

# 01 | Erweiterung des Kassenstaatsprinzips bei Finanzierung aus öffentlichen Mitteln

März 2025

Die Änderung des § 50d Abs. 7 Einkommensteuergesetz (EStG) soll das inländische Besteuerungsrecht für Vergütungen, die entweder mittelbar oder unmittelbar aus öffentlichen Kassen an Auslandsmitarbeitende gezahlt werden, sicherstellen. Lesen Sie hier, wie sich die Änderung der Vorschrift seit dem 1. Januar 2025 insbesondere auf die Besteuerung beschränkt steuerpflichtiger Mitarbeitender auswirkt.



Werden die Vergütungen von im Ausland tätigen Arbeitnehmenden aus öffentlichen Mitteln gezahlt, kann sich neben einer Besteuerung im ausländischen Tätigkeitsstaat durch die Erweiterung des sogenannten Kassenstaatsprinzips (über § 50d Abs. 7 EStG) abkommensrechtlich zusätzlich eine Besteuerung in Deutschland ergeben.

Mit dem abkommensrechtlichen Kassenstaatsprinzip wird das Besteuerungsrecht für Vergütungen von Arbeitnehmenden im Regelfall dem Staat zugewiesen, der die Vergütung zahlt. Aufgrund der Änderung des § 50d Abs. 7 EStG zum 1. Januar 2025 gilt das Kassenstaatsprinzip nicht nur für Vergütungen, die von einer öffentlichen Kasse ausbezahlt, sondern auch für Vergütungen, die indirekt durch öffentliche Mittel finanziert werden.

Zu prüfen ist daher, ob eine Finanzierung aus einer „öffentlichen Kasse“ – unmittelbar oder mittelbar – vorliegt und welche steuerlichen Folgen sich daraus für die im Ausland tätigen Mitarbeitenden ergeben.

Besteht das Dienstverhältnis unmittelbar zwischen den Arbeitnehmenden und einer juristischen Person des öffentlichen Rechts, so stammt die Vergütung unzweifelhaft aus öffentlichen Mitteln. Infolge des Kassenstaatsprinzips unterliegt die Vergütung der

Arbeitnehmenden der Besteuerung in dem Staat, der die Vergütung zahlt.

Das Kassenstaatsprinzip kommt jedoch aufgrund der Neuregelung auch dann zur Anwendung, wenn die Vergütung zwar aus öffentlichen Mitteln aufgebracht wird, das Dienstverhältnis jedoch nicht mit einer juristischen Person des öffentlichen Rechts besteht. Das deutsche Besteuerungsrecht soll folglich auch dann erhalten bleiben, wenn Arbeitnehmende zwar nicht zugunsten des Kassenstaats tätig wird, die Vergütung jedoch – wenn auch nur mittelbar – aus inländischen öffentlichen Mitteln aufgebracht werden (zu Lasten der Staatskasse). Danach unterliegen grundsätzlich auch Einkünfte, die nur mittelbar aus einer inländischen Kasse gewährt werden, der inländischen Besteuerung.

Hinsichtlich der Mittelbarkeit der Zahlung stellt sich nunmehr auch die Frage, ob das Besteuerungsrecht auf Arbeitnehmende ausgeweitet wird, deren Arbeitgeber sich durch Auftragsverhältnisse mit der öffentlichen Hand und folglich aus öffentlichen Mitteln refinanzieren. Eine derartige Erweiterung des Besteuerungsrechts sollte zu verneinen sein, soweit die Zahlung der öffentlichen Hand nicht ausdrücklich mit der Vergütung der Arbeitnehmenden verknüpft werden kann.

Wird hingegen die Arbeitsleistung der Arbeitnehmenden bei der Kalkulation von Fördergeldern gegenüber der öffentlichen Kasse berücksichtigt oder es besteht ein anderweitiger konkreter Bezug zwischen der Zahlung der öffentlichen Hand und dem Dienstverhältnis, ist Mittelbarkeit und damit inländische Steuerpflicht grundsätzlich gegeben. Von einem konkreten Bezug ist beispielsweise dann auszugehen, wenn Arbeitnehmende in Projektverträgen, Zuwendungsbescheiden oder Auftragschreiben namentlich genannt werden.

Fraglich war in der Vergangenheit auch, ob das Kassenstaatsprinzip auch dann zur Anwendung kommt, wenn die Vergütung lediglich teilweise aus öffentlichen Mitteln aufgebracht wurde. Vor der Änderung des § 50d Abs. 7 EStG musste die Vergütung zu mindestens 75 Prozent aus inländischen öffentlichen Mitteln finanziert werden, damit Deutschland seinen Besteuerungsanspruch verwirklichen konnte. Mit der Änderung des § 50d Abs. 7 EStG zum 1. Januar 2025 entfällt die Überprüfung der Wesentlichkeitsgrenze von 75 Prozent, sodass das deutsche Besteuerungsrecht auf mischfinanzierte Projekte – unabhängig vom Finanzierungsanteil aus öffentlichen Mitteln – ausgeweitet wird.

Nach Prüfung und Feststellung des nationalen Besteuerungsanspruchs gemäß § 50d Abs. 7 EStG in Verbindung mit § 49 Abs. 1 Nr. 4 Buchst. b EStG ist im nächsten Schritt zu prüfen, ob das jeweils anzuwendende Doppelbesteuerungsabkommen (DBA) Deutschland final das Besteuerungsrecht für die aus öffentlichen Kassen gezahlten Vergütungen zuweist. Besonderes Augenmerk ist hierbei auf der Formulierung im einschlägigen DBA-Artikel,

Art. 19 OECD-MA „Öffentlicher Dienst“, zu legen. Fehlt in der einschlägigen Verteilungsnorm der explizite Verweis auf „juristischen Personen des öffentlichen Rechts“, kommt das Kassenstaatsprinzip für Arbeitnehmende der Privatwirtschaft (das heißt keine Beamten, keine öffentlich Bediensteten) nicht zum Tragen.

So bestimmt Artikel 19 DBA Deutschland/Belgien beispielsweise, dass Vergütungen, die von einer deutschen juristischen Person des öffentlichen Rechts unmittelbar an eine in Belgien ansässige Person ausgezahlt werden, in Deutschland besteuert werden können. Das sogenannte Kassenstaatsprinzip (Besteuerung in dem Staat, zu dessen Lasten der Staatskasse die Vergütungen gezahlt werden), kommt folglich zum Tragen und die aus öffentlichen Mitteln finanzierten Einkünfte unterliegen der Besteuerung in Deutschland. Sofern Belgien das Besteuerungsrecht für diese Einkünfte nach

Artikel 15 DBA Deutschland/Belgien für sich beansprucht, wird eine Doppelbesteuerung nach nationalem Recht durch Anrechnung der auf diese Einkünfte entfallenden belgischen Steuer vermieden (§ 50d Abs. 7 S. 2 EStG).

Werden hingegen die Vergütungen von einer deutschen juristischen Person des öffentlichen Rechts an eine in Italien ansässige Person ausgezahlt, finden die Regelungen des Art. 19 DBA Deutschland/Italien keine Anwendung, da dort Vergütungen, die von juristischen Personen des öffentlichen Rechts gezahlt werden, nicht aufgeführt sind. Das Kassenstaatsprinzip findet insoweit keine Anwendung. Das Besteuerungsrecht wird dann nach einem der übrigen Zuweisungsartikel (beispielsweise Artikel 15 für Einkünfte aus nicht selbständiger Tätigkeit etc.) und die Vermeidung der Doppelbesteuerung nach dem jeweiligen Methodenartikel zu prüfen sein.



## Fazit

Die Ausweitung des § 50d Abs. 7 EStG auf mittelbare Zahlungen einerseits und die unilaterale Anwendung des abkommensrechtlichen Kassenstaatsprinzips andererseits werden in der Praxis zu Unsicherheiten führen. Denn die in der Vergangenheit gewährte Steuerfreistellung des Arbeitslohns nach einem DBA ist dann – je nach Wortlaut des DBA – nicht mehr möglich. Eine drohende Doppelbesteuerung kann nur noch im Wege der Anrechnung der ausländischen Steuer auf die deutsche Steuer erfolgen. Dies gilt erstmals auch für Arbeitnehmende, die über keinen inländischen Wohnsitz verfügen und im ausländischen DBA-Staat ansässig sind. Bereits ein privatrechtliches Auftragsverhältnis mit der öffentlichen Hand kann eine mittelbare Zahlung darstellen, wenn der Bezug zum Dienstverhältnis mit den Arbeitnehmenden hergestellt werden kann. Alle inländischen Arbeitgeber, die Gelder aus öffentlichen Mitteln erhalten, sollten daher ihre Finanzierungsquellen

und ein etwaiges deutsches Besteuerungsrecht an den Vergütungen ihrer Arbeitnehmenden überprüfen.

Werden die Einkünfte aufgrund des nationalen Kassenstaatsprinzips im Inland besteuert und unterliegen diese Einkünfte auch im Tätigkeitsstaat der Steuerpflichtigen einer Besteuerung, so kann sich für die Steuerpflichtigen eine Doppelbesteuerung ergeben, die dann durch Steueranrechnung vermieden wird.

Bereits für Zwecke der inländischen Gehaltsabrechnung und der ordnungsgemäßen Lohnversteuerung besteht dringender Prüfungs- und Handlungsbedarf. Gerne unterstützen wir Sie bei der Überprüfung des Besteuerungsrechts und der Vermeidung einer etwaigen Doppelbesteuerung.

### Ansprechpartner:



#### [Ingo Todesco](#)

Partner, Tax,  
Leiter Global Mobility Services  
KPMG AG WPG

#### Kontakt über:

Redaktion KPMG Global  
Mobility News

[de-GMS-contact@kpmg.com](mailto:de-GMS-contact@kpmg.com)

### Global Mobility Services Newsletter abonnieren:

Bleiben Sie auf dem Laufenden – [Hier](#) können Sie die KPMG Global Mobility News abonnieren

Weitere Global Mobility News finden Sie auf unserer Übersichtsseite im Internet.



German Tax Facts App  
Wichtige Themen, News und Events rund um Steuern.



[www.kpmg.de](http://www.kpmg.de)

[www.kpmg.de/socialmedia](http://www.kpmg.de/socialmedia)



Die enthaltenen Informationen sind allgemeiner Natur und nicht auf die spezielle Situation einer Einzelperson oder einer juristischen Person ausgerichtet. Obwohl wir uns bemühen, zuverlässige und aktuelle Informationen zu liefern, können wir nicht garantieren, dass diese Informationen so zutreffend sind wie zum Zeitpunkt ihres Eingangs oder dass sie auch in Zukunft so zutreffend sein werden. Niemand sollte aufgrund dieser Informationen handeln ohne geeigneten fachlichen Rat und ohne gründliche Analyse der betreffenden Situation.

© 2025 KPMG AG Wirtschaftsprüfungsgesellschaft, eine Aktiengesellschaft nach deutschem Recht und ein Mitglied der globalen KPMG-Organisation unabhängiger Mitgliedsfirmen, die KPMG International Limited, einer Private English Company Limited by Guarantee, angeschlossen sind. Alle Rechte vorbehalten. Der Name KPMG und das Logo sind Marken, die die unabhängigen Mitgliedsfirmen der globalen KPMG-Organisation unter Lizenz verwenden.

*Einige oder alle der hier beschriebenen Leistungen sind möglicherweise für KPMG-Prüfungsmandanten und deren verbundene Unternehmen unzulässig.*

# 02 | Steuervergünstigung für energetische Maßnahmen – entsendebedingte Kosten?

März 2025

Steuerpflichtige, die in Eigenleistung energetische Maßnahmen an ihrem Eigenheim vornehmen, erhalten weitreichende Steuervergünstigungen im Rahmen ihrer Einkommensteuererklärung.

Welche Überlegungen müssen sich Arbeitgeber in diesem Zusammenhang stellen, wenn sie ihre Arbeitnehmenden auf Entsendung schicken.

Die erfolgreiche Umsetzung der Energiewende steht und fällt auch mit dem privaten Engagement der Bürger:innen. Der Gesetzgeber hat dies erkannt und eine Reihe von Fördermaßnahmen eingeführt, um das Engagement zu belohnen und zu fördern. Eine dieser Maßnahmen ist die Steuerermäßigung für energetische Maßnahmen, die Bürger:innen bei zu eigenen Wohnzwecken genutzten Gebäuden durchführen. Die Regelung des § 35c Einkommensteuergesetz (EStG) wurde mit Wirkung zum Veranlagungszeitraum 2020 eingeführt.

Doch welche Maßnahmen werden im Rahmen des § 35c EStG eigentlich konkret geregelt, welche Voraussetzungen müssen für eine steuerliche Förderung erfüllt sein und wie stellt sich die steuerliche Förderung dann dar? Nachfolgend ein zusammenfassender Überblick:

## 1. Begünstigte Maßnahmen:

- Wärmedämmung von Wänden, Dachflächen und Geschossdecken
- Erneuerung von Fenstern und Außentüren
- Erneuerung oder Einbau einer Lüftungsanlage
- Erneuerung der Heizungsanlage
- Einbau von digitalen Systemen zur energetischen Betriebs- und Verbrauchsoptimierung
- Optimierung bestehender Heizungsanlagen, sofern diese älter als zwei Jahre sind

## 2. Voraussetzungen:

- Die Maßnahmen müssen an einem im Inland, in der Europäischen Union (EU) oder dem Europäischen Wirtschaftsraum (EWR) belegenen, zu eigenen Wohnzwecken genutzten Gebäude durchgeführt werden.
- Das Gebäude muss bei Durchführung der Maßnahmen älter als zehn Jahre sein.
- Die Maßnahmen müssen von einem Fachunternehmen ausgeführt werden.
- Es muss eine Bescheinigung des ausführenden Fachunternehmens vorliegen, die die Durchführung der Maßnahmen bestätigt.



- Die Aufwendungen müssen durch eine Rechnung nachgewiesen und die Zahlung auf das Konto des Leistungserbringers erfolgt sein.

### 3. Höhe der Steuerermäßigung:

- Die Steuerermäßigung beträgt 20 Prozent der Aufwendungen, maximal jedoch 40.000 Euro pro Objekt.
- Die Ermäßigung wird über drei Jahre verteilt: im ersten und zweiten Jahr jeweils 7 Prozent der Aufwendungen (maximal 14.000 Euro pro Jahr) und im dritten Jahr 6 Prozent der Aufwendungen (maximal 12.000 Euro).

Insgesamt bleibt festzuhalten, dass es sich bei den steuerlichen Vorteilen für energetische Maßnahmen um Steuerermäßigungen handelt, die direkt von der festgesetzten tariflichen Einkommensteuer abgezogen werden, das heißt zu einer echten Entlastung führen.

Doch welcher Zusammenhang besteht eigentlich zwischen der Steuerermäßigung für energetische Maßnahmen und der internationalen Mitarbeitermobilität? Und vor allem: was hat der Arbeitgeber hiermit zu tun?

Wie gerade erläutert, ist zwingende Voraussetzung für die Inanspruchnahme der Steuerermäßigung, dass das betreffende Gebäude in Deutschland oder der EU bzw. dem EWR liegt und das Objekt im jeweiligen Kalenderjahr ausschließlich zu eigenen Wohnzwecken genutzt wird (§ 35c Abs. 2 EStG).

Soll nun der betreffende Arbeitnehmende aus Deutschland ins Ausland entsandt werden, stellt sich folglich die Frage, ob auch während der Dauer



der Auslandsentsendung der deutsche Wohnsitz beibehalten oder aufgegeben werden soll.

Hat der Arbeitnehmende energetische Maßnahmen am selbstbewohnten Objekt durchgeführt, für den der oben genannte Förderzeitraum noch nicht abgelaufen ist, er aber infolge der Entsendung den inländischen Wohnsitz aufgibt (beispielsweise durch Vermietung), verliert er den Anspruch auf die Steuervergünstigung (bis zu 14.000 Euro pro Kalenderjahr, siehe oben), die er ohne Entsendung (Wohnsitzaufgabe) unter Fortführung der

Eigennutzung erhalten hätte. In diesem Zusammenhang stellt sich also die Frage, ob der entstehende Nachteil durch den Arbeitgeber kompensiert werden müsste, vor allem dann, wenn der Arbeitnehmende die Entsendung auf Veranlassung des Arbeitgebers angetreten hat. Daneben ist auch zu prüfen, ob beziehungsweise inwieweit eine Erstattung dieser „entsendebedingten Kosten“ durch unternehmensinterne Entsendepolicies bereits geregelt ist beziehungsweise die Policies diesbezüglich angepasst oder überarbeitet werden müssten.

## Fazit

Für energetische Maßnahmen, die an zu eigenen Wohnzwecken genutzten Objekten durchgeführt werden, gibt es seit 2020 umfangreiche Steuervergünstigungen, die von Steuerpflichtigen auch regelmäßig in Anspruch genommen werden. Bei Nutzungsänderung aufgrund von Entsendungen besteht die Gefahr des Verlusts dieser Steuervergünstigungen. Frühzeitigen Beratungsgesprächen vor Beginn der Entsendung kommt folglich besondere Bedeutung zu, um Arbeitnehmende umfassend zu informieren. Arbeitgeber sind angehalten zu entscheiden, inwieweit ein Ausgleich des Verlusts solcher Steuervergünstigungen aufgrund von internationalen Arbeitnehmerentsendungen erfolgen soll und ob gegebenenfalls die unternehmensinternen Entsenderichtlinien anzupassen sind.

*Einige oder alle der hier beschriebenen Leistungen sind möglicherweise für KPMG-Prüfungsmandanten und deren verbundene Unternehmen unzulässig.*

### Ansprechpartner:



#### [Ingo Todesco](#)

Partner, Tax,  
Leiter Global Mobility Services  
KPMG AG WPG

#### Kontakt über:

Redaktion KPMG Global  
Mobility News

[de-GMS-contact@kpmg.com](mailto:de-GMS-contact@kpmg.com)

### Global Mobility Services Newsletter abonnieren:

Bleiben Sie auf dem Laufenden – [Hier](#) können Sie die KPMG Global Mobility News abonnieren

Weitere Global Mobility News finden Sie auf unserer Übersichtsseite im Internet.



#### German Tax Facts App

Wichtige Themen, News und Events rund um Steuern.



[www.kpmg.de](http://www.kpmg.de)

[www.kpmg.de/socialmedia](http://www.kpmg.de/socialmedia)



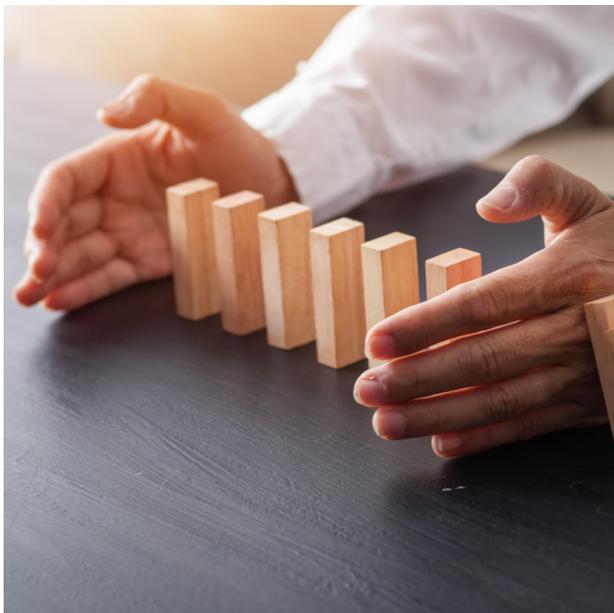
Die enthaltenen Informationen sind allgemeiner Natur und nicht auf die spezielle Situation einer Einzelperson oder einer juristischen Person ausgerichtet. Obwohl wir uns bemühen, zuverlässige und aktuelle Informationen zu liefern, können wir nicht garantieren, dass diese Informationen so zutreffend sind wie zum Zeitpunkt ihres Eingangs oder dass sie auch in Zukunft so zutreffend sein werden. Niemand sollte aufgrund dieser Informationen handeln ohne geeigneten fachlichen Rat und ohne gründliche Analyse der betreffenden Situation.

© 2025 KPMG AG Wirtschaftsprüfungsgesellschaft, eine Aktiengesellschaft nach deutschem Recht und ein Mitglied der globalen KPMG-Organisation unabhängiger Mitgliedsfirmen, die KPMG International Limited, einer Private English Company Limited by Guarantee, angeschlossen sind. Alle Rechte vorbehalten. Der Name KPMG und das Logo sind Marken, die die unabhängigen Mitgliedsfirmen der globalen KPMG-Organisation unter Lizenz verwenden.

# 03 | Bundessozialgericht bestätigt: Befreiung von der Rentenversicherungspflicht gilt nur für das jeweilige Beschäftigungsverhältnis

März 2025

Das Bundessozialgericht hat entschieden, dass die Befreiung von der Rentenversicherungspflicht nur für das jeweilige Beschäftigungsverhältnis gilt. Bei einem Arbeitgeberwechsel muss ein neuer Antrag gestellt werden, um doppelte Beitragslast zu vermeiden. Weitere Details zum Urteil erläutern wir in diesem Beitrag.



## **Bundessozialgericht bestätigt: Befreiung von der Rentenversicherungspflicht gilt nur für das jeweilige Beschäftigungsverhältnis**

Das Bundessozialgericht (BSG) hat mit seinem Urteil (Az. B 12 R 6/22 R) erneut klargestellt, dass die Befreiung von der gesetzlichen Rentenversicherungspflicht ausschließlich für das konkrete Beschäftigungsverhältnis gilt, für das sie beantragt wurde. Für Rechtsanwält:innen, Steuerberater:innen und andere Berufsgruppen, die sich über ein berufsständisches Versorgungswerk absichern können, bedeutet dies: Bei einem Arbeitgeberwechsel muss ein neuer Befreiungsantrag bei der Deutschen Rentenversicherung gestellt werden. Andernfalls droht eine doppelte Beitragslast.

### **Hintergrund der Befreiung von der Rentenversicherungspflicht**

Bestimmte Berufsgruppen haben die Möglichkeit, sich von der gesetzlichen Rentenversicherungspflicht befreien zu lassen, wenn sie Mitglied eines berufsständischen Versorgungswerks sind. Dies betrifft insbesondere freie Berufe wie Rechtsanwält:innen, Ärzt:innen, Architekt:innen oder Steuerberater:innen. Voraussetzung ist, dass die jeweilige Berufsordnung eine Pflichtmitgliedschaft im Versorgungswerk vorsieht und tatsächlich

Beiträge dorthin entrichtet werden. Zudem muss die ausgeübte Tätigkeit dem Berufsbild entsprechen.

Die Befreiung erfolgt nicht automatisch, sondern muss bei der Deutschen Rentenversicherung beantragt werden. Sie gilt ausschließlich für die konkret ausgeübte berufsspezifische Tätigkeit und nicht für weitere Beschäftigungen, die der allgemeinen Rentenversicherungspflicht unterliegen können.

### **Kernaussagen des Urteils**

Das BSG stellt in seinem Urteil klar, dass eine Befreiung von der Rentenversicherungspflicht nicht pauschal für alle zukünftigen Beschäftigungsverhältnisse übernommen werden kann. Vielmehr ist für jede neue Beschäftigung die erneute Prüfung einer möglichen Befreiung erforderlich. Auch der Hinweis im ursprünglichen Befreiungsbescheid, wonach die Befreiung für die beantragte und weitere berufsspezifische Beschäftigungen gilt, ändert daran nichts. Ziel dieser Regelung ist es, sicherzustellen, dass die gesetzlichen Vorschriften zur Rentenversicherungspflicht konsequent eingehalten werden und somit keine der betroffenen Personen unbeabsichtigt ohne ausreichende Altersvorsorge verbleiben.

## Konsequenzen für Arbeitnehmende und Arbeitgebende

Sowohl Arbeitnehmende als auch Arbeitgeber sollten sich bewusst sein, dass eine bestehende Befreiung von der Rentenversicherungspflicht nicht automatisch auf ein neues Beschäftigungsverhältnis übergeht. Innerhalb von drei Monaten nach Aufnahme einer neuen Tätigkeit sollte ein erneuter Antrag auf Befreiung gestellt werden. Unterbleibt dies oder erfolgt eine fehlerhafte rentenrechtliche Beurteilung, können empfindliche Beitragsnachforderungen entstehen. Arbeitgeber sollten daher interne Prozesse implementieren, um bei Neueinstellungen betroffener Berufsgruppen frühzeitig auf die Notwendigkeit eines neuen Befreiungsantrags hinzuweisen beziehungsweise die Neubeantragung proaktiv anzustoßen.

## Fazit

Arbeitgeber und Arbeitnehmende sollten das Urteil des BSG zum Anlass nehmen, ihre Prozesse im Umgang mit der Befreiung von der Rentenversicherungspflicht zu überprüfen. Bei einem Wechsel des Arbeitgebers sollte innerhalb von drei Monaten ein neuer Befreiungsantrag gestellt werden. Versäumnisse oder Fehlbeurteilungen können zu erheblichen Beitragsnachforderungen führen. Unternehmen sollten daher sicherstellen, dass betroffene Berufsgruppen bereits bei der Einstellung auf die Notwendigkeit eines neuen Antrags hingewiesen werden. Ein proaktives Vorgehen kann finanzielle Risiken minimieren und rechtliche Sicherheit gewährleisten.

## Ansprechpartner:



### Matthias Henne

Senior Manager, Tax  
KPMG AG WPG

### Kontakt über:

Redaktion KPMG Global  
Mobility News

[de-GMS-contact@kpmg.com](mailto:de-GMS-contact@kpmg.com)

## Global Mobility Services Newsletter abonnieren:

Bleiben Sie auf dem Laufenden – [Hier](#) können Sie die KPMG Global Mobility News abonnieren

Weitere Global Mobility News finden Sie auf unserer Übersichtsseite im Internet.



### German Tax Facts App

Wichtige Themen, News und Events rund um Steuern.



[www.kpmg.de](http://www.kpmg.de)

[www.kpmg.de/socialmedia](http://www.kpmg.de/socialmedia)



Die enthaltenen Informationen sind allgemeiner Natur und nicht auf die spezielle Situation einer Einzelperson oder einer juristischen Person ausgerichtet. Obwohl wir uns bemühen, zuverlässige und aktuelle Informationen zu liefern, können wir nicht garantieren, dass diese Informationen so zutreffend sind wie zum Zeitpunkt ihres Eingangs oder dass sie auch in Zukunft so zutreffend sein werden. Niemand sollte aufgrund dieser Informationen handeln ohne geeigneten fachlichen Rat und ohne gründliche Analyse der betreffenden Situation.

© 2025 KPMG AG Wirtschaftsprüfungsgesellschaft, eine Aktiengesellschaft nach deutschem Recht und ein Mitglied der globalen KPMG-Organisation unabhängiger Mitgliedsfirmen, die KPMG International Limited, einer Private English Company Limited by Guarantee, angeschlossen sind. Alle Rechte vorbehalten. Der Name KPMG und das Logo sind Marken, die die unabhängigen Mitgliedsfirmen der globalen KPMG-Organisation unter Lizenz verwenden.

*Einige oder alle der hier beschriebenen Leistungen sind möglicherweise für KPMG-Prüfungsmandanten und deren verbundene Unternehmen unzulässig.*

# 04 | Die EU-Entsenderichtlinie bei Entsendungen und Dienstreisen in die EU – was Unternehmen beachten müssen

März 2025

Entsenden Unternehmen Mitarbeitende ins Ausland, müssen unter anderem

vielfältige rechtliche Vorgaben insbesondere im Zusammenhang mit der EU-Entsenderichtlinie beachtet werden. In Teil 1 unserer Beitragsreihe zur EU-Entsenderichtlinie haben wir uns mit dem rechtlichen Hintergrund sowie dem Anwendungsbereich der

EU-Entsenderichtlinie beschäftigt und in Teil 2 haben wir die konkreten Registrierungs-

pflichten nach der EU-Entsenderichtlinie näher beleuchtet.

Teil 3 unserer Beitragsreihe zur EU-Entsenderichtlinie befasst sich abschließend mit den arbeitsrechtlichen Vorgaben der EU-Entsenderichtlinie zur Gewährung von Mindestarbeitsbedingungen sowie mit drohenden Sanktionen bei Verstößen. Lesen Sie hier, was Unternehmen in diesem Zusammenhang beachten müssen.

regularien. Der Zweck der EU-Entsenderichtlinie besteht darin, Lohndumping zu vermeiden und den Wettbewerb zwischen Unternehmen auf eine faire Grundlage zu stellen; und gerade dies verwirklicht sich im Equal Pay Gedanken. Die in Teil 2 unserer Beitragsreihe beleuchteten Registrierungspflichten haben demgegenüber eine unterstützende Funktion, indem sie bewirken, dass die lokale Behörde überhaupt Kenntnis von der Entsendung erhält und dadurch in die Lage versetzt wird, die Einhaltung der Equal-Pay-Vorgaben im Einzelfall prüfen zu können.

## Dritter Teil

### Equal Pay und Sanktionen nach der EU-Entsenderichtlinie

Wenn Arbeitgeber Mitarbeitende ins Ausland entsenden, müssen sie unter anderem die Vorschriften der EU-Entsenderichtlinie (Richtlinie 96/71/EG, zuletzt geändert durch 2018/957/EU) beachten. In Teil 1 unserer Beitragsreihe haben wir uns mit dem rechtlichen Hintergrund sowie dem Anwendungsbereich der EU-Entsenderichtlinie beschäftigt, während wir in Teil 2 die konkreten Registrierungspflichten näher beleuchtet haben. In diesem dritten

Teil unserer Beitragsreihe zur EU-Entsenderichtlinie erläutern wir nun die Vorgaben zur Gewährung bestimmter Mindestarbeitsbedingungen (Equal Pay) sowie die Sanktionen bei Verstößen gegen Entsendevorschriften.

#### 1. Hintergrund des Bestehens von Equal-Pay-Verpflichtungen

Bei der Pflicht zur Gewährung von Mindestarbeitsbedingungen für entsandte Mitarbeitende (in der Praxis oft auch „Equal Pay“ genannt) handelt es sich um die wesentliche Säule der Entsende-



## 2. Das bedeutet Equal Pay

Nach der EU-Entsenderichtlinie müssen entsandte Arbeitnehmende die gleichen grundlegenden Arbeitsbedingungen wie die im Gastland beschäftigten Arbeitnehmenden genießen. Diese beinhalten nach der Richtlinie unter anderem:

- Höchstarbeitszeiten und Mindestruhezeiten
- bezahlter Mindestjahresurlaub
- Entlohnung, einschließlich der Überstundensätze
- Sicherheit, Gesundheitsschutz und Hygiene am Arbeitsplatz

Festgelegt werden diese Mindestarbeitsbedingungen entweder durch lokale Rechtsvorschriften und/oder durch für allgemein verbindlich erklärte Tarifverträge. In Deutschland werden diese im Wesentlichen durch die §§ 2 ff. Arbeitnehmerentsendegesetz (AEntG) geregelt. Nach § 2 Abs. 1 AEntG gelten so zunächst die in Rechts- oder Verwaltungsvorschriften enthaltenen Regelungen, insbesondere über die folgenden Arbeitsbedingungen (nicht abschließend), auch in Bezug auf Arbeitsverhältnisse zwischen einem im Ausland ansässigen Arbeitgeber und seinen im Inland beschäftigten Arbeitnehmern:

- die Entlohnung einschließlich der Überstundensätze ohne die Regelungen über die betriebliche Altersversorgung
- der bezahlte Mindestjahresurlaub
- die Höchstarbeitszeiten, Mindestruhezeiten und Ruhepausenzeiten

- die Sicherheit, der Gesundheitsschutz und die Hygiene am Arbeitsplatz, einschließlich der Anforderungen an die Unterkünfte von Arbeitnehmenden, wenn sie vom Arbeitgeber für Arbeitnehmende, die von ihrem regelmäßigen Arbeitsplatz entfernt eingesetzt werden, unmittelbar oder mittelbar, entgeltlich oder unentgeltlich zur Verfügung gestellt werden

Nach den §§ 2, 5 AEntG gilt Vergleichbares insbesondere auch im Hinblick auf allgemeinverbindliche, bundesweit geltende Tarifverträge. Unabhängig von dem auf das Arbeitsverhältnis anwendbaren Recht, welches sich nach den Bestimmungen der Rom-I-Verordnung richtet, muss der ausländische Arbeitgeber seinen nach Deutschland entsandten Mitarbeitenden die im AEntG näher genannten gesetzlichen sowie in allgemeinverbindlichen bundesweiten Tarifverträgen geregelten Mindestarbeitsbedingungen (beispielsweise Mindestlohn oder Mindesturlaub) gewähren.

## 3. Ausnahmen vom Equal-Pay-Grundsatz

Zu den vorstehenden grundsätzlich bestehenden Equal-Pay-Verpflichtungen existieren wiederum vereinzelte Ausnahmen. In Deutschland sind solche Ausnahmen vor allem in den §§ 34, 35 AEntG geregelt: Danach sind zunächst fachkundige Mitarbeitende, die im Rahmen eines Liefervertrags die für die Inbetriebnahme der gelieferten Güter unerlässlichen Erstmontage- oder Einbauarbeiten erbringen, von den meisten Equal-Pay-Vorschriften befreit, sofern die Dauer der Beschäftigung in Deutschland acht Tage innerhalb eines Jahres nicht übersteigt (§ 34 S. 1 AEntG). Nach § 35 AEntG sind bestimmte

Tätigkeiten ohne Leistungsempfänger ebenso von den meisten Equal-Pay-Vorschriften befreit, sofern die Mitarbeitenden nicht mehr als 14 Tage ununterbrochen und nicht mehr als 30 Tage innerhalb eines Zeitraums von zwölf Monaten in Deutschland tätig sind. Hierunter fallen beispielsweise bloße interne Meetings oder der Besuch von Massenveranstaltungen. Nach unseren Erfahrungen sehen andere Länder ähnliche Ausnahmen wie in Deutschland vor (beispielsweise in Österreich und Belgien). Oftmals unterscheiden sich diese aber wiederum im Detail voneinander, sodass es keine „absoluten Ausnahmen“, das heißt keine Tätigkeiten gibt, die stets von den Registrierungspflichten ausgenommen sind. Bei Entsendungen sollten daher die jeweiligen Ausnahmebestimmungen individuell geprüft werden.



#### 4. Besonderheiten bei längeren Entsendezeiträumen

Längere Entsendungen führen dazu, dass zusätzliche Arbeitsbedingungen auf das Arbeitsverhältnis Anwendung finden. Hintergrund ist, dass bei langzeitentsendeten Arbeitnehmenden eine besonders enge Verbindung mit dem Arbeitsmarkt des Gastlands besteht und dies ein sachlicher Grund dafür ist, die Arbeitsbedingungen der entsandten Mitarbeitenden weitestgehend an diejenigen des Gastlandes anzugleichen.

Für Deutschland regelt § 13b AEntG, dass bei einer Beschäftigung von mehr als zwölf Monaten in Deutschland alle Arbeitsbedingungen Anwendung finden, die am Beschäftigungsort in Rechts- und Verwaltungsvorschriften und in allgemeinverbindlichen (auch regionalen) Tarifverträgen vorgeschrieben sind (§ 13b Abs. 1 AEntG). Der 12-Monats-Zeitraum kann auf 18 Monate verlängert werden, wenn der Arbeitgeber vor Ablauf des 12-Monats-Zeitraums eine begründete Mitteilung abgibt (§ 13b Abs. 2 AEntG).

Lediglich

1. die Verfahrens- und Formvorschriften und Bedingungen für den Abschluss oder die Beendigung des Arbeitsverhältnisses, einschließlich nachvertraglicher Wettbewerbsverbote und
2. die Vorschriften über die betriebliche Altersversorgung sind auch bei Langzeitentsendungen weiterhin ausgenommen. Ebenso sind nur arbeitsrechtliche Vorschriften erfasst und nicht auch steuerliche oder sozialversicherungsrechtliche Regelungen.

#### 5. Herausforderungen für Arbeitgeber

In der Praxis bestehen die größten Herausforderungen für Arbeitgeber oftmals darin, die richtigen Arbeitsbedingungen im Gastland zu eruieren. So existieren beispielsweise in Österreich und Frankreich eine Vielzahl an (regionalen) Tarifverträgen, sodass häufig Schwierigkeiten bestehen, i) den für die Mitarbeitenden und die Tätigkeit einschlägigen Tarifvertrag überhaupt zu finden, sowie ii) die für die Mitarbeitenden maßgeblichen Vorschriften zu filtern (bspw. Einstufung in Vergütungsgruppen, Senioritätsstufen etc.). Wir haben die Erfahrung gemacht, dass viele Tarifverträge je nach Jurisdiktion eine in sich geschlossene Systematik aufweisen und in der Praxis durchaus herausfordernd sein können, da oftmals grenzüberschreitende Expertise erforderlich ist.

#### 6. Sanktionen bei Missachtung der Entsendevorschriften

Die wesentlichsten Sanktionstatbestände werden dadurch ausgelöst, dass entweder i) nicht oder nicht richtig registriert wurde oder ii) die Equal-Pay-Vorgaben nicht eingehalten wurden. Grundsätzlich drohen bei Missachtung der Entsendevorschriften die folgenden Sanktionen:

- Geldstrafen/Bußgelder von 75 Euro bis zu 500.000 Euro
- Haftstrafen von bis zu 3 Jahren (vor allem Belgien und Frankreich)
- Ausschluss von öffentlichen Ausschreibungen
- Ausschluss von zukünftigen Entsendungen (teilweise)

- Ausschluss von der Dienstleistungserbringung im Gastland

Die Sanktionen variieren je nach Land, sodass im Rahmen dieses Beitrags nur eine überblickshafte Darstellung möglich ist. Bei Verstößen gegen die Entsendevorschriften in Deutschland drohen beispielsweise die folgenden Sanktionen:

- Bußgelder in Höhe von bis zu 30.000 Euro für einen Verstoß gegen Registrierungsbestimmungen und bis zu 500.000 Euro für das Nichtgewähren von bestimmten Mindestarbeitsbedingungen
- Meldung von Bußgeldern von mehr als 200 Euro an das Gewerbezentralregister
- Potenzieller Ausschluss von öffentlichen Ausschreibungen, wenn gegen das Unternehmen ein Bußgeld von 2.500 Euro oder mehr verhängt wird

In unserer praktischen Tätigkeit nehmen wir zunehmend wahr, dass mit dem Anstieg an internationalen Dienstreisen und Entsendungen nach der Corona-Pandemie auch die Kontrolldichte der Behörden wieder zugenommen hat; dies lässt darauf schließen, dass auch zukünftig verstärkt mit Kontrollen zu rechnen ist. Vor diesem Hintergrund sind Arbeitgeber gut beraten, sich rechtzeitig mit den Entsendevorschriften zu beschäftigen und diese in ihre Compliance-Überlegungen mit einzubeziehen.

## Fazit

Die EU-Entsenderichtlinie verpflichtet Arbeitgeber, entsandten Mitarbeitenden im Gastland bestimmte Mindestarbeitsbedingungen (Equal-Pay) zu gewähren, wobei das Ausmaß der zu gewährenden Arbeitsbedingungen auch von der Dauer der Entsendung abhängt. Ausnahmen vom Equal-Pay-Grundsatz existieren nur in wenigen spezifischen Fällen. Verstöße gegen die Registrierungspflichten und Equal-Pay-Bestimmungen können zu erheblichen Sanktionen wie Bußgeldern, Haftstrafen oder Ausschluss von öffentlichen Ausschreibungen führen. Insgesamt stellen die EU-Entsenderichtlinie sowie die nationalen Entsendevorschriften bei internatio-

nen Entsendungen und Dienstreisen Arbeitgebende vor nicht unerhebliche Anforderungen. Für Arbeitgeber ist es daher wichtig, sich frühzeitig mit der EU-Entsenderichtlinie auseinanderzusetzen und die Vorschriften für Entsendungen in die eigenen unternehmerischen Prozesse zu integrieren.

### Global Mobility Services Newsletter abonnieren:

Bleiben Sie auf dem Laufenden – [Hier](#) können Sie die KPMG Global Mobility News abonnieren

Weitere Global Mobility News finden Sie auf unserer Übersichtsseite im Internet.



**German Tax Facts App**  
Wichtige Themen, News und Events rund um Steuern.



### Ansprechpartner:



#### [Sina Estermaier](#)

Partnerin, Tax,  
Global Mobility Services  
KPMG AG WPG



#### [Kathrin Brügger](#)

Partnerin, KPMG Law

### Kontakt über:

Redaktion KPMG Global  
Mobility News  
[de-GMS-contact@kpmg.com](mailto:de-GMS-contact@kpmg.com)

[www.kpmg.de](http://www.kpmg.de)

[www.kpmg.de/socialmedia](http://www.kpmg.de/socialmedia)



Die enthaltenen Informationen sind allgemeiner Natur und nicht auf die spezielle Situation einer Einzelperson oder einer juristischen Person ausgerichtet. Obwohl wir uns bemühen, zuverlässige und aktuelle Informationen zu liefern, können wir nicht garantieren, dass diese Informationen so zutreffend sind wie zum Zeitpunkt ihres Eingangs oder dass sie auch in Zukunft so zutreffend sein werden. Niemand sollte aufgrund dieser Informationen handeln ohne geeigneten fachlichen Rat und ohne gründliche Analyse der betreffenden Situation.

© 2025 KPMG AG Wirtschaftsprüfungsgesellschaft, eine Aktiengesellschaft nach deutschem Recht und ein Mitglied der globalen KPMG-Organisation unabhängiger Mitgliedsfirmen, die KPMG International Limited, einer Private English Company Limited by Guarantee, angeschlossen sind. Alle Rechte vorbehalten. Der Name KPMG und das Logo sind Marken, die die unabhängigen Mitgliedsfirmen der globalen KPMG-Organisation unter Lizenz verwenden.

*Einige oder alle der hier beschriebenen Leistungen sind möglicherweise für KPMG-Prüfungsmandanten und deren verbundene Unternehmen unzulässig.*