



Employer of Record & Co. innerhalb und außerhalb des Konzerns

Arbeits- und steuerrechtlich weltweit (rechts-)sicher aktiv –

Neue Prüfpraxis der BA seit dem 01.01.2025

Vorstellung & Agenda

Referenten

Legal



Rafael Hertz

Rechtsanwalt / Partner
Employment Law & Benefits
Deloitte Legal
Frankfurt, Germany

Tel.: +49 69 71918847
E-Mail: rhertz@deloitte.de

Tax



Tobias Kruse

Steuerberater / Senior Manager
Tax & Legal | Business Tax & International Tax
Deloitte GmbH Wirtschaftsprüfungsgesellschaft
Stuttgart, Germany

Tel.: +49 711 16554 8144
E-Mail: tokruse@deloitte.de



Christoph Welter

Rechtsanwalt / Steuerberater / Partner
Tax & Legal | Business Tax & International Tax
Deloitte GmbH Wirtschaftsprüfungsgesellschaft
Stuttgart, Germany

Tel.: +49 711 16554 7486
E-Mail: cwelter@deloitte.de

Agenda

I. Einführung

II. Arbeitsrechtliche Perspektive

1. *Direktanstellung im Ausland*
2. *Freelancer im Ausland*
3. *Employer of Record*

III. Steuerliche Perspektive

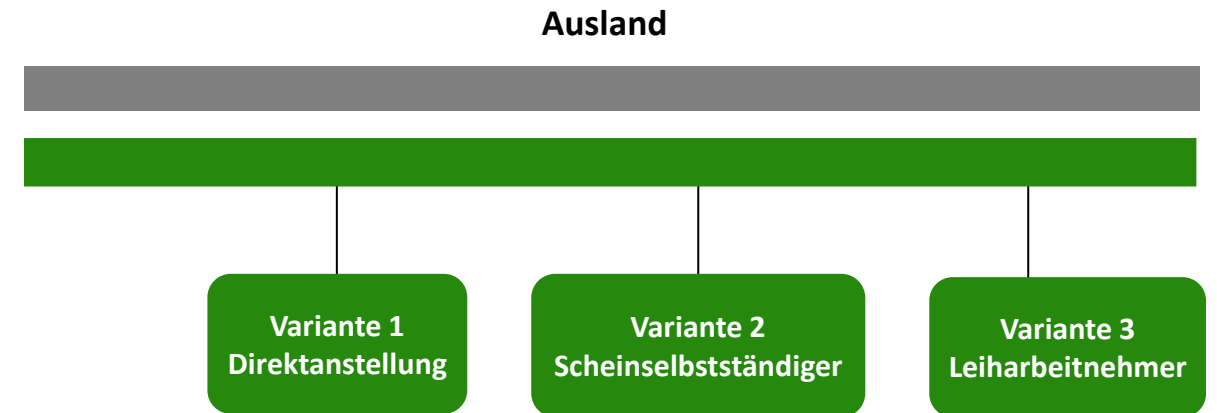
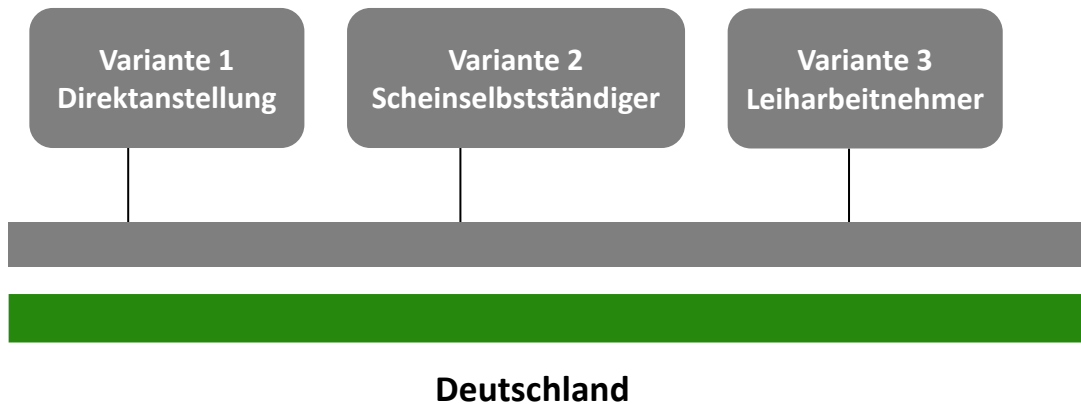
IV. Q & A



I. Einführung

I. Einführung

- Die Arbeitnehmer werden zunehmend virtuell in den Betrieb eingegliedert, ohne dass es auf ihre Anwesenheit in diesem ankommt
- Mobilität und fehlende Ortsgebundenheit der Arbeitsplätze durch verbesserte technische Mittel bieten zunehmend Möglichkeiten zur Beschäftigung von Personal im Ausland - auch vor dem Hintergrund des Fachkräftemangels
- Ziel: Effektiver Einsatz in- und ausländischer personeller Ressourcen und gegenseitige Austauschbarkeit dieser Ressourcen
- Folgen der Austauschbarkeit im In- und Ausland:

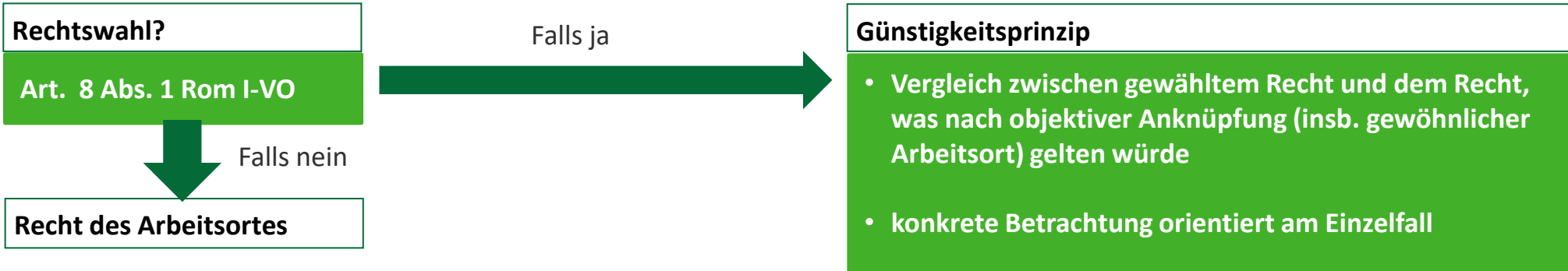


II. Arbeitsrechtliche Perspektive

1. Direktanstellung im Ausland

1. Direktanstellung im Ausland

Materielles Recht



Abrechnung ausländischer Arbeitnehmer

- Wenn ein Arbeitnehmer im Ausland direkt angestellt ist, muss die Abrechnung der Gehälter gemäß den Gesetzen und Vorschriften des jeweiligen Landes erfolgen
- Vermeintliche Erleichterung: Hat der ausländische Arbeitgeber keine Niederlassung in dem Mitgliedstaat, in dem der Arbeitnehmer beschäftigt ist, kann er gemäß Art. 21 Abs. 2 VO (EG) Nr. 987/2009 mit dem Arbeitnehmer vereinbaren, dass dieser an seiner Stelle die Zahlung der Sozialversicherungsbeiträge vornimmt
 - Hohes Risiko: Der Arbeitgeber bleibt gegenüber den Sozialversicherungsträgern für die Zahlung der Beiträge haftbar

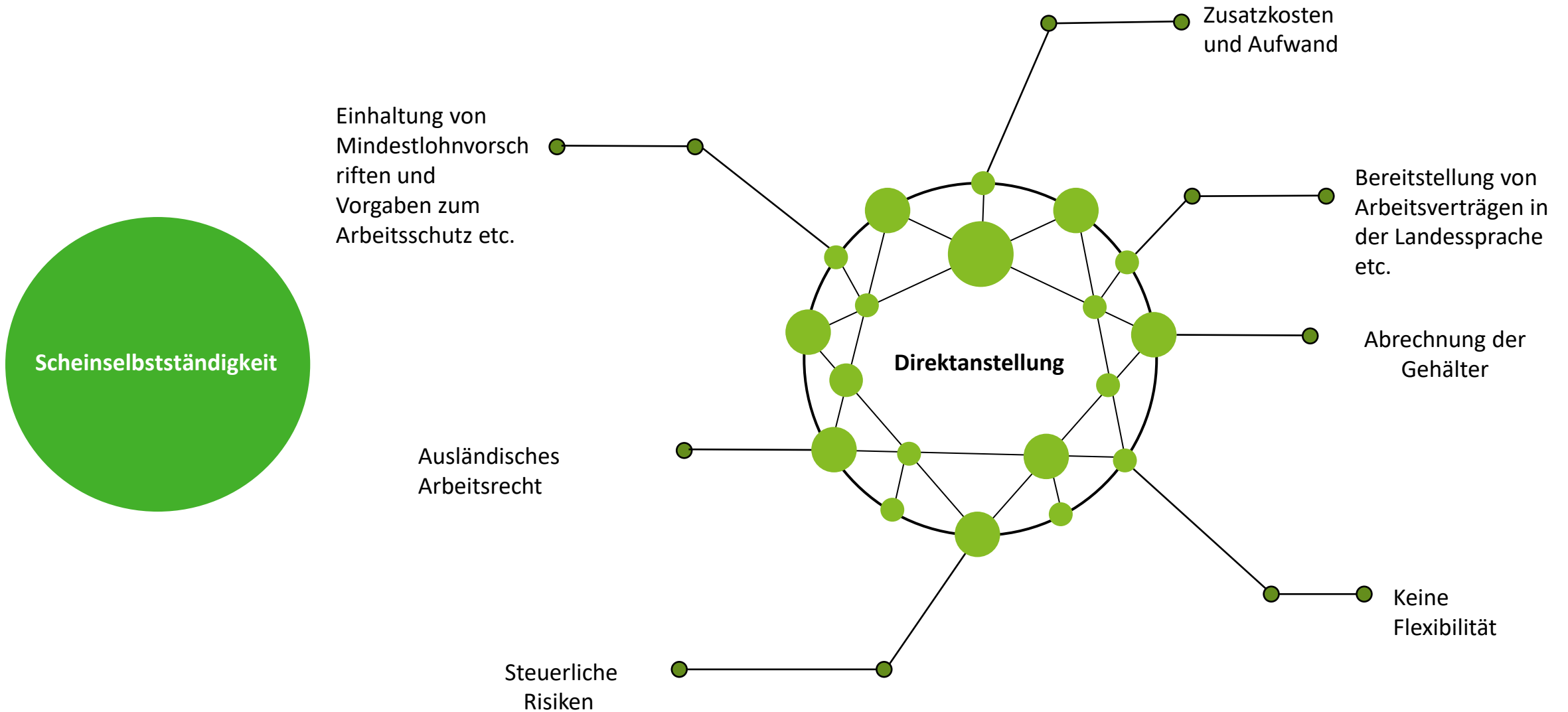
2. Freelancer im Ausland

2. Freelancer im Ausland

Abgrenzung zum Arbeitnehmer

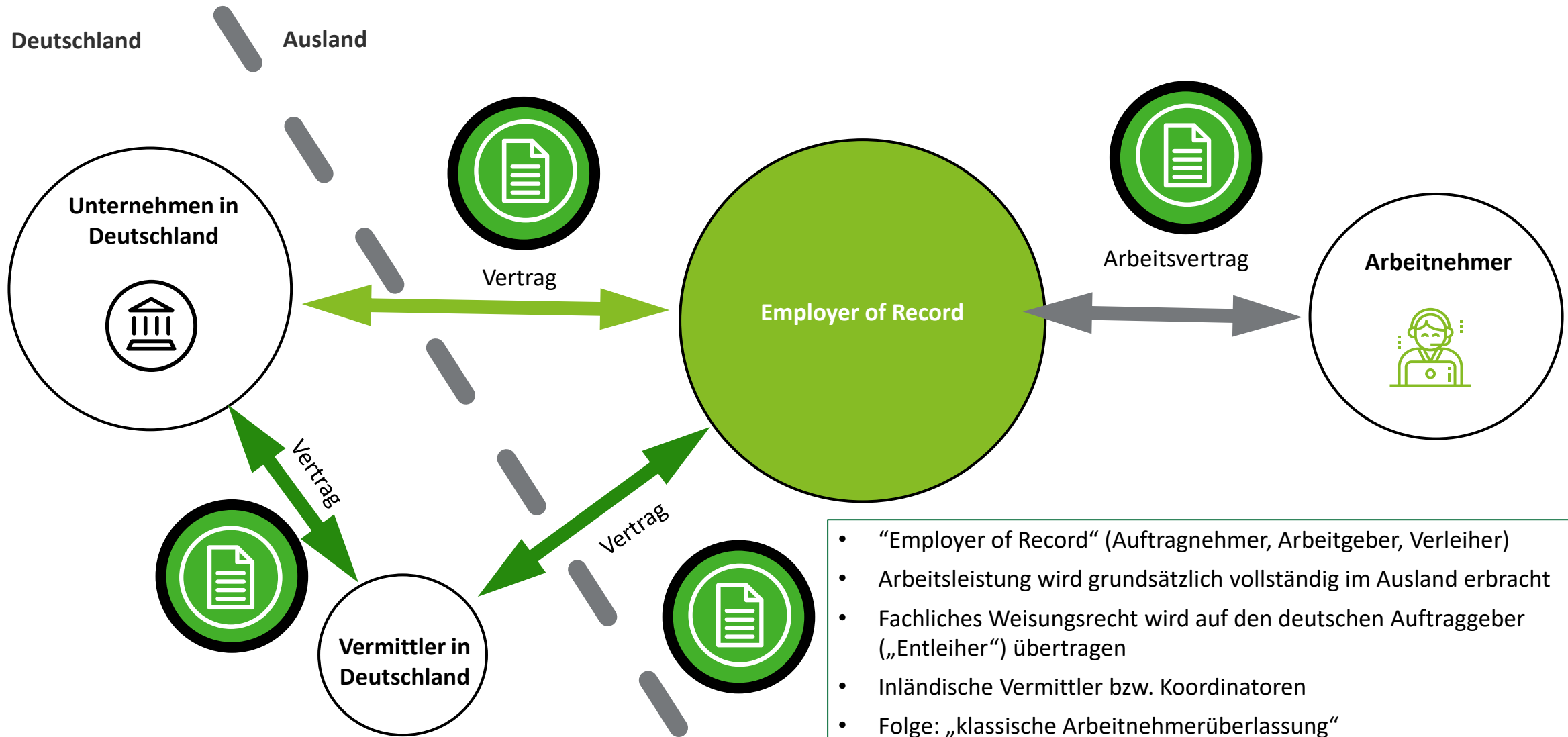


Nachteile bei Direktanstellung und Einsatz von Freelancern



3. Employer of Record

3. Employer of Record



- “Employer of Record” (Auftragnehmer, Arbeitgeber, Verleiher)
- Arbeitsleistung wird grundsätzlich vollständig im Ausland erbracht
- Fachliches Weisungsrecht wird auf den deutschen Auftraggeber („Entleiher“) übertragen
- Inländische Vermittler bzw. Koordinatoren
- Folge: „klassische Arbeitnehmerüberlassung“

3. Employer of Record

Risiken bei Anwendbarkeit des AÜG (Arbeitnehmerüberlassungsgesetz)

Rechtsfolgen der illegalen Arbeitnehmerüberlassung:

- Ordnungswidrigkeit: Bußgelder für sowohl den Verleiher als auch den Entleiher
- Rechtskräftige Geldbuße über 200 Euro wird in das Gewerbezentralregister eingetragen
- Fiktion eines Arbeitsverhältnisses zwischen dem Leiharbeiter und dem Entleiher nach § 10 Abs. 1 AÜG
Ausnahme (BAG, 26.4.2022 – 9 AZR 228/21): „wenn der Arbeitsvertrag mit dem Arbeitnehmer eindeutig ausländischem Recht unterliegt, was spätestens durch eine entsprechende Rechtswahlklausel regelmäßig der Fall sein dürfte“

Rechtsfolgen gemäß AÜG:

- Höchstüberlassungsdauer von 18 Monaten gemäß § 1 Abs. 1b AÜG
- Vertragliche Dokumentation
- Equal Pay und Equal Treatment

3. Employer of Record im Konzern



Arbeitnehmerüberlassung beim Matrix-Einsatz?

Erforderliche **Eingliederung in die fremde Arbeitsorganisation** ist stets dann schwer zu bestimmen, wenn der Arbeitnehmer während der Überlassung weiterhin im Betrieb seines Vertragsarbeitgebers tätig ist. Nach h. M. ist der **Betriebszweck des Verleihers entscheidend**:

- Vertragsarbeitgeber (Verleiher) muss mit der Personalgestellung die Betriebszwecke des Entleihers fördern
- Verfolgt er (auch) eigene betriebliche Zwecke, scheidet Arbeitnehmerüberlassung aus
- Erbrachte Arbeitsleistungen im Rahmen der Matrixstruktur dienen den Betriebszwecken aller beteiligten Unternehmen
- Ausnahme: Betriebszweck des (klassischen) EoR ist es nur, anderen Konzerngesellschaften Personal gegen Entgelt zur Verfügung zu stellen

Konzernprivileg gem. § 1 Abs. 3 Nr. 2 AÜG

„Dieses Gesetz ist (...) nicht anzuwenden auf die Arbeitnehmerüberlassung zwischen Konzernunternehmen im Sinne des § 18 des Aktiengesetzes, wenn der Arbeitnehmer nicht zum Zweck der Überlassung eingestellt und beschäftigt wird (...)“

- *Arbeitnehmer werden durch den EoR meist zum Zwecke der Überlassung eingestellt und beschäftigt*
- *Zusätzliches Risiko: die Leiharbeitsrichtlinie enthält keine Ausnahmen für die konzerninterne Arbeitnehmerüberlassung (so das Schrifttum, welches die Regelungen für unionsrechtswidrig erachtet)*

3. Employer of Record

Territorialitätsprinzip besagt, dass Normen mit öffentlich-rechtlichem Charakter – so wie der Erlaubnisvorbehalt des AÜG – dann anwendbar sind, wenn der **Lebenssachverhalt einen Bezug zum Staatsgebiet aufweist** (Inlandsbezug).

Dienstreise, kurzer Aufenthalt zur Einarbeitung oder mobile Arbeit in Deutschland

- das AÜG unterscheidet nicht nach dem Umfang oder der Dauer der Tätigkeit und auch das Territorialitätsprinzip sieht allein eine räumliche, nicht aber eine zeitliche Beschränkung vor.

Arbeitsleistung wird vollständig im Ausland erbracht:

Fachliche Weisungen nach Arbeitnehmerüberlassungsgesetz (AÜG) der Bundesagentur für Arbeit

„1.1.1 Geltungsbereich der Erlaubnispflicht nach dem AÜG

*(1) Räumlich beschränkt sich der Geltungsbereich der Erlaubnispflicht des AÜG nach dem Territorialitätsprinzip auf die Bundesrepublik Deutschland.
(...)*

(3) (...)

*Werden Leiharbeiternehmer **ausschließlich** im Ausland im **homeoffice** tätig bzw. verüben sie **ausschließlich Telearbeit in der Regel in ihrer Wohnung** im Ausland, ist zu differenzieren. (...)*

*Um den Schutz des Teilarbeitsmarkts Arbeitnehmerüberlassung zu wahren, kann bei **Arbeitsleistungen, die ortsunabhängig ausschließlich im homeoffice bzw. als ausschließliche Telearbeit** erbracht werden, nicht allein darauf abgestellt werden, wo sich der Leiharbeiternehmer rein körperlich befindet. Erlaubnisrechtlich ist entscheidend, ob die Überlassung **Inlandsbezug** aufweist. Das ist bei **ortsunabhängigen Arbeitsleistungen regelmäßig der Fall, wenn (...)** der Leiharbeiternehmer **virtuell für einen inländischen Entleiher tätig wird.** (...)*“

3. Employer of Record

Streitstand zum Territorialitätsprinzip

Behördeninterne Weisungen binden allein die Bundesagentur für Arbeit („BA“)

Nach h.M. (Literatur) keine Anwendung des AÜG

Siehe Übersicht in Hertz/Defańska-Czujko: Employer of Record und Co. in Polen, **BB 2025, 372**

Führt Rolle des Vermittlers mit Sitz in Deutschland zum ausreichenden Inlandbezug?

Argumente der h.M. gegen die Anwendbarkeit

➔ Inlandsbezug und illegaler Kettenverleih i.S.d. § 1 Abs. 1 S. 3 AÜG (gesetzeswidriger Weiterverleih von Zeitarbeitnehmern) sind **zu verneinen**, da der Vermittler weder vertraglich noch faktisch als Verleiher auftritt und lediglich der Vertragsarbeitgeber Weisungsrechte an den deutschen Auftraggeber überträgt.

Hinweise und Kritik: Das dürfte jedenfalls dann gelten, soweit der Vermittler keine Weisungsrechte gegenüber den zur Verfügung gestellten Arbeitnehmern ausübt und im Verhältnis zu den Arbeitnehmern eine passive Rolle einnimmt. Ansonsten befänden sich mit dem Auftraggeber und dem Vermittler zwei potentielle Adressaten des AÜG in Deutschland, was einen ausreichenden Inlandbezug begründen könnte.

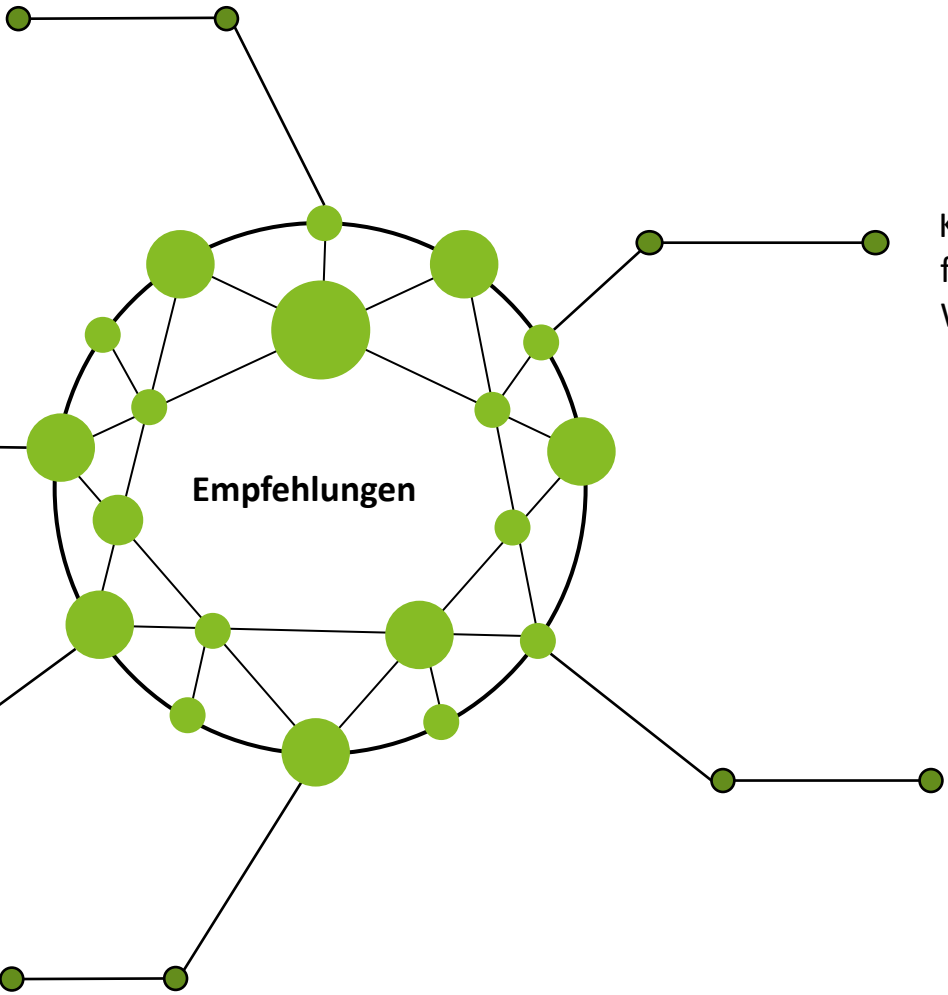
3. Employer of Record

Keine Grenzüberschritte und mobiles Arbeiten in Deutschland: Compliance und Haftungsabreden mit dem (insb. externen) EoR; Schulung der eigenen Arbeitnehmer (insbesondere Projektleiter und Personalverantwortliche)

Orientierung an den Verwaltungsanweisungen?

Prüfung aus steuerlicher Perspektive

Prüfung nach ausländischem Recht



Klare Regelungen für Vermittler: keine Weisungsrechte etc.

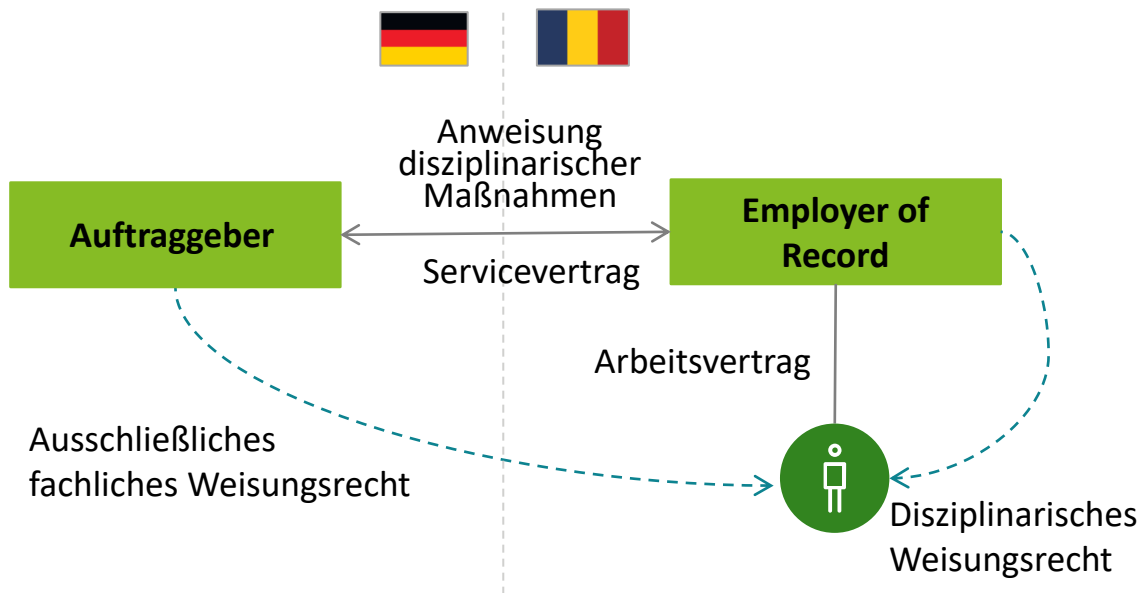
Vereinbarungen mit EoR und Vermittlern, wonach zukünftige Änderungen der Rechtslage zu konkreten Vertragsanpassungen führen

III. Steuerliche Komplexität und mögliche Maßnahmen

III. Steuerliche Komplexität und mögliche Maßnahmen

Unternehmerische Betätigung im Ausland | Beispiel: Grenzüberschreitende Weisungen und Weisungsbefugnisse

Übersicht



Beschreibung

- In Deutschland ansässiges Unternehmen beauftragt einen fremden Dritten im Ausland (z.B. in Rumänien) mit der **Erbringung von Dienstleistungen**, z.B. Programmierleistungen („Employer of Record“ oder „EoR“).
- Dienstleistungen werden von Arbeitnehmer des EoR lokal erbracht.
- Auftraggeber übt direkt ausschließlich **fachliches Weisungsrecht** sowie – ggf. indirekt über Anweisung des EoR - **disziplinarische Weisungsbefugnis** (z.B. Kündigung, Urlaubsgenehmigung, Beförderungen, Beurteilungen) aus.



Die grenzüberschreitende Anweisung von eigenen oder fremden Mitarbeitenden kann zu **lokalen Steuerpflichten** führen, sofern lokale Aktivitäten ausländischen Gesellschaften zugeordnet werden.

III. Steuerliche Komplexität und mögliche Maßnahmen

Typische Rechtsfolgen einer lokalen Steuerpflicht und Folgen bei Incompliance

Typische Rechtsfolgen für Unternehmen bei lokaler Steuerpflicht (exemplarisch, abhängig von Jurisdiktion)



Folgen für das Unternehmen

Risiko einer effektiven Doppelbesteuerung von Einkünften

- (zusätzliche) Steuerbelastung auf lokaler Ebene;
- Problem der Gewinnallokation.

Zusätzlicher administrativer Aufwand

- Lokale Registrierungspflichten, z.B. Anmeldung bei lokalen Behörden;
- Reportingpflichten, z.B. Abgabe von Jahresabschlüssen;
- Meldepflichten, u.a. Abgabe von Steuererklärungen;
- Deklarationspflichten und Steueranmeldungen (z.B. für Lohnsteuer-/ Payroll-Zwecke), Sozialversicherungsmeldungen etc.

Rechtsfolgen bei Incompliance (exemplarisch, abhängig von Jurisdiktion)



Folgen für das Unternehmen

- Säumnis- und Verspätungszuschläge sowie Zwangsgelder;
- Hinterziehungszinsen;
- Straf- und Bußgelder (teilweise bemessen am Jahresumsatz);
- Reputationsverlust und Blacklisting.



Folgen für die Geschäftsführung und handelndes Personal

- Straf- und Bußgelder;
- Freiheitsstrafen;
- Reputationsverlust am Arbeitsmarkt.

III. Steuerliche Komplexität und mögliche Maßnahmen

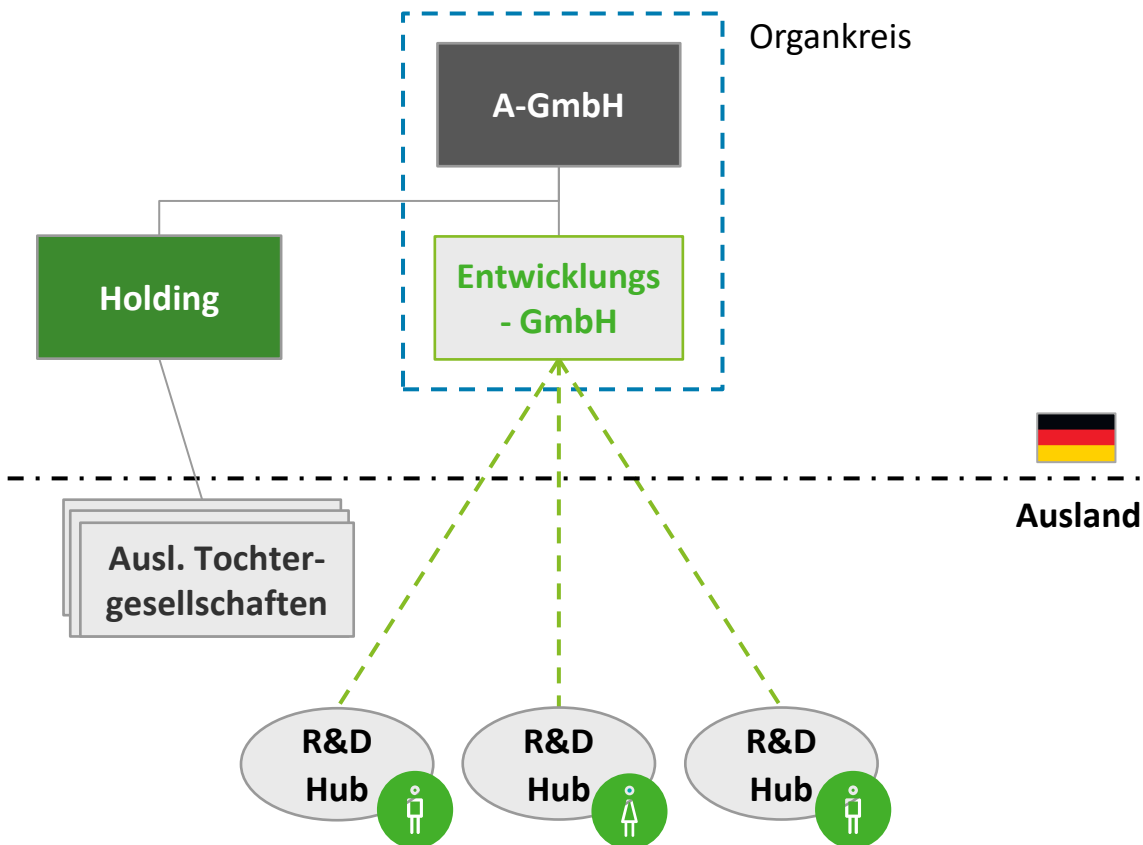
Maßnahmen



III. Steuerliche Komplexität und mögliche Maßnahmen

Ausgewähltes Beispiel zur Vermeidung von Incompliance

Betriebsstättenkonzern



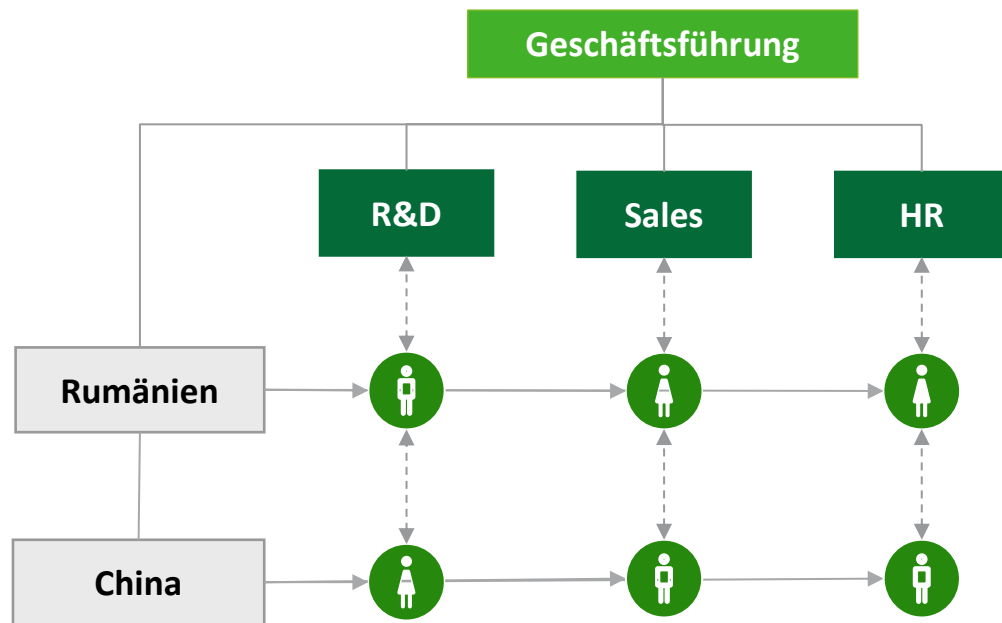
Vor- und Nachteile

- + Attraktivere Optionen betreffend Vergütung und Beschäftigung für die Softwareentwickler.
- + Zentralisierte, koordinierte Compliance auf Ebene der Entwicklungs-GmbH und dadurch Minderung des Verwaltungsaufwandes.
- + Überschaubarer Aufwand durch zentrale Kontrollmaßnahmen.
- + Urheberrechte an der Software verbleiben bei der A-GmbH.
- Ggf. Mehraufwand aufgrund des Arbeitsrecht des jeweiligen Landes.

III. Steuerliche Komplexität und mögliche Maßnahmen

Ausgewähltes Beispiel zur Vermeidung von Incompliance

Lokale disziplinarische Führung (beispielhafte Darstellung)



———— Disziplinarische Führung


----- Fachliche Führung

Vor- und Nachteile

- + Höhere Transparenz aufgrund der Organisation nach Funktions- und Produkt- oder Länderbereichen.
- + Flachere Hierarchien und größere Flexibilität.
- + Steigerung der Effizienz und Synergieeffekte durch die unternehmensweite Bündelung von Entscheidungsmacht.
- + Entlastung von Leitungsfunktionen durch das Auseinanderfallen von disziplinarischen und fachlichen Weisungsbefugnissen.
- Mehraufwand durch erhöhten Koordinations- und Kommunikationsaufwand.
- Schwierigere Entscheidungsfindung aufgrund der Beteiligung mehrerer Personen am Entscheidungsprozess.

IV. Q&A





Vielen Dank
für Ihre
Aufmerksamkeit

Deloitte Legal

Ihr Kontakt

Legal



Rafael Hertz

Rechtsanwalt / Partner
Employment Law & Benefits
Deloitte Legal
Frankfurt, Germany

Tel.: +49 69 71918847
E-Mail: rhertz@deloitte.de

Tax



Tobias Kruse

Steuerberater / Senior Manager
Tax & Legal | Business Tax & International Tax
Deloitte GmbH Wirtschaftsprüfungsgesellschaft
Stuttgart, Germany

Tel.: +49 711 16554 8144
E-Mail: tokruse@deloitte.de



Christoph Welter

Rechtsanwalt / Steuerberater / Partner
Tax & Legal | Business Tax & International Tax
Deloitte GmbH Wirtschaftsprüfungsgesellschaft
Stuttgart, Germany

Tel.: +49 711 16554 7486
E-Mail: cwelter@deloitte.de

Where legal meets business

Deloitte Legal, das sind

mehr als **2.500** Rechtsanwälte
in **75+** Ländern



die eng zusammenarbeiten
über nationale Grenzen hinweg und
gemeinsam mit anderen Deloitte-
Geschäftsbereichen

Services von Deloitte Legal

Unsere drei sich überschneidenden Servicebereiche ermöglichen es uns, unsere Mandanten wann und wo benötigt und in der jeweils optimal geeigneten Form bei der Realisierung ihrer Visionen zu beraten.



Wir schaffen (Mehr)Werte

Als Teil des weltweiten Deloitte-Netzwerks arbeitet Deloitte Legal mit einer Vielzahl anderer Fachrichtungen zusammen und bietet multinationale juristische Lösungen und weltweit integrierten Service:



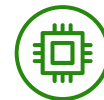
in Einklang

mit Ihrer unternehmensweiten Vision



maßgeschneidert

für Ihre Geschäftsbereiche und Niederlassungen



technologiestützt

für verbesserte Zusammenarbeit und Transparenz



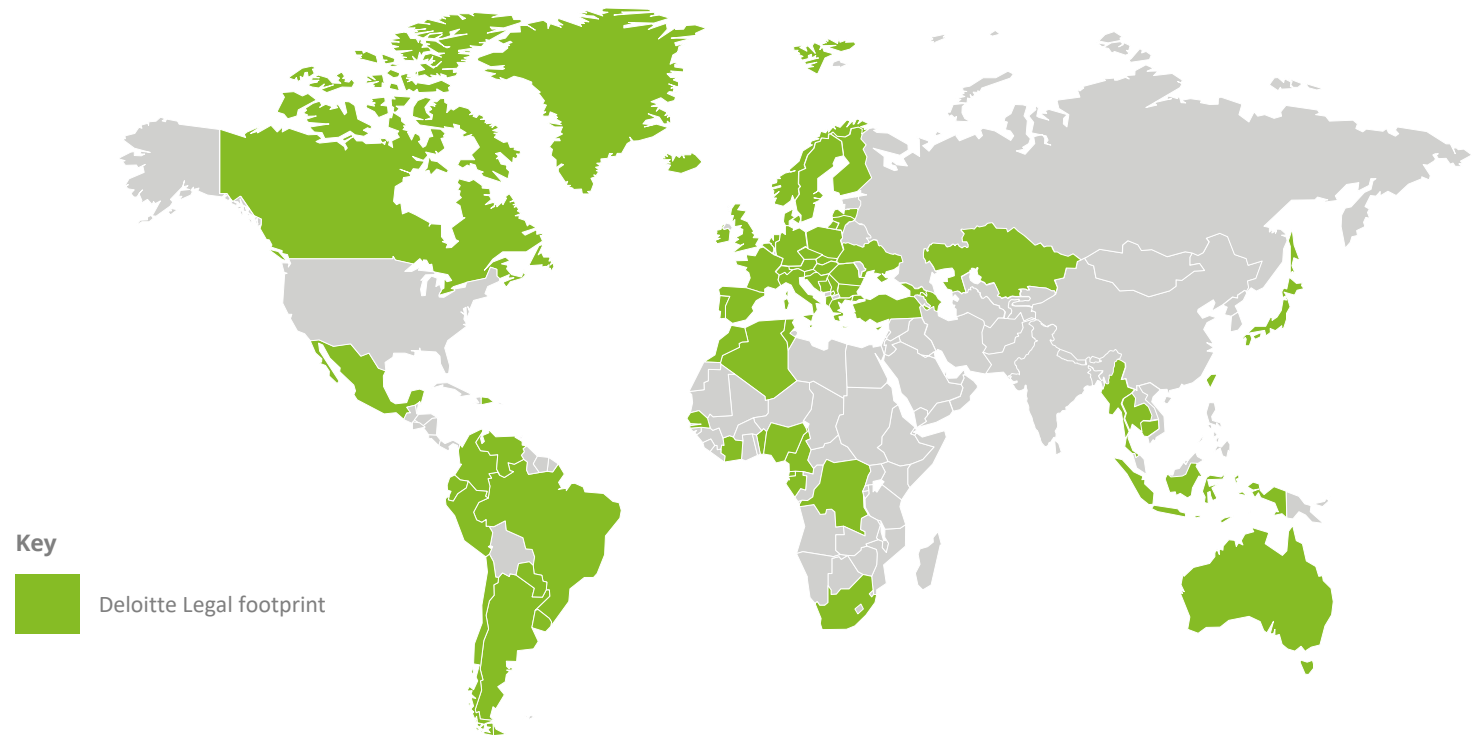
abgestimmt

auf Ihre regulatorischen Anforderungen

Deloitte Legal ist weltweit stark aufgestellt

Es kann sehr herausfordernd sein, eine Vielzahl von Rechtsberatern rund um die Welt zu koordinieren, ohne dabei einzelne Aspekte aus den Augen zu verlieren.

Als eine der weltweit führenden Rechtsberatungen unterstützt Deloitte Legal Sie bei der Bewältigung von Herausforderungen und der Verwirklichung Ihrer Vision; dabei ist Deloitte Legal Ihr zentraler Kontakt für Ihren weltweiten juristischen Beratungsbedarf.



Deloitte Legal practices

- | | | | | | |
|---------------|------------------------|--------------------------|-----------------|------------------|--------------------|
| 1. Albania | 15. Chile | 29. Gabon | 43. Kazakhstan | 57. Peru | 71. Thailand |
| 2. Algeria | 16. Colombia | 30. Georgia | 44. Kosovo | 58. Poland | 72. Tunisia |
| 3. Argentina | 17. Costa Rica | 31. Germany | 45. Latvia | 59. Portugal | 73. Turkey |
| 4. Australia | 18. Croatia | 32. Greece | 46. Lithuania | 60. Romania | 74. Ukraine |
| 5. Austria | 19. Cyprus | 33. Guatemala | 47. Malta | 61. Senegal | 75. Uruguay |
| 6. Azerbaijan | 20. Czech Rep. | 34. Honduras | 48. Mexico | 62. Serbia | 76. United Kingdom |
| 7. Belgium | 21. Dem Rep of Congo | 35. Hong Kong SAR, China | 49. Montenegro | 63. Singapore | 77. Venezuela |
| 8. Benin | 22. Denmark | 36. Hungary | 50. Morocco | 64. Slovakia | |
| 9. Bosnia | 23. Dominican Republic | 37. Iceland | 51. Myanmar | 65. Slovenia | |
| 10. Brazil | 24. Ecuador | 38. Indonesia | 52. Netherlands | 66. South Africa | |
| 11. Bulgaria | 25. El Salvador | 39. Ireland | 53. Nicaragua | 67. Spain | |
| 12. Cambodia | 26. Equatorial Guinea | 40. Italy | 54. Nigeria | 68. Sweden | |
| 13. Cameroon | 27. Finland | 41. Ivory Coast | 55. Norway | 69. Switzerland | |
| 14. Canada | 28. France | 42. Japan | 56. Paraguay | 70. Taiwan | |



Deloitte Legal bezieht sich auf die Rechtsberatungspraxen der Mitgliedsunternehmen von Deloitte Touche Tohmatsu Limited, deren verbundene Unternehmen oder Partnerfirmen, die Rechtsdienstleistungen erbringen.

Diese Veröffentlichung enthält ausschließlich allgemeine Informationen, die nicht geeignet sind, den besonderen Umständen des Einzelfalls gerecht zu werden und ist nicht dazu bestimmt, Grundlage für wirtschaftliche oder sonstige Entscheidungen zu sein. Weder die Deloitte Legal Rechtsanwaltsgesellschaft mbH noch Deloitte Touche Tohmatsu Limited, noch ihre Mitgliedsunternehmen oder deren verbundene Unternehmen (insgesamt das „Deloitte Netzwerk“) erbringen mittels dieser Veröffentlichung professionelle Beratungs- oder Dienstleistungen. Keines der Mitgliedsunternehmen des Deloitte Netzwerks ist verantwortlich für Verluste jedweder Art, die irgendetwas im Vertrauen auf diese Veröffentlichung erlitten hat.

Deloitte bezieht sich auf Deloitte Touche Tohmatsu Limited („DTTL“), eine „private company limited by guarantee“ (Gesellschaft mit beschränkter Haftung nach britischem Recht), ihr Netzwerk von Mitgliedsunternehmen und ihre verbundenen Unternehmen. DTTL und jedes ihrer Mitgliedsunternehmen sind rechtlich selbstständig und unabhängig. DTTL (auch „Deloitte Global“ genannt) erbringt selbst keine Leistungen gegenüber Mandanten. Eine detailliertere Beschreibung von DTTL und ihren Mitgliedsunternehmen finden Sie auf www.deloitte.com/de/UeberUns.

Deloitte erbringt Dienstleistungen in den Bereichen Wirtschaftsprüfung, Risk Advisory, Steuerberatung, Financial Advisory und Consulting für Unternehmen und Institutionen aus allen Wirtschaftszweigen; Rechtsberatung wird in Deutschland von Deloitte Legal erbracht. Mit einem weltweiten Netzwerk von Mitgliedsgesellschaften in mehr als 150 Ländern verbindet Deloitte herausragende Kompetenz mit erstklassigen Leistungen und unterstützt Kunden bei der Lösung ihrer komplexen unternehmerischen Herausforderungen. Making an impact that matters – für die rund 415.000 Mitarbeiter von Deloitte ist dies gemeinsames Leitbild und individueller Anspruch zugleich.