



## Entsendung von (belgischen) Arbeitnehmern nach Belgien : ein bisher zu wenig beachtetes sozial- und steuerrechtliches Problem

ein Beitrag von Rechtsanwalt Rainer PALM

Stand : Januar 2004

Um die Problemstellung zu erklären, die dem vorliegenden Artikel zum Grunde liegt ist es am einfachsten von einem Beispiel auszugehen :

Ein mittleres Unternehmen ist im angrenzenden Ausland niedergelassen und als GmbH organisiert. Die Gesellschaft beschäftigt u.a. auch belgische Arbeitnehmer, die sowohl im Betrieb arbeiten, als auch Montagearbeiten im In- und Ausland ausführen.

Wenn jetzt einer der belgischen Arbeitnehmer zeitweise auf Montage ist, wo muss er dann versteuert werden? Muss die GmbH, sobald sie Arbeiter nach Belgien auf eine Baustelle entsendet die dortigen Tariflöhne bezahlen und die Arbeiter dort sozialversichern lassen?

Jeder könnte denken, dass die Antwort lautet, dass das Arbeitsverhältnis ausschließlich dem Recht des Staates unterliegt, in dem der Arbeitgeber niedergelassen ist. Somit sei dort auch die Steuer und die Sozialabgaben zu entrichten.

Diese Sichtweise ist nur teilweise richtig.

Im ersten Teil sehen wir die sozialrechtlichen Aspekte des Problems. In einer späteren Veröffentlichung gehen wir dann auf die speziellen steuerrechtlichen Aspekte einer Entsendung ein.

### • Der Begriff der "Entsendung"

Ein Arbeitnehmer wird entsandt, wenn er von seinem Arbeitgeber den Auftrag erhält in ein anderes Land zu gehen als das, in dem er gewöhnlich arbeitet, um dort eine bestimmte Arbeitsleistung auszuführen.

Im Falle, dass Personal von einem Betrieb auf eine Baustelle ins Ausland geschickt werden, spricht man also von einer Entsendung.

In solch einer Situation sind besondere Regeln zu beachten.

### • Entsendung nach Belgien : anwendbare Regeln

Bei einer Entsendung von Arbeitnehmern nach Belgien sind einige besondere Regelungen zu beachten. Dabei muss besonders auf die Einhaltung des Gesetzes vom 5. März 2002 sowie den diesbezüglichen ausführenden **Königlichen Erlass** geachtet werden.

Kommentar [ZH1]: vom 29. März 2002

Diese gesetzlichen Bestimmungen stellen die Umsetzung einer **Richtlinie** dar, wobei der belgische Gesetzgeber in bestimmten Teilen die Anwendbarkeit der für allgemein verbindlich erklärten Tarifabkommen viel weiter ausgedehnt hat als die EU dies vorsah.

**Kommentar [ZH2]:** Richtlinie 96/71/EG vom 16.12.1996

### • Pflichten des ausländischen Arbeitgebers

Will das ausländische Unternehmen Personen nach Belgien entsenden (egal welcher Nationalität diese sind), so muss er die in Belgien verbindlichen Bestimmungen bezüglich Arbeitsbedingungen, Entlohnung und Beschäftigung einhalten.

Die EU-Richtlinie sah vor, dass die in allgemein verbindlich erklärten Tarifverträgen enthaltenen Regeln für folgende Bereiche auch von den entsendenden Unternehmen eingehalten werden müssen :

- Höchstarbeitszeiten und Mindestruhezeiten;
- bezahlter Mindestjahresurlaub;
- Mindestlohnsätze einschließlich der Überstundensätze;
- 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.

Obwohl diese Bestimmungen in der Richtlinie auf den Baubereich beschränkt wurde, hat es der belgische Gesetzgeber für notwendig erachtet diese Bestimmungen auf alle Sektoren auszudehnen.

Des weiteren sieht das belgische Recht vor, dass jeder Arbeitgeber die in Belgien vorgesehenen Sozialdokumente und Arbeitsordnungen für seine hierhin entsandten Arbeitnehmer bereithalten muss.

Von dieser Verpflichtung sind aber alle Unternehmen für die ersten sechs Monaten der Entsendung entbunden insofern sie folgende Bedingungen einhalten :

- sie müssen vor jeder Entsendung eine Meldung bei der Verwaltung der Sozialinspektion hinterlegt haben;
- sie müssen während sechs Monaten eine Kopie der Dokumente bereithalten, die sie in Anwendung der ausländischen Gesetzgebung führen müssen und die den belgischen Dokumenten gleichzusetzen sind (d.h. Lohnzettel und persönliche Konten).

Die Meldung muss auf einem hierfür vorgesehen Formular eingereicht werden und kann auch auf elektronischem Wege eingereicht werden. Das Unternehmen erhält innerhalb von 5 Tagen eine Bestätigung der Meldung sowie eine Registrierungsnummer.

Achtung : der Zeitraum von sechs Monaten läuft ab dem Augenblick der ersten Entsendung eines Arbeitnehmers nach Belgien.

Auch müssen Änderungen sofort gemeldet werden, wie z.B. die Entsendung von neuen Arbeitnehmern, die Eröffnung neuer Baustellen, der Ort an dem die gleichgestellten Dokumente aufbewahrt werden, Änderung des Wohnsitzes des Arbeitnehmers oder Betriebssitzes des Arbeitgebers etc.

Die gleichgesetzten Dokumente müssen nach Wahl des Arbeitgebers entweder am Ort der Baustelle oder am Sitz des belgischen Beauftragten oder Arbeitnehmer des ausländischen Unternehmers.

Bei einer Beschäftigung über sechs Monaten (oder bei Unterlassung der Meldung) müssen die üblichen belgischen Sozialdokumente d.h. u.a. folgende Dokumente und Register geführt werden :

- Personalregister
- Anwesenheitsregister
- Einzelkonten der Arbeitnehmer
- Arbeitsvertrag
- Arbeitsordnung
- Lohnzettel

Nach Beendigung der Entsendung müssen alle Sozialdokumente (mit Inventar) bei der Verwaltung der Sozialinspektion hinterlegt werden (ggf. mittels Einschreiben).

Anfragen und Schreiben bezüglich der Meldungen müssen an folgende Adresse gerichtet werden :

Administration de l'inspection des lois sociales  
Ministère fédéral de l'Emploi et du Travail  
rue Belliard, 51  
B- 1040 Bruxelles

Tél.: +32 2 233 47 57

Fax: +32 2 233 48 27

E-mail : ils.detachement@meta.fgov.be

#### • Für allgemein verbindlich erklärte Tarifabkommen

Da die Tarifabkommen, welche für allgemein verbindlich erklärt wurden (dies geschieht in Belgien durch einen Königlichen Erlass), direkt auf das Arbeitsverhältnis anwendbar sind, empfiehlt es sich natürlich sich sehr genau und im Voraus über die jeweiligen Arbeits- und Beschäftigungsbedingungen zu informieren.

Diese Arbeit ist aber nahezu unmöglich für jemanden, der sich nicht in diesem Bereich auskennt. In diesem Sinne empfiehlt es sich, entweder bei einem spezialisierten Dienstleister (Lohn- oder Sozialsekretariat) oder aber bei der Verwaltung nachzufragen.

Der öffentliche föderale Dienst Arbeit und Beschäftigung hat hierzu eine Kontaktadresse eingerichtet, an die man sich mit allen Fragen (Tarifabkommen, Formulare, etc.) wenden kann.

Ministère fédéral de l'Emploi et du Travail  
Administration des relations individuelles du travail  
Division de la réglementation des relations individuelles du travail  
rue Belliard 51  
1040 Bruxelles  
Fax : +32 2 233 48 21  
E-mail: rit@meta.fgov.be

- **Wo muss der Arbeitnehmer sozialversichert sein?**

Unabhängig davon, ob der Arbeitnehmer der ausländischen oder der belgischen Steuer unterworfen werden muss (dieses Problem erörtern wir in einer späteren Veröffentlichung), muss das Problem der Sozialversicherung gelöst werden.

Es besteht keine Einheit zwischen sozial- und steuerrechtlichen Aspekten. Somit kann es vorkommen, dass ein Arbeiter sozialversichert ist in Belgien, aber im Ausland Steuern bezahlt, sowie auch umgekehrt.

Im Allgemeinen gilt, dass der Arbeiter dort versichert ist, wo er angestellt ist. Hat er also seinen Arbeitsvertrag mit einer luxemburgischen Firma abgeschlossen und ist sein Arbeitsplatz in Luxemburg, so muss er dort sozialversichert werden.

Wenn von Anfang an feststeht, dass der Arbeitsort nicht in dem Land liegt, wo der Arbeitsvertrag abgeschlossen wurde, so muss der Arbeitnehmer in dem Land sozialversichert werden, in dem er tatsächlich seiner Arbeit nachgeht, und dies von Anfang an.

Bei einer Entsendung bleibt der Arbeitnehmer im Prinzip der Sozialversicherung des Landes des Unternehmers unterworfen. Erst wenn die Entsendung über zwölf Monate hinausgeht, muss der Arbeitnehmer in dem Land, in dem er die Arbeit ausführt sozialversichert werden.

Diese Frist von einem Jahr gilt je Arbeitnehmer, so dass eine Person, die an der Stelle einer anderen entsandt wird, nur bis zu einer Gesamtzeit von zwölf Monaten in der Sozialversicherung des Ursprungslandes verbleiben kann. In Ausnahmefällen kann eine Verlängerung beantragt werden (z.B. um eine Arbeit zu beenden).

Ein Beispiel :

Ein deutsches Stahlbauunternehmen entsendet einige Arbeitnehmer nach Brüssel auf eine Baustelle, die zwei Jahre in Anspruch nimmt. Spätestens nach einem Jahr müssen die Arbeiter in Belgien sozialversichert werden. Dies unter Vorbehalt einer Genehmigung der Verlängerung des Statuts durch die zuständigen Behörden.

Wenn nun ein Arbeiter nur für diese Baustelle neu eingestellt wird, so muss er direkt in Belgien sozialversichert werden und kann nicht als entsandte Person gelten.

Wird ein Arbeitnehmer nach 8 Monaten durch einen anderen ersetzt, so kann diese zweite Person nur noch 4 Monate unter deutschem Sozialstatut entsandt werden und muss theoretisch nach einem Jahr gesamter Entsendungszeit in die belgische Sozialversicherung wechseln. Dies unter Vorbehalt einer etwaigen Verlängerung.

Die sozial- und steuerrechtlichen Aspekte sind teilweise sehr verschieden und stehen einander nicht parallel gegenüber. So kann es sehr wohl vorkommen, dass ein Arbeitnehmer in einem Land arbeitet, dort sozialversichert ist, aber seine Steuern in einem anderen Land zahlt.

- **Entsendung und Steuern**

In der Theorie besteuert der Staat, in dem der Arbeiter wohnt oder in dem die Arbeit ausgeführt wird. Um jedoch zu vermeiden, dass im Falle einer Entsendung oder eines Arbeiters, der Grenzgänger ist, zwei Staaten die Einkünfte doppelt besteuern, haben alle europäischen Länder untereinander die so genannten Doppelbesteuerungsabkommen (DBA) abgeschlossen, die auf die Vermeidung von mehrfacher Besteuerung abzielen.

Die DBA mit den wichtigsten Handelspartnern Belgiens basieren auf eine Entwurf einer Vereinbarung der OECD (Organisation für Zusammenarbeit und Entwicklung). Deshalb sind die Systeme mehr oder weniger gleich für alle Grenzgänger, obwohl es immer noch Besonderheiten für jedes Land gibt.

Uns interessieren in dieser Analyse vor allem die DBA mit Deutschland und Luxemburg.

Außerdem beschränken wir uns hier lediglich auf die Zahlung der Löhne und lassen die Vergütungen von Selbständigen, Verwaltern oder Pensionären außer acht. Die Besteuerung von festen Arbeitsstätten wird abschließend bewertet. Hierbei handelt es sich um die Frage, ob das Unternehmen, welches Arbeiten in einem anderen Staat ausführt auch dort Steuer bezahlen muss. Den Aspekt der Mehrwertsteuer klammern wir dabei aus.

## A) Lohnbesteuerung

### Prinzip : Besteuerung im Land des Wohnsitzes

Als erstes Prinzip gilt, dass

*Löhne, Gehälter und ähnliche Vergütungen, die eine in einem Vertragsstaat ansässige Person aus unselbständiger Arbeit bezieht, können nur in diesem Staat besteuert werden (...)"*  
(siehe Art. 15 DBA)

### Ausnahme : Besteuerung im Land der Ausführung der Arbeit

Der Text des DBA sieht aber weiter vor :

*... es sei denn, dass die Arbeit in dem anderen Vertragsstaat ausgeübt wird. Wird die Arbeit dort ausgeübt, so können die dafür bezogenen Vergütungen in dem anderen Staat besteuert werden.*

Somit muss grundsätzlich die Besteuerung in dem Land stattfinden, in dem die Arbeit ausgeführt wird.

Hierzu gibt es aber eine weitere Ausnahme :

Wenn die drei nachfolgenden Bedingungen erfüllt sind, dann erhält der Wohnsitzstaat das Recht zur Besteuerung wieder zurück, obwohl die Arbeiten nicht in diesem Staat ausgeübt werden :

- 1) die Tätigkeit hat nicht länger als 183 Tage stattgefunden;
- 2) und der Lohn wurde von oder für einen Arbeitgeber gezahlt der nicht im Land der Ausführung der Arbeiten ansässig ist;
- 3) und die eigentliche finanzielle Last der Löhne und Vergütungen wird nicht durch eine Betriebsstätte oder feste Einrichtung getragen, über die der Arbeitgeber in dem Land der Ausübung der Arbeiten verfügt.

Diese drei Bedingungen müssen allesamt erfüllt sein, damit das Wohnsitzland besteuern kann.

Es sei noch bemerkt, dass die 183-Tage-Regelung jeweils für ein Ziviljahr gilt. Selbst wenn eine Arbeit im September beginnt und bis Mai des darauffolgenden Jahres dauert, so gilt die 183-Tage-Frist nicht als überschritten.

Achtung : In dieser Frist sind jedoch die üblichen Unterbrechungen wie Wochenende, Urlaub etc. mit einbegriffen.

Soweit die Theorie. Verdeutlichen wir diese Prinzipien durch konkrete Beispiele.

Es sei an dieser Stelle auch bemerkt, dass es Änderungen in den DBA mit Deutschland bzw. Luxemburg gegeben hat. Im DBA mit der BRD wurde die Regel der Grenzgemeinden fallen gelassen, so dass auch Grenzgänger aus diesen Gemeinden im Nachbarland Steuern entrichten, wenn sie dort arbeiten.

Die Änderungen im DBA mit Luxemburg berühren den internationalen Transport und einige kleinere Punkte, die im Rahmen dieser Veröffentlichung nicht von Belang sind.

### **Einige Fallbeispiele :**

- ◆ Ein belgischer Arbeiter kündigt an seiner belgischen Arbeitsstelle und arbeitet ab sofort (Antritt ist 1. Oktober) in Deutschland für einen holländischen Betrieb, der dort eine Niederlassung (GmbH) bzw. feste Einrichtung hat.

In diesem ersten Fall ist der tatsächliche Arbeitsplatz im Ausland. Der erhaltene Lohn muss im Prinzip auch dort versteuert werden.

Es muss aber geprüft werden, ob die Ausnahme der 183-Tage-Regelung hier nicht greift.

Die erste Bedingung ist erfüllt : für das erste Jahr arbeitet die Person weniger als 183 Tage in Deutschland.

Die zweite und dritte Bedingung sind im vorliegenden Fall nicht erfüllt. Somit muss die Steuer in Deutschland gezahlt werden.

Anders wäre es, wenn das niederländische Unternehmen nur wenige Monate in Deutschland tätig wäre und dort über keinerlei Niederlassung oder feste Einrichtung verfügen würde. In diesem Fall wäre der Arbeiter in Belgien, seinem Wohnsitzland, steuerpflichtig.

- ◆ Ein Belgier ist seit 1995 bei einem luxemburgischen Unternehmen angestellt. Seit März 2002 arbeitet er auf einer Baustelle in Belgien und dies bis zum April 2003.

Da die Ausführung der Arbeiten in Belgien, also dem Wohnsitzland, stattfinden, muss auch im Wohnsitzstaat besteuert werden. Es ist dabei nicht erheblich, dass das Unternehmen eine feste Niederlassung hier hat oder nicht.

Selbst wenn sich die Arbeit in Belgien auf einige Tage oder Wochen beschränken würde, ist das Einkommen für diese Zeitspanne in Belgien zu versteuern.

Im Gegenzug ist es aber unerheblich, wie lange der Arbeiter seiner Tätigkeit in Luxemburg nachgegangen ist : für die Arbeiten, die er dort geleistet hat, muss er auch dort besteuert werden.

Die 183-Tage-Regelung greift hier nicht, weil ja das Gehalt von einem in Luxemburg niedergelassenen Unternehmen gezahlt wird.

### **B) Unternehmensteuer oder Gewerbesteuer**

Ähnlich wie bei den natürlichen Personen zahlt das Unternehmen dort Steuern, wo es niedergelassen ist.

Ausnahme bildet der Fall, in dem Leistungen in einem anderen Land ausgeführt werden, in dem das Unternehmen über eine Betriebsstätte verfügt.

Unter Betriebsstätte ist eine feste Geschäftseinrichtung zu verstehen, in der die Tätigkeit des Unternehmens ganz oder teilweise ausgeübt wird. Dieser Begriff umfasst insbesondere :

- den Ort von dem aus die Leitung des Unternehmens stattfindet;
- den Ort einer Zweigniederlassung oder einer Geschäftsstelle;
- den Ort einer Werkstätte oder einer Fabrik;
- den Ort der Ausführung eines Bauwerks oder einer Montage, insofern diese eine gewisse Dauer übersteigt.

Die Dauer, die im letzten Punkt angesprochen wird beträgt für das DBA mit dem Großherzogtum Luxemburg sechs Monate und für das Abkommen mit der BRD neun Monate.

Wenn also das Unternehmen länger als 9 Monate in Deutschland auf einer Baustelle (eine bestimmte und nicht alle Baustellen zusammengerechnet) arbeitet, so muss es in diesem Staat Steuern für die ganze Zeit zahlen in der es Umsätze dort getätigt hat oder tätigen wird. Im Gegensatz zu der 183-Tage Regelung ist die Dauer für die Bestimmung der Betriebsstätte nicht auf ein Ziviljahr beschränkt.

Wenn also ein Unternehmen von August bis Mai des folgenden Jahres auf einer Baustelle in Deutschland oder Luxemburg arbeitet, so stellt diese Baustelle eine Betriebsstätte im Sinne des DBA dar.

Es ist darauf zu achten, dass im DBA jeweils besondere Regeln zur Festlegung der Höhe der Steuer sowie der Kosten festgelegt wurden. Es würde zu weit führen diese hier darzulegen.

Als abschließende Bemerkung ist zu beachten, dass Arbeiter und Unternehmen nicht unter allen Umständen für den gleichen Arbeitsplatz auch in gleicher Weise oder im gleichen Land besteuert werden.

Ein Unternehmen, das Montagen z.B. in einer Fabrik über 7 Monate in Deutschland ausführen lässt unterhält hier keine feste Einrichtung. Der Arbeiter, der während der ganzen Zeit auf dieser Baustelle gearbeitet hat ist aber sehr wohl in der BRD steuerpflichtig, weil er mehr als 183-Tage dort gearbeitet hat.

Die Einhaltung der sozial- und steuerrechtlichen Aspekte bei Ausführung von Arbeiten in einem anderen Land als das des Sitzes des Arbeitgebers birgt eine nicht zu unterschätzende Zahl von Problemen.

Es gilt deshalb diese Probleme früh genug zu erkennen und durch richtige Information bei den Steuerämtern oder professionellen Beratern rechtzeitig zu entschärfen.

Bestrafungen von z.B. unterlassenen Meldungen oder Besteuerungen die im Nachhinein erfolgen bergen große Risiken. Es muss vermieden werden, dass es soweit kommt.

