauf aus, muss die Wohnung notfalls geräumt und der Hausrat eingelagert werden, um den Räumlichkeiten die Eignung als Wohnung zu nehmen und das Vorliegen eines deutschen Wohnsitzes auszuschließen. Wird die Wohnung dagegen im nutzungsbereiten Zustand belassen, besteht auch bei nur geringfügiger Nutzung stets das Risiko, dass die Finanzbehörden die Aufgabe des Wohnsitzes nicht anerkennen.

Beispiele

Arbeitnehmer A wird von 01 bis 03 entsandt.

a) A kündigt seine bisherige Mietwohnung zum Entsendebeginn und zieht zum Beginn der Entsendung aus. Er verfügt über keine weiteren Wohnungen in Deutschland.

b) A ist Eigentümer einer Wohnung. Diese möchte er während der Entsendung nicht vermieten, da er Schäden durch etwaige Mieter befürchtet. Zudem möchte er bei Besuchen seiner Heimat nicht im Hotel wohnen müssen, sondern in seiner eigenen Wohnung übernachten.

c) A ist Eigentümer einer Wohnung. A räumt die Wohnung mit Entsendebeginn aus und bemüht sich zunächst erfolglos diese ab Entsendebeginn zu vermieten. Ab 02 gelingt es ihm schließlich einen Mieter für die Wohnung zu finden. Er verfügt über keine weiteren Wohnungen in Deutschland.

Lösung: Für die Frage, ob ein inländischer Wohnsitz vorliegt, kommt es nicht darauf an, ob der Mitarbeiter einen weiteren Wohnsitz im Ausland unterhält oder im Ausland als ansässig behandelt wird. Grundsätzlich unerheblich hierfür ist es auch, ob er mehr Zeit im Veranlagungszeitraum am ausländischen Arbeitsort als in seiner inländischen Wohnung verbringt und ob sein Aufenthalt im Inland weniger als 183 Tage im Veranlagungszeitraum umfasst.

Im Fall a) wird der deutsche Wohnsitz eindeutig aufgegeben. Vorausgesetzt A hält sich nicht im Sinne des § 9 AO gewöhnlich in Deutschland auf, unterliegt er ab Entsendebeginn nicht mehr der unbeschränkten Steuerpflicht.

Im Fall b) behält A seinen deutschen steuerlichen Wohnsitz. Dies gilt grundsätzlich unabhängig davon, ob und wie häufig er seine Wohnung tatsächlich nutzt.

Im Fall c) hat A den deutschen Wohnsitz bereits ab 01 aufgeben, da er die Wohnung nicht mehr selbst nutzen wollte, sondern diese zu vermieten beabsichtigte. Wichtig ist in diesem Fall, dass die Vermietbemühungen notwendigenfalls nachgewiesen werden können, beispielsweise durch Vorlage von entsprechenden Anzeigen oder eines Maklervertrages.

3.5.1.3 Gewöhnlicher Aufenthalt des Mitarbeiters

Nach § 1 Abs. 1 S. 1 EStG genügt für die Begründung der unbeschränkten Steuerpflicht in Deutschland bereits der gewöhnliche Aufenthalt. Den gewöhnlichen Aufenthalt gem. § 9 AO hat jemand dort, wo er sich unter Umständen aufhält, die erkennen lassen, dass er an diesem Ort oder in diesem Gebiet nicht nur vorübergehend verweilt. Der Unterschied zum Wohnsitz liegt darin, dass keine Wohnung im Sinne fester Räumlichkeiten unterhalten werden muss. Zudem kann eine Person zwar mehrere Wohnsitze im Sinne des § 8 AO haben, jedoch nur einen gewöhnlichen Aufenthalt im Sinne des § 9 AO.

Als gewöhnlicher Aufenthalt in Deutschland ist stets und von Beginn an ein zeitlich zusammenhängender Aufenthalt von mehr als sechs Monaten Dauer anzusehen; kurzfristige Unterbrechungen bleiben dabei unberücksichtigt, d. h. die Sechs-Monats-Frist läuft weiter und die Unterbrechungszeit wird mitgerechnet. Entscheidend ist hierbei, ob noch ein einheitlicher Aufenthalt gegeben ist, der lediglich durch Familienheimfahrten, Urlaub oder Geschäftsreisen unterbrochen wird oder ob mehrere getrennte Aufenthalte anzunehmen sind. Ein gewöhnlicher Aufenthalt kann auch bei einem weniger als sechs Monate andauernden Aufenthalt verwirklicht werden, wenn mehrere Inlandsaufenthalte nacheinander folgen, die sachlich miteinander verbunden sind und der Mitarbeiter von vornherein beabsichtigte, nicht nur vorübergehend im Inland zu verweilen.

Beispiel

Arbeitnehmer AN wird im Januar 01 bis 03 ins Ausland entsandt und verlegt seinen Wohnsitz ins Ausland. Er arbeitet jedoch von Ende Februar 01 bis Ende August 01 aufgrund kurzfristig entstandenen Arbeitsbedarfs noch im Inland in einem Werk als Monteur und kommt hierfür in verschiedenen Hotelzimmern unter. Nach jeweils sechs Tagen Arbeitstätigkeit am Stück kehrt er vereinbarungsgemäß für drei Tage Freizeit zu seiner Familie zurück ins Ausland. Im Juni nimmt er drei Wochen Urlaub, die er eben-

falls im Ausland bei seiner Familie verbringt. Ab Ende August 01 befindet er sich durchgehend im Ausland.

AN hat zwar in Deutschland keinen Wohnsitz, unterliegt aber dennoch bis Ende August 01 der unbeschränkten Steuerpflicht in Deutschland, da er sich in Deutschland gem. § 9 AO gewöhnlich aufhält. Der Umstand, dass AN vorliegend nicht tatsächlich in Summe 183 Tage im Inland verbracht hat, ist für die Annahme eines gewöhnlichen Aufenthalts unschädlich. Die vorübergehenden Auslandsbesuche und der Urlaub unterbrechen die Zählung nicht, da der Inlandsaufenthalt von einem einheitlichen Zweck getragen wurde.

Unerheblich für die Aufenthaltsdauer von sechs Monaten ist, ob sie in ein oder zwei Kalenderjahre fallen. Hat jemand zum Beispiel vom 01.September 2001 bis 30. April 2002 seinen gewöhnlichen Aufenthalt in Deutschland, unterliegt er in diesem Zeitraum der unbeschränkten Steuerpflicht und muss für beide Jahre, 01 und 02, deutsche Einkommensteuererklärungen abgeben.

Ein gewöhnlicher Aufenthalt ist ausdrücklich nicht anzunehmen, wenn der Aufenthalt ausschließlich zu Besuchs-, Erholungs-, Kur- oder ähnlichen privaten Zwecken genommen wird und nicht länger als ein Jahr dauert.

3.5.1.4 Beschränkte Steuerpflicht des Mitarbeiters

Soweit der Mitarbeiter nach deutschem Steuerrecht nicht in Deutschland unbeschränkt steuerpflichtig ist, weil er weder einen Wohnsitz noch seinen gewöhnlichen Aufenthalt in Deutschland hat, resultiert dies – abgesehen von den § 1 Abs. 2 und 3 EStG vorgesehenen Ausnahmen – in der nur „beschränkten Steuerpflichtigkeit“ des Mitarbeiters. Er wird dann nur steuerpflichtig, wenn und soweit er sogenannte Quelleneinkünfte hat, die das deutsche Steuerrecht in § 49 EStG definiert.

Anmerkung

Gleichzeitig gelten für beschränkt Steuerpflichtige abweichende Regelungen zur Einkünfteermittlung, der Verlustberücksichtigung, des Sonderausgabenabzugs, des Tarifs und des Steuerabzugs gem. §§ 50 f. EStG. Diese sind tendenziell ungünstiger als bei den Normen zur unbeschränkten Besteuerung.

Einkünfte aus nichtselbstständiger Tätigkeit sind gemäß § 49 Abs. 1 Nr. 4a EStG als inländische Einkünfte beschränkt steuerpflichtig, wenn die Arbeit physisch in Deutschland ausgeübt oder die Früchte der Arbeit in Deutschland verwertet werden. Dabei ist zu beachten, dass bereits ein einziger Arbeitstag in Deutschland die beschränkte Steuerpflicht begründen kann. Ein Mitarbeiter, der ins Ausland entsandt wurde, in

Deutschland nurmehr beschränkt steuerpflichtig ist, aber für einen Tag im deutschen Heimatunternehmen eine Tätigkeit ausübt, kann daher bereits für diesen einen Tag beschränkt einkommensteuerpflichtig werden.

Das bedeutet allerdings noch nicht, dass für den auf diesen Arbeitstag entfallenden Arbeitslohn zwangsläufig deutsche Lohnsteuer einzubehalten wäre. Ins Ausland entsandte Mitarbeiter, die ihren deutschen Wohnsitz aufgeben und die nur einzelne Arbeitstage in Deutschland verbringen, erzielen zumeist lediglich steuerfreien Arbeitslohn nach DBA, der vom Lohnsteuerabzug freigestellt werden kann. Bei Entsendungen in Länder ohne (anwendbares) DBA oder zu steuerlichen Betriebstätten eines Deutschen Stammhauses ist in dieser Hinsicht jedoch besondere Vorsicht angebracht.

Die beschränkte Steuerpflicht bewirkt oftmals eine Verfahrenserleichterung für die Mitarbeiter, da bei beschränkt Steuerpflichtigen die Steuer auf Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit in aller Regel mit dem Lohnsteuereinbehalt abgegolten ist. Regelmäßig entfällt die Pflicht zur Abgabe einer Einkommensteuererklärung in Deutschland für solche Jahre, in denen der Mitarbeiter ausschließlich beschränkt steuerpflichtige und lediglich Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit erzielt. Für Jahre, in denen zeitweise eine unbeschränkte Steuerpflicht besteht (sog. Transferjahre). muss jedoch im Regelfall eine Einkommensteuererklärung abgegeben werden.

Anmerkung

Beschränkt steuerpflichtige EU-Bürger, die ihren Wohnsitz oder regelmäßigen Aufenthalt in einem Mitgliedstaat haben, können die Einkommensteuerveranlagung gem. § 50 Abs. 2 Nr. 4 b) EStG freiwillig beantragen. Dies hat den Vorteil, dass – falls unberechtigt zu viel Lohnsteuer vom Arbeitgeber einbehalten wurde – dies im Veranlagungsverfahren korrigiert werden kann.

In anderen Fällen (kein EU-Bürger oder kein Wohnsitz / gewöhnlicher Aufenthalt innerhalb der EU) hat der Steuerabzug jedoch in der Regel abgeltende Wirkung, d. h. die einbehaltene Lohnsteuer stellt grundsätzlich die finale Steuerbelastung dar. Eine Einkommensteuerveranlagung scheidet aus. Wird im Nachhinein festgestellt, dass die einbehaltene Lohnsteuer für einen solchen Mitarbeiter zu hoch angesetzt war, kann unter Umständen die überzahlte Lohnsteuer durch einen Antrag beim zuständigen Betriebstättenfinanzamt zurückgefordert werden.

Im Detail kann die beschränkte Steuerpflicht zu Unterschieden in der letztendlich zu entrichtenden Steuer führen. Dies kann bei der Auslandsentsendung für die Mitarbeiter in beschränktem Umfang Gestaltungsvorteile mit sich bringen. Umgekehrt kann es allerdings auch zum Verlust von Vergünstigungen führen, die ausschließlich an die unbeschränkte Steuerpflicht anknüpfen. Typische Beispiele hierfür in Deutschland sind die Abzugsmöglichkeiten für Sonderausgaben und außergewöhnliche Belastungen sowie generell auch der Splittingtarif für Ehegatten.

Diese Einschränkungen beschränkt Steuerpflichtiger werden teilweise durch Sonderregelungen kompensiert. So sieht etwa § 1 Abs. 3 EStG für beschränkt steuerpflichtige Personen, die den überwiegenden Teil ihrer Einkünfte in Deutschland erzielen, vor, dass diese beschränkt Steuerpflichtigen auf Antrag wie unbeschränkt steuerpflichtige zu behandeln sind. Im Übrigen erlaubt § 1a EStG unbeschränkt steuerpflichtigen EU-Bürgern die Inanspruchnahme besonderer Vergünstigen für den Fall, dass der Ehepartner (bzw. der geschiedene oder dauernd getrennte lebende Ehepartner) nicht unbeschränkt steuerpflichtig ist (Geltendmachung von Unterhaltsleistungen und Zusammenveranlagung einschließlich Lohnsteuerklasse 3). In der Praxis profitieren von diesen Regelungen in der Regel eher ausländische Arbeitnehmer, die nach Deutschland entsandt werden (Inbounds). Im Einzelfall können jedoch auch in das Ausland entsandte Arbeitnehmer diese Regelungen nutzen.

3.5.2 Vermeidung der Doppelbesteuerung bei Auslandsentsendung

Grundsätzlich können Nationalstaaten Einkommen aus unselbstständiger Arbeit aufgrund ihrer Steuersouveränität beliebig besteuern: Inwiefern ein bestimmter Sachverhalt in einem Staat steuerliche Konsequenzen nach sich zieht, muss also zunächst immer aus Sicht des jeweiligen Nationalstaates bestimmt werden.

Dieses grundsätzliche Prinzip hat zur Folge, dass in der Theorie derselbe Sachverhalt von zwei Staaten als nach nationalem Recht steuerpflichtiger Vorgang eingeordnet werden kann: Es kommt zur Doppelbesteuerung. Die Doppelbesteuerung wird aber glücklicherweise durch internationale Abkommen (sog. Doppelbesteuerungsabkommen bzw. DBA) sowie durch nationale Kollisionsregelungen in den meisten Fällen vermieden.

Die Vermeidung der Doppelbesteuerung ist besonders im Fall von Auslandsentsendungen wichtig, da diese naturgemäß einen Bezug zu mehreren Ländern aufweisen und daher eine erhöhte Gefahr in sich tragen, dass es in Bezug auf das von den Expatriates bezogene Einkommen aus unselbstständiger Arbeit zu Doppelbesteuerungssituationen kommt.

3.5.3 Regelung durch DBA

Ziel eines jeden DBA ist es, eine mögliche Doppelbesteuerung zu verhindern. Rechtlich ist ein DBA ein bilateraler Staatsvertrag. Er bezweckt regelmäßig die Verteilung des Steueraufkommens von Einkünften mit Berührung beider Nationen unter Vermeidung der Doppelbesteuerung.

Im Bemühen um Verfahrensvereinfachung hat die OECD eine Abkommensvorlage erarbeitet (OECD-Musterabkommen), die eine typische Struktur sowie Regelungsvorschläge für die Gestaltung von DBA vorgibt. Das OECD-Musterabkommen schließt allerdings Abweichungen von seinen inhaltlichen Vorgaben nicht aus. Auch wenn sich die von Deutschland abgeschlossenen DBA überwiegend an dem durch das Musterabkommen vorgegebenen Rahmen orientieren, gibt es in den DBA teilweise erhebliche inhaltliche Unterschiede, die bei der Anwendung des jeweils einschlägigen DBA beachtet werden müssen.

Da sich die meisten der von Deutschland und vielen anderen Staaten abgeschlossenen DBA jedoch an dem Musterabkommen orientieren, wird es möglich, die Funktionsweise der DBA sinnvoll anhand des OECD-Musterabkommens zu erläutern. Die nachfolgende Darstellung folgt daher der Struktur des OECD-Musterabkommens.

Anmerkung

Das OECD-Musterabkommen ist im Internet unter www.oecd.org verfügbar. Eine Liste der geltenden DBA sowie die konkreten Vertragsinhalte sind über die Homepage des Bundesfinanzministeriums abrufbar: www.bundesfinanzministerium.de

Die deutsche Finanzverwaltung hat ihr Verständnis der korrekten Auslegung und Anwendung von DBA in Bezug auf Einkünfte von Arbeitnehmern in einer Verwaltungsanweisung niedergelegt (BMF-Schreiben vom 12. November 2014 – IV B 2 – S 1300/08/10027 – Steuerliche Behandlung des Arbeitslohns nach den Doppelbesteuerungsabkommen). Das ausführliche Schreiben verschafft aus deutscher Sicht in zahlreichen Fragen Rechtssicherheit für Arbeitnehmer und Ihre Arbeitgeber. Zu beachten ist, dass die niedergelegten Grundsätze zwar international weitergehend konsistent sind, jedoch keine Gewähr bieten, dass ein Abkommen von einer ausländischen Finanzbehörde im Detail anders ausgelegt wird.

3.5.3.1 Anwendbarkeit eines DBA

Als Grundvoraussetzung für die Anwendbarkeit eines DBA muss der im Ausland eingesetzte Mitarbeiter mindestens in einem der beiden Vertragsstaaten ansässig sein. Die Ansässigkeit beurteilt sich dabei jeweils nach dem nationalen Steuerrecht. Nach deutschem Steuerrecht sind Personen in Deutschland steuerlich ansässig, die einen steuerlichen Wohnsitz bzw. ihren gewöhnlichen Aufenthalt in der Bundesrepublik haben und daher unbeschränkt steuerpflichtig sind (vgl. Kapitel 3.5.1.1). Das Recht anderer Staaten kann an ähnlichen Merkmalen anknüpfen, kann aber auch auf gänzlich verschiedene Tatbestände abstellen, z. B. die Staatsbürgerschaft. Nach Art. 4 Abs. 1 OECD-MA gelten jedoch Personen, die nach dem Recht eines Staates lediglich mit den aus diesem Staat herrührenden Quelleneinkünften besteuert werden (beschränkt Steuerpflichtige / non-residents) nicht als ansässig im Sinne der DBA.

Sollte bei einem Mitarbeiter der Fall gegeben sein, dass er in keinem der beteiligten Staaten als ansässig gilt, so ist das entsprechende DBA nicht anwendbar. Dieser Fall ist ausschließlich über nationale Vorschriften zu behandeln (vgl. Kapitel 3.5.4).

Praxishinweis

In zahlreichen Ländern gibt das nationale Recht vor, dass Personen erst ab einer bestimmten Aufenthaltsdauer ansässig werden. Insbesondere bei Entsendungen nach China (im ersten Jahr) oder nach Südafrika (in den ersten fünf Jahren) kommt es häufig vor, dass Expatriates dort lediglich als beschränkt steuerpflichtig behandelt werden. Daneben gibt es Länder, die besonders qualifizierte Expatriates auf Grund von Sonderregeln als non-residents behandeln (z. B. in Belgien auf Antrag).

3.5.3.2 Tie-Breaker-Regel

Nach den Regelungen des OECD-MA erfolgt die Zuordnung des Besteuerungsrechts grundsätzlich entweder zum Ansässigkeitsstaat oder zum jeweils anderen Staat. Die Zuordnungsnormen können daher nur sinnvoll angewandt werden, wenn der Steuerpflichtige nur in einem Staat als ansässig gilt.

Ist der Steuerpflichtige nur in einem Staat ansässig nach nationalem Recht, gilt dieser Staat auch als Ansässigkeitsstaat im Sinne des DBA.

Beispiel

Ein Expatriate, der im Gastland als tax-resident behandelt wird und seinen deutschen Wohnsitz aufgibt, gilt für die Anwendung des DBA als im Gastland ansässig.

Wenn der Mitarbeiter nach den nationalen Steuerrechtsordnungen in beiden Staaten ansässig ist, muss die Ansässigkeit gem. DBA gesondert bestimmt werden. Dieses wird (meist in Art. 4 des jeweiligen DBA) durch die sogenannte „Tie-Breaker-Regel“ bewerkstelligt. Die „Tie-Breaker-Regel“ sieht eine Reihe von Tests vor, nach denen das DBA entscheidet, welche der beiden Ansässigkeiten als vorrangig gilt. Für die weitere Anwendung des DBA wird dann fiktiv unterstellt, es existiere nur noch die vorrangige Ansässigkeit. Wenn in den betreffenden DBA-Artikeln dann von einem „Ansässigkeitsstaat“ die Rede ist, dann ist immer der Staat gemeint, dessen Ansässigkeit als die vorrangige qualifiziert wurde. Mit „Quellenstaat“ oder „der andere Staat“ ist derjenige der nachrangigen Ansässigkeit gemeint. Die im DBA aufgeführten Tests werden dabei so lange durchgeführt, bis einer der Tests zu einem eindeutigen Ergebnis geführt hat.

Die Ansässigkeit wird in der Regel wie folgt bestimmt:

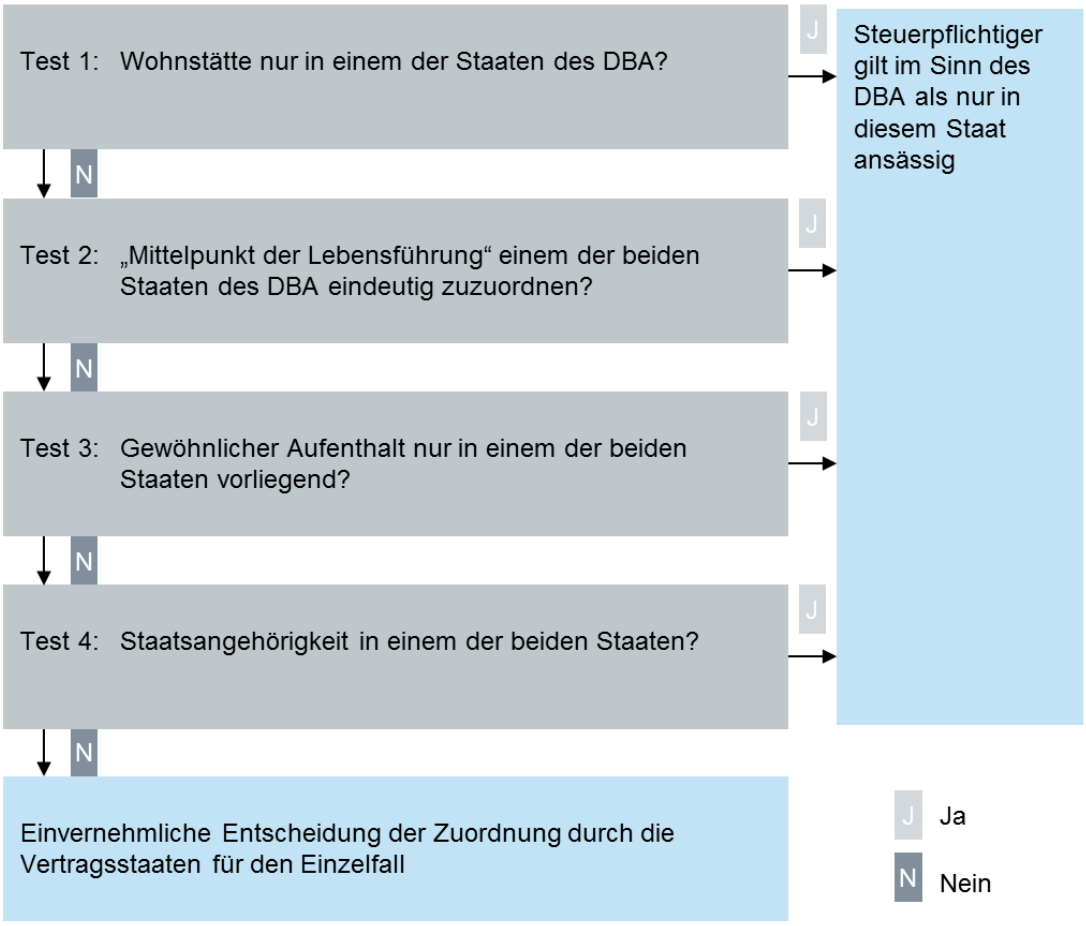
– Erster Test: Die Person gilt als in dem Vertragsstaat ansässig, in dem sie über eine ständige Wohnstätte verfügt. Aus deutscher Sicht ist dabei der Begriff der „ständigen Wohnstätte“ praktisch identisch mit demjenigen des „Wohnsitzes“.
– Zweiter Test: Verfügt die Person in beiden Staaten über eine ständige Wohnstätte, so gilt sie als in dem Staat ansässig, zu dem sie die engeren persönlichen und wirtschaftlichen Beziehungen hat (Mittelpunkt der Lebensinteressen). Dabei ist insbesondere auf die sozialen Beziehungen (z. B. Familie) und die wirtschaftlichen Verflechtungen (z. B. Grundbesitz, Investitionen, Arbeitsverhältnis und Gehaltsbezug) abzustellen.
– Dritter Test: Kann nicht bestimmt werden, in welchem Staat die Person den Mittelpunkt ihrer Lebensinteressen hat, oder verfügt sie in keinem der Staaten über eine ständige Wohnstätte, so gilt sie als in dem Staat ansässig, in dem sie ihren gewöhnlichen Aufenthalt hat.
– Vierter Test: Hat die Person ihren gewöhnlichen Aufenthalt in beiden Staaten oder in keinem der Staaten, so richtet sich die Ansässigkeit nach der Staatsbürgerschaft.
– Führt auch der vierte Test zu keinem Ergebnis, so regeln die zuständigen Behörden der Vertragsstaaten die Frage der Ansässigkeit im gegenseitigen Einvernehmen.

Beispiel

AN – deutscher Staatsbürger – wird aus Deutschland D im Jahr 01 nach Staat L entsandt. Er behält eine Wohnung in Deutschland bei, mietet jedoch auch eine Familienwohnung in L. Beide Wohnungen werden im Lauf des Jahres von AN und seiner Familie genutzt. Es ist unklar, in welchem der beiden Länder der Mittelpunkt von ANs Lebensinteressen festzustellen ist und auch, wo AN in 01 seinen gewöhnlichen Aufenthalt hat. Welcher Staat hat das Besteuerungsrecht, wenn das einschlägige DBA eine Tie-Breaker-Regelung nach dem OECD-Musterabkommen enthält?

Lösung: Da eine ständige Wohnstätte in beiden Staaten vorliegt und mangels Nachweisbarkeit auch Test zwei und drei nicht zu einem eindeutigen Ergebnis führen, bestimmt sich das Besteuerungsrecht nach Test 4 – der Staatsangehörigkeit des AN. Hier stünde demnach der Bundesrepublik Deutschland das Recht zur unbeschränkten Besteuerung zu und der Arbeitnehmer würde für die Zwecke des anzuwendenden DBA als in der Bundesrepublik ansässig behandelt.

Abbildung 7
Übersicht zur Tie Breaker Regel



Quelle: bayme vbm

3.5.3.3 Zuweisung des Besteuerungsrechts

Die Zuordnung des Besteuerungsrechts zum Ansässigkeits- oder zum Quellenstaat ist in den sog. Zuweisungsnormen geregelt, die für spezifische Einkunftsarten festlegen, welchem Staat jeweils das Besteuerungsrecht zusteht. Steht z. B. die Doppelbesteuerung des Arbeitsentgelts des Mitarbeiters im Raum, ist der Artikel des Abkommens anzuwenden, der sich mit Löhnen und Gehältern befasst (Art. 15 OECD-MA).

Grundsätzlich wird auch durch diese Zuordnung noch nicht festgelegt, wie die Doppelbesteuerung der Einkünfte konkret vermieden wird. Die Methode der Vermeidung der Doppelbesteuerung wird in einem sog. Methodenartikel festgelegt, der in den meisten DBA im Anschluss an die verschiedenen Artikel aufgeführt ist, die die Zuweisung des Besteuerungsrechts regeln.

3.5.3.4 Durchführung der Besteuerung

Nach der Grundsystematik der DBA ist die tatsächliche Vermeidung der Doppelbesteuerung Aufgabe des Ansässigkeitsstaats. Wenn das Besteuerungsrecht dem Ansässigkeitsstaat zusteht, kann dieser die Besteuerung durchführen. Der Quellenstaat darf dann aufgrund des DBA die betroffenen Einkünfte endgültig nicht mehr besteuern.

Wenn neben dem Ansässigkeitsstaat auch dem Quellenstaat ein Besteuerungsrecht zuerkannt wird, bleibt fraglich, wie der Ansässigkeitsstaat sich zu verhalten hat. Grundsätzlich gibt es in den DBA zwei verschiedene Methoden, nach denen die Doppelbesteuerung vermieden werden kann:

– Anrechnungsmethode
– Freistellungsmethode

Ob die Anrechnungs- oder die Freistellungsmethode anzuwenden ist, ist in den jeweiligen DBA für jede Einkunftsart gesondert festgelegt. So legt etwa das DBA-Österreich für Einkünfte aus unselbstständiger Arbeit die Freistellungsmethode, für Zinseinkünfte dagegen die Anrechnungsmethode fest.

Anmerkung

Abgesehen von wenigen Sonderfällen kommt bislang für Einkünfte aus unselbstständiger Arbeit meist die Freistellungsmethode zur Anwendung. In der deutschen Abkommenspraxis wird die Anrechnungsmethode in jüngster Zeit aber mehr und mehr auch für Einkünfte aus unselbständiger Arbeit angeordnet.

Die Anrechnungsmethode bei Einkünften aus unselbständiger Arbeit greift z. B. bei Fällen mit Bezug zu folgenden Ländern: DBA Vereinigte Arabische Emirate (in Kraft seit 14. Juli 2011), DBA Lichtenstein (in Kraft seit 19. Dezember 2012), DBA Zypern (in Kraft seit 16. Dezember 2011), DBA Mauritius (in Kraft seit 07. Dezember 2012), DBA Norwegen (Anwendung für die Einkommensteuer seit 01. Januar 2015).

Selbst wenn Deutschland die Doppelbesteuerung in Bezug auf Einkünfte aus unselbstständiger Arbeit regelmäßig durch Freistellung vermeidet, bedeutet dies nicht, dass das andere Land ebenfalls die Freistellungsmethode zur Vermeidung der Doppelbesteuerung anwendet. Die Methodenartikel der durch Deutschland abgeschlossenen DBA enthalten in der Regel jeweils einen Absatz für die Vermeidung der Doppelbesteuerung aus deutscher Sicht und einen weiteren für die Vermeidung der Doppelbesteuerung aus Sicht des jeweiligen anderen Landes. Relativ häufig wird die Doppelbesteuerung in Bezug auf unselbstständige Arbeit im Ausland durch Anrechnung der deutschen Steuer oder eines fiktiven Anrechnungsbetrags vermieden (sog. foreign tax credit).

3.5.3.4.1 Anrechnungsmethode

Bei der Anrechnungsmethode besteuern beide beteiligten Staaten die entsprechenden Einkünfte des Mitarbeiters. Der Ansässigkeitsstaat ist jedoch verpflichtet, die im Quellenstaat gezahlte Steuer auf seine Steuer anzurechnen. Wirtschaftlich bedeutet dies, dass im Ergebnis der höhere der beiden Steuersätze entrichtet wird: Ist die Steuer im Ansässigkeitsstaat höher, verbleibt nach der Anrechnung eine Reststeuer des Ansässigkeitsstaates. Ist sie niedriger, kann die im Quellenstaat gezahlte Steuer nicht vollständig ausgeglichen werden. In der Zusammenschau der gegenüber beiden Staaten bestehenden Steuerpflicht ist daher im Ergebnis der höhere Steuersatz zu entrichten. Unter Umständen muss, wenn die Steuer im Ansässigkeitsstaat niedriger ist, im Ansässigkeitsstaat keine Steuer mehr entrichtet werden.

Beispiel

AN wird aus Deutschland D ins Land L entsandt. D bleibt in 01 Ansässigkeitsstaat. In diesem Zeitraum wäre ANs Gehalt nach den Vorgaben des nationalen Steuerrechts sowohl in Deutschland als auch in L einkommensteuerpflichtig. Das DBA beider Staaten sieht die Anrechnungsmethode vor. Wie erfolgt die Vermeidung der Doppelbesteuerung?

Lösung: Nach der Anrechnungsmethode wird zunächst das Gehalt in beiden Staaten der Besteuerung unterworfen. AN kann jedoch die in L entrichtete Steuer in Deutschland geltend machen und erhält dann bis zu deren Höhe die in Deutschland auf sein Gehalt in 01 entrichteten Steuern angerechnet bzw. zurückerstattet.

Die Anrechnungsmethode hat insbesondere zur Folge, dass seitens des Steuerpflichtigen ein Vorfinanzierungsaufwand entstehen kann. Es ist möglich, dass der Arbeitnehmer zunächst in beiden Staaten die jeweiligen Steuern entrichten muss bzw. Vorauszahlungen leisten muss und erst am Ende des jeweiligen Veranlagungszeitraums – wenn die entrichteten Steuern im Quellenstaat festgesetzt und bescheinigt sind – im Ansässigkeitsstaat (nachträglich) die Anrechnung geltend machen kann und die doppelt entrichteten Steuern zurückerstattet erhält. Teilweise sehen die entsprechenden rechtlichen Regelungen daher auch bei der Anrechnungsmethode Möglichkeiten zur Reduzierung dieser zusätzlichen finanziellen Last und des damit verbundenen Verfahrensaufwandes vor.

Grundsätzlich ist es aber für deutsche lohnsteuerliche Zwecke in Fällen, in denen ein DBA die Steueranrechnung für Einkünfte aus unselbständiger Arbeit vorsieht, nicht möglich, Arbeitslohn gem. DBA (anteilig) steuerfrei auszuzahlen (z. B. bei Fortbestand der unbeschränkten Steuerpflicht während der Entsendung). In diesen Fällen kommt die Eintragung eines Lohnsteuerfreibetrags in Betracht, um eine unterjährige Doppelbesteuerung abzumildern (siehe dazu bereits 3.4.3.2.4).

3.5.3.4.2 Freistellungsmethode / Progressionsvorbehalt

Bei der Freistellungsmethode wird die Doppelbesteuerung dadurch vermieden, dass der Ansässigkeitsstaat die Einkünfte von der Besteuerung freistellt. Zum Teil darf der Ansässigkeitsstaat dann aber den sogenannten Progressionsvorbehalt anwenden. Danach besteuert der Ansässigkeitsstaat die freigestellten Einkünfte zwar nicht, er darf sie aber bei der Ermittlung des Steuersatzes berücksichtigen, mit denen die verbleibenden steuerpflichtigen Einkünfte im Ansässigkeitsstaat besteuert werden.

In Deutschland unbeschränkt oder zeitweise unbeschränkt Steuerpflichtige unterliegen in Bezug auf die nach DBA freigestellten bzw. in Bezug auf die bei zeitweise unbeschränkter Steuerpflicht im Zeitraum der beschränkten Steuerpflicht bezogenen Einkünfte dem Progressionsvorbehalt. Nach deutschem Recht (§ 32b Abs. 1 Nr. 2, 3 i. V. m. Abs. 2 EStG) wird der individuelle Steuersatz in Deutschland unter Berücksichtigung der freigestellten Auslandseinkünfte berechnet. Sofern in Deutschland steuerpflichtige Einkünfte vorliegen (beispielsweise aus einer Tätigkeit vor Entsendebeginn) werden diese aufgrund der Auslandseinkünfte mit einem höheren Steuersatz belegt. Liegen jedoch keine steuerpflichtigen Inlandseinkünfte vor, entfaltet der Progressionsvorbehalt keine Wirkung.

Beispiel

AN wird aus Deutschland in Staat L entsandt. Deutschland bleibt in 01 Ansässigkeitsstaat. In diesem Zeitraum wäre ANs Gehalt nach den Vorgaben des nationalen Steuerrechts sowohl in Deutschland als auch in L einkommensteuerpflichtig. Das DBA beider Staaten sieht die Freistellungsmethode vor. Wie erfolgt die Vermeidung der Doppelbesteuerung?

Lösung: Nach der Freistellungsmethode muss Deutschland als Ansässigkeitsstaat den AN von seiner Steuerpflicht nach deutschem nationalem Steuerrecht freistellen, soweit das Besteuerungsrecht für seine Einkünfte aus unselbstständiger Arbeit L zusteht. AN trifft dann im Ergebnis insoweit keine Steuerpflicht gegenüber dem deutschen Staat. Jedoch berücksichtigt Deutschland die freigestellten Einkünfte bei der Festlegung des individuellen Steuersatzes (sog. Progressionsvorbehalt).

Bei der Anwendung der Freistellungsmethode ist zu berücksichtigen, dass eine Freistellung theoretisch völlig unabhängig davon erfolgen muss, ob der andere Staat von seinem Besteuerungsrecht Gebrauch gemacht hat. Eine Ausnahme ist jedoch dann zu machen, wenn das einschlägige DBA eine sogenannte Rückfallklausel enthält (sog. subject-to-tax-Klausel). In diesem Fall ist die Freistellung nach der Freistellungsmethode nur dann zu gewähren, wenn der andere Vertragsstaat die freizustellenden Einkünfte tatsächlich besteuert. Subject-to-tax-Klauseln finden sich beispielsweise in den DBA mit Österreich, Bulgarien, Großbritannien, Spanien, oder Ungarn (Einzelheiten sind in einem BMF-Schreiben vom 20. Juni 2013 geregelt – BMF IV B 2 – S 1300/03/10006).

Für in Deutschland unbeschränkt steuerpflichtige Arbeitnehmer ist in diesem Zusammenhang § 50d Abs. 8 EStG zu beachten (sog. nationale Rückfallklausel), falls nicht bereits das jeweilige DBA eine insoweit vorrangige Rückfallklausel enthält. Soweit der Verzicht des anderen Staates auf die Besteuerung bzw. die tatsächliche Entrichtung der im anderen Staat auf die freigestellten Einkünfte anfallenden Steuern nicht nachgewiesen wird, wird die Freistellung nicht gewährt. Der an sich steuerfreie Arbeitslohn wird in diesem Fall voll in Deutschland versteuert. Wird die tatsächliche Versteuerung jedoch später nachgewiesen, kann ein einmal ergangener Einkommensteuerbescheid unter Umständen entsprechend geändert werden.

Im Rahmen des Lohnsteuereinbehalts sind Rückfallklauseln jedoch nicht anzuwenden. Ob die Besteuerung im Ausland tatsächlich erfolgt ist, wird erst im Rahmen der Veranlagung zur Einkommensteuer überprüft. Insoweit kann eine Freistellung im Rahmen des Lohnsteuerabzugs also auch ohne Besteuerungsnachweis erfolgen. Es ist zu beachten, dass in solchen Fällen die Nichtvorlage eines erforderlichen ausländischen Besteuerungsnachweises im Rahmen der Einkommensteuerveranlagung zu erheblichen Steuernachzahlungen für den Arbeitnehmer führen kann. Freistellungsbedingt wird in diesem Fall zu wenig Lohnsteuer einbehalten, um die finale Steuerlast zu decken.

3.5.3.4.3 Rückfallklauseln

Bei der Anwendung der Freistellungsmethode ist zu berücksichtigen, dass eine Freistellung theoretisch völlig unabhängig davon erfolgen muss, ob der andere Staat von seinem Besteuerungsrecht Gebrauch gemacht hat. Eine Ausnahme ist jedoch dann zu machen, wenn das einschlägige DBA oder das nationale Recht eine sogenannte Rückfallklausel enthält (sog. subject-to-tax-Klausel bzw. remittance-base-Klausel). Rückfallklauseln sollen sicherstellen, dass Einkünfte nicht unversteuert bleiben.

Subject-to-tax-Klauseln finden sich zum Beispiel in den DBA mit Österreich, Bulgarien, Großbritannien, Spanien, oder Ungarn (Einzelheiten dazu finden sich im BMF-Schreiben vom 20. Juni 2013 – BMF IV B 2 – S 1300/03/10006).

Für in Deutschland unbeschränkt steuerpflichtige Arbeitnehmer sind zudem die Rückfallklauseln des deutschen nationalen Rechts zu beachten:

– § 50d Abs. 8 EStG: Soweit der Verzicht des anderen Staates auf die Besteuerung bzw. die tatsächliche Entrichtung der im anderen Staat auf die freigestellten Einkünfte anfallenden Steuern nicht nachgewiesen wird, wird die Freistellung nicht gewährt.
– § 50d Abs. 9 Nr. 1 EStG: Soweit der andere Staat Bestimmungen eines DBA so anwendet, dass in Deutschland freigestellte Einkünfte nach dem DBA-Verständnis des anderen Staates dort ebenfalls von der Besteuerung auszunehmen sind, wird die Freistellung in Deutschland nicht gewährt (sog. Qualifikationskonflikt).
– § 50d Abs. 9 Nr. 2 EStG: Die Freistellung wird auch nicht gewährt, wenn der andere Staat Einkünfte nicht besteuern kann, weil sie von einer Person bezogen werden, die im anderen DBA-Staat nicht auf Grund ihres Wohnsitzes oder ständigen Aufent-

halts unbeschränkt steuerpflichtig ist und die in Deutschland freigestellten Einkünfte von der dortigen beschränkten Steuerpflicht nicht erfasst werden.

Der an sich nach den grundsätzlichen Regeln steuerfreie Arbeitslohn wird im Falle des Eingreifens einer subject-to-tax-Klausel voll in Deutschland versteuert.

Gemäß den für die deutsche Finanzverwaltung verbindlichen Lohnsteuerrichtlinien findet § 50d Abs. 8 EStG für lohnsteuerliche Zwecke keine Anwendung (LStR 2015 H 39b.10 – Rückfallklausel). Ob die Besteuerung im Ausland tatsächlich erfolgt ist, wird erst im Rahmen der Veranlagung zur Einkommensteuer überprüft. Insoweit kann eine Freistellung im Rahmen des Lohnsteuerabzugs also auch ohne Besteuerungsnachweis erfolgen. Es ist zu beachten, dass in solchen Fällen die Nichtvorlage eines erforderlichen ausländischen Besteuerungsnachweises im Rahmen der Einkommensteuerveranlagung zu erheblichen Steuernachzahlungen für den Arbeitnehmer führen kann. Freistellungsbedingt wird in diesem Fall zu wenig Lohnsteuer einbehalten, um die finale Steuerlast zu decken.

In Bezug auf die weiteren nationalen Rückfallklauseln, § 50d Abs. 9 Nr. 1 und 2 EStG, sowie für Rückfallklauseln gem. DBA fehlt eine entsprechende Nicht-Anwendungsregelung für lohnsteuerliche Zwecke. Dementsprechend gehen Betriebstättenfinanzämter derzeit verstärkt dazu über, Nachweise, dass eine Besteuerung von freizustellendem Arbeitslohn im Ausland erfolgt, bereits zur Bedingung für die Ausstellung von Freistellungbescheinigungen zu machen (siehe dazu auch die Anmerkung bei 3.4.3.2.3).

Anmerkung

Rückfallklauseln nach nationalem Recht werden nach teilweiser vertretener Ansicht für unwirksam gehalten, da sie mit höherrangigem Recht (DBA) kollidieren (sog. Treaty-Override). Das Bundesverfassungsgericht hat jedoch jüngst entschieden, dass die nationale Rückfallklausel des § 50d Abs. 8 EStG verfassungsgemäß ist (Die Urteilsbegründung lag bei Redaktionsschluss noch nicht vor. Siehe daher Pressemitteilung Nr. 9/2016 des Bundesverfassungsgerichts vom 12. Februar 2016 in der Sache 2 BvL 1/12.). Dies dürfte ebenso für die weiteren nationalen Rückfallklauseln gem. § 50d Abs. 9 gelten.

3.5.3.5 Einkünfte aus nichtselbstständiger Tätigkeit (183-Tage-Regelung)

Die Vorschriften über die Besteuerung von Einkünften aus nichtselbstständiger Tätigkeit finden sich regelmäßig in Art. 15 der einschlägigen DBA. Die Norm sieht eine an mehreren Kriterien ansetzende Besteuerungsschwelle für die Einkünfte aus nichtselbstständiger Arbeit vor. Sie bezweckt, dass reguläre Dienstreisen in andere Staaten im Grundsatz dort keine Steuerpflicht auslösen, d. h. der Mitarbeiter versteuert sein Welteinkommen regulär in seinem Heimatstaat. Erst wenn die Präsenz in einem Land

eine bestimmte Schwelle überschreitet, sollen Arbeitgeber bzw. die Mitarbeiter mit dem mit der Steuerpflicht einhergehenden Verwaltungsaufwand belastet werden.

Diesem Zweck entsprechend folgt Art. 15 in technischer Hinsicht einem dreistufigen Aufbau:

– Grundsatz: Einkünfte aus nichtselbstständiger Tätigkeit werden im Ansässigkeitsstaat besteuert.
– Ausnahme: Soweit die Arbeit physisch in einem anderen Staat (= Quellenstaat) ausgeübt wird, darf der Quellenstaat besteuern.
– Rückausnahme: Das Besteuerungsrecht fällt zurück an den Ansässigkeitsstaat, wenn kumulativ:
    - der Mitarbeiter sich nicht mehr als 183 Tage in einer bestimmten Periode im Quellenstaat aufgehalten hat
    - der Mitarbeiter nicht für einen Arbeitgeber im Quellenstaat tätig wird und
    - das Gehalt des Mitarbeiters nicht einer Betriebsstätte des Arbeitgebers im Quellenstaat zuzuordnen ist.

Checkliste – Steuerpflicht im Einsatzland

Ein Mitarbeiter wird vorbehaltlich der Regelungen des jeweiligen konkreten DBA und des nationalen Rechts regelmäßig in den folgenden Fällen im Einsatzland steuerpflichtig:

– Kein DBA abgeschlossen / bzw. DBA nicht anwendbar
– Mitarbeiter ist bzw. wird im Einsatzland DBA-ansässig
– Er überschreitet die maßgebliche 183 Tage-Grenze im Einsatzland
– Er wird für einen (wirtschaftlichen) Arbeitgeber im Einsatzland tätig
– Seine Gehaltskosten sind einer Betriebsstätte des Arbeitgebers im Einsatzland zuzuordnen.

3.5.3.5.1 Zählung der 183 Tage

Auf welchen Zeitraum für die Zählung der 183 Tage abzustellen ist, ergibt sich jeweils aus dem einschlägigen DBA. Es wird je nach Abkommen auf einen 183-tägigen Aufenthalt im Kalenderjahr, im Steuerjahr oder innerhalb eines Zwölf-Monats-Zeitraums, der in dem betreffenden Steuerjahr beginnt oder endet, abgestellt. Ältere von Deutschland abgeschlossene DBA legen derzeit noch häufig das Steuer- oder Kalenderjahr als maßgeblichen Zeitraum zu Grunde. Neuere DBA sehen hingegen meist den Zwölf-Monats-Zeitraum vor, da die Bundesrepublik im Einklang mit dem OECD-Musterabkommen in neu abgeschlossenen DBA möglichst diese Zählweise implementiert.

Bei der Zählung der 183 Tage im Sinne der DBA sind regelmäßig alle physischen Aufenthaltstage im jeweiligen Zeitraum zu beachten. Es zählen also neben den Arbeitstagen z. B. auch Wochenenden und sonstige arbeitsfreie Ruhe-, Feier-, Urlaubs- oder Krankheitstage mit.

Besonderheiten gelten in Bezug auf die DBA mit Frankreich (besondere Zählung der Aufenthaltstage) sowie mit Belgien und Dänemark (Abstellen auf Ausübungstage).

Besonderheiten sind beim Wechsel der DBA-Ansässigkeit zu beachten. Nach Ansicht der OECD sind im Rahmen der Berechnung der 183-Tage-Frist solche Tage nicht mitzuzählen, in denen ein Arbeitnehmer im Tätigkeitsstaat DBA-ansässig ist. Die deutsche Finanzverwaltung folgt inzwischen diesem Ansatz (BMF-Schreiben vom 12. November 2014 – IV B 2 – S 1300/08/10027 – Steuerliche Behandlung des Arbeitslohns nach den Doppelbesteuerungsabkommen Rz. 86).

Anmerkung

Einzelne Staaten haben anders als Deutschland ein vom Kalenderjahr abweichendes Steuerjahr. Dies sind gegenwärtig (Stand Februar 2016) insbesondere: Australien, Bangladesch, Großbritannien, Indien, Iran, Namibia, Neuseeland, Pakistan, Sri Lanka und Südafrika. Bei Steuersachverhalten mit Berührung der Steuerordnungen einer dieser Nationen ist das Steuerjahr des Staates maßgeblich, in dem die Tätigkeit ausgeübt wird.

3.5.3.5.2 Arbeitgeberbegriff der 183-Tage-Regelung

Der Begriff des Arbeitgebers wird im Rahmen des Art. 15 OECD-MA regelmäßig in einem wirtschaftlichen Sinn interpretiert. Der Mitarbeiter darf also nicht für einen Arbeitgeber „im wirtschaftlichen Sinn“ im Tätigkeitsstaat arbeiten. Nach Ansicht der deutschen Finanzverwaltung ist bei verbundenen Unternehmen diejenige aufnehmende Gesellschaft wirtschaftlicher Arbeitgeber, in die der Arbeitnehmer eingebunden ist und die die Gehaltskosten trägt bzw. nach Fremdvergleichsgrundsätzen tragen sollte (siehe hierzu 3.4.2.2). Nach Ansicht der OECD ist der wirtschaftliche Arbeitgeber ebenso auf Grundlage einer Gesamtbetrachtung zu bestimmen. Dabei ist zu beurteilen, ob nach dem Gesamtbild der Tätigkeit das Arbeitsverhältnis dem Heimat- oder dem Gastunternehmen zuzuweisen ist. Neben dem Aspekt der Kostentragung ist z. B. darauf abzustellen, wer dem Arbeitnehmer Weisungen erteilen kann, wer das Risiko für die erzielten Arbeitsergebnisse trägt oder wer Werkzeuge und Material zu Verfügung stellt.

Wichtigstes Kriterium dürfte neben der Eingliederung in das ausländische Unternehmen jedoch nach wie vor die Gehaltstragung sein. Wirtschaftlicher Arbeitgeber ist daher regelmäßig das Unternehmen, das den Gehaltsaufwand des Mitarbeiters bei wirtschaftlicher Betrachtungsweise trägt und somit nicht zwangsläufig das Unternehmen, mit dem der Arbeitnehmer einen zivilrechtlichen Arbeitsvertrag geschlossen hat. Auf den Ort der Auszahlung des Arbeitsentgeltes kommt es dabei nicht an.

Insbesondere in Fällen, in denen das Gehalt von der deutschen Heimatgesellschaft getragen wird, ist grundsätzlich nicht auszuschließen, dass ausländische Finanzbehörden den abkommensrechtlichen Arbeitgeberbegriff anders interpretieren und unter

Umständen auf Basis des wirtschaftlichen Arbeitgeberbegriffs der OECD eine Tätigkeit für einen Arbeitgeber im Tätigkeitsstaat annehmen, obwohl dies aus deutscher Sicht zu verneinen wäre. Die Tätigkeit für einen ausländischen Arbeitgeber hat zur Folge, dass der Expatriate im Einsatzland (lohn)steuerpflichtig wird, auch wenn er sich weniger als 183 Tage im Tätigkeitsstaat aufhält. Bei längerfristigen Auslandseinsätzen, die die 183-Tage-Grenze nicht überschreiten und die daher vordergründig in steuerlicher Sicht unproblematisch erscheinen, sollte dieser Aspekt daher vor Beginn des Auslandseinsatzes abgeklärt werden, um etwaige Haftungsrisiken auszuschließen. In der Praxis nehmen viele Unternehmen aus pragmatischen Gründen eine genauere Prüfung erst vor, sobald ein Mitarbeiter bestimmte Schwellenwerte überschreitet, z. B. mehr als drei Monate in einem Land eingesetzt ist.

3.5.3.5.3 Betriebsstätte des Arbeitgebers im Tätigkeitsstaat

Ist das Gehalt einer steuerlichen Betriebsstätte des Arbeitgebers im Einsatzland zuzuordnen, findet die 183-Tage-Regelung keine Anwendung, d. h. der Mitarbeiter wird vom ersten Tätigkeitstag an im Gastland steuerpflichtig. Nach Ansicht der OECD soll die 183 -Tage-Regelung nur in solchen Fällen eine Besteuerung der Vergütung aus nichtselbständiger Tätigkeit im Heimatland erlauben, in denen die entsprechenden Personalkosten nicht im Tätigkeitsstaat steuerlich geltend gemacht werden bzw. geltend gemacht werden können (sei es durch Betriebsausgabenabzug bei einem Arbeitgeber im Einsatzland oder im Rahmen der Besteuerung einer Betriebsstätte im Einsatzland).

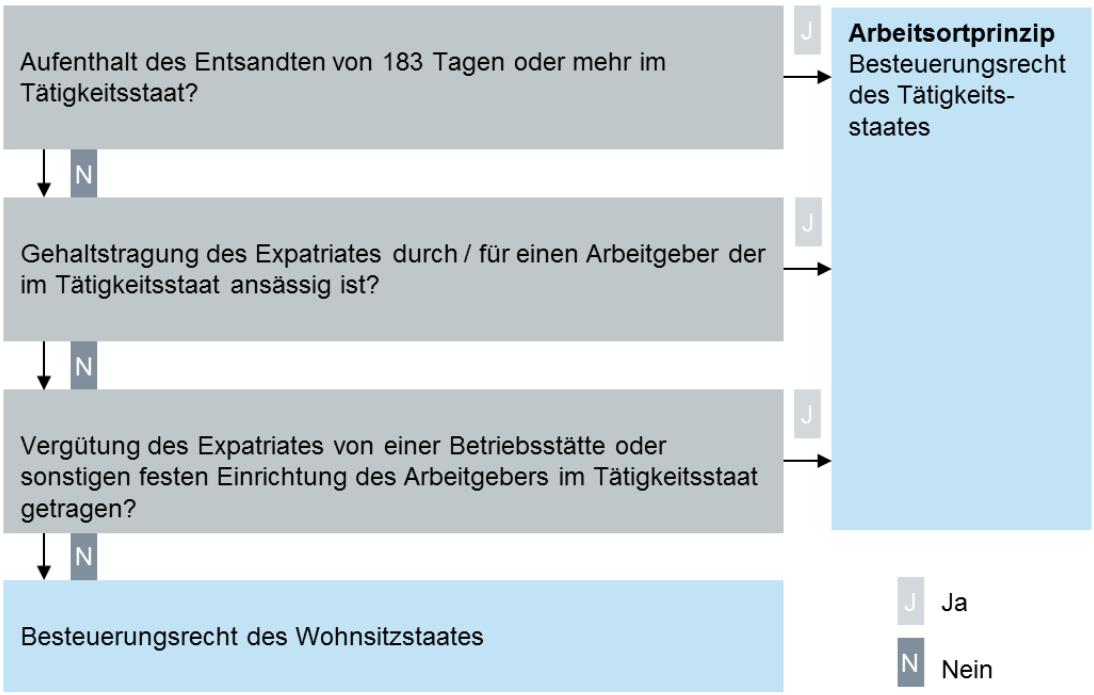
Daher ist insbesondere im Zusammenhang mit kurzfristigen Entsendungen, bei denen der 183-Tage-Zeitraum nicht überschritten wird, darauf zu achten, ob das Gehalt einer steuerlichen Betriebsstätte des Arbeitgebers im Einsatzland zuzuordnen ist. Dies ist in der Regel dann der Fall wenn ein Arbeitnehmer im Interesse einer im Einsatzland bestehenden Betriebsstätte des Heimatarbeitgebers tätig wird. Es ist dabei auch zu prüfen, ob durch die Entsendung unter Umständen eine Betriebsstätte im Einsatzland begründet wurde (zur Betriebsstättenproblematik siehe bereits Kapitel 3.4.2.5).

Anmerkung

Die deutsche Finanzverwaltung (Stellungnahme des BMF vom 18. Mai 2015 auf eine Anfrage verschiedener Wirtschaftsverbände zur Auslegung des Arbeitgeberbegriffs des Art. 15 OECD-MA). und die OECD betonen, dass es sich bei einer steuerlichen Betriebstätte nicht um einen (wirtschaftlichen) Arbeitgeber im Sinne der 183-Tage-Regel handelt. Für Arbeitnehmer, die bei steuerlichen Betriebstätten „angestellt sind“ oder dorthin entsandt werden, gilt daher das Heimatunternehmen als Arbeitgeber im Sinne des Art. 15 OECD-MA. In der Konsequenz bedeutet dies, dass Dienstreisen nach Deutschland während einer laufenden Entsendung selbst dann deutsche Lohn(steuern) auslösen können, wenn ein Mitarbeiter ins Ausland umgezogen ist und seinen deutschen Wohnsitz aufgegeben hat.

Abbildung 8

Besteuerung von Einkünften aus nichtselbstständiger Arbeit in Entsendefällen gem. Art . 15 OECD-MA



Quelle: bayme vbm

3.5.3.5.4 Zeitanteilige Aufteilung des Arbeitslohns

Bei der Besteuerung der laufenden Einkünfte aus nichtselbstständiger Tätigkeit gilt: Die Zuordnung des Besteuerungsrechts erfolgt gem. Art. 15 OECD-MA zeitanteilig, soweit ein Gehaltsbestandteil nicht direkt der Auslandstätigkeit zugeordnet werden kann (beispielsweise eine Auslandszulage). Wird das Besteuerungsrecht entsprechend der oben aufgeführten Kriterien also für einen bestimmten Zeitabschnitt im Veranlagungszeitraum einem der beteiligten Staaten zugeordnet, so kommt diesem Staat auch das Besteuerungsrecht für das in diesem Zeitraum angefallene (anteilige) Gehalt zu.

Beispiel

Der Arbeitnehmer AN wird aus Deutschland D in den Staat L (Tätigkeitsstaat) entsandt. Zwischen beiden Staaten besteht ein DBA mit einer Regelung die Art. 15 OECD-MA entspricht. AN bleibt weiterhin in D ansässig und verbringt im Zusammenhang mit seiner Arbeitstätigkeit im Jahr 01 200 Kalendertage in L, von denen er an 180 Tagen ar-

beitet. Insgesamt arbeitet er im Jahr 01 an 240 Tagen. Für das Jahr 01 erhält AN 100.000,00 Euro an laufendem Gehalt. Wie verteilt sich das Besteuerungsrecht?

Lösung: Art. 15 Abs. 1 OECD-MA ordnet das Besteuerungsrecht für das laufende Gehalt zeitanteilig dem Land zu, in dem die Arbeitstätigkeit erbracht wurde. Dabei ist nicht auf den Anteil der Aufenthaltstage (hier 200 von 365), sondern auf den Anteil der Arbeitstage (180 von 240) abzustellen.

Das Besteuerungsrecht fällt nicht an den Ansässigkeitsstaat D zurück, da sich AN länger als 183 Tage in einem entsprechenden Zwölf-Monats-Zeitraum in L aufgehalten hat. Daher kommt dem Tätigkeitsstaat L hier das Besteuerungsrecht für anteilige 75 Prozent des laufenden Gehalts, also für 75.000,00 Euro, zu.

Anders gestaltet sich die Situation bei Einmalzahlungen im Veranlagungszeitraum (z. B. Voraus- und Nachzahlungen, jährliche Sonderzahlungen wie Weihnachts- und Urlaubsgeld, Motivations- und Mobilitätsprämien, Tantiemen, Long-Term-Incentives, Ausübung von Aktienoptionen). Hier ist zu trennen zwischen

– der Bestimmung des Landes, dem das Besteuerungsrecht zusteht und
– dem Zeitpunkt, zu dem die Steuerpflicht entsteht.

Das Besteuerungsrecht wird gem. Art. 15 OECD-MA anteilig dem Land zugeordnet, in dem der Mitarbeiter die Leistungen erdient hat. Auf den Zeitpunkt, zu dem die Vergütung bezahlt wird sowie den Auszahlungsort kommt es dabei im Verhältnis zwischen Ansässigkeitsstaat und Tätigkeitsstaat in der Regel nicht an.

Hinweis

Komplexer ist die Situation hinsichtlich des Besteuerungsrechts für sog. Drittstaatenarbeitstage. D. h., für Arbeitstage, die weder in dem einen noch in dem anderen Vertragsstaat ausgeübt wurden. Grundsätzlich steht das Besteuerungsrecht für solche Arbeitstage dem Ansässigkeitsstaat zu, es sei denn, der Drittstaat hat wegen Überschreitens der 183-Tage-Grenze oder wegen dortiger Gehaltstragung ein eigenes Besteuerungsrecht. In Bezug auf das Besteuerungsrecht für längerfristige Vergütungen, die teilweise in Drittstaaten erdient wurden, ist umstritten, ob das Besteuerungsrecht dem Ansässigkeitsstaat bei Auszahlung oder dem Ansässigkeitsstaat im jeweiligen Erdienungsjahr zuzuordnen ist. Insofern kann es bei einem Wechsel der steuerlichen Ansässigkeit vor Auszahlung unter Umständen auf den Auszahlungszeitpunkt ankommen

---

Wird eine Bonuszahlung beispielsweise ausschließlich für den Auslandsaufenthalt gezahlt und hat Deutschland für die Auslandstätigkeit kein Besteuerungsrecht, etwa weil

das Gehalt durch die Gastgesellschaft getragen wurde, ist die Zulage unmittelbar der Auslandstätigkeit zuzuordnen und im Inland steuerfrei.

Nach deutschem Verständnis richtet sich das Besteuerungsrecht für aktienbasierte Vergütungsbestandteile und andere long-term-incentives, z. B. stock options, in der Regel nach dem Zeitraum zwischen Einräumung (grant) und Unverfallbarkeit (vesting) des entsprechenden Anspruchs. Wurden Vergütungsbestandteile vollständig im Ausland erdient, sind diese regelmäßig im Ausland steuerpflichtig und dementsprechend im Inland steuerfrei. Bei teilweiser Steuerpflichtigkeit im Inland ist eine Aufteilung vorzunehmen.

Der Zeitpunkt der Besteuerung von Einmalzahlungen bemisst sich hingegen nach dem Zuflussprinzip. Erst wenn die Leistungen dem Mitarbeiter tatsächlich zufließen, entsteht die Steuerpflicht. Dies ist auch der Zeitpunkt, auf den zur Ermittlung der Besteuerungsmerkmale durch den zur Besteuerung berechtigten Staat abgestellt wird.

Beispiel

Der Arbeitnehmer wird im Jahr 01 aus Deutschland in den Staat L entsandt. Zwischen beiden Staaten besteht ein DBA mit einer Art. 15 OECD-MA entsprechenden Regelung. AN hält zunächst in 01 seinen Wohnsitz in D aufrecht, hält sich jedoch 200 Tage in L auf und erbringt in diesem Zeitraum an 180 Tagen seine Arbeitstätigkeit in L. Dies entspricht 75 Prozent seiner jährlichen Arbeitszeit. Anfang 02 verlagert er seinen einzigen Wohnsitz nach L. Im März 02 wird ihm seitens seines Arbeitgebers in Anerkennung seiner Gesamtleistung in 01 freiwillig eine Bonuszahlung zugesagt. Diese wird im Juni 02 schließlich an A ausgezahlt. Wie ist die Rechtslage?

Lösung: Hinsichtlich der Zuordnung des Besteuerungsrechts zwischen D und L ist auf den Zeitraum abzustellen, in dem die Arbeitstätigkeit, auf die sich die Einmalzahlung bezieht, erbracht wurde. Der gewährte Bonus honoriert die Ergebnisse der Tätigkeit in 01. Art. 15 Abs. 1 OECD-MA ordnet das Besteuerungsrecht für das laufende Gehalt zeitanteilig dem Staat zu, in dem die Arbeitstätigkeit erbracht wurde. Für die Berechnung der Quote ist nicht auf den Anteil der Aufenthaltstage (hier 200 von 365), sondern den Anteil der Arbeitstage (180 von 240) abzustellen. Demnach müssen 75 Prozent des Bonus in L, 25 Prozent in D versteuert werden. Die 183-Tage-Regel des Art. 15 Abs. 2 OECD-MA greift nicht, da sich AN in L länger als 183 Tage im Veranlagungszeitraum 01 aufgehalten hat.

Der Arbeitgeber wird in L je nach nationalem Recht möglicherweise (anteilig) Lohnsteuer auf den Bonus einbehalten und abführen müssen und AN wird den Bonus in einer etwaigen Steuererklärung 02 in L angeben. In Deutschland kann die Verpflichtung zur Abgabe einer Einkommensteuererklärung für den im Jahr 02 lediglich beschränkt steuerpflichtigen AN unter Umständen entfallen, da der Lohnsteuereinbehalt für beschränkt Steuerpflichtige in der Regel abgeltende Wirkung hat. Für die 25 Pro-

zent des Bonus, die auf die Tätigkeit in Deutschland in 01 entfallen, muss der deutsche Arbeitgeber Lohnsteuer einbehalten und abführen.

3.5.3.5.5 Grenzgängerregelungen

Als Grenzgänger bezeichnet man allgemein Arbeitnehmer, die zwischen dem Land, in dem sie leben, und dem Land, in dem sie ihre Arbeitstätigkeit verrichten, pendeln. Deutschland hat mit Frankreich, Österreich und der Schweiz sog. Grenzgängerregelungen in den jeweiligen DBA vereinbart, die unter bestimmten Voraussetzungen die Besteuerung von Einkünften aus unselbstständiger Arbeit abweichend von Art. 15 OECD-MA im Ansässigkeitsstaat vorsehen. Auf Grund einer am 26. Mai 2011 abgeschlossenen Verständigungsvereinbarung zwischen Luxemburg und Deutschland sind auch Besonderheiten bei Grenzpendlern nach Luxemburg zu beachten.

3.5.3.5.6 Sonderregelungen für bestimmte Personengruppen

Zahlreiche DBA enthalten Sonderregelungen für bestimmte Personengruppen, die unter Umständen zu einer von Art. 15 OECD-MA abweichenden Besteuerung führen können. So z. B. für

- Vorstände und Geschäftsführer
- Aufsichtsräte
- Studenten, Schüler, Auszubildende
- Künstler und Sportler
- (Hochschul-)Lehrer

3.5.4 Auslandseinsatz in Nicht-DBA-Staaten

Falls der Mitarbeiter in einem Staat steuerpflichtig wird, mit dem kein DBA besteht oder das DBA nicht anwendbar ist, kann eine Doppelbesteuerung lediglich über nationale Vorschriften (unilateral) vermieden werden.

Die verschiedenen nationalen Steuerrechtsordnungen enthalten daher überwiegend entsprechende Regelungen, die die Verminderung oder Beseitigung einer Doppelbesteuerung ermöglichen können.

Das deutsche Steuerrecht bietet derzeit drei Möglichkeiten, eine drohende Doppelbesteuerung in solchen Fällen zu vermeiden:

- die Möglichkeit der Anrechnung von ausländischen Steuern
- des Abzugs der ausländischen Steuer
- der Steuerfreistellung nach dem Auslandstätigkeitserlass

Während die Anrechnungs- bzw. Abzugsmethode in der Regel erst im Rahmen der Einkommensteuerveranlagung des Arbeitnehmers berücksichtigt wird, kann eine Steuerfreistellung nach dem Auslandstätigkeitserlass bereits im Rahmen des Lohnsteuerabzugs vorgenommen werden.

3.5.4.1 Anrechnungsmethode

Die Anrechnungsmethode ist im deutschen Einkommensteuerrecht in § 34c Abs. 1 EStG normiert. Danach kann die ausländische Einkommensteuer auf die deutsche Einkommensteuer angerechnet werden. Grundsätzliche Voraussetzung für die Inanspruchnahme der Steueranrechnung ist die unbeschränkte Einkommensteuerpflicht des Mitarbeiters in Deutschland.

Des Weiteren muss der Mitarbeiter mit seinen ausländischen Einkünften in dem Staat, aus dem die Einkünfte stammen, zu einer der deutschen Einkommensteuer entsprechenden Steuer herangezogen werden. Dabei wird der Begriff der ausländischen Einkünfte in § 34d EStG definiert. Ausländische Einkünfte aus nichtselbstständiger Tätigkeit sind danach u. a. Einkünfte im Sinne des § 19 EStG, die in einem ausländischen Staat ausgeübt oder, ohne im Inland ausgeübt zu werden oder ausgeübt worden zu sein, in einem ausländischen Staat verwertet werden oder verwertet worden sind.

Sind diese Voraussetzungen erfüllt, so ist die tatsächlich festgesetzte, gezahlte und keinem Ermäßigungsanspruch mehr unterliegende ausländische Steuer anzurechnen. Die Höhe, Festsetzung und Zahlung der ausländischen Steuern, für die die Anrechnung erfolgt, ist durch die Vorlage entsprechender Unterlagen nachzuweisen und gegebenenfalls sind die entsprechenden Unterlagen zu übersetzen. Folge der Anrechnungsmethode ist es, wie bei der Anrechnung im Rahmen von DBA, dass der Steuerpflichtige wirtschaftlich gesehen insgesamt mit dem höheren ausländischen oder inländischen Steuersatz belastet wird.

3.5.4.2 Abzugsmethode

Alternativ zur Anrechnung ausländischer Steuern sieht § 34c Abs. 2 EStG auf Antrag des Steuerpflichtigen die Möglichkeit des Abzugs der ausländischen Steuern bei der Ermittlung der Einkünfte vor. Die Voraussetzungen des Abzugs entsprechen dabei grundsätzlich denen der Anrechnung nach Maßgabe des § 34c Abs. 1 EStG.

Der Abzug der ausländischen Steuern kann unter Umständen für den Mitarbeiter günstiger sein, wenn negative inländische Einkünfte vorliegen und durch die hohen Auslandssteuern ein Verlustvortrag erhöht werden kann. Im Übrigen verringert sich bei der Abzugsmethode jedoch lediglich die Bemessungsgrundlage, so dass im Normalfall die Abzugsmethode für den Steuerpflichtigen nicht so attraktiv ist wie die Anrechnungsmethode.

Eine nicht der deutschen Einkommensteuer entsprechende ausländische Steuer kann ein unbeschränkt steuerpflichtiger Mitarbeiter im Einzelfall von der Bemessungsgrundlage abziehen, nicht aber auf die deutsche Steuer anrechnen.

3.5.4.3 Auslandstätigkeitserlass

Nach dem Auslandstätigkeitserlass (ATE – BMF-Schreiben v. 31. Oktober 1983, BStBl. I S. 470) können bestimmte Einkünfte aus nichtselbstständiger Arbeit ausnahmsweise von der deutschen Einkommensteuerbemessungsgrundlage unter Progressionsvorbehalt ausgenommen werden.

Der ATE ist insbesondere im Rahmen von Auslandseinsätzen in Nicht-DBA-Staaten relevant, bei denen ein Expatriate den deutschen Wohnsitz beibehält. Entsendungen in Staaten, die ein sehr niedriges Einkommensteuerniveau haben, z. B. viele Golfstaaten, können auf Grund des ATE durch die Möglichkeit der Freistellung unter Progressionsvorbehalt bei Vorliegen der Anwendungsvoraussetzungen steuergünstig durchgeführt werden.

Für die Anwendbarkeit des ATE müssen folgende Bedingungen erfüllt sein:

- eine mindestens dreimonatige, ununterbrochene Auslandstätigkeit
- die Tätigkeit muss im Rahmen eines inländischen Arbeitsverhältnisses ausgeübt werden
- mit dem Tätigkeitsstaat darf kein DBA bestehen, das die Besteuerung von Gehältern regelt
- es müssen bestimmte, begünstigte Tätigkeiten ausgeübt werden; ganz allgemein handelt es sich dabei um die Errichtung und Aufrechterhaltung von Wirtschaftsgütern, z. B. um Arbeiten im Zusammenhang mit der Errichtung und dem Betrieb von Maschinen, Anlagen und Fabriken oder dem Suchen /der Gewinnung von Bodenschätzen. Auch Tätigkeiten in der Entwicklungshilfe können begünstigt sein.
- es ist ein Freistellungsantrag beim Betriebsstättenfinanzamt des Arbeitgebers zu stellen.

Anmerkung

Am 06. Mai 2011 ist ein neues DBA zwischen der Bundesrepublik Deutschland und den Vereinigten Arabischen Emiraten rückwirkend zum 01. Januar 2009 in Kraft getreten. Auf Grund der Geltung des DBA kann der ATE grundsätzlich auf Entsendungen in die Vereinigten Arabischen Emirate nicht mehr angewandt werden. Aus Billigkeitsgründen gilt die Anwendungssperre trotz der grundsätzlichen Rückwirkung des DBA erst ab dem 06. Mai 2011. Da eine Freistellung des Arbeitslohns nach dem neuen DBA auf Grund der enthaltenen Sonderregeln ebenso nicht möglich ist, verbleibt nur die Anrechnung bzw. der Abzug der in den VAE gezahlten Steuern auf die deutsche Steuer. Da in den Vereinigten Arabischen Emiraten jedoch keine Einkommensteuer erhoben wird, läuft die Anrechnung ins Leere und es kann zu erheblichen Steuermehrbelastun-

gen kommen, die in der Regel nur durch Aufgabe des deutschen Wohnsitzes vermieden werden können.

3.5.5 Inländische steuerliche Vergünstigungen

3.5.5.1 Kindergeld

Das in Deutschland gewährte Kindergeld als steuerfreie staatliche Leistung im laufenden Kalenderjahr gem. §§ 62 ff. EStG sowie der alternativ hierzu gewährte Kinderfreibetrag als Steuerfreibetrag gem. §§ 32 ff. EStG setzen einen Wohnsitz oder eine unbeschränkte Steuerpflicht aus sonstigen rechtlichen Gründen in Deutschland voraus. Liegt diese Voraussetzung nur bei einem Elternteil vor, so können diese Privilegien auch nur von diesem geltend gemacht werden.

Anmerkung

Die deutschen Kindergeldbehörden legen den Begriff des steuerlichen Wohnsitzes gem. § 8 AO tendenziell enger aus, als die Finanzbehörden, um Kindergeldansprüche nach dem Einkommensteuergesetz ablehnen zu können. Es kann also vorkommen, dass die Kindergeldbehörde das Vorliegen eines Wohnsitzes (der Eltern oder der Kinder) ablehnt und damit das Kindergeld versagt, selbst wenn nach Ansicht der Finanzbehörden die unbeschränkte Steuerpflicht fortbesteht. Da es sich um unterschiedliche Verfahren und Behörden handelt, ist in solchen Fällen mit beiden Behörden das Vor- bzw. Nichtvorliegen des Wohnsitzes unabhängig voneinander zu diskutieren. Entscheidungen in einem Verfahren sind für das andere (leider) nicht verbindlich.

Entfällt im Rahmen der Auslandsentsendung die unbeschränkte Steuerpflicht beider Elternteile (z. B. weil die Familie ihren Wohnsitz und gewöhnlichen Aufenthalt für die Zeit der Entsendung vollständig an den Arbeitsort im Ausland verlagert), so entstehen oftmals finanzielle Einbußen, wenn und so weit nicht aufgrund anderer Rechtsgrundlagen im In- oder Ausland finanzielle Kompensationen für Kinder bezogen werden können.

Hinweis

Bezieht der mitreisende Partner Rente oder Arbeitslosengeld, kommt unter Umständen ein Kindergeldanspruch nach § 1 Bundeskindergeldgesetz in Betracht.

Vorrangige Sonderregeln sind bei Entsendungen innerhalb der Europäischen Union zu beachten. Die Verordnung 883/2004 erfasst neben den klassischen Sozialversicherungszweigen auch staatliche Familienleistungen wie etwa das Kindergeld (Art. 4 Abs. 1 h). Daher kann das Kindergeld grundsätzlich aus demjenigen europäischen Sozialsystem bezogen werden, dem der Arbeitnehmer während der Entsendung durch die Verordnung zugeordnet ist (vgl. Kapitel 2.6.4).

3.5.5.2 Altersvorsorgeleistungen (Riester-Rente)

§§ 79 ff. EStG und 10a EStG treffen Regelungen für die staatliche Förderung der privaten Altersvorsorge per Zahlung einer staatlichen Zulage oder – so günstiger – Gewähr eines Abzugs von Sparleistungen als Sonderausgaben Riester-Rente).

Entfällt im Rahmen der Auslandsentsendung die unbeschränkte Steuerpflicht des Expatriates, kann dies eine sog. schädliche Verwendung (vgl. §§ 95, 93 f. EStG) auslösen, wenn der Wohnsitz aus dem Bereich der EU bzw. des EWR herausverlegt wird. Dies hat zur Folge, dass grundsätzlich die gewährten Zulagen und Steuerermäßigungen im Sinne von § 10a Abs. 4 EStG durch den Empfänger zurückzuerstatten sind und dem Arbeitnehmer so finanzielle Nachteile entstehen. Gemäß § 95 Abs. 2 S. 1 EStG ist auf Antrag die Stundung der Rückzahlung bis zum Beginn der Auszahlungsphase möglich. Wird später erneut die unbeschränkte Steuerpflicht begründet, ist ein derart gestundeter Rückzahlungsbetrag auf Antrag zu erlassen.

3.5.5.3 Sonstige Vergünstigungen

Die Auslandsentsendung löst nicht nur direkte steuerrechtliche Folgen aus. Regelmäßig zieht sie auch allgemeine Veränderungen der Arbeitsbedingungen und allgemeinen Lebensumstände des Arbeitnehmers nach sich, die ihrerseits nach dem deutschen oder ausländischen Steuerrecht individuell berücksichtigungsfähig sein können.

Insbesondere die Aufgabe des deutschen Wohnsitzes kann gravierende steuerliche Auswirkungen haben. Daher ist es in aller Regel sinnvoll, dass sich der Expatriate möglichst vor Beginn einer Entsendung über die steuerlichen Konsequenzen der Entsendung im Hinblick auf seine private steuerliche Situation informiert, um gegebenenfalls bestehende Risiken identifizieren zu können. In der Praxis übernehmen Arbeitgeber zum Teil die Kosten für ein entsprechendes Gespräch mit dem Steuerberater.

3.5.6 Ausländische steuerliche Vergünstigungen (Expatriate Tax Regime)

Anders als das deutsche Steuerrecht sehen einige ausländische Steuerrechtsordnungen besondere Besteuerungsmöglichkeiten für Expatriates vor (sog. Expatriate Tax Regime). So können vorübergehend in solche Länder entsandte Personen beispielsweise lediglich als beschränk t steuerpflichtig behandelt werden, von besonderen Frei-

beträgen oder Steuerbefreiungen (z. B. Auslandszulagen) profitieren oder in den Genuss ermäßigter Steuersätze gelangen.

Soweit die Existenz solcher besonders günstiger Steuerrechtsordnungen im Vorhinein bekannt ist, können Arbeitgeber die Aussicht des Expatriates auf eine geringere Besteuerung im Einsatzland dazu nutzen, diesen durch Aufklärung über die Steuervorteile zu motivieren, die Entsendung anzutreten.

Auch der Arbeitgeber profitiert von entsprechenden Vergünstigungen, denn Arbeitnehmer sind unter Umständen bereit, für ein geringeres Gehalt ins Ausland zu gehen, wenn nach Steuern immer noch ein attraktiver Nettolohn verbleibt. Bei Nettolohnvereinbarungen kommen Steuervorteile ohnehin dem Arbeitgeber zugute.

Insofern sollte bereits vor Entsendebeginn geprüft werden, ob ein Expatriate Tax Regime im Einsatzland existiert und unter welchen Voraussetzungen es in Anspruch genommen werden kann. Gegebenenfalls kann es sogar sinnvoll sein, die Entsendestruktur so anzupassen, dass die Voraussetzungen für eine günstige Besteuerung im Ausland erfüllt werden.

Nicht selten müssen für die Inanspruchnahme von Expatriate Tax Regimes Anträge bereits vor oder unmittelbar nach Entsendebeginn gestellt werden.

Daher empfiehlt es sich – soweit das entsprechende Know-how nicht bereits unternehmensintern verfügbar ist – die geplante Entsendung bereits vorab mit einem steuerlichen Berater im Einsatzland durchzusprechen.

Entsprechende Steuervergünstigungen gibt es zum Beispiel in:

– Belgien
– Frankreich
– Luxemburg
– Niederlande
– Spanien

4 Beendigung des Auslandseinsatzes

Folgen der regulären Beendigung oder eines Abbruchs der Entsendung

4.1 Allgemeines

Hinsichtlich der Beendigung des Auslandseinsatzes können folgende Interessenlagen unterschieden werden:

– Die Entsendung endet regulär durch Rückkehr in das Heimatunternehmen.
– Wenn sich der Mitarbeiter im Einsatzland bewährt hat und den Wunsch äußert, dort dauerhaft zu bleiben, wird das Arbeitsverhältnis den lokalen Gegebenheiten angepasst (Lokalisierung).
– Eine weitere Zusammenarbeit zwischen Arbeitnehmer und Arbeitgeber wird nicht gewünscht und das Arbeitsverhältnis wird aus diesem Grund beendet.

Bei allen Varianten müssen in der Regel Beteiligungsrechte des Betriebsrats beachtet werden.

4.2 Rückkehr in das Unternehmen

Ist die Rückkehr des Arbeitnehmers in das Heimatunternehmen vorgesehen, sollte grundsätzlich darauf geachtet werden, dass die vertraglichen Sonderregelungen, die hinsichtlich der Entsendung getroffen wurden, beseitigt werden, und der Mitarbeiter wieder auf Grundlage eines normalen Arbeitsvertrages im Heimatunternehmen tätig wird.

Der Arbeitgeber muss daneben dafür Sorge tragen, dass die für die Rückkehr zugesagten Leistungen, z. B. Umzugskosten, Flüge und eventuelle Einrichtungszuschüsse dem Arbeitnehmer gewährt werden und dieser wieder (gemäß der vereinbarten Reintegrationsklausel, vgl. Kapitel 2.1.6.10) in das Heimatunternehmen eingegliedert wird.

4.2.1 Ablauf der vereinbarten Entsendezeit

Die in einer befristeten Entsendevereinbarung getroffenen Vereinbarungen für den Entsendezeitraum enden mit dem Ablauf der vereinbarten Laufzeit. Ein durch die Entsendevereinbarung ruhend gestellter oder modifizierter Vertrag im Heimatland lebt mit seinem ursprünglichen Inhalt wieder auf (vgl. Kapitel 2.1.5.3). Der Heimatarbeitgeber braucht in diesem Fall in Bezug auf das Heimatarbeitsverhältnis nichts weiter zu unternehmen. Mit Ablauf der Entsendezeit gilt wieder der ursprüngliche Arbeitsvertrag.

Liegt eine Versetzungssituation vor, d. h. der Arbeitnehmer hat einen eigenen Arbeitsvertrag mit der Gastgesellschaft abgeschlossen, und wurde der Heimatarbeitsvertrag

ruhend gestellt, sollte die Heimatgesellschaft die ausländische Gesellschaft, bei der der Arbeitnehmer angestellt war, anhalten, den lokalen Auslandsarbeitsvertrag rechtzeitig zum geplanten Rückkehrtermin zu beenden. Ansonsten kann der Arbeitnehmer unter Umständen auch nach seiner Rückkehr die für die Entsendezeit gewährten Vergünstigungen nach dem im Einsatzland abgeschlossenen Vertrag weiter beanspruchen.

Etwas anderes gilt im Fall des Übertritts: Da hier keine vertragliche Bindung zum Stammhaus mehr besteht, muss ein neuer Arbeitsvertrag mit dem Expatriate abgeschlossen werden, wenn dieser in das Heimatunternehmen zurückkehren soll. Alternativ kann ein im Ausland lokalisierter Mitarbeiter auch auf Grundlage eines mit der ausländischen Gesellschaft abzuschließenden Entsendevertrages zurück zu seiner ehemaligen Heimatgesellschaft entsandt werden. In der Praxis wird dieses Modell angewandt, wenn der Mitarbeiter nicht dauerhaft zu seiner ehemaligen Heimatgesellschaft zurück wechseln soll, sondern lediglich im Rahmen eines befristeten Projekts für diese tätig wird. Mit den entsprechenden Verhandlungen sollte frühzeitig begonnen werden. Gegebenenfalls muss dabei eine zugesagte Wiedereinstellungszusage beachtet werden.

4.2.2 Vorzeitige Beendigung des Auslandseinsatzes

4.2.2.1 Bestehen eines Rückrufrechts

Soweit im Entsendevertrag ein Rückrufrecht (zur Vertragsgestaltung vgl. Kapitel 2.1.6.9) wirksam vereinbart wurde, kann der Arbeitgeber durch Ausübung dieses Rechts den Auslandseinsatz und die entsendespezifischen Sonderregelungen vorzeitig beenden. Das Rückrufrecht kann vom Arbeitgeber nur unter Einhaltung der vereinbarten Ankündigungsfrist und bei Vorliegen eines der vereinbarten Rückrufgründe ausgeübt werden.

Das vertraglich vereinbarte Rückrufrecht spricht dem Arbeitgeber ein sehr weitgehendes Direktionsrecht zu. Eine solche einseitige Anordnung des Arbeitgebers unterliegt daher der Billigkeitskontrolle nach § 315 BGB. Entsprechendes dürfte für die Ausübung eines gegebenenfalls vereinbarten Teilkündigungsrechts gelten. Der Arbeitgeber muss beim Rückruf des Arbeitnehmers daher unabhängig von der vertraglichen Gestaltung eine Interessenabwägung vornehmen.

Insbesondere bei längerfristigen Auslandseinsätzen des Arbeitnehmers kann daher kein Rückruf „von heute auf morgen“ erfolgen. Der Arbeitgeber muss beispielsweise berücksichtigen, dass der Arbeitnehmer mit seiner Familie im Einsatzland integriert ist und für eine Rückkehr eine entsprechende Vorlaufzeit benötigt. In der vorzunehmenden Abwägung dürfte darüber hinaus der Umstand einzubeziehen sein, ob der Rückkehrbedarf frühzeitig für den Arbeitgeber absehbar war.

Hinweis

Frühzeitig erkennbare betriebliche Gründe ermöglichen auch eine frühere Ankündigung des Rückrufs. Arbeitgeber sollten daher das Rückkehr verlangen möglichst frühzeitig dem Arbeitnehmer mitteilen, damit dieser sich entsprechend seiner persönlichen und familiären Umstände auf die Rückkehr vorbereiten kann.

Das Kündigungsschutzgesetz dürfte beim Ausspruch einer Teilkündigung auf Grundlage wirksamer Vereinbarung im Entsendevertrag jedenfalls nicht gelten, denn eine Teilkündigung hat nur die Beendigung einzelner Arbeitsbedingungen und nicht die Gesamtbeendigung des Arbeitsverhältnisses zum Gegenstand.

4.2.2.2 Kein Rückrufrecht

Wurde es versäumt, eine Rückrufmöglichkeit in die Entsendevereinbarung aufzunehmen, stellt sich die Frage, inwieweit der Auslandseinsatz dennoch einseitig durch den Arbeitgeber beendet werden kann.

4.2.2.2.1 Isolierte Teilkündigung

Die isolierte Kündigung des Entsendevertrages ohne gleichzeitige Kündigung des ursprünglichen Arbeitsverhältnisses ist jedenfalls regelmäßig unzulässig, soweit in der Entsendevereinbarung keine diesbezügliche Regelung enthalten ist (vgl. zu einem Inlandssachverhalt BAG v. 13. März 2007 – 9 AZR 612/05).

Hinweis

Eine solche Regelung kann entweder als isoliertes Kündigungsrecht oder als Rückrufklausel bezeichnet sein. Im Ergebnis macht das keinen Unterschied. Typischerweise wird eine solche Regelung in Zusammenhang mit dem Rückrufrecht des Arbeitgebers formuliert (vgl. Kapitel 2.1.6.9).

Sollte die Entsendevereinbarung keine ausdrückliche Regelung enthalten, ist im Einzelfall zu prüfen, ob eine Rückrufmöglichkeit konkludent vereinbart wurde. Im Streitfall muss der Arbeitgeber dann aber nachweisen, dass bei Vertragsschluss von beiden Seiten eine vorzeitige Abberufungsmöglichkeit gewollt war. Dies dürfte in der Regel schwierig sein.

4.2.2.2.2 Änderungskündigung

Will der Arbeitgeber die Rückkehr in das Heimatunternehmen einseitig herbeiführen und enthält die Entsendevereinbarung keine wirksame Rückrufklausel, so besteht grundsätzlich die Möglichkeit, den Auslandseinsatz durch Änderungskündigung zu beenden: Dem Mitarbeiter wird angeboten, die Entsendevereinbarung aufzuheben und das alte Inlandsarbeitsverhältnis fortzuführen, andernfalls kommt es zur Beendigungskündigung. Bei diesem Vorgehen ist allerdings das Kündigungsschutzgesetz zu beachten (vgl. hierzu Kapitel 4.3).

4.2.2.2.3 Änderungsvertrag

Eine weitere – häufig elegante – Lösung stellt der Abschluss eines Änderungsvertrages mit dem Arbeitnehmer dar. Treten im Laufe der Entsendung unvorhergesehene Schwierigkeiten auf, die eine Fortsetzung des Auslandsaufenthalts nicht sinnvoll erscheinen lassen, so kann die Situation oft einvernehmlich geklärt und durch einen Änderungsvertrag rechtlich abgesichert werden. Soweit alle regelungsbedürftigen Punkte in einem offenen Gespräch einvernehmlich ausgehandelt werden, vermeidet ein solches Vorgehen spätere Streitigkeiten über die juristischen Auswirkungen der Rückkehr.

Hinweis

In einem solchen Vertrag kann z. B. das Wiederaufleben des alten Arbeitsvertrages vereinbart werden. Dann sollte aber ausdrücklich aufgenommen werden, dass die Regelungen der Entsendevereinbarung nicht mehr gelten. Im Übrigen können die Modalitäten der Rückkehr und die damit in Zusammenhang stehenden Fragen geklärt werden; z. B. inwieweit der Mitarbeiter, der auf eigenen Wunsch zurückkehrt, die mit seiner Rückkehr verbundenen Kosten selbst zu tragen hat.

Hat der Mitarbeiter einen eigenen Arbeitsvertrag mit der Auslandsgesellschaft abgeschlossen, sollte darauf geachtet werden, dass auch diese Partei des Änderungsvertrages wird oder parallel einen eigenen Änderungsvertrag mit dem Arbeitnehmer abschließt. Dies ist notwendig, weil die Heimatgesellschaft – soweit sie nicht bevollmächtigt ist – keinen Vertrag zulasten der Auslandsgesellschaft (Aufhebung des lokalen Arbeitsvertrages) abschließen kann. Aus dem Änderungsvertrag bzw. den Änderungsverträgen muss hervorgehen, dass das ausländische Arbeitsverhältnis beendet wird und das inländische Arbeitsverhältnis zu den alten Konditionen wieder auflebt.

4.2.3 Sonstige Maßnahmen

Bei Auslandsaufenthalten, die länger als ein Jahr dauern, ist es teilweise aufgrund berufsgenossenschaftlicher Vorschriften erforderlich, im Anschluss an den Auslandsaufenthalt eine arbeitsmedizinische Rückkehruntersuchung durchführen zu lassen. Diese

ist innerhalb von acht Wochen nach Beendigung des Auslandsaufenthalts durchzuführen.

4.3 Lokalisierung

Eine weitere Möglichkeit der Beendigung der Entsendung ist die Lokalisierung des Arbeitsverhältnisses. Dies wird dann relevant, wenn der Arbeitnehmer künftig dauerhaft in der Auslandsgesellschaft arbeiten und im Gastland leben möchte.

In rechtlicher Hinsicht muss bei einer Lokalisierung beachtet werden, dass das alte Arbeitsverhältnis mit der Heimatgesellschaft – auch wenn es nur in Form eines Rumpfarbeitsverhältnisses fortbesteht – beendet wird. Dies wird im Fall der Lokalisierung in der Regel durch Aufhebungsvertrag erfolgen, aber auch alle anderen Beendigungsmöglichkeiten müssen in Betracht gezogen werden. Gleichzeitig schließt der Arbeitnehmer – falls nicht schon geschehen – einen Arbeitsvertrag mit der Gastgesellschaft (in der Regel nach lokalem Recht). Entsendespezifische Sondervorteile werden dabei meist nicht mehr gewährt.

Lokalisierte Mitarbeiter sind gewöhnlich im Gastland unbeschränkt steuerpflichtig und in aller Regel in die lokalen Systeme der sozialen Sicherung integriert. Die soziale Absicherung richtet sich fortan nach den lokalen Regelungen, weil dann kein Fall der vorübergehenden Entsendung mehr vorliegt, der einen Verbleib des Mitarbeiters in der deutschen Sozialversicherung ermöglichen würde (vgl. Kapitel 2.6).

4.4 Beendigung der Zusammenarbeit

Die Kündigung von Mitarbeitern im Auslandseinsatz bringt aufgrund des Auslandsbezugs besondere Rechtsunsicherheiten mit sich, auf die im Folgenden näher eingegangen werden soll.

Hinweis

Hier kann nur auf das deutsche Kündigungsrecht und nur auf entsendespezifische Probleme eingegangen werden. Bei Geltung eines ausländischen Vertragsstatuts ist hinsichtlich der Kündigungsmöglichkeiten das ausländische Recht zu beachten. In Zweifelsfällen sollten externe Spezialisten hinzugezogen werden.

4.4.1 Kündigung des richtigen Vertrages

Grundsätzlich muss bei einer Kündigung eines im Ausland eingesetzten Mitarbeiters darauf geachtet werden, dass alle aktiven und ruhenden Verträge, die mit dem Mitarbeiter abgeschlossen wurden, beendet werden. Wurde neben dem Inlandsarbeitsver-

hältnis ein weiterer Arbeitsvertrag im Ausland abgeschlossen, so darf insbesondere nicht übersehen werden, dass neben dem Inlandsarbeitsverhältnis auch das Auslandsarbeitsverhältnis gekündigt wird.

Hinweis

Werden ruhende Arbeitsverhältnisse im Rahmen der Beendigung einer Auslandsentsendung „vergessen“ und die Zusammenarbeit mit dem Mitarbeiter im Anschluss an die Entsendung nicht fortgeführt, kann dies unter Umständen dazu führen, dass ein Mitarbeiter später Rechte aus dem unbemerkt weiterbestehenden Vertrag herleiten kann. Zwar dürfte bei einem solchen Vertrag, bei dem der Mitarbeiter seiner Arbeitspflicht (unbemerkt) nicht nachkommt, die Vergütungspflicht nach den allgemeinen Grundsätzen des Leistungsstörungsrechts entfallen. Dies gilt zumindest so lange, wie der Mitarbeiter tatsächlich nicht zur Arbeit erscheint. Es kann indes nicht ausgeschlossen werden, dass der Arbeitnehmer zu einem späteren Zeitpunkt Beschäftigung und Entlohnung aus einem solchen „vergessenen“ Vertrag verlangen kann.

Wurde der Heimatarbeitsvertrag lediglich modifiziert und kein zweiter Vertrag im Ausland abgeschlossen, genügt an sich die Kündigung einzig des modifizierten Vertrages.

Hinweis

Um hinsichtlich der Kündigungserklärung Auslegungsprobleme zu vermeiden, sollte in der Kündigung darauf hingewiesen werden, dass der Arbeitsvertrag vollumfänglich in der modifizierten Fassung gekündigt wird und die Zusammenarbeit mit dem Mitarbeiter gänzlich beendet wird.

4.4.2 Zuständiger Vertragspartner und Form der Kündigung

Die Kündigung muss durch den jeweils zuständigen Vertragspartner erfolgen. Hat die Gastgesellschaft einen eigenen Arbeitsvertrag mit dem Arbeitnehmer abgeschlossen, so ist diese für die Beendigung zuständig; d. h., die Heimatgesellschaft kann grundsätzlich die Kündigung dieses Vertrages nicht erklären. Unter Umständen kann die Gastgesellschaft sich hinsichtlich der Kündigung jedoch von der Heimatgesellschaft vertreten lassen, wenn dies nach dem auf den Vertrag anzuwendenden Recht möglich ist.

Bei Kündigungen und Aufhebungsverträgen in Bezug auf Verträge, die deutschem Recht unterstehen, muss dringend das Schriftformerfordernis des § 623 BGB gewahrt werden. Die elektronische Form ist ausgeschlossen. Dies gilt auch dann, wenn im Ein-

satzland eine solche Formstrenge nicht gilt und Kündigungen per SMS oder E-Mail üblich sind.

4.4.3 Zugang der Kündigungserklärung

Auch wenn sich der Arbeitnehmer im Ausland befindet, muss eine Kündigung dem Arbeitnehmer zugehen (§ 130 BGB), d. h. so in den Machtbereich des Empfängers gelangen, dass dieser bei gewöhnlichem Verlauf die Gelegenheit hat, Kenntnis von der Erklärung zu nehmen. Gerade bei der einseitigen Beendigung des Arbeitsverhältnisses durch den Arbeitgeber kann bisweilen der Zugang der Kündigungserklärung strittig sein. Dies gilt insbesondere in Ländern mit einem unzuverlässigen Postsystem. Der Zugang einer Kündigungserklärung kann in diesem Fall leicht erfolgreich bestritten werden. Soweit der Arbeitgeber dann den Zugang der Kündigung nicht beweisen kann, wird ein deutsches Gericht diese als nicht ausgesprochen beurteilen.

Kündigungen sollten daher nach Möglichkeit persönlich übergeben und der Empfang bestenfalls durch den Arbeitnehmer quittiert werden. Im Übrigen ist es für den Zugang der Kündigung unter Anwesenden sinnvoll, einen Zeugen zu bemühen, der die Übergabe der schriftlichen Kündigungserklärung notfalls bestätigen kann. Mit Zugang der Kündigungserklärung beginnt die Kündigungsfrist zu laufen.

4.4.4 Anwendungsbereich des Kündigungsschutzgesetzes im Ausland

Soweit auf das Arbeitsverhältnis deutsches Arbeitsrecht (vgl. Kapitel 2.1.1) anzuwenden ist, kommt eine Anwendung des KSchG auch für im Ausland eingesetzte Mitarbeiter in Betracht (vgl. BAG v. 30. April 1987 – 2 AZR 192/86). Damit das Gesetz Kündigungsschutz gewährt, müssen allerdings dessen allgemeine Anwendungsvoraussetzungen vorliegen.

Kündigungsschutz besteht nur in Betrieben mit mehr als zehn Arbeitnehmern (bzw. fünf Arbeitnehmern, falls das gekündigte Arbeitsverhältnis bereits vor dem 01. Januar 2004 bestand, § 23 KSchG). Dabei dürfte auf den Betrieb abzustellen sein, dem der Arbeitnehmer betriebsverfassungsrechtlich angehört. So lange der Arbeitnehmer dem Heimatbetrieb zugeordnet wird, was in den klassischen Entsendefällen regelmäßig der Fall sein dürfte, ist dementsprechend auf dessen Mitarbeiterzahl abzustellen.

Ist ein Arbeitnehmer aber ausnahmsweise einem ausländischen Betrieb zuzuordnen, gilt das Kündigungsschutzgesetz nach Ansicht des Bundesarbeitsgerichts grundsätzlich nicht, weil § 23 Abs. 1 KSchG nur Betriebe erfasst, die in der Bundesrepublik Deutschland liegen. Das gilt selbst dann, wenn die Arbeitsvertragsparteien deutsches Recht als Vertragsstatut gewählt haben (vgl. BAG v. 17. Januar 2008 – 2 AZR 902/06).

Nur wenn die Geltung der deutschen Kündigungsschutzvorschriften – über eine reine Rechtswahl hinaus – vereinbart wurde, kommt eine direkte Anwendung des Kündigungsschutzgesetzes in Betracht. Im Einzelfall ist bei fehlender Eingliederung des

Expatriates in einen Inlandsbetrieb aber auch ohne eine solche Vereinbarung das Kündigungsschutzgesetz entsprechend angewendet worden (vgl. BAG v. 21. Januar 1999 – 2 AZR 648/97). Insofern besteht bei einer Kündigung eines im Ausland eingesetzten Arbeitnehmers stets das rechtliche Risiko, dass der gekündigte Arbeitnehmer sich erfolgreich auf das deutsche Kündigungsschutzgesetz beruft, auch wenn die neuere Entscheidungspraxis der Anwendung des Kündigungsschutzgesetzes auf Arbeitnehmer, die einem ausländischen Betrieb zuzuordnen sind, eher kritisch gegenübersteht.

Die sechsmonatige Wartezeit des KSchG muss jedenfalls nicht zwingend im Inland erfüllt werden. Es genügt insoweit, dass das Arbeitsverhältnis insgesamt sechs Monate bestanden hat (§ 1 KSchG).

4.4.5 Ultima-Ratio-Grundsatz und Rückkehrrecht

Soweit die Anwendungsvoraussetzungen vorliegen, erfordert die Kündigung eines ins Ausland entsandten Mitarbeiters das Vorliegen eines Kündigungsgrundes nach § 1 KSchG. Die Kündigung muss also durch (anerkannte) Gründe in der Person oder im Verhalten des Arbeitnehmers oder durch betriebsbedingte Gründe gerechtfertigt sein.

Insbesondere muss der Arbeitgeber als Ausfluss des Verhältnismäßigkeitsgrundsatzes den sog. Ultima-Ratio-Grundsatz beachten. Dieser besagt, dass die Kündigung die mildeste Reaktion auf den die Kündigung auslösenden Umstand darstellen muss. Vorrangig ist eine Versetzungsmöglichkeit zu berücksichtigen. Kann der Arbeitgeber den Arbeitnehmer beispielsweise zurückrufen (vgl. Kapitel 4.2.2.1) und verliert der Kündigungsgrund durch die Rückkehr des Arbeitnehmers seine Bedeutung für den weiteren Fortgang des Arbeitsverhältnisses, so dürfte eine Kündigung nicht gerechtfertigt sein. Das ist anders zu beurteilen, wenn der Arbeitnehmer ausschließlich für den Auslandseinsatz eingestellt wurde. Dann wird eine Rückruf- oder Versetzungsklausel regelmäßig nicht vereinbart sein, die eine Weiterbeschäftigung im Sinne des Ultima-Ratio-Grundsatzes im Inland zuließe.

4.4.6 Entsendespezifische Kündigungsgründe

4.4.6.1 Personenbedingte Kündigungsgründe

Im Rahmen der personenbedingten Kündigung müssen die Umstände für eine Kündigung in der Sphäre des Mitarbeiters liegen, wobei sein Verschulden keine Voraussetzung ist. Das Erfordernis einer Abmahnung vor Ausspruch einer personenbedingten Kündigung wird überwiegend verneint.

Da im Ausland zwei unterschiedliche Arbeitskulturen aufeinandertreffen, tritt die mangelnde persönliche Eignung mancher Arbeitnehmer häufig durch Probleme bei der Mitarbeiterführung zutage. Werden die im Ausland erwarteten Anforderungen lediglich

graduell unterschritten, kommt eine Kündigung nicht in Betracht. Nur in Extremfällen kann leistungsbedingt gekündigt werden, wenn eine Störung des Leistungs- / Gegenleistungsverhältnisses vorliegt, die so erheblich ist, dass dem Arbeitgeber das Festhalten am Vertrag nicht zugemutet werden kann. In der Regel muss der Arbeitgeber den Mitarbeiter vor dem Ausspruch einer solchen Kündigung aber ausreichend Zeit gewähren, die Minderleistung abzustellen. Hat der Mitarbeiter im Inland keine Probleme mit der Übernahme von Führungsaufgaben, so dürfte – soweit vereinbart – ein Rückruf vorrangig sein (Ultima-Ratio-Grundsatz).

Auch die fehlende Arbeitserlaubnis im Entsendestaat kann unter Umständen einen personenbedingten Kündigungsgrund des Mitarbeiters darstellen, wenn der Mitarbeiter selbst die Verantwortung für die Beschaffung einer Arbeitserlaubnis übernommen hat (vgl. hierzu LAG Hamm v. 09. Februar 1999 – 6 Sa 1700/98 zu einem Inlandssachverhalt). Ob insofern eine ordentliche oder außerordentliche Kündigung in Betracht kommt, richtet sich nach den jeweiligen Umständen des Einzelfalls; insbesondere danach, ob der Arbeitsplatz umgehend wieder besetzt werden muss. Je nach Entsendestaat besteht die Gefahr, dass der Mitarbeiter bei fehlender Arbeitserlaubnis möglicherweise kurzfristig ausgewiesen wird.

Die Inhaftierung, sei es Untersuchungs- oder Strafhaft, kommt als Kündigungsgrund in Betracht, wenn die dadurch bedingte Abwesenheit des Arbeitnehmers erhebliche Auswirkungen auf den Betriebsablauf hat. Obwohl es sich im deutschen Recht systematisch um einen verschuldensunabhängigen personenbedingten Kündigungsgrund handelt, dürfte im Rahmen der immer vorzunehmenden Einzelfallabwägung insbesondere relevant werden, inwieweit der im Ausland eingesetzte Arbeitnehmer die Inhaftierung selbst zu vertreten hat. Insbesondere eine willkürliche Inhaftnahme in Unrechtsregimen dürfte nicht zuletzt aufgrund der arbeitsvertraglichen Fürsorgepflicht des Arbeitgebers als Kündigungsgrund ausscheiden.

Ein Kündigungsgrund kann vorliegen, wenn ein Kunde mit dem Abbruch der Geschäftsbeziehungen droht, falls der Arbeitgeber den Mitarbeiter nicht entlässt (vgl. BAG v. 19. Juni 1986 – 2 AZR 563/85). Gelingt es dem Arbeitgeber nicht, den Kunden von seinem Verlangen abzubringen, darf er ausnahmsweise eine zulässige Kündigung erklären, wenn ansonsten seine wirtschaftliche Existenz gefährdet wäre (sog. Druckkündigung). Voraussetzung ist allerdings, dass einzig die Kündigung als Mittel in Betracht kommt, den drohenden Schaden abzuwenden.

4.4.6.2 Verhaltensbedingte Kündigungsgründe

Sofern der Mitarbeiter seine vertraglichen Pflichten verletzt, kommt eine verhaltensbedingte Kündigung in Betracht. Dabei ist regelmäßig eine vorherige Abmahnung erforderlich, die dem Mitarbeiter sein Fehlverhalten vor Augen führt und klarstellt, dass ein erneuter Verstoß weitere Konsequenzen nach sich ziehen kann.

Bei ungenügender Aufklärung über die Rechtsverhältnisse im Auslandsstaat kommt es gelegentlich zu Straftaten von Mitarbeitern, denen die strafrechtliche Relevanz ihres

Verhaltens überhaupt nicht bewusst gewesen ist. Das kann insbesondere bei der Existenz von in Deutschland unbekannten Straftatbeständen passieren. Beispielsweise kann Alkoholgenuss in machen islamischen Ländern verboten sein. Kündigungsrelevant sind allerdings nur solche Handlungen, die sich störend auf den Betrieb auswirken. Privater Alkoholgenuss rechtfertigt daher jedenfalls keine Kündigung, selbst wenn im jeweiligen Land ein striktes Alkoholverbot gilt (vgl. LAG Hessen v. 10. Dezember 1986 – 10 Sa 729/86). Sollte der Mitarbeiter allerdings strafbare Handlungen gegen den Arbeitgeber begehen, kann dies auch ohne vorherige Abmahnung den Ausspruch einer außerordentlichen Kündigung rechtfertigen.

Unter Umständen kann auch Korruption zur Kündigung berechtigen. Dies gilt jedenfalls dann, wenn sich der Mitarbeiter zulasten des Heimat- oder Gastunternehmens bestechen lässt. Soweit der Mitarbeiter auf eigene Faust und evtl. gegen eine ausdrückliche Anweisung selbst Schmiergeldzahlungen leistet, dürfte eine Kündigung ebenfalls gerechtfertigt sein, selbst wenn sich die Zahlung zum Vorteil des Unternehmens auswirkt. Dies gilt auch in Ländern, in denen Korruption an der Tagesordnung ist. Handelt der Betreffende allerdings mit Wissen und Duldung des Unternehmens und der ausdrückliche Anweisung seines Vorgesetzten, kann eine Kündigung im Einzelfall ausscheiden (vgl. hierzu ArbG München v. 02. Oktober 2008 – 13 Ca 17197/07). Dies gilt unabhängig von dem Bestehen einer strafrechtlichen Verantwortlichkeit oder anderen nachteiligen Folgen für das Unternehmen, beispielsweise dem Ausschluss von öffentlichen Aufträgen. Grundsätzlich muss auch hier eine Interessenabwägung im Einzelfall vorgenommen werden.

4.4.6.3 Betriebsbedingte Kündigung

Bei einer Kündigung aus einem rein betrieblichen Anlass ist ein Verschulden des Mitarbeiters nicht erforderlich. Erforderlich ist aber ein dringendes betriebliches Erfordernis, das einer Weiterbeschäftigung des Arbeitnehmers in dem betroffenen Betrieb entgegensteht (§ 1 Abs. 2 KSchG). Zudem darf eine Weiterbeschäftigung in dem konkreten Betrieb oder Unternehmen auf einem vergleichbaren freien Arbeitsplatz nicht möglich sein. Bei der Feststellung, ob ein betriebliches Erfordernis dringend ist, sind die Verhältnisse des Betriebs maßgeblich, in dem der Arbeitnehmer beschäftigt ist bzw. dem der Arbeitnehmer betriebsverfassungsrechtlich zuzuordnen ist (vgl. hierzu Kapitel 3.2.1).

Allein der Abbruch eines Projekts im Ausland kann – soweit der Arbeitnehmer dem Inlandsbetrieb zugeordnet ist – eine betriebsbedingte Kündigung des entsandten Arbeitnehmers nicht rechtfertigen. Vielmehr ist entscheidend, dass aufgrund einer Organisationsentscheidung des Arbeitgebers in dem Betrieb, dem der Arbeitnehmer zugeordnet ist, Arbeitsplätze dauerhaft wegfallen, auf denen der Expatriate nach dem Inhalt seines Arbeitsvertrages beschäftigt werden kann.

Ob eine Sozialauswahl durchzuführen ist und welche Arbeitnehmer in diese einbezogen werden müssen, beurteilt sich für die entsandten Mitarbeiter nicht anders als für alle anderen Arbeitnehmer des entsendenden Betriebs. Die Sozialauswahl ist grund-

sätzlich betriebsbezogen. Dies bedeutet, dass die Sozialauswahl unter den betriebsangehörigen Mitarbeitern vorzunehmen ist. Insoweit ist die Sozialauswahl zwischen den Arbeitnehmern des Heimatbetriebs und den diesen zugerechneten vergleichbaren Arbeitnehmern vorzunehmen.

Vergleichbar sind Arbeitnehmer, die nach dem Inhalt ihres Arbeitsvertrages und ihrer Qualifikation austauschbar sind (horizontale Vergleichbarkeit). Es kommt darauf an, ob dem Arbeitnehmer per Weisungsrecht und nicht nur im Wege einer Änderungskündigung eine andere Beschäftigung zugewiesen werden kann.

Hinweis

Ob ein bestehendes Rückrufrecht in diesem Zusammenhang die Vergleichbarkeit mit den im Inland beschäftigten Arbeitnehmern herstellen kann, ist bislang von der Judikatur nicht geklärt. Bei Entsandten dürfte eine Vergleichbarkeit mit den Arbeitnehmern des Heimatbetriebes jedenfalls nur selten gegeben sein, weil der Arbeitsvertrag regelmäßig an die Sonderkonstellation der Entsendung angepasst wird und damit der Inhalt des Arbeitsvertrages von dem der Daheimgebliebenen abweicht. Ausnahmsweise können allerdings mehrere am selben Einsatzort beschäftigte Expatriates untereinander austauschbar und damit in die Sozialauswahl einzubeziehen sein.

4.4.6.4 Sonderkündigungsschutz

Neben den allgemeinen Kündigungsschutzvorschriften können – soweit auf das Arbeitsverhältnis deutsches Recht anzuwenden ist – dem Expatriate auch die einschlägigen Sonderkündigungsschutzregelungen zugutekommen. Folgende Mitarbeiter sind besonders geschützt:

– Betriebsräte und andere Belegschaftsvertreter, § 15 KSchG
– Schwerbehinderte, §§ 85 ff. SGB IX
– Auszubildende, § 22 BBiG
– Schwangere und Mütter im Mutterschutz, Elternzeitberechtigte, § 9 MuSchG
– und § 15 BEEG (vgl. Kapitel 3.3.2)
– pflegende Arbeitnehmer, § 5 Pflegezeitgesetz

4.4.6.5 Betriebsräte und andere Belegschaftsvertreter

Nach § 15 Abs. 1 S. 1 KSchG ist die ordentliche Kündigung von Mitgliedern des Betriebsrats, der Jugend- und Ausbildungsvertretung, der Bordvertretung oder des Seebetriebsrats unzulässig. Dieser besondere Kündigungsschutz gilt gem. § 15 Abs. 2 S. 2 KSchG in zeitlicher Hinsicht bis zum Ablauf eines Jahres nach Beendigung der jeweiligen Amtszeit (sechs Monate für Mitglieder von Bordvertretungen). Nur die außerordentliche Kündigung ist mit Zustimmung des jeweiligen Organs zulässig.

Hinweis

Während der Amtszeit werden Betriebsratsmitglieder kaum ins Ausland entsandt werden. Im Anschluss an ein solches Mandat ist ein Auslandsaufenthalt aber durchaus denkbar. Insofern muss der bestehende Sonderkündigungsschutz beachtet werden.

4.4.6.6 Schwerbehinderte Arbeitnehmer

Ob bei der Kündigung eines schwerbehinderten Arbeitnehmers im Ausland die Zustimmung nach § 85 SGB IX erforderlich ist, hängt davon ab, ob der betreffende Arbeitnehmer auch während des Auslandseinsatzes einem inländischen Betrieb zugeordnet werden kann, also ein Fall der betriebsverfassungsrechtlichen Ausstrahlung vorliegt (vgl. Kapitel 2.2.1).

Nur im Fall der Ausstrahlung ist die Einholung der Zustimmung gem. § 85 SGB IX zwingende Voraussetzung einer Kündigung eines schwerbehinderten Arbeitnehmers. Liegt kein Fall der Ausstrahlung vor, findet die Vorschrift des § 85 SGB IX aufgrund des Territorialitätsprinzips im Ausland keine Anwendung, und die Zustimmung des Integrationsamts ist entbehrlich (vgl. BAG v. 30. April 1987 – 2 A ZR 192/86).

Die verlängerte Kündigungsfrist des § 86 SGB IX dürfte allerdings unabhängig von einer etwaigen betriebsverfassungsrechtlichen Ausstrahlung zur Anwendung gelangen, da diese Norm aufgrund ihrer privatrechtlichen Natur schon dann Wirkung entfaltet, wenn deutsches Arbeitsrecht auf das Arbeitsverhältnis anzuwenden ist. Daher ist bei im Ausland eingesetzten Schwerbehinderten die verlängerte Kündigungsmindestfrist des § 86 SGB IX zu beachten, auch wenn kein Fall der Ausstrahlung gegeben ist (vgl. BAG v. 30. April 1987 – 2 AZR 192/86).

4.4.6.7 Auszubildende

Auch die Kündigungsbeschränkungen des § 22 BBiG dürften auf ins Ausland entsandte Auszubildende Anwendung finden, zumal eine Teilausbildung im Ausland in § 2 Abs. 3 BBiG ausdrücklich vorgesehen ist. Voraussetzung ist aber, dass es sich um ein dem deutschen Arbeitsrecht unterstelltes Ausbildungsverhältnis handelt. Eine ordentliche Kündigung ist dann für die Ausbildungszeit ausgeschlossen (§ 22 BBiG).

4.4.6.8 Kündigung nach regulärem Abschluss des Auslandseinsatzes

Im Vorfeld einer Auslandsentsendung gehen die Arbeitsvertragsparteien in der Regel davon aus, dass der Mitarbeiter nach Ablauf der Entsendezeit wieder in das Heimatunternehmen zurückkehr t. Die Verhältnisse im Heimatland erlauben aber nicht immer eine reibungslose Reintegration des zurückkehrenden Arbeitnehmers. So kann es vorkommen, dass ein geeigneter Arbeitsplatz für den Expatriate z. B. aufgrund von Rest-

rukturierungsmaßnahmen nicht mehr zur Verfügung gestellt werden kann. Soweit das Problem nicht einvernehmlich durch Aufhebungsvertrag gelöst werden kann, stellt sich die Frage, unter welchen Voraussetzungen ein solcher Arbeitnehmer betriebsbedingt gekündigt werden kann.

Entscheidende Bedeutung kommt in diesem Fall dem Inhalt einer Reintegrationsklausel (vgl. Kapitel 2.1.6.10) zu. Wurde dem Arbeitgeber versprochen, ihn bei der Rückkehr auf einem mit seiner zuletzt innegehabten Position vergleichbaren Arbeitsplatz einzusetzen, ist eine betriebsbedingte Kündigung unter Umständen vertraglich ausgeschlossen (vgl. BAG v. 28. November 1968 – 2 A ZR 76/68 für den Fall einer inländischen Abordnung als Geschäftsführer einer Tochter-GmbH). Eine dennoch ausgesprochene betriebsbedingte Kündigung wäre dementsprechend unwirksam. Ohne eine solche Klausel kann das Arbeitsverhältnis bei Vorliegen der üblichen Voraussetzungen betriebsbedingt gekündigt werden.

4.4.7 Aufhebungsvertrag / Abfindungen

Bei Beendigung des Arbeitsverhältnisses durch Aufhebungsvertrag ist darauf zu achten, dass die erforderlichen Formvorschriften eingehalten werden und dass alle von der Aufhebung des Arbeitsverhältnisses betroffenen Vertragspartner mit in die Aufhebungsvereinbarung einbezogen werden. Insbesondere, wenn mit dem Arbeitnehmer das Ruhen des deutschen Arbeitsvertrages vereinbart wurde, ist darauf zu achten, dass neben dem Auslandsvertrag auch das ruhende deutsche Arbeitsverhältnis mit von der Aufhebungsvereinbarung erfasst wird.

Üblicherweise wird in Aufhebungsverträgen die Abgeltung sämtlicher gegenseitig noch bestehender Ansprüche vereinbart. In Bezug auf Expatriates ist hier besonders sorgfältig vorzugehen. In Fällen, in denen eine Tax Equalization (vgl. Kapitel 2.1.6.7) vereinbart wurde, können erhebliche Ansprüche des Arbeitgebers aus Steuerausgleichsforderungen bestehen oder noch entstehen, die bei Vereinbarung einer Abgeltungsklausel nicht übersehen werden sollten.

Regelmäßig werden selbst in Fällen, in denen Expatriates unter Geltung einer Tax-Equalization-Vereinbarung entsandt wurden, Zahlungen aus Aufhebungsvereinbarungen brutto geleistet; d. h. der Mitarbeiter muss die tatsächlich auf etwaige Zahlungen anfallenden Steuern selbst tragen. In jedem Fall empfiehlt es sich hier, eine entsprechende Klarstellung in den Aufhebungsvertrag aufzunehmen.

Bei der Vereinbarung einer Entschädigung für den Verlust des Arbeitsplatzes (Abfindung) stellt sich regelmäßig die Frage, welchem Land das Besteuerungsrecht bezüglich der Abfindung zusteht. Nach Ansicht der deutschen Finanzverwaltung hat grundsätzlicher der Ansässigkeitsstaat gem. DBA (siehe dazu Kapitel 3.5.3) das Besteuerungsrecht für Abfindungen. Ausländische Rechtsordnungen sehen das häufig anders. So behandelt etwa die Schweiz Abfindungen als nachträgliche Vergütungen aus einem Arbeitsverhältnis und will die Abfindung dort besteuert sehen, wo das bisher bezogene Gehalt auch versteuert wurde. Das international divergierende Verständnis in Bezug

auf die Zuordnung des Besteuerungsrechts für Abfindungen kann – je nach Fall – zu einer (teilweisen) Nichtbesteuerung oder auch zu einer Doppelbesteuerung von Abfindungen führen. Da Expatriates in zeitlicher Nähe zum Abschluss von Aufhebungsvereinbarungen häufig umziehen (ins Heimatland oder ein anderes, evtl. steuerlich günstiges Land), hängt die konkrete steuerliche Behandlung der Abfindung nicht zuletzt auch vom Umzugsdatum, vom Zielland und dem Auszahlungsdatum der Abfindung ab.

Anmerkung

Deutschland hat mit Belgien, Großbritannien, Luxemburg, Niederlande, Österreich und der Schweiz Konsultationsvereinbarungen abgeschlossen, die die Zuweisung des Besteuerungsrechts für Abfindungen abweichend von der deutschen Grundregel (Besteuerung im Ansässigkeitsstaat) festlegen: Das Besteuerungsrecht wird gem. den Konsultationsvereinbarungen dem ehemaligen Tätigkeitsstaat zugewiesen. Der BFH hat jedoch jüngst die Verbindlichkeit der entsprechenden Konsultationsvereinbarung bezüglich der Schweiz verneint (BFH v. 10. Juni 2015 – I R 79/13). Derzeit ist noch nicht absehbar, ob die deutsche Finanzverwaltung das Urteil allgemein anerkennt und in Bezug auf diese Staaten zur Grundregel zurückkehrt.

Eine steuergünstige Auszahlung der Abfindung kann im Rahmen der Abfindungsverhandlungen ein wertvolles Argument für Arbeitgeber sein. Insbesondere bei hohen Abfindungszahlungen sollte daher dringend bereits vor Auszahlung oder einem etwaigen Umzug steuerlicher Rat in Anspruch genommen werden.

4.5 Beteiligung des Betriebsrats

Der Rückruf des im Ausland tätigen Mitarbeiters und seine Wiedereingliederung in den Inlandsbetrieb stellen für den Betriebsrat eine mitbestimmungspflichtige Versetzung dar.

Beim Ausspruch einer Kündigung hat der Betriebsrat des inländischen Betriebs die Rechte aus den §§ 99, 102, 103 BetrVG, wenn der Mitarbeiter dem inländischen Betrieb zugeordnet werden kann (vgl. BAG v. 07. Dezember 1989 – 2 AZR 228/89). Sofern der Auslandseinsatz des entsandten deutschen Mitarbeiters mit einer Kündigung des im Inland bestehenden Arbeitsverhältnisses verbunden ist, muss der Betriebsrat gemäß § 102 BetrVG angehört werden.

5 Gerichtlicher Rechtsschutz

Internationales Prozessrecht und Gerichtszuständigkeit

5.1 Grundsätze des internationalen Prozessrechts

Für den Fall eines in die Krise geratenen Arbeitsverhältnisses ist es im Rahmen von Entsendekonstellationen von Bedeutung, in welchem Land arbeitsrechtliche Streitpunkte gerichtlich geklärt werden können bzw. müssen. Dies ist eine Frage der internationalen Gerichtszuständigkeit.

So vielfältig sich die Konstellationen der Auslandsentsendung darstellen, so unterschiedlich ist die juristische Bestimmung des zuständigen Gerichts im Streitfall. Das internationale Zivilverfahrensrecht (IZVR) ist insgesamt eine hochkomplexe Regelungsmaterie, so dass hier nur die Grundzüge dargestellt werden können. Dabei gilt es, verschiedenste internationale Abkommen zu beachten. Innerhalb der Europäischen Union ist dabei insbesondere die Europäische Verordnung 44/2001 über die gerichtliche Zuständigkeit und die Anerkennung und Vollstreckung von Entscheidungen in Zivil- und Handelssachen (EuGVVO) bedeutsam.

Probleme der internationalen Zuständigkeit stellen sich indes selten bei steuer- oder sozialversicherungsrechtlichen Streitigkeiten. Hier gilt ausnahmslos das Territorialitätsprinzip. Gegen behördliche Entscheidungen kann grundsätzlich – abgesehen von supranationalen Zuständigkeiten, beispielsweise des Europäischen Gerichtshofes – nur in dem Staat vorgegangen werden, der den entsprechenden Entscheid erlassen hat. Gegen deutsche Steuerbescheide kann z. B. nach Einspruch beim zuständigen deutschen Finanzamt nur vor deutschen Finanzgerichten Klage erhoben werden. Auch Leistungsklagen, etwa gegen Träger der deutschen Sozialversicherung, sind ausschließlich vor inländischen Gerichten zu erheben. Gegen ausländisches Verwaltungshandeln kann dementsprechend nur vor dem jeweilig zuständigen ausländischen Gericht geklagt werden.

Hinweis

Die internationale Zuständigkeit der Zivil- bzw. Arbeitsgerichte ist grundsätzlich unabhängig von dem Recht zu beurteilen, das auf den Arbeitsvertrag Anwendung findet. Das anwendbare materielle Recht bestimmt sich immer nach dem am Gerichtsstand geltenden Internationalen Privatrecht (IPR). Nach vielen Rechtsordnungen richtet sich das auf einen Arbeitsvertrag anzuwendende Sachrecht nach der von den Parteien getroffenen Rechtswahl, so dass beispielsweise bei der Wahl deutschen Rechts ein ausländisches international zuständiges Gericht deutsches Sachrecht anwenden kann. Das ist aber bei außereuropäischen Entsendungen nicht zwingend der Fall. Zur Rechtswahl vgl. Kapitel 2.1.1.

Beispiel

Ist ein Arbeitnehmer mittels eines lokalen Arbeitsverhältnisses in Prag angestellt und wurde die Anwendbarkeit deutschen Rechts vereinbart, besagt dies noch nicht unbedingt etwas über die Gerichtszuständigkeit. Diese richtet sich nach tschechischem Recht bzw. nach der EuGVVO.

Ist ein Prager Gericht nach der EuGVVO für die Streitentscheidung zuständig, muss der Richter zunächst die Rom-I-Verordnung daraufhin überprüfen, welches Recht er seiner Entscheidung zugrunde zu legen hat. Nach der Rom-I-Verordnung wird eine Rechtswahl in der Regel anerkannt werden. Dies kann im Ergebnis dazu führen, dass der Richter des Prager Gerichts deutsches Sachrecht anwenden muss.

5.2 Arbeitgeber mit Sitz in Deutschland

5.2.1 Einsätze innerhalb der Europäischen Union

Bleibt der Arbeitnehmer in Deutschland angestellt und wird er innerhalb der Europäischen Union eingesetzt, so bestimmt sich die internationale Zuständigkeit des Gerichts nach den Regelungen der EuGVVO. Die EuGVVO unterscheidet dabei nicht nach der Nationalität oder dem gewählten Arbeitsvertragsstatut, sondern nach dem Wohnsitz bzw. Arbeitsort der Parteien.

Hinweis

Der Wohnsitz bestimmt sich nach dem jeweiligen nationalen Recht des angerufenen Gerichts (Art. 59 Abs. 1 EuGVVO) – für den Fall der Anrufung eines deutschen Gerichts also nach den §§ 7 ff. BGB. Bei juristischen Personen und Gesellschaften gilt als Wohnsitz der satzungsgemäße Sitz, die Hauptverwaltung oder die Hauptniederlassung (Art. 60 EuGVVO).

Für Arbeitsverhältnisse gilt der Grundsatz, dass Klagen des Arbeitnehmers in dem Mitgliedstaat erhoben werden können

– in dem der Arbeitgeber seinen Wohnsitz hat (Art. 19 Nr. 1 EuGVVO) oder
– an dem Ort, an dem der Arbeitnehmer gewöhnlich seine Tätigkeit verrichtet oder zuletzt verrichtet hat (Art. 19 Nr. 2a EuGVVO).

Da Art. 18 Abs. 1 EuGVVO die Vorschrift des Art. 5 Nr. 5 EuGVVO unberührt lässt, kann der Arbeitgeber alternativ auch am Ort seiner Zweigniederlassung, seiner Agen-

tur oder sonstiger Niederlassung verklagt werden, soweit sich die Streitigkeit aus deren Betrieb ergibt.

Hat der Arbeitgeber im Hoheitsgebiet eines Mitgliedstaats keinen Wohnsitz, besitzt er aber in einem Mitgliedstaat eine Agentur, Zweigniederlassung oder sonstige Niederlassung, so wird er für Streitigkeiten aus ihrem Betrieb so behandelt, wie wenn er einen Wohnsitz im Hoheitsgebiet dieses Mitgliedstaates hätte (Art. 18 Abs. 2 EuGVVO).

Der gewöhnliche Arbeitsort ist der Ort, den der Arbeitnehmer als tatsächlichen Mittelpunkt seiner Berufstätigkeit gewählt hat oder von dem aus er den wesentlichen Teil seiner Verpflichtungen gegenüber seinem Arbeitgeber tatsächlich erfüllt (vgl. EuGH v. 09. Januar 1997 – C-383/95). Bei ständig wechselnden Einsatzorten kommt es auf den Sitz der einstellenden Niederlassung an (Art. 19 Nr. 2b EUGVVO).

Ein Klagerecht des Arbeitnehmers am Beschäftigungsort wird daneben durch Art. 6 der Entsenderichtlinie 96/71/EG angeordnet, um die dort gewährleisteten Rechte durchzusetzen. Ist der Arbeitnehmer regelmäßig an wechselnden Orten tätig, kommt es auch hier auf den Ort der einstellenden Niederlassung des Arbeitgebers an.

Hinweis

Der Arbeitnehmer hat also im Fall der europäischen Auslandsentsendung regelmäßig die Wahl, ob er den Arbeitgeber vor dem Gericht des Einsatzlandes oder des Heimatlandes verklagt. Er kann sich das ihm genehme Gericht aussuchen (sog. Forumshopping).

Für Klagen des Arbeitgebers gegen den Arbeitnehmer gilt als Gerichtsstand ausschließlich der Wohnsitz des Arbeitnehmers (Art. 20 EUGVVO). Dies gilt nicht für Widerklagen des Arbeitgebers, die in einem Prozess erhoben werden, den der Arbeitnehmer bereits an einem anderen Gericht anhängig gemacht hat.

5.2.2 Einsätze außerhalb der Europäischen Union

Auch wenn der Arbeitnehmer außerhalb Europas eingesetzt wird, gilt für Klagen des Arbeitnehmers gegen seinen deutschen Arbeitgeber die EuGVVO. Insofern gelten die bereits angeführten Grundsätze. Der Gerichtsstand des gewöhnlichen Arbeitsortes steht dem Arbeitnehmer nach der EuGVVO allerdings nicht zur Verfügung, weil er dafür in einem Mitgliedstaat arbeiten müsste.

Hinweis

Dies bedeutet aber nicht, dass eine Klage vor dem ausländischen Gericht in jedem Fall unzulässig ist. Unter Umständen lässt das nationale Recht des Einsatzlandes oder andere internationale Abkommen eine Klage vor dem Gericht des Einsatzlandes zu. Dies ist gegebenenfalls zu überprüfen.

Für Klagen des Arbeitgebers gegen einen Arbeitnehmer, der außerhalb der Europäischen Union eingesetzt wird oder wurde, ergibt sich die Zuständigkeit der Gerichte des Einsatzlandes aus dem ausländischen Recht sowie teilweise aus internationalen Abkommen. Deutsche Gerichte dürften in der Regel dann zuständig sein, wenn der Arbeitnehmer wieder in die Bundesrepublik zurückgekehrt ist. Dann kann der Arbeitnehmer in Deutschland am Gericht seines Wohnsitzes (§ 12, 13 ZPO) bzw. unter Umständen am Gericht des gewöhnlichen Arbeitsortes (§ 48 Abs. 1a ArbGG) verklagt werden, denn maßgeblich ist der Wohnsitz im Zeitpunkt der Klageerhebung.

5.2.3 Gerichtsstandsvereinbarungen

Gerichtsstandsvereinbarungen in Arbeitsverträgen sind im Geltungsbereich der EuVVO nur in zwei Konstellationen zulässig. Entweder wird die Gerichtsstandsvereinbarung erst nach Entstehen der Streitigkeit getroffen oder es wird für den Arbeitnehmer ein weiterer Gerichtsstand (als zusätzliche Alternative) begründet (Art. 21 EuGVVO). Der Arbeitnehmer kann aber nicht verpflichtet werden, abweichend von den Gerichtsständen der Verordnung z. B. am Sitz des Arbeitgebers zu klagen.

Im Fall des außereuropäischen Einsatzes von Arbeitnehmern aus Deutschland heraus, kann die Zuständigkeit deutscher Gerichte für Klagen des Arbeitgebers durch Gerichtsstandsvereinbarung nach der Zivilprozessordnung begründet werden. Dies hat den Vorteil, dass der Arbeitgeber seinen im außereuropäischen Ausland eingesetzten Arbeitnehmer in Deutschland verklagen kann. Wenn eine Vertragspartei keinen allgemeinen Gerichtsstand im Inland hat, kann nämlich grundsätzlich nach § 38 Abs. 2 ZPO vereinbart werden, dass die internationale und örtliche Zuständigkeit der im Inland verbleibenden Partei gegeben sein soll. Insofern kann bei Auslandseinsätzen eines Mitarbeiters vereinbart werden, dass als allgemeiner Gerichtsstand der Wohnsitz bzw. Sitz des Arbeitgebers (§ 12 / § 17 ZPO) gilt. Eine entsprechende Vereinbarung muss allerdings schriftlich abgeschlossen oder wenigstens nachträglich schriftlich bestätigt werden.

Die internationale Zuständigkeit deutscher Gerichte für Klagen des Arbeitnehmers kann durch einen deutschen Arbeitgeber allerdings nicht gänzlich ausgeschlossen werden. Dies verstieße gegen Art. 19, 21 EuGVVO, die anordnen, dass ein Arbeitgeber immer an einem Gericht seines Wohnsitzes verklagt werden kann.

Hinweis

Inwieweit die Wahl eines außereuropäischen Gerichtsstands nach dem Recht des Gastlandes zu einer Klageerhebung vor Ort berechtigt, ist eine Frage des im Gastland geltenden Prozessrechts, die hier nicht beantwortet werden kann.

5.3 Arbeitgeber im Ausland (Übertritt / Versetzung)

Fragen der internationalen Zuständigkeit dürften beim Streit über ein Arbeitsverhältnis, das mit einer ausländischen Gesellschaft nach dem dort geltenden Recht abgeschlossen wurde, in der Regel nicht auftreten. In diesem Fall fehlt regelmäßig der internationale Bezug, da das Arbeitsverhältnis vollständig in der ausländischen Jurisdiktion abgewickelt wird.

Eine Ausnahme muss aber beim Fortbestehen eines sog. Rumpfarbeitsverhältnisses mit dem deutschen Heimatunternehmen beachtet werden. Weil hier ein internationaler Anknüpfungspunkt gegeben ist, richtet sich die gerichtliche Zuständigkeit nach den Regelungen des internationalen Verfahrensrechts. Es gelten insoweit die Ausführungen für den Fall, dass der Arbeitgeber seinen Sitz in Deutschland hat, entsprechend.

Bei innereuropäischen Arbeitgebern sind wiederum die Regelungen der EuGVVO vorrangig zu berücksichtigen (vgl. oben), so dass Gerichtsstandvereinbarungen regelmäßig ausgeschlossen sein dürften. Vereinbaren aber ein außereuropäischer Arbeitgeber und der Arbeitnehmer, der seinen gewöhnlichen Wohnsitz in eben diesem Land hat, dass dennoch deutsche Gerichte über das Arbeitsverhältnis entscheiden sollen, so dürfte eine solche Vereinbarung – auch wenn sie unüblich ist – in der Regel wirksam sein (vgl. § 38 Abs. 2 ZPO). Dann können die Parteien den Streit über ein Arbeitsverhältnis im Ausland vor deutschen Gerichten klären lassen. Dies kann sinnvoll sein, wenn für den Arbeitsvertrag zwischen Arbeitnehmer und ausländischer Gesellschaft deutsches Recht gewählt wurde, weil die deutschen Gerichte damit – im Gegensatz zu den Gerichten des Einsatzstaates – vertraut sind.

Eine solche Rechtswahl schließt aber nicht zwingend die Möglichkeit aus, dass eine Partei dennoch nach dem Recht des Einsatzlandes vor den dortigen Gerichten Klage erheben kann. Sie bietet daher nur begrenzten Schutz vor einer gerichtlichen Inanspruchnahme im Ausland.

6 Datenschutz

Erhebung, Verarbeitung und Nutzung personenbezogener Daten

Innerhalb Deutschlands ist die Erhebung, Verarbeitung und Nutzung personenbezogener Daten nur zulässig, wenn das Bundesdatenschutzgesetz (BDSG) oder eine andere Rechtsvorschrift dies erlaubt oder der Betroffene eingewilligt hat. Ähnliches gilt in allen Staaten der Europäischen Gemeinschaft aufgrund der Datenschutzrichtlinie 95/46/EG.

Vom Gesetz erfasst sind grundsätzlich alle personenbezogenen Daten. Das sind Einzelangaben über persönliche oder sachliche Verhältnisse einer bestimmten oder bestimmbaren natürlichen Person (§ 3 Abs. 1 BDSG). Grundsätzlich ist die Verwendung und Übermittlung von Arbeitnehmerdaten durch den Arbeitgeber auch ohne Einwilligung zulässig, soweit dies für die Entscheidung über die Begründung, die Durchführung oder die Beendigung des Beschäftigungsverhältnisses erforderlich ist (vgl. § 32 Abs. 1 Satz 1 BDSG).

Hinweis

Personenbezogene Daten sind beispielsweise neben Name und Anschrift auch Angaben über Geschlecht, Familienstand, Steuerklasse, Ausbildung und berufliche Leistungen.

An eine andere Konzerngesellschaft dürfen Arbeitnehmerdaten nur weitergegeben werden, wenn das Arbeitsverhältnis einen Konzernbezug aufweist; z. B. der Arbeitsvertrag oder die Entsendevereinbarung den Einsatz in dem entsprechenden Konzernunternehmen vorsieht. Sollen Arbeitnehmerdaten einer deutschen Heimatgesellschaft an eine ausländische Gastgesellschaft übermittelt werden, ist die relativ komplexe Sonderregelung des § 4b BDSG zu beachten. Werden Arbeitnehmerdaten zum Zwecke der Auslandsentsendung an eine ausländische Konzerngesellschaft übermittelt, kann die Einwilligung des Arbeitnehmers zur Übermittlung seiner Daten erforderlich sein, z. B. in einem Staat außerhalb des Europäischen Wirtschaftsraumes. Eine entsprechende Einwilligungserklärung sollte daher zweckmäßigerweise in die Entsendevereinbarung aufgenommen werden.

Über die Autoren

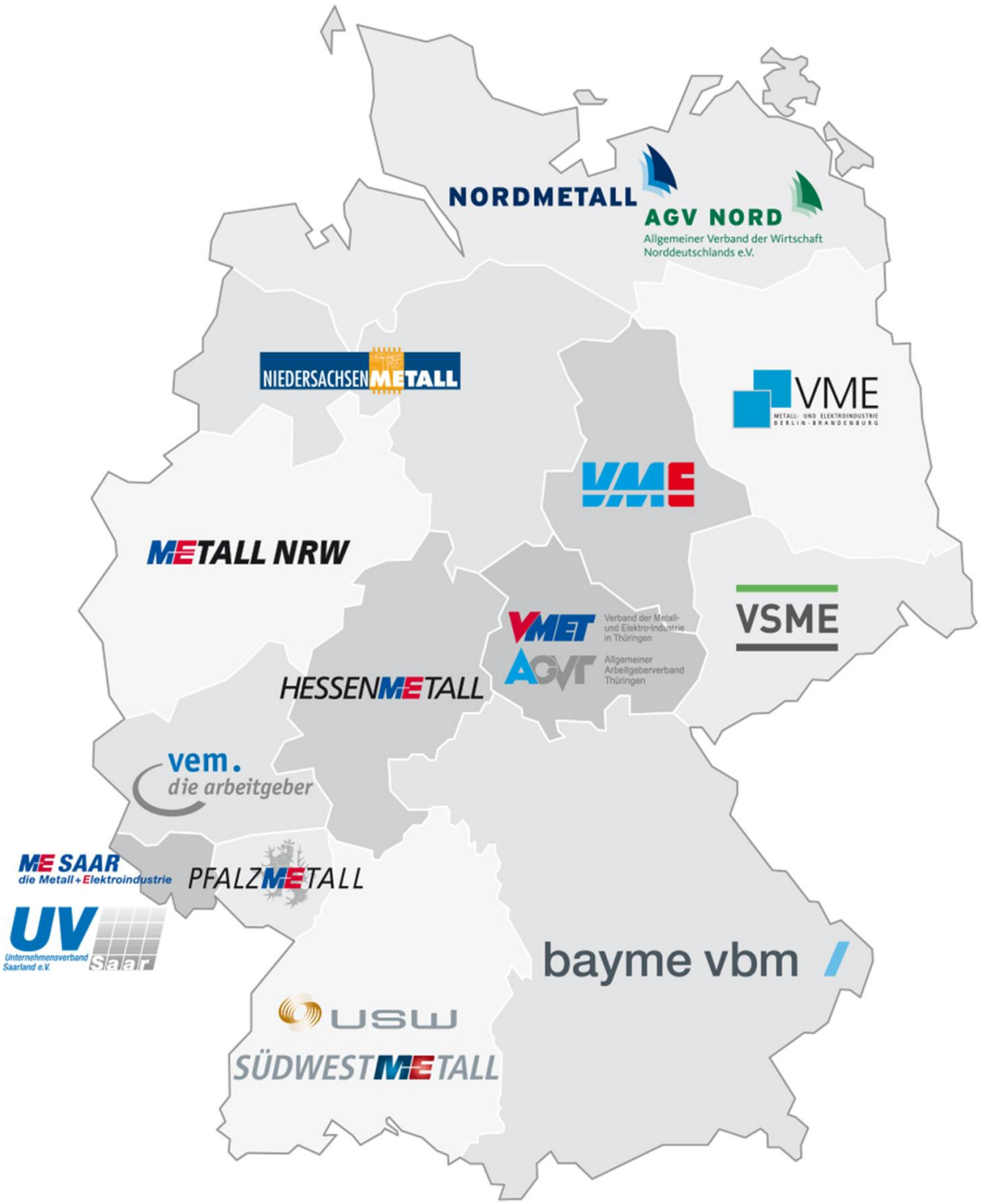
Karolina Bihler

Karolina Bihler ist Referentin bei bayme vbm in der Grundsatzabteilung Recht. Sie berät Mitgliedsunternehmen insbesondere bei Auslandseinsätzen von Mitarbeitern im Bereich des internationalen Arbeits- und Sozialversicherungsrechts.

Dr. Jan Holter

Rechtsanwalt und Steuerberater Dr. Jan Holter ist bei EY im Bereich People Advisory Services tätig. EY berät und unterstützt weltweit Unternehmen im Personalbereich, insbesondere in Bezug auf internationale Mitarbeitereinsätze in den Bereichen Steuern und Sozialversicherung sowie bei der Beantragung von Arbeits- und Aufenthaltsgenehmigungen.

Mitgliedsverbände von Gesamtmetall



SÜDWESTMETALL Verband der Metall- und Elektroindustrie Baden-Württemberg e.V.
Löffelstr. 22/24, 70597 Stuttgart
Postfach 70 05 01, 70574 Stuttgart
Tel.: 0711 / 76 82 - 0, Fax : 0711 / 7 65 16 75
http://www.suedwestmetall.de

Unternehmensverband Südwest e.V.
Löffelstr. 22/24, 70597 Stuttgart
Postfach 70 05 01, 70574 Stuttgart
Tel.: 0711 / 76 82 - 0, Fax : 0711 / 7 65 16 75
http://www.usw-online.de/

VBM - Verband der Bayerischen Metall- und Elektro-Industrie e.V.
Max-Joseph-Straße 5 80333 München
Postfach 20 20 26, 80020 München
Tel.: 089 / 5 51 78-1 00, Fax : 089 / 5 51 78-1 11
http://www.vbm.de

BayME - Bayerischer Unternehmensverband Metall und Elektro e.V.
Max-Joseph-Str. 5, 80333 München
Tel. 089 - 55 178-100, Fax 089 -55 178-111
http://www.bayme.de

METALL NRW: Verband der Metall- und Elektro-Industrie Nordrhein-Westfalen e.V.
Uerdinger Straße 58-62, 40474 Düsseldorf
Postfach 30 10 41, 40410 Düsseldorf
Tel.: 0211 / 4 57 30, Fax : 0211 / 4 57 3 - 206
http://www.metallnrw.de

NORDMETALL: Verband der Metall- und Elektro-Industrie e.V.
Kapstadtring 10, 22297 Hamburg
Postfach 60 20 49, 22220 Hamburg
Tel.: 040 / 63 78 - 4200, Fax : 040 / 63 78 - 4234
http://www.nordmetall.de

AGV NORD: Allgemeiner Verband der Wirtschaft Norddeutschlands e.V.
Kapstadtring 10, 22297 Hamburg
Postfach 60 20 49, 22220 Hamburg
Tel.: 040 / 63785900
http://www.agvnord.de

HESSEN METALL: Verband der Metall- und Elektro-Unternehmen Hessen e.V.
Emil-von-Behring-Straße 4, 60439 Frankfurt
Postfach 50 05 61, 60394 Frankfurt
Tel.: 069 / 9 58 08 - 0, Fax : 069 / 9 58 08 - 126
http://www.hessen-metall.de

VME: Verband der Metall- und Elektroindustrie in Berlin und Brandenburg e.V.
Am Schillertheater 2, 10625 Berlin
Tel.: 030 / 31 00 5 - 0, Fax : 030 / 31 00 5 - 166
http://www.vme-net.de

NIEDERSACHSENMETALL: Verband der Metallindustriellen Niedersachsens e.V.
Schiffgraben 36, 30175 Hannover
Tel.: 0511 / 85 05 - 0, Fax : 0511 / 85 05 - 201
http://www.niedersachsenmetall.de

PFALZMETALL: Verband der Pfälzischen Metall- und Elektroindustrie e.V.
Friedrich-Ebert-Straße 11 - 13, 67433 Neustadt
Postfach 10 10 62, 67410 Neustadt
Tel.: 06321 / 85 2 - 225, Fax : 06321 / 85 2 - 216
http://www.pfalzmetall.de

ME Saar: Verband der Metall- und Elektroindustrie des Saarlandes e.V.
Harthweg 15, 661 19 Saarbrücken
Postfach 65 04 33, 66143 Saarbrücken
Tel.: 0681 / 95 43 4 - 0, Fax : 0681 / 95 43474
http://www.mesaar.de

UV Saar: Unternehmensverband Saarland e.V.
Harthweg 15, 66119 Saarbrücken
Postfach 65 04 33, 66143 Saarbrücken
Telefon: 0681 / 9 54 34 – 0 , Fax: 0681 / 9 54 34 – 74
http://www.uvsaar.de

vem.die arbeitgeber M+E, Industrie- und Dienstleistungsverband Rheinland-Rheinhessen e.V.
Ferdinand-Sauerbruch-Straße 9, 56073 Koblenz
Postfach 300803, 56029 Koblenz
Tel.: 0261 / 40 406 - 0, Fax : 0261 / 40 406 - 26
http://vem.diearbeitgeber.de

VSME: Verband der Sächsischen Metall- und Elektroindustrie e.V.
Washingtonstraße 16/16a, 01139 Dresden
Tel.: 0351 / 2 55 93 0, Fax: 0351 / 2 55 93 77
http://www.vsme.de

VMET: Verband der Metall- und Elektro-Industrie in Thüringen e.V.
Lossiusstraße 1, 99094 Erfurt
Postfach 900353, 99106 Erfurt
Tel.: 0361 / 67 59 - 0, Fax : 0361 / 67 59 - 222
http://www.vmet.de/

AGVT: Allgemeiner Arbeitgeberverband Thüringen e.V.
Lossiusstraße 1, 99094 Erfurt
Tel.: 0361 / 67 59 - 0, Fax : 0361 / 67 59 - 222
http://www.agvt.de/

VME: Verband der Metall- und Elektroindustrie Sachsen-Anhalt e.V.
Humboldtstraße 14, 39112 Magdeburg
Postfach 4152, 39016 Magdeburg
Tel.: 0391 / 62 88 80, Fax : 0391 / 62 88 81 0
http://www.vme.org/

Impressum

© 2016
Arbeitgeberverband Gesamtmetall
Gesamtverband der Arbeitgeberverbände der Metall- und Elektro-Industrie e.V.

Voßstraße 16
10117 Berlin
Tel.: +49 (0) 30 55150-0
Fax: +49 (0) 30 55150-400
info@gesamtmetall.de
www.gesamtmetall.de

Autoren: Karolina Bihler, bayme vbm
Dr. Jan Holter, Ernst&Young

Projektleitung und Ansprechpartner: Indra Hadeler, Internationale Beziehungen
Robert Thurm, Internationale Beziehungen

Trotz sorgfältiger Recherche und Verwendung verlässlicher Quellen kann keine Haftung für Vollständigkeit oder Genauigkeit übernommen werden. Die Schriftenreihe International stellt lediglich eine allgemeine Information dar und kann eine anwaltliche Beratung keinesfalls ersetzen. Insbesondere wird darauf verwiesen, dass eventuell einige Darstellungen auf Grund der notwendigen Kürze der Information stark vereinfacht wurden.

Alle Rechte vorbehalten. Die Verwendung der Texte, auch auszugsweise und insbesondere die Vervielfältigung, ist ohne schriftliche Zustimmung urheberrechtswidrig.