

Steuerliche Behandlung der Einkünfte entsendeter Arbeitnehmer

Bei der steuerlichen Behandlung von ins Ausland entsendeten Arbeitnehmern ist zwischen Entsendungen und Dienstreisen zu unterscheiden. Von dieser Unterscheidung ist die steuerliche Behandlung der Erstattung arbeitsbedingter Kosten (Diäten, Essensentgelt) dieser Arbeitnehmer abhängig.

Weder im Steuer- noch im Arbeitsrecht ist der Begriff "Dienstreise" definiert. Aus der Rechtsprechung folgt¹, dass als **Dienstreisen** nur diejenigen Reisen gelten, die keine regelmäßige Arbeit des Arbeitnehmers laut Arbeitsvertrag darstellen.

Das Ministerium für Arbeit, Familie, Soziales und Chancengleichheit hat am 19.12.2017 eine Erläuterung ausgegeben², die unter anderem zu den Kriterien der Unterscheidung zwischen Dienstreise und Entsendung Stellung nimmt.³

KRITERIUM	ENTSENDUNG	DIENSTREISE
Art der Arbeit des Arbeitnehmers	Die Arbeit wird als grenzüberschreitende Dienstleistungserbringung im Rahmen der in der Satzung oder im Gesellschaftsvertrag festgelegten Tätigkeiten verrichtet.	Die Arbeit ist für das Bestehen der Gesellschaft und die Ausübung ihrer Tätigkeit notwendig, stellt jedoch keine unmittelbare Dienstleistungserbringung der Gesellschaft dar.
Endempfänger der Dienstleistung	Auftraggeber der Dienstleistung	Arbeitgeber
Erlös des Arbeitgebers	Für die verrichtete Arbeit des Arbeitnehmers erwartet der Arbeitgeber die unmittelbar vertraglich vereinbarte Bezahlung.	Für die verrichtete Arbeit des Arbeitnehmers erwartet der Arbeitgeber keine unmittelbare Bezahlung.
Markt des anderen Staates	Die Gesellschaft tritt unmittelbar auf dem Markt des anderen Staates auf und steht im Wettbewerb zu den anderen Marktanbietern.	Die Gesellschaft tritt nicht unmittelbar auf dem Markt des anderen Staates auf und steht nicht im Wettbewerb zu den anderen Marktanbietern.

¹ Urteil I U 149/2010, Urteil I U 387/2011, Urteil VIII 215/2007.

² Information über die Anwendung des Instituts der Entsendung ins Ausland bzw. der Dienstreise.

³ Jedenfalls gilt, dass stets die Umstände des jeweiligen konkreten Falls zu beurteilen sind.

TPA svetovanje,

podjetje za svetovanje, davčne, računovodske in poslovne storitve d.o.o.

1000 Ljubljana, Leskoškova c. 2, Tel.: +386 1 520 86 60, Fax: +386 1 520 86 60, E-Mail: office@tpa-group.si
www.tpa-group.si, www.tpa-group.com, mat.št. 1898248, okr. sod. v LJ, VI. 1/38818/00, ss. kap. 8.763,00 EUR, SI40149455

Albanija | Avstrija | Bulgarija | Češka | Hrvaška | Madžarska | Poljska | Romunija | Slovaška | Slovenija | Srbija
Neodvisni član Baker Tilly Europe Alliance

Dienstreisen und Entsendungen ins Ausland kann man nicht nach ihrer Dauer unterscheiden, da der zeitliche Aspekt kein entscheidendes Kriterium für Entsendungen ist. Vielmehr ist ausschließlich der Inhalt der Arbeit zu berücksichtigen.

1) Arbeitsrechtliche Regelung

Entsendungen

Arbeitsrechtlich ist die Entsendung von Arbeitnehmern in den Artikeln 208 bis 210 des Gesetzes über Arbeitsverhältnisse⁴ (im weiteren Text: "ZDR-1") geregelt. Darin ist nicht ausdrücklich festgelegt, wann das Institut der Entsendung eines Arbeitnehmers ins Ausland anzuwenden ist. Gemäß Artikel 208 und 209 ZDR-1 handelt es sich dann um eine Entsendung, wenn eine zeitweilige Arbeit im Ausland verrichtet wird und diese Möglichkeit im Arbeitsvertrag vereinbart ist. Falls im Arbeitsvertrag keine Möglichkeit der Entsendung ins Ausland vereinbart ist, müssen der Arbeitnehmer und der Arbeitgeber gemäß Artikel 208 Absatz 3 einen neuen Arbeitsvertrag abschließen.

Dienstreisen

Im ZDR-1 ist der Begriff der Dienstreise nicht definiert. Bezüglich der Erstattung arbeitsbedingter Aufwendungen bei Dienstreisen und Entsendungen sind die Bestimmungen des Artikels 130 ZDR-1 (Erstattung arbeitsbedingter Aufwendungen) anzuwenden.

2) Besondere Steuerbemessungsgrundlage bei der Entsendung zur grenzüberschreitenden Arbeit

Für Einkünfte aus einem Arbeitsverhältnis, die der Arbeitnehmer für Auslandsentsendungen nach dem 01.01.2018 erzielt, führt der neue Artikel 45 a Einkommensteuergesetz⁵ (im weiteren Text: "ZDoh-2") eine besondere Steuerbemessungsgrundlage ein.

Gemäß der neu eingeführten Bestimmung sind Einkünfte in Höhe von 20 % des Bruttoentsendungsentgeltes, höchstens jedoch 1.000,00 EUR pro Monat, **nicht in die Steuerbemessungsgrundlage einzubeziehen**, sofern folgende Voraussetzungen kumulativ erfüllt sind (Artikel 45 a Absatz 1 ZDoh-2):

- Der Arbeitnehmer ist aus Slowenien oder nach Slowenien entsendet.
- Die Entsendung dauert ununterbrochen mehr als 30 Tage. Eventuell in diesem Zeitraum erfolgte Dienst- oder Privatreisen vom Entsendungsort wirken sich nicht auf die ununterbrochene Entsendungsdauer aus.
- Der Ort der gewöhnlichen Arbeitsverrichtung vor der Entsendung ist auf der kürzesten Straßenverbindung mehr als 200 Kilometer vom Entsendungsort entfernt.

⁴ Gesetz über Arbeitsverhältnisse (Amtsblatt der Republik Slowenien Nr. 21/2013 idgF).

⁵ Zakon o dohodnini (Amtsblatt der Republik Slowenien Nr. 117/2006 idgF).

- In den letzten 5 Jahren vor dem Beginn der ersten Entsendung war der Arbeitnehmer vor dem Entsendungsbeginn nach Slowenien nicht in Slowenien ansässig bzw. war er vor der Entsendung aus Slowenien nicht im anderen Staat ansässig.
- Für die Arbeit im Rahmen der Entsendung ist im Arbeitsvertrag ein Arbeitsentgelt mindestens in 1,5-facher Höhe des vom Statistischen Amt der Republik Slowenien zuletzt bekanntgegebenen durchschnittlichen jährlichen Arbeitsentgelts pro Beschäftigten in Slowenien, umgerechnet pro Monat, festgelegt. Derzeit beträgt dieses **2.440,42 EUR**.

Die Begünstigung (besondere Steuerbemessungsgrundlage) kann für Einkünfte geltend gemacht werden, die **in höchstens 60 Monaten in einem Zeitraum von 10 Jahren ab der ersten Entsendung** ausgezahlt wurden. Dies gilt ungeachtet dessen, ob es in der Zwischenzeit Unterbrechungen der Beschäftigung gab und der Arbeitnehmer die ganze Zeit bei demselben Arbeitgeber beschäftigt war. Damit der Arbeitgeber die Begünstigung des jeweiligen Arbeitnehmers ordnungsgemäß berücksichtigen kann, wurde durch Ergänzung des Artikels 19 Steuerverfahrensgesetz⁶ (im weiteren Text: "ZDavP") die Rechtsgrundlage dafür geschaffen, dass die Finanzbehörde dem Arbeitgeber auf dessen Antrag die Anzahl der Monate mitteilt, in denen die Begünstigung für den bei ihm beschäftigten Steuerpflichtigen bereits geltend gemacht wurde. Die Finanzbehörde darf diese Daten für den Zeitraum von zehn Jahren, ab der ersten Entsendung zur grenzüberschreitenden Arbeit, mitteilen.

Bezüglich der Erfüllung des "zeitlichen Kriteriums" ist anzumerken, dass zur Beurteilung der ununterbrochenen Entsendungsdauer nicht die physische Anwesenheit des Arbeitnehmers am Entsendungsort an arbeitsfreien Tagen bzw. in Zeiten, in denen der Arbeitnehmer nicht arbeitet, relevant ist. Beispielsweise stellen private Reisen nach Hause oder anderswohin keine Unterbrechung der Entsendung dar.

Eine nachträgliche Änderung der Entsendungsdauer kann die steuerliche Behandlung der Entsendung ändern. Bei nachträglicher Nichterfüllung der Voraussetzungen für die Begünstigung sind eventuell bereits vorgenommene Lohnverrechnungen unter Berücksichtigung der geänderten Entsendungsdauer zu berichtigen. Eine spätere Geltendmachung der Begünstigung bei nachträglicher Erfüllung der Bedingung ist nicht zwingend, da es sich um eine Begünstigung handelt, die nicht berücksichtigt werden muss.

Als Entsendung, für die die Begünstigung berücksichtigt werden kann, gilt gemäß Artikel 45 a Absatz 2 ZDoh-2 eine Entsendung, bei der folgende Voraussetzungen kumulativ erfüllt sind:

- Der Arbeitnehmer ist zur Arbeit außerhalb des Staates, in dem der Arbeitgeber ansässig ist, entsendet.
- Die Entsendung erfolgt aufgrund eines abgeschlossenen Arbeitsvertrages nach dem Recht des Staates, aus dem der Arbeitnehmer zur Arbeit außerhalb dieses Staates entsendet wird.

⁶ Steuerverfahrensgesetz (Amtsblatt der Republik Slowenien Nr. 117/2006 mit späteren Änderungen).

- Der Arbeitgeber und der Arbeitnehmer, zwischen denen der Arbeitsvertrag abgeschlossen ist, müssen folgende Voraussetzungen erfüllen: der Arbeitgeber muss in demjenigen Staat ansässig sein, aus dem der Arbeitnehmer entsendet wird, und muss in diesem Staat auch tatsächlich seine Tätigkeit ausüben; der Arbeitnehmer muss für den Arbeitgeber gewöhnlich im Staat, in dem der Arbeitgeber ansässig ist, arbeiten.
- Der Arbeitsvertrag regelt eine Arbeit im Rahmen der Tätigkeit des Arbeitgebers in dem Staat, in den der Arbeitnehmer entsendet wird, und zwar im Namen und auf Rechnung des Arbeitgebers aufgrund eines Vertrages zwischen dem Arbeitgeber und dem Auftraggeber der Dienstleistung.
- Der Arbeitnehmer arbeitet während der gesamten Entsendungsdauer nach Anweisungen und unter Kontrolle des entsendenden Arbeitgebers.

Gemäß Artikel 45 a Absatz 4 ZDoh-2 ist die Begünstigung unter den Bedingungen aus Absatz 1 dieses Artikels auch auf Einkünfte von Arbeitnehmern anzuwenden, die aufgrund einer Entsendung zwischen zwei gemäß dem Gesellschaftsrecht verbundenen Gesellschaften ins Ausland entsendet sind, außer bei Entsendungen an Unternehmen, die durch Unternehmensverträge miteinander verbunden sind. Als verbundene Gesellschaft in Sinne dieses Absatzes gilt auch eine Betriebsstätte des Arbeitgebers.

3) Erstattung arbeitsbedingter Kosten – ab dem 01.01.2018 geltende Regelung

Artikel 44 ZDoh-2 normiert Einkünfte aus dem Arbeitsverhältnis, die nicht in die Steuerbemessungsgrundlage einzurechnen sind. Als solche gelten Diäten, das Essensentgelt und auch Fahrtkosten für den Weg zwischen Wohn- und Arbeitsort. Hierbei handelt es sich um arbeitsbedingte Kosten.

Aufgrund der Änderung von Artikel 44 ZDoh-2 muss ab dem 01.01.2018, iZm der steuerlichen Behandlung der Erstattung arbeitsbedingter Kosten ins Ausland entsendeter Arbeitnehmer, zwischen kürzeren und längeren Entsendungen unterschieden werden.

Essenszuschuss bei einer zeitweiligen Entsendung ins Ausland

Zum Zwecke der Bestimmung des steuerfreien Teils des Essenszuschusses bei einer zeitweiligen Entsendung ins Ausland gilt gemäß Ziffer 4 lit b in Artikel 44 Absatz 1 ZDoh-2 wie folgt:

Kürzere zeitweilige Entsendung:

Im Falle einer **Entsendung, die ununterbrochen höchstens 30 Tage dauert**, sind Diäten für jeden Arbeitstag während der Dauer der Entsendung bis zu der Höhe und unter den Bedingungen, die in der *Verordnung über die steuerliche Behandlung von Kostenerstattungen und anderen Einkünften aus dem Arbeitsverhältnis*⁷ (im weiteren Text: "Verordnung") festgelegt sind, nicht in die Steuerbemessungsgrundlage einzubeziehen. Diese Diäten werden unterliegen somit keiner Besteuerung. Für ent-

⁷ Uredba o davčni obravnavi povračil stroškov in drugih dohodkov iz delovnega razmerja (Amtsblatt der Republik Slowenien Nr. 140/06 idgF).

sendete Arbeitnehmer, die den Beruf eines Fahrers im internationalen Straßenverkehr ausüben, kommt eine 90 Tage Frist zur Anwendung. Als einzelne Entsendung gilt bei entsendeten Arbeitnehmern, die den Beruf eines Fahrers im internationalen Straßenverkehr ausüben, die Verrichtung der Arbeitsaufgaben des Fahrers im internationalen Straßenverkehr im Rahmen einer jeweiligen Abwesenheit vom Sitz des Arbeitgebers. **Völlig arbeitsfreie Tage** (Feiertag, Wochenende) **des Arbeitnehmers gelten nicht als Arbeitstage.**

Längere zeitweilige Entsendung:

Im Falle einer **Entsendung, die ununterbrochen mehr als 30 Tage** (bzw. bei entsendeten Arbeitnehmern, die den Beruf eines Fahrers im internationalen Straßenverkehr ausüben: mehr als 90 Tage) dauert, ist das Essensentgelt bis zu der Höhe und unter den Bedingungen, die für das Essensentgelt in der Verordnung festgelegt sind, zuzüglich 80 % (nach der derzeit geltenden Höhe beträgt dies $6,12 \cdot 1,80 = 11,02$ EUR) nicht in die Einkommensteuerbemessungsgrundlage einzubeziehen.

Vereinbarung über die Dauer der Entsendung

Die steuerliche Behandlung von Einkünften im Zusammenhang mit der jeweiligen zeitweiligen Entsendung ins Ausland bzw. im Zusammenhang mit der jeweiligen grenzüberschreitenden Arbeit ist hinsichtlich der Dauer der Entsendung an die **Vereinbarung über die Entsendungsdauer** (entweder bis zu 30 bzw. 90 Tagen oder länger) zwischen dem Arbeitnehmer und dem Arbeitgeber geknüpft. Zur Beurteilung der ununterbrochenen Dauer der Entsendung ist nicht die physische Anwesenheit des Arbeitnehmers am Entsendungsort an arbeitsfreien Tagen bzw. in Zeiten, in denen der Arbeitnehmer nicht arbeitet, relevant. Beispielsweise stellen private Reisen nach Hause oder anderswohin während der Dauer der Entsendung keine Unterbrechung der Entsendung dar. Die eventuelle Erstattung von Kosten im Zusammenhang mit derartigen Reisen ist steuerlich nicht als Erstattung arbeitsbedingter Aufwendungen auf Dienstreisen bzw. bei Entsendungen steuerfrei, sondern steuerpflichtig zu behandeln.

Eine nachträgliche Änderung der Vereinbarung zwischen dem Arbeitnehmer und dem Arbeitgeber bezüglich der Dauer der Entsendung kann die steuerliche Behandlung der Kostenerstattungen (in Höhe von Diäten oder des Essensentgelts) ändern. Daher sind bereits ausgezahlten Kostenerstattungen unter Berücksichtigung der geänderten Gesamtentsendungsdauer entsprechend zu berichtigen.

Wenn die Entsendung beispielsweise von 25 auf 40 Tage verlängert wird, ist die steuerliche Behandlung der Kostenerstattungen für die gesamte Entsendungsdauer und nicht nur für die über den Zeitraum von 30 Tagen hinausgehende Dauer zu berichtigen.

Fahrtkostenerstattung (Fahrtspesen) bei einer zeitweiligen Entsendung ins Ausland

Gemäß Artikel 3 der Verordnung sind die Fahrtspesen (Fahrtkosten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte) bis zur Höhe der Kosten öffentlicher Verkehrsmittel zwischen dem gewöhnlichen Aufenthaltsort und dem Ort, an dem die Arbeit verrichtet wird, nicht in die Steuerbemessungsgrundlage einzubeziehen. Als "gewöhnlicher Aufenthaltsort" des Arbeitnehmers gilt derjenige Aufenthaltsort, der dem Ort der Verrichtung der Arbeit am nächsten liegt. Ein anderer Aufenthaltsort des Arbeitnehmers gilt nur dann

als gewöhnlicher Aufenthaltsort gemäß dieser Verordnung, wenn der Arbeitnehmer mindestens viermal wöchentlich von dort zum Ort der Verrichtung der Arbeit fährt.

Soweit ins Ausland entsendete Arbeitnehmer täglich vom vorübergehenden Aufenthaltsort im Ausland zum Ort der Verrichtung der Arbeit fahren, gilt dieser Aufenthaltsort im Ausland als "gewöhnlicher Aufenthaltsort". Nur die Fahrtkosten zwischen dem gewöhnlichen Aufenthaltsort (während der Woche ist dies der Aufenthaltsort im Ausland) und dem Ort der Verrichtung der Arbeit sind steuerlich absetzbar. Der Umstand, dass sich der entsendete Arbeitnehmer an Wochenenden, Feiertagen, im Urlaub usw. gewöhnlich in Slowenien aufhält, ist unbeachtlich. **Der Weg vom gewöhnlichen Aufenthaltsort (Aufenthaltsort im Ausland) nach Hause in Slowenien kommt somit nicht für eine steuerfreie Fahrtkostenerstattung in Frage.**

Ab dem 01.01.2018 sind Fahrtkostenerstattungen zu Beginn und am Ende der Entsendung vom Wohnort zum Entsendungsort im Ausland aus der Besteuerung ausgenommen (Art 44 Abs 1 Z 4 Spiegelstrich 2 lit b ZDoh-2).

Ljubljana, den 7.03.2018

Mojca Mlakar

Michael Knaus