

Neu ist nunmehr der Instanzenzug bei Kündigungsschutzklagen: Nach dem neuen ArGG kann gegen ein Urteil in einem Kündigungsschutzverfahren nicht mehr das Rechtsmittel an den Kassationsgerichtshof erhoben werden; vielmehr sind die vor einigen Jahren gegründeten Regionalgerichte für diese Verfahren die neue Rechtsmittelinstantz.²² Gegen ein Urteil des Regionalgerichts ist keine Revision an den Kassationsgerichtshof zulässig, das Regionalgericht ist insofern das Gericht letzter Instanz.

III. Resümee

Die Neuregelung kann durchaus für sich beanspruchen, das alte Arbeitsgerichtsgesetz, das fast siebzig Jahre lang die Praxis in der Türkei geprägt hat, grundlegend reformiert zu haben. Offen bleibt allerdings, ob – wie vom Gesetzgeber beabsichtigt – Streitigkeiten durch die neuen Bestimmungen schneller und kostengünstiger beigelegt werden. Erzielt nämlich das Schlichtungsverfahren kein (erwünschtes) Ergebnis, wird der Zeitaufwand insgesamt sogar größer als bisher.

Von der Lehre wird die Neuregelung m. E. berechtigt kritisiert, da der Arbeitnehmer während des Schlichtungsverfahrens eher dazu neigen wird, bei seinen Forderungen nachzugeben, z. B. einer kleineren Abfindungssumme zuzustimmen, als ihm an sich zustehen würde, weil er im Hinblick

auf die u. U. längere Gesamtverfahrensdauer unter wirtschaftlichen Druck stehen wird.²³

Offen bleibt auch, inwieweit die Schlichter Arbeitsrechtsexperten sein werden. Zweifelsohne setzt ein erfolgreiches und sachgemäßes Schlichtungssystem voraus, dass der Schlichter, der als neutraler Dritter agieren soll, mit dem Arbeitsrecht vertraut ist.



Professor Dr. Alpay Hekimler

Gründungsdirektor des Sozialwissenschaftlichen Institutes der Namik Kemal-Universität in Tekirdag (Türkei), Vorstand des Departments für Industrielle Beziehungen und Arbeitsökonomie an der Wirtschaftswissenschaftlichen Fakultät und Inhaber des Lehrstuhles Sozialpolitik. Korrespondent (für türkisches Recht) des Max-Planck-Instituts für Sozialrecht und Sozialpolitik in München. Er war Gastprofessor an der Karl-Franzens-Universität in Graz und ist Träger des Goldenen Ehrenzeichens für Verdienste um die Republik Österreich.

²² Zur Organisation und Zuständigkeit der Regionalgerichte siehe *Yenipinar*, Bölge Adli Mahkemeleri, On İki Levha Yayıncılık, 2017.

²³ Siehe *Güzel*, İş Mahkemeleri Kanunu Tasarısı Taslağı Hakkında Bazı Aykırı Düşünceler!, Çalışma ve Toplum, 3/2016, 1131.

Joachim Hasenmüller, Cornelius Häusler und Axel Stenhamar, alle Oslo

Personaleinsatz in Norwegen

Ein Praxisleitfaden für deutsche Unternehmen

Die Entsendung von Personal nach Norwegen ist in vielen Fällen notwendig und gewünscht – jedoch auch mit einem Hürdenlauf verbunden. Die Herausforderungen finden sich sowohl auf der Steuer- als auch auf der Arbeitsrechtsseite. Sobald ein Mitarbeiter den Fuß auf norwegischen Boden setzt, wird dieser Einsatz vom Auslandsfinanzamt in Stavanger erfasst, begleitet und schließlich zur Veranlagung gebracht. Neben Steuerfragen sind auch die arbeitsrechtlichen Regelungen in Norwegen zu beachten. Ein Personaleinsatz in Norwegen ist regelmäßig auch mit Fragestellungen im Bereich der Umsatzsteuer verbunden (vgl. dazu schon *Hasenmüller/Häusler/Stenhamar*, RIW 2017, 421).

I. Einführung

Bereits bei der geplanten Entsendung eines Arbeitnehmers nach Norwegen sind die lohnsteuer- und arbeitsrechtlichen Anforderungen zu beachten. Auf diese Weise können die Weichen frühzeitig so gestellt werden, dass die Entsendung gelingt. In Sachen Lohn- und Einkommensteuer hat in Norwegen das Zentralfinanzamt *Skatteetaten for utenlandssaker*, kurz SFU¹, die eingehenden Auslandsfälle in die Hände

genommen: Mit geeigneten Formularen und einer immer stringenter werdenden Gesetzgebung bekommt SFU auch Kleinfälle auf den Schirm und hat Kenntnis über die Vernetzung der Aufträge untereinander. In Norwegen gilt der Grundsatz, dass jeder in Norwegen verdiente Lohn auch nach Norwegen steuerpflichtig ist²; folgerichtig wird im ersten Ansatz auch die Meldung und Zahlung der laufenden Lohnsteuer gefordert. Dies führt in manchen Fällen – falls angenommen wird, dass der Lohn nach Deutschland steuerpflichtig ist – regelmäßig³ zu einer zeitweisen Doppelbelastung mit Lohnsteuer. Soweit der Lohn nach Norwegen steuerpflichtig ist, kommt es auch hier zu einer kleinen Herausforderung – diesmal auf deutscher Seite bei der laufenden Lohnsteuer und der Einkommensteuerveranlagung: Das DBA/Deutschland-Norwegen weist bei der Ausnahme für Lohneinkünfte die Besonderheit auf, dass die Lohneinkünfte

¹ Skatteetaten for utenlandssaker (SFU): Postboks 8031, NO 4068 STAVANGER, Telefon: +47 51 96 96 00, Internet: <http://www.skatteetaten.no/en/International-pages/>.

² Nach internem norwegischen Recht ist der Arbeitslohn von begrenzt Steuerpflichtigen nach Norwegen steuerpflichtig entsprechend § 2–3 (1) d *Skatteloven*.

³ Norwegische Lohnsteuer ist grundsätzlich einzubehalten und abzuführen. Eine Ausnahme gilt nur, wenn vorher beim norwegischen Finanzamt eine entsprechende Bewilligung eingeholt wurde.

durch das Anrechnungsverfahren – und nicht durch Freistellungsmethode – von der Besteuerung in Deutschland ausgenommen werden. Schließlich wartet auch das norwegische Arbeitsrecht mit Hürden auf: So ist auf die Bereiche Mindestlohn, Überstunden- und Urlaubsregelung regelmäßig gesondert einzugehen, wobei Anpassungen vorzunehmen sind.

II. Lohn- und Einkommensteuerrecht in Norwegen

1. Besteuerung der Lohneinkünfte nach dem DBA/Deutschland-Norwegen

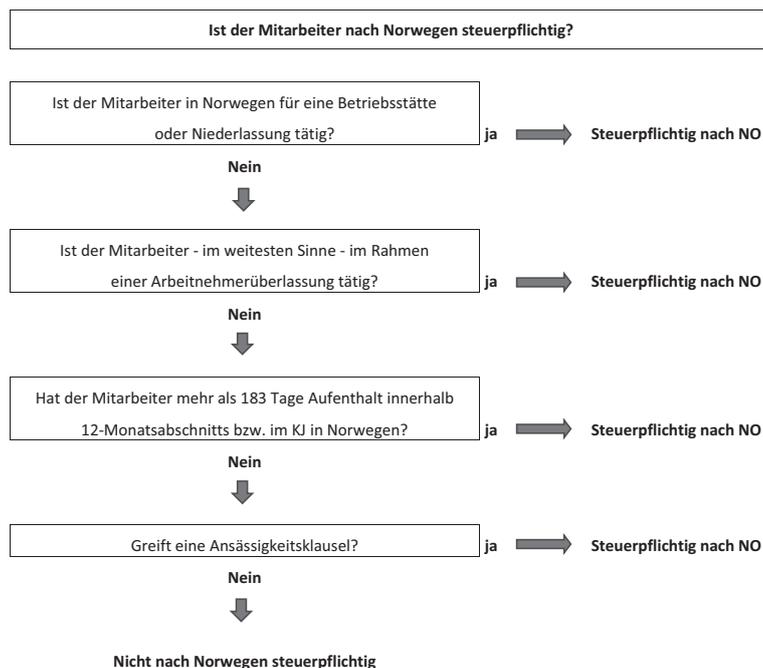
Das DBA/Deutschland-Norwegen (DBA/DE-NO) vom Oktober 1991 wurde in wichtigen Punkten mit Protokoll vom Juni 2013 geändert und weist Besonderheiten im Wortlaut und in der Auslegung auf. So ist die Anwendung der 183-Tage-Regelung an Zusatzbedingungen geknüpft, und das Thema Arbeitnehmerüberlassung ist von zentraler Bedeutung.

a) 183-Tageregelung nach dem DBA

Die 183-Tageregelung ist stets ein zentrales Thema bei der Entsendung von Personal ins Ausland, ist diese Regelung doch ausschlaggebend, ob der Arbeitnehmer die Lohneinkünfte im Heimatland oder in Norwegen besteuert. Entsprechend Art. 15 Abs. 1 DBA/DE-NO soll derjenige Staat das Besteuerungsrecht haben, in welchem die Arbeit ausgeführt wird. Nur wenn folgende drei Voraussetzungen der 183-Tageregelung entsprechend Art. 15 Abs. 2 DBA/DE-NO kumulativ vorliegen, wird Deutschland – als Ansässigkeitsstaat des Arbeitnehmers – das Besteuerungsrecht zugewiesen, nämlich für den Fall dass

- der Empfänger sich im anderen Staat insgesamt nicht länger als 183 Tage während eines Zeitraums von 12 Monaten aufhält und
- die Vergütungen von einem Arbeitgeber getragen werden, der in dem Staat ansässig ist in dem der Empfänger ansässig ist, und
- die Vergütungen nicht von einer Betriebsstätte oder einer festen Einrichtung getragen werden, die der Arbeitgeber im anderen Staat hat.

Im Gegensatz zu vielen anderen DBA wird hier also beim 183-Tages-Zeitraum nicht auf das Kalenderjahr, sondern auf einen 12-Monatszeitraum abgestellt; dieser 12-Monatszeitraum ist als eine ständig fortlaufende *Roll-on*-Regelung zu verstehen.⁴ Eine weitere Besonderheit ist, dass – damit die 183-Tageregelung greifen kann – der Mitarbeiter im gleichen Staat ansässig sein muss wie der Arbeitgeber; sowohl das Unternehmen als auch der Mitarbeiter müssen also in Deutschland ansässig sein.⁵ Eine gleich lautende Regelung hat Norwegen auch mit einigen anderen Ländern vereinbart. Weiterhin dürfen die Vergütungen nicht von einer Betriebsstätte oder einer festen Einrichtung getragen werden, die der Arbeitgeber in Norwegen hat.⁶ Als Arbeitgeber wird der wirtschaftliche Arbeitgeber gesehen. Bei Arbeitnehmerüberlassung – im weitesten Sinn – geht das norwegische Finanzamt grundsätzlich davon aus, dass die 183-Tageregelung nicht greift.⁷ Ein vereinfachtes Schaubild hierzu ist nachfolgend dargestellt:



b) Arbeitnehmerüberlassung versus eigenständiger Auftrag nach DBA

Das norwegische Auslandsfinanzamt SFU prüft routinemäßig jeden Auftrag darauf, ob im weitesten Sinne Arbeitnehmerüberlassung vorliegt oder, in Abgrenzung dazu, ein selbstständiger Auftrag (*enterprise*) – meist in Gestalt eines Werkvertrages – ausgeführt wird. Die Prüfung erfolgt auf Grundlage des eingereichten Formulars „RF-1199“⁸ und der mitgeschickten Kopie des Vertrags bzw. Auftrags. Hintergrund dieser Prüfung ist, dass die 183-Tageregelung bei der Arbeitnehmerüberlassung nicht greift. Unter diesen Vorzeichen ist es nachvollziehbar, dass das norwegische Auslandsfinanzamt in vielen Fällen sehr schnell – und für die beteiligten Unternehmen oft überraschend – zum Ergebnis kommt, dass die Mitarbeiter im Rahmen einer Arbeitnehmerüberlassung die Arbeit in Norwegen ausführen. Im Einklang mit der deutschen Sichtweise⁹ gehen die norwegischen Finanzbehörden davon aus, dass im Rahmen einer Arbeitnehmerüberlassung keine Betriebsstätte begründet wird.¹⁰ Weiterer Vorteil bei Feststellung einer Arbeitnehmerüberlassung ist, dass die Arbeiten auf Seiten der Umsatzsteuer meist entfallen.¹¹ Die Abgrenzung zwischen einem selbstständigen Auftrag und einer Arbeitnehmerüberlassung ist oft fließend. Folgen-

4 Wegen der 12-Monatsregelung vgl. Pkt. 4. 2. 4 des BMF-Schreibens v. 12. 11. 2014, Steuerliche Behandlung des Arbeitslohns nach den Doppelbesteuerungsabkommen (IV B 2 – S 1300/08/10027).

5 Wegen der Ansässigkeitsregelung vgl. Tz. 53 des BMF-Schreibens v. 12. 11. 2014, Steuerliche Behandlung des Arbeitslohns nach den Doppelbesteuerungsabkommen (IV B 2 – S 1300/08/10027).

6 Wegen des Arbeitgeberbegriffs vgl. Pkt. 4. 3. des BMF-Schreibens v. 12. 11. 2014, Steuerliche Behandlung des Arbeitslohns nach den Doppelbesteuerungsabkommen (IV B 2 – S 1300/08/10027).

7 Bei Arbeitnehmerüberlassung übernimmt nach norwegischer Sicht regelmäßig der Auftraggeber die Rolle des wirtschaftlichen Arbeitgebers; deshalb greift die 183-Tageregelung regelmäßig nicht bei Arbeitnehmerüberlassung. Vgl. dazu Zimmer, *Internasjonal inntekstskatterett*, 4. Aufl. 2008, Pkt. 21. 4. 5.

8 Für die Erfassung der Projekte und Mitarbeiter via Formular RF-1199 gibt es ein gesondertes elektronisches Portal; dieses ist zu finden bei Altinn oder Skatteetaten unter dem Suchbegriff „RF-1199“.

9 Vgl. BFH, 30. 11. 1966, I 215/66, BStBl. III 1967, 400.

10 Dies gilt jedenfalls dann, wenn nicht anderweitig eine feste Geschäftseinrichtung unterhalten wird.

11 Vgl. dazu Hasenmüller/Häusler/Stenhamar, RIW 2017, 421.

de Punkte sprechen aus Sicht von SFU für die Annahme einer Arbeitnehmerüberlassung:¹²

- (1) Die übergeordnete Leitung obliegt dem Auftraggeber.
- (2) Die Arbeit wird an einem Ort ausgeführt, für welchen der Auftraggeber das Verfügungsrecht hat und/oder die Verantwortung trägt.
- (3) Das Entgelt bzw. die Vergütung wird nach Stunden abgerechnet (in Abgrenzung zur Pauschale).
- (4) Die wesentlichen Arbeitsgeräte und Materialien werden vom Auftraggeber gestellt.
- (5) Der Auftraggeber kann bei Anzahl und Qualifikation der Mitarbeiter mitbestimmen.

Soweit SFU feststellt, dass es sich um einen selbstständigen Auftrag (enterprise) handelt, prüft SFU weiter, ob eine Betriebsstätte im Sinne des Art. 5 DBA/DE-NO anzunehmen ist. Bei Bau- und Montageausführungen gilt entsprechend Art. 5 Abs. 3 DBA/DE-NO eine 12-Monatsfrist.¹³ Bei sonstigen Dienstleistungen gehen die norwegischen Finanzbehörden bei einer Dauer ab 6 Monaten¹⁴ regelmäßig von einer Betriebsstätte aus; dies gilt auch dann, wenn das ausländische Unternehmen keine Verfügungsmacht über die Einrichtung hat, aus deutscher Sicht es sich also um eine unechte Dienstleistungsbetriebsstätte handelt.

Beispiel: Ein deutsches Consultingunternehmen entsendet zwei Mitarbeiter in die Büroräume eines Kunden in Oslo für einen Zeitraum von 7 Monaten.

Lösung: Die norwegischen Finanzbehörden beurteilen (hier angenommen) den Vertrag als selbstständigen Auftrag und kommen – da eine Dauer von mehr als 6 Monaten – zum Ergebnis, dass das deutsche Unternehmen eine Betriebsstätte in Norwegen unterhält. Hierbei ist es aus norwegischer Sicht ohne Bedeutung, dass die deutschen Mitarbeiter nur leihweise Schreibische zugewiesen bekommen haben.

c) Ausnahme für Lohneinkünfte nach DBA

Falls die Einkünfte nach Norwegen steuerpflichtig sind, stellt sich die Frage, wie diese Einkünfte in Deutschland behandelt werden. Seit dem 1. 1. 2015¹⁵ sind die norwegischen Lohneinkünfte in der deutschen Einkommensteuerveranlagung des Mitarbeiters durch die Anrechnungsmethode und nicht mehr durch die Freistellungsmethode auszunehmen. Dies hat Folgen bei der Behandlung der laufenden deutschen Lohnbuchführung und bei der Einkommensteuerveranlagung. Bei der deutschen Lohnbuchführung muss berücksichtigt werden, dass der norwegische Lohn nicht mehr – da das Anrechnungsverfahren gilt – freigestellt werden kann, d. h. es müsste grundsätzlich neben norwegischer Lohnsteuer auch deutsche Lohnsteuer einbehalten werden. Zur Abwendung des deutschen Lohnsteuerabzugs kann sich der Arbeitnehmer in seiner Lohnsteuerkarte einen Freibetrag eintragen lassen.¹⁶ Nachdem der norwegische Arbeitslohn in Deutschland nicht steuerfrei ist, wird dieser ganz „normal“ in der deutschen Lohnsteuerbescheinigung als Bruttoarbeitslohn ausgewiesen. Für Zwecke der Ausarbeitung Anlage AUS in der deutschen Einkommensteuererklärung auf Seiten des Arbeitnehmers ist es ratsam, dass der Arbeitgeber dem Mitarbeiter eine gesonderte Erläuterung für die Ermittlung der norwegischen Arbeitseinkünfte zustellt. Zu beachten ist, dass mit dem Eintrag des Freibetrags eine Pflicht zur Abgabe der Einkommensteuererklärung verbunden ist.¹⁷ In der deutschen Einkommensteuerveranlagung wird der norwegische Lohn durch Anrechnung berücksichtigt. Kern der Anrechnungsmethode¹⁸ ist, dass die norwegischen Lohneinkünfte

als steuerpflichtig angesehen werden und die norwegische Einkommensteuer angerechnet wird. Falls demzufolge die deutsche Einkommensteuer höher als die norwegische Steuer ist, kommt es zu einer Nachberechnung, d. h. Hochschlebung der Steuerlast. Damit der Mitarbeiter möglichst nicht mit einer nachträglichen Nachzahlung auf deutscher Seite konfrontiert wird, ist es anzuraten, dass die Möglichkeiten des deutschen Reisekostenrechts genutzt werden – und der steuerpflichtige Bruttolohn möglichst reduziert wird.

2. Besteuerung der Lohneinkünfte nach norwegischem Recht

a) Norwegisches Lohnsteuerrecht

Nach norwegischem Lohnsteuerrecht muss immer norwegische Lohnsteuer berechnet und einbehalten werden – unabhängig davon, ob von einer Steuerpflicht nach Norwegen ausgegangen wird oder nicht. Eine Ausnahme von dieser strikten Regelung gibt es nur für die Fälle, in denen vor Beginn der Tätigkeit eine entsprechende Befreiungsbescheinigung von den norwegischen Finanzbehörden eingeholt wurde. Falls nicht von einer Steuerpflicht nach Norwegen ausgegangen wird, aber auch keine Freistellungsbescheinigung der norwegischen Behörden vorliegt, gilt, dass der Arbeitgeber – falls keine besondere Regelung getroffen wurde – in der laufenden Lohnabrechnung zweimal Lohnsteuer abziehen müsste: einmal die deutsche Lohnsteuer und dazu die norwegische Lohnsteuer. In der Praxis wird der doppelte Einbehalt der Lohnsteuer auf wenig Verständnis beim Arbeitnehmer stoßen. Als Alternativlösung bietet sich ein kleiner Darlehensvertrag an: Der Arbeitgeber streckt die norwegische Lohnsteuer vor, und mit der Einkommensteuerrückzahlung im darauf folgenden Jahr zahlt der Arbeitnehmer den vorgestreckten Betrag wieder zurück. Siehe hierzu die folgende Übersicht:

– Vereinbarung mit dem Mitarbeiter treffen: Zu Beginn der Arbeit in NO



– Mit ausarbeiten: NO-Einkommensteuererklärung im März/April des darauf folgenden Jahres

12 Gesichtspunkte, welche für Arbeitnehmerüberlassung sprechen, werden u. a. angeführt auf der Internetseite: <https://www.nordisketax.net/>.

13 Norwegen hat mit anderen Ländern bei Bau- und Montageeinsätzen auch Fristen von 6 oder 9 Monaten vereinbart. Die konkrete Frist ist also jeweils im betreffenden DBA zu prüfen.

14 Eine Betriebsstätte ist entsprechend dem OECD-Kommentar 2003, zu Art. 5, Nr. 6, nur dann anzunehmen, wenn die Geschäftseinrichtung einen gewissen Grad von Selbstständigkeit hat. Der Kommentar führt dazu auszugsweise aus: „Die Praxis zeigt hier, dass eine Betriebsstätte in vielen Fällen angenommen werden kann, wenn eine Geschäftseinrichtung für längere Zeit als 6 Monate unterhalten wurde. Eine Ausnahme betrifft wiederkehrende Tätigkeiten; in solchen Fällen muss jede Zeitspanne, über die die Einrichtung genutzt wird, in Verbindung mit der Zahl der Nutzungen (die sich über eine Reihe von Jahren erstrecken kann) in Betracht gezogen werden“. Das norwegische Finanzamt folgt in dieser Frage grundsätzlich den Ausführungen im OECD-Kommentar. Vgl. auch Zimmer (Fn. 7), Pkt. 19. 6. 1.

15 Das DBA/DE-NO vom 4. 10. 1991 wurde mit Protokoll vom 24. 6. 2013 geändert; dieses Protokoll wurde am 3. 2. 2015 ratifiziert und findet rückwirkend Anwendung ab 1. 1. 2015.

16 Wegen des Eintrags eines Freibetrags auf der Lohnsteuerkarte: bis zum Vierfachen der voraussichtlich abzuführenden ausländischen Steuer. Vgl. Tz. 143 – soll sinngemäß angewendet werden – des BMF-Schreibens v. 12. 11. 2014, Steuerliche Behandlung des Arbeitslohns nach dem Doppelbesteuerungsabkommen (IV B 2 – S 1300/08/10027); vgl. auch § 39a Abs. 1 Satz 1 Nr. 5 Buchst. c EStG sowie zum neuen DBA/DE-NO Dissen, Personalwirtschaft, Special Auslandsentsendung 5/2015, S. 31.

17 Wegen der Abgabepflicht vgl. § 46 Abs. 2 Nr. 4 EStG.

18 Wegen der Anrechnungsmethode vgl. § 34c Abs. 1 EStG.



- Abwarten: NO-Einkommensteuerbescheid zwischen Juli und Oktober des darauf folgenden Jahres



- Rückzahlung der vorgestreckten Beträge

Im Ergebnis muss also – soweit keine Freistellungsbescheinigung vorliegt – laufend norwegische Lohnsteuer gemeldet und bezahlt werden. Dies geschieht im Rahmen der sog. A-Meldungen.¹⁹ Die erste norwegische Lohnsteuerkarte – und damit die norwegische Personen-Nr. (D-Nr.) – wird ausgestellt, nachdem der Einsatz mittels des Formulars „RF 1199“ angemeldet wurde und der Mitarbeiter beim ID-Check gewesen ist (vgl. auch unten III. 7). Bei Auslandsfällen wird für gewöhnlich die Lohnsteuer-Tabelle Nr. 7150 ausgestellt. Die Tabelle Nr. 7150 beinhaltet neben der Lohnsteuer auch den Abzug der norwegischen Sozialversicherung (Arbeitnehmeranteil). Soweit keine Sozialversicherung vorliegt, kann selbstständig auf die günstigere Tabelle Nr. 7160 gewechselt werden.²⁰

Bei der Aufarbeitung des Lohns für norwegische Lohnzwecke sind die norwegischen Regelungen im Reisekostenrecht zu beachten. Falls die Arbeitseinsätze in Norwegen entweder als Dienstreise oder als Pendleraufenthalt gewertet werden, kann der Arbeitgeber steuerfrei für die Reisekosten aufkommen bzw. dem Mitarbeiter steuerfrei als Zuschuss Folgendes zahlen:

- (a) Kosten für Hin- und Rückreisen;
- (b) Kosten für die Unterkunft in Norwegen: grundsätzlich begrenzt auf zwei Jahre;
- (c) Verpflegung in Norwegen: Der Arbeitgeber kann im Jahr 2018 hierfür steuerfreie Pauschbeträge zahlen: Soweit in der Unterkunft eine Kochgelegenheit gegeben ist, beträgt der Verpflegungspauschbetrag 88 NOK je Tag; 159 NOK je Tag bei Übernachtung außerhalb von Hotels und ohne Kochgelegenheit; 455 NOK je Tag bei Übernachtung im Hotel mit Frühstück.

Der Arbeitgeber kann – alternativ – die oben genannten Zahlungen auch als steuerpflichtige Bruttolohnbestandteile behandeln und dafür den sog. *Standardfrag* bzw. *standard deduction* in Anspruch nehmen. Dieser beträgt 10% des Arbeitslohns, aber nicht mehr als 40000 NOK. In der Praxis wird die Alternativregelung – also der *Standardfradrag* – bei Entsendungen eher selten in Anspruch genommen. Die Abgrenzung zwischen Dienstreise und Pendleraufenthalt wird im Einzelfall vorgenommen. Ab einem Zeitraum von 6 Monaten muss damit gerechnet werden, dass von einem Pendleraufenthalt ausgegangen wird. Damit der Pendleraufenthalt auch nach norwegischem Steuerrecht als Pendleraufenthalt gewertet wird, müssen bestimmte Kriterien erfüllt sein:²¹ Während bei einem sog. Familienpendler – bei verheirateten Personen – der Pendlerstatus unterstellt wird, müssen die ledigen Pendler weitere Voraussetzungen erfüllen: So müssen diese u. a. mindestens alle drei Wochen eine Heimfahrt antreten. In der Praxis werden daher die länger andauernden Entsendungen oft so geplant, dass der entsendete Mitarbeiter alle drei Wochen für eine Pause ins Heimatland fährt.

b) Meldung der Aufträge und Mitarbeiterereinsätze mit dem Formular RF 1199

Die „RF-1199“-Meldung steht im Zentrum des Erfassungssystems.²² Die „RF-1199“-Meldung muss für jeden Auftrag

abgegeben werden, bei welchem ein ausländisches Unternehmen mit Personaleinsatz in Norwegen tätig wird. Die erste „RF-1199“-Meldung ist zu Beginn des Einsatzes abzugeben und soll dann laufend aktualisiert werden. Jeder Einsatz eines Mitarbeiters wird einem Projekt zugeordnet. Sowohl der Mitarbeiter als auch das Projekt werden vom Auslandsfinanzamt SFU fortlaufend begleitet. Das norwegische Auslandsfinanzamt SFU hat für die Erfassung und Beurteilung der „RF-1199“-Meldungen eine eigene Abteilung. Diese hat insbesondere die Aufgabe festzustellen, ob auf Unternehmensseite und/oder Arbeitnehmerseite eine Steuerpflicht nach Norwegen vorliegt. Die „RF-1199“-Meldung ist zweigeteilt: Im ersten Teil werden Daten zum Auftrag eingeholt, im zweiten Teil werden Daten zum Einsatz des Mitarbeiters erfragt. Teil 1 umfasst folgende Daten:

- Der Auftraggeber und der Hauptauftraggeber sollen angegeben werden;
- die Vertrags-Nr. und die Kopie des Vertrags bzw. Auftrags sollen mitgeschickt werden;
- Dauer des Auftrages: von – bis;
- erwarteter Umsatz in NOK;
- es soll angegeben werden, ob – nach eigener Einschätzung – es sich um Arbeitnehmerüberlassung oder einen eigenständigen Auftrag (enterprise) – meist in Gestalt eines Werkvertrages – handelt;
- es soll angegeben werden, ob das Entgelt auf Stundenbasis oder nach Festpreis berechnet wird;
- es soll angegeben werden, ob – nach eigener Einschätzung – es sich um einen Bau- oder Montageeinsatz handelt.

Dem Teil 1 und damit einem bestimmten Projekt zugeordnet ist die Meldung der Arbeitseinsätze durch Teil 2 der „RF-1199“-Meldung. Hier sollen angegeben werden:

- Name, Geburtsdatum und Anschrift (im Heimatland) des Mitarbeiters;
- Dauer der Einsätze: von – bis.

Bei der ersten Meldung soll eine Kopie des Personalausweises des Mitarbeiters mitgeschickt werden. Die „RF-1199“-Meldungen werden seit November 2017 über eine eigene Internetseite des Finanzamts eingereicht, dem sog. *assignment register* oder *oppdragsregister*. Dieses ist von den Behörden und den Vertragsparteien (d.h. Auftraggeber und Auftragnehmer) stets einzusehen.

c) Einkommensteuerveranlagung in Norwegen

In Norwegen wird grundsätzlich jeder Mitarbeiter zur Einkommensteuer veranlagt. Es ist sehr anzuraten, dass sowohl der Mitarbeiter als auch der Arbeitgeber den Prozess von der Erklärung mit zur Veranlagung aktiv mit begleiten. Siehe dazu das nachfolgende Schaubild zur Einkommensteuerveranlagung:

19 Die A-Meldungen werden monatlich eingereicht und beinhalten alle wesentlichen Lohnbestandteile; die gesammelten A-Meldungen bilden dann praktisch die norwegische Lohnsteuerbescheinigung.

20 Internetseite des norwegischen Lohnsteuerrechners: <http://www.skatteetaten.no/no/Person/Skattekort-og-forskuddsskatt/Tabelltrekk-for-skattekort/>.

21 Das norwegische Finanzamt bietet auf seinen Internetseiten einen Wegweiser an zur Klärung der Frage, ob der Pendlerstatus vorliegt; s. unter: <http://www.skatteetaten.no/en/person/Tax-Return/Topic-and-deducti-ions/Work-and-education/Commuter/Commuter-guide/>.

22 Für die Erfassung der Projekte und Mitarbeiter mit dem Formular RF-1199 gibt es ein gesondertes elektronisches Portal; dieses ist zu finden bei Altinn oder Skatteetaten unter dem Suchbegriff „RF-1199“.

- A-Meldungen (= monatliche Lohnsteuererklärung) während des Jahres;
- ↓
- gesammelte A-Meldungen gehen ein in eine vorausgefüllte Steuererklärung;
- ↓
- der Arbeitnehmer bekommt die vorausgefüllte Steuererklärung im März/April des Folgejahres zugeschickt;
- ↓
- die vorausgefüllte Steuererklärung soll geprüft, ggf. geändert und an das norwegische Finanzamt zurückgeschickt werden;
- ↓
- der Arbeitnehmer bekommt einen norwegischen Einkommensteuerbescheid zwischen Juli und Oktober des Folgejahres zugeschickt.

Dieser Einkommensteuerbescheid sollte zeitnah geprüft und bei Beanstandung sollte Einspruch eingelegt werden. Bei der oben genannten Schrittfolge muss insbesondere eingehakt werden, wenn der Mitarbeiter im März/April des Folgejahres die vorausgefüllte Steuererklärung bekommt. Wie mit der Erklärung umzugehen ist, hängt davon ab, ob der betreffende Lohn voraussichtlich nach Norwegen steuerpflichtig ist oder nicht:

aa) Lohn voraussichtlich nicht steuerpflichtig nach Norwegen

Damit der Lohn mit Null NOK veranlagt wird, muss aktiv mitgearbeitet werden. Hintergrund ist, dass der Lohn, welcher nach Norwegen laut A-Meldungen gemeldet wird, als latent steuerpflichtig nach Norwegen angesehen wird. Mit einer geänderten Steuererklärung kann der Mitarbeiter angeben, dass er keine Steuerpflicht nach Norwegen als gegeben ansieht und den Lohn auf Null NOK ansetzt. Falls auch das norwegische Finanzamt im betreffenden Fall davon ausgeht, dass keine Steuerpflicht nach Norwegen gegeben ist, wird schließlich ein norwegischer Einkommensteuerbescheid mit Null NOK versendet. Zu beachten ist die folgende Übersicht zu den anstehenden Aufgaben angesichts der eingegangenen norwegischen Einkommensteuererklärung:

- steuerpflichtiger Lohn muss auf Null NOK gemindert werden;
- Hinweis auf die Anzahl der Aufenthaltstage in Norwegen;
- Hinweis auf die Anwendung der 183-Tageregelung;
- Unterschrift.

Praxistipp: Es ist sehr anzuraten, dass die geänderten Erklärungen über den Tisch des Arbeitgebers bzw. Lohnbüros gehen. Der Arbeitgeber sollte alle Mitarbeiter auffordern, die Angaben zu machen, zu unterschreiben und sodann an den Arbeitgeber zu senden. Der Arbeitgeber kann dann alle Fälle abhaken und säumige Fälle anmahnen. Auf diese Weise wird sichergestellt, dass die Erklärungen tatsächlich geändert und eingeschickt werden. Falls nämlich eine Erklärung nicht geändert wird, ist mit einem norwegischen Einkommensteuerbescheid mit Festsetzung zu rechnen.

bb) Lohn voraussichtlich steuerpflichtig nach Norwegen

Hier ist die vorausgefüllte Steuererklärung auf ihre Richtigkeit zu prüfen und die Erklärung an das Finanzamt zurückzuschicken. Insbesondere folgende Punkte sollten geprüft werden:

- Ist der Lohn in richtiger Höhe angegeben?
- Wird der richtige Werbungskostenpauschbetrag („Minimum Standard Deduction“) angegeben?
- Ist die Lohnsteuer mit dem richtigen Betrag erfasst?

*Erläuterung zum Werbungskostenpauschbetrag bzw. Minimum Standard Deduction:*²³ Dieser beträgt für das Jahr 2018 45% des Lohns (Höchstbetrag 97610 NOK und mindestens 4000 NOK). Falls der Mitarbeiter nicht das gesamte Kalenderjahr in Norwegen tätig war, wird der Werbungskostenpauschbetrag grundsätzlich nur anteilig gewährt; je angefangenem Aufenthaltsmonat wird 1/12 des Werbungskostenpauschbetrags gewährt.

III. Norwegisches Arbeitsrecht

1. Geltungsbereich des norwegischen Arbeitsrechts

Weite Teile des norwegischen Arbeitsrechts gelten auch bei kurz andauernden Einsätzen.²⁴ Dies betrifft neben der Sozialversicherung u. a. die Bereiche Mindestlohn, Überstundenregelung und Urlaubsregelung. Von hoher praktischer Bedeutung ist zudem die Regelung zur gesamtschuldnerischen Haftung des Auftraggebers für Versäumnisse auf Seiten des Auftragnehmers. In diesem Sinne ist es anzuraten, dass der Auftraggeber laufend seinen Auftragnehmer kontrolliert, also ob der Auftragnehmer seinen Mitarbeitern den Mindestlohn zahlt, die Überstunden ordnungsgemäß vergütet, etc.²⁵ In Bezug auf diese gesamtschuldnerische Haftung haben sich schon einige extrem harte Fälle zugetragen, bei denen Unternehmen, die aufgrund von Versäumnissen seitens der Sublieferanten vom Finanzamt zur Rechenschaft gezogen wurden, in Konkurs gingen.

2. Sozialversicherungsrecht in Norwegen

Bei Arbeitsausführung in Norwegen soll im Grundsatz das norwegische Sozialversicherungsrecht gelten.

Eine besondere Regelung besteht bei einer Entsendung im Sinne der Verordnung (EG) Nr. 883/2004: Soweit alle Voraussetzungen der Verordnung²⁶ vorliegen, gelten für die Dauer der Entsendung weiterhin die deutschen Rechtsvorschriften. Zur Beweisführung muss man den norwegischen Behörden²⁷ eine A1-Bescheinigung zusenden.

In der Praxis ist bei länger andauernden Einsätzen in Norwegen zu überlegen, ob es nicht vorteilhaft und gewünscht ist, dass der Mitarbeiter Mitglied bei der norwegischen Sozialversicherung werden möchte. Hierfür sprechen die günstigen S. – 14,1% Anteil für Arbeitgeber und 8,2% Arbeitnehmeranteil – und die guten Leistungen. Falls der Mitarbeiter schon Mitglied bei der norwegischen Sozialversicherung ist (und nicht mehr bei der deutschen), ist zu bedenken, dass in

²³ Erläuterungen zur Ausarbeitung der norwegischen Einkommensteuererklärung (auf Englisch) unter: <http://www.skatteetaten.no/en/person/Tax-Return/>.

²⁴ Bereits bei Einsätzen von über 8 Tagen gelten weite Teile des norwegischen Arbeitsrechts; vgl. die Vorschrift *Forskrift om utsendte arbeidstakere*.

²⁵ Die gesamtschuldnerische Haftung des Auftraggebers für Versäumnisse auf Seiten des Auftragnehmers ist in Norwegen bekannt unter dem Begriff „*Solidaransvar*“.

²⁶ Wegen der Voraussetzungen der A1-Bescheinigung vgl. das Merkblatt „Arbeiten in Norwegen“ von der Deutschen Verbindungsstelle Krankenkasse – Ausland (DVKA).

²⁷ Eine Kopie der A1-Bescheinigung ist unaufgefordert der norwegischen Sozialversicherungsbehörde zuzusenden. Postadresse: NAV Medlemskap, Postboks 6600 Etterstad, N-0607 Oslo.

Sachen Berufsunfallversicherung und Altersrente noch zusätzliche Versicherungen abgeschlossen werden müssen.

3. Arbeitszeit und Überstunden in Norwegen

Insbesondere Bau- und Montageeinsätze stehen oft unter Zeitdruck. Überstunden sind dann eher die Regel als die Ausnahme. Hier ist zu beachten, dass – unabhängig von der Branche – die Überstunden mit einem Zuschlag in Höhe von mindestens 40% des Lohns vergütet werden,²⁸ vorausgesetzt dass keine noch günstigere Regelung auf Grund eines Tarifabkommens gilt. Die eigentlichen Überstunden können auch im Rahmen des Zeitausgleichs zum Einsatz kommen; der Überstundenzuschlag muss dagegen ausbezahlt werden. Die Einhaltung dieser Regelungen wird von der norwegischen Behörde „Arbeidstilsynet“ überwacht; diese führt auch Kontrollen durch. Bei einer Kontrolle müssen Gehaltsabrechnungen, Stundenzettel und Arbeitsvertrag vorgelegt werden.

Überstunden liegen vor, wenn die Grenzen der allgemeinen Arbeitszeit überschritten werden:²⁹

- 9 Stunden innerhalb von 24 Stunden und
- 40 Stunden innerhalb von 7 Tagen.

Für Mitarbeiter, die besonders schwere Arbeiten ausführen, wie etwa Schicht-, Nacht- oder Sonntagarbeit, gelten geringere Grenzen bei der Wochenarbeitszeit:

- 38 Stunden bei 7 Tage bei Arbeit bei Werktagen,
- 36 Stunden bei 7 Tage die Woche hindurch.

Gesetzlich gedeckelt sind die Überstunden:³⁰

- Bis zu 10 Stunden innerhalb von 7 Tagen,
- bis zu 25 Stunden innerhalb von 4 Wochen und
- bis zu 200 Stunden innerhalb von 52 Wochen.

Zudem darf die gesamte Arbeitszeit folgende Grenzen nicht überschreiben:³¹

- (1) Die gesamte Arbeitszeit darf nicht mehr als 13 Stunden innerhalb von 24 Stunden betragen.
- (2) Die gesamte Arbeitszeit darf nicht mehr 48 Stunden innerhalb von 7 Tagen betragen. Hierbei kann die Wochenarbeitszeitgrenze von 48 Stunden eine Durchschnittsgrenze bei einer Dauer von 8 Wochen überschreiten, d. h. in einzelnen Wochen kann auch mehr als 48 Stunden gearbeitet werden.

Es ist möglich, mit den zuständigen Behörden Ausnahmen von den Arbeitszeitgesetzen zu vereinbaren. Hier muss bei Großprojekten auch mit der Gewerkschaft verhandelt werden. Die Einschaltung eines Anwalts für Arbeitsrecht ist dann natürlich absolut notwendig.

4. Mindestlohn in Norwegen

Es gibt in Norwegen keinen allgemein gültigen Mindestlohn. Jedoch in einigen wichtigen Branchen³² ist dies anders, so z. B. in der Bau- und Elektrobranche: In der Baubranche gilt derzeit für Facharbeiter ein Mindestlohn je Stunde in Höhe von 197,90 NOK. In der Elektrobranche müssen Facharbeiter mindestens mit einem Stundenlohn in Höhe von 210,40 NOK vergütet werden. Im Einzelfall ist anzuraten, dass die betreffenden Internetseiten der Behörde *Arbeidstilsynet* durchgelesen werden. So werden die Mindestlöhne laufend aktualisiert. Auch sind Besonderheit zu beachten, z. B. Besonderheiten bei der Schichtarbeit; hier müssen zum Teil Zuschläge gezahlt werden. Reisekosten – nach norwegischem

Recht – bleiben bei der Berechnung des Mindestlohns unbeachtet, d. h. diese sind nicht als Lohnbestandteil zu sehen. Eng verknüpft mit dem Mindestlohn ist die Verpflichtung zur Zahlung eines Überstundenzuschlags (vgl. oben 3.).

5. Urlaubsregelung in Norwegen

Besonderes Augenmerk sollte auch auf die Urlaubsregelung gelegt werden, denn in Norwegen wird der Urlaub anders geregelt als in Deutschland. Während in Deutschland bezahlte Urlaubstage gewährt werden, bekommt der Arbeitnehmer nach norwegischem Arbeitsrecht an seinen Urlaubstagen keinen Lohn gezahlt. Stattdessen wird ein Urlaubsgeld, die sog. *Feriepenger*³³ bezahlt. Diese *Feriepenger* muss sich der Arbeitnehmer erst verdienen. Bei längerfristigen Anstellungen erhält der Mitarbeiter für gewöhnlich die *Feriepenger* im Juni/Juli des darauf folgenden Jahres ausbezahlt, andernfalls bei Beendigung des Arbeitsverhältnisses.

Beispiel: Mitarbeiter A hat im Jahr 2017 den Lohn in Höhe von 300 000 NOK verdient. Im Monat Juni 2018 bekommt Mitarbeiter A keinen Lohn ausbezahlt; stattdessen erhält er den erarbeiteten *Feriepenger* aus dem Jahr 2017 in Höhe von 30 600 NOK.

Die norwegische Urlaubsregelung gilt grundsätzlich auch für Entsendungsfälle nach Norwegen. Zur Abwendung von Rechtsunsicherheiten sollte daher überlegt werden, wie im Einzelfall der norwegischen Urlaubsregelung genüge getan werden kann.

6. Arbeitsschutz in Norwegen

Arbeitsschutz ist in Norwegen ein sehr wichtiges Thema – jedenfalls in bestimmten Branchen. Arbeitsschutz ist in Norwegen unter der Abkürzung „HMS“ bekannt; dieses Kürzel steht für „Helse“ (Gesundheit), „Miljø“ (Umwelt) und „Sikkerhet“ (Sicherheit). Kennzeichnend für dieses Thema in Norwegen ist, dass eine Dokumentation geführt werden soll. Sehr kurz gefasst geht es bei der Dokumentation um folgende Fragestellungen:

- Wo besteht Risiko? Was könnte passieren?
- Was können wir tun, damit das Risiko minimiert wird?
- Was können wir tun, damit die Folgen – wenn doch etwas passiert – möglichst gering bleiben?

In der Praxis sollte geprüft werden, ob für den Einsatz in Norwegen die Praktiken in Sachen Arbeitsschutz angepasst werden müssen.

7. Registrierungspflichten des Mitarbeiters in Norwegen

Der Mitarbeiter kann – soweit dieser ein EU- bzw. EWR-Bürger ist – sofort nach Norwegen einreisen und mit der Arbeit beginnen. Für Arbeitnehmer, die nicht EU- bzw. EWR-

28 Wegen des Mindestzuschlags von 40% für Überstunden vgl. *Arbeidsmiljøloven* § 10-6 (11).

29 Wegen der gesetzlichen Grenzen der allgemeinen Arbeitszeit: *Arbeidsmiljøloven* § 10-4.

30 Zu der gesetzlichen Deckelung der Überstunden vgl. *Arbeidsmiljøloven* § 10-6 (4).

31 Gesetzliche Deckelung der Gesamtarbeitszeit: vgl. *Arbeidsmiljøloven* § 10-6 (8).

32 Übersicht und Erläuterung zum Mindestlohn („*minimum wage*“) in bestimmten Branchen auf der Internetseite der Behörde *Arbeidstilsynet*, unter: <https://www.arbeidstilsynet.no/>.

33 Die gesetzliche *Feriepenger* beträgt mindestens 10,2%, in bestimmten Fällen mindestens 12% des Bruttolohns (ohne Berücksichtigung bereits ausgezahlter *Feriepenger*; vgl. *Ferieloven* § 10).

Bürger sind, müssen die Voraussetzungen für die Einreise geprüft werden.³⁴

Bei Aufenthalt über drei Monaten soll der Mitarbeiter sich auf einem Internetportal³⁵ registrieren und persönlich bei der norwegischen Polizei vorstellig werden. Bei Unterbrechung (z.B. Heimreisen) beginnt die Berechnung der drei Monate von Neuem. Eine polizeiliche Meldung ist daher nur in Ausnahmefällen nötig.

Neben der polizeilichen Registrierung ist eine steuerliche Registrierung notwendig. Zur steuerlichen Registrierung soll der Mitarbeiter bei einem norwegischen Finanzamt persönlich vorsprechen und folgende Unterlagen mitbringen:

- (1) Kopie des Passes bzw. Personalausweis. Hinweis: Das Dokument soll auch die Angabe des Geschlechts beinhalten.
- (2) Kopie des Arbeitsvertrags bzw. der Entsendungsvereinbarung mit Angabe der norwegischen Organisationnummer (Org. Nr.) des Arbeitgebers – auf Englisch oder Norwegisch bzw. mit Übersetzung. Die Org. Nr. ist eine Registriernummer, die der Arbeitgeber mit der Anmeldung beim norwegischen Unternehmensregister (Brønøysundregistene) erhält.
- (3) Ausgefülltes Formular RF 1209.

Soweit der Mitarbeiter bei Bau- oder Montageprojekten zum Einsatz kommt, müsste eine *Greencard* bzw. *HMS-Kort* für ihn eingeholt werden.³⁶ In vielen Fällen ist die Beantragung einer solchen Karte eine eilige Angelegenheit. Hintergrund ist, dass dem Mitarbeiter nur dann Zugang zur Baustelle gewährt wird, wenn dieser im Besitz einer *Greencard* ist. Als Ersatz für die *Greencard* kann in den ersten paar Arbeitswochen das gemeldete Formular *RF-1199* vorgezeigt werden.

8. Arbeits- und Entsendungsverträge für den Einsatz in Norwegen

In vielen Fällen ist es angebracht, dass der Arbeitsvertrag angepasst wird. Hier ist u.a. auf folgende Punkte zu achten:

- Reisekostenregelung – hier Bezug auf deutsches und norwegisches Reisekostenrecht.
- Überstundenregelung mit Rücksicht auf Mindestzuschlag.
- Urlaubsregelung mit Rücksicht auf die Forderung des norwegischen Rechts nach Auszahlung der *Feriepenger*.
- Sozialversicherung (wegen Einholung der A1-Bescheinigung).
- Berücksichtigung des norwegischen Mindestlohns (soweit aktuell).
- Falls Lohnsteuer in Deutschland und Norwegen gezahlt wird, ist eventuell ein Darlehensvertrag mit dem Mitarbeiter zu vereinbaren.
- Damit Mitarbeiter in Deutschland von der Lohnsteuer freigestellt werden, müsste ein Freibetrag in deren deutsche Lohnsteuervkarte eingetragen werden.

Bei länger andauernden Einsätzen ist zu überlegen, ob vollständig auf einen neuen norwegischen Arbeitsvertrag überwechselt wird. Die norwegische Behörde *Arbeidstilsynet*

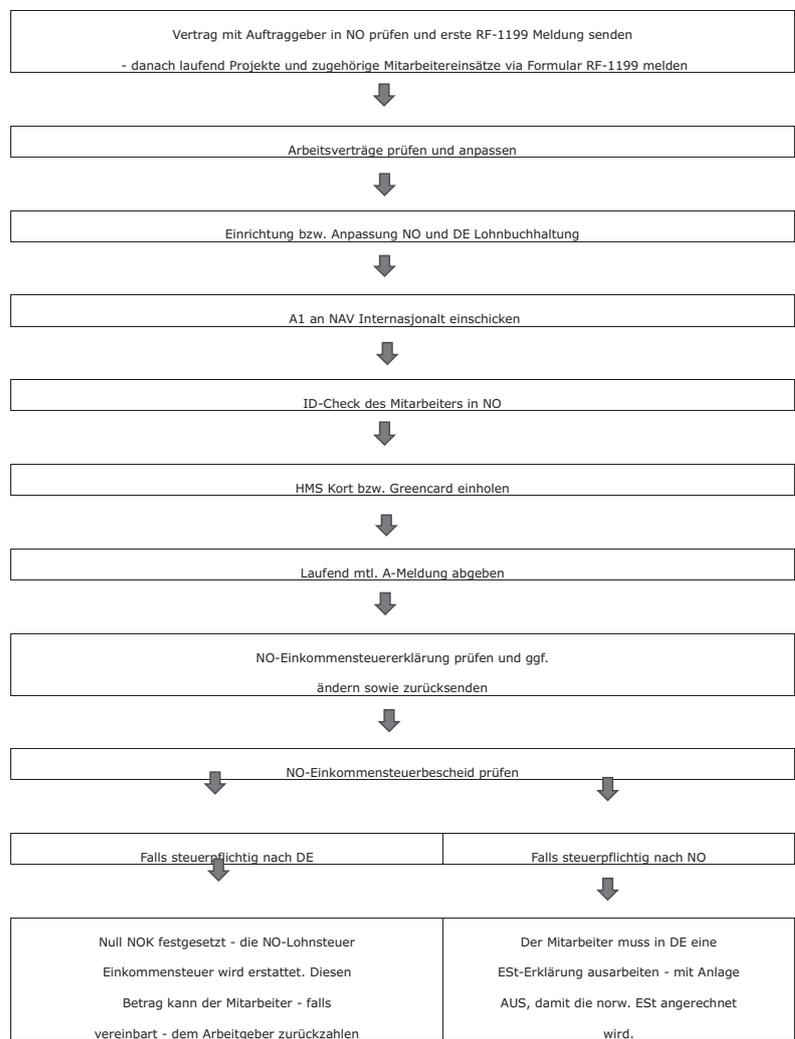
bietet auf ihrer Internetseite einen norwegischen Standardvertrag auf Englisch an³⁷.

IV. Zusammenfassung

Wie zuvor ausgeführt, ist eine Personalentsendung nach Norwegen mit einer Reihe von Herausforderungen verbunden; unter aktiver Mitarbeit aller Beteiligten wird diese jedoch sicherlich gelingen. Ein Personaleinsatz in Norwegen ist häufig auch mit Fragestellungen im Bereich der Umsatzsteuer verbunden.³⁸ Schließlich ist zu beachten, dass das norwegische Finanzamt von dem Unternehmen grundsätzlich die Einsendung einer Einkommensteuer- bzw. Körperschaftsteuererklärung erwartet (Stichwort: Selbstveranlagung³⁹).

V. Tabellarische Arbeitsübersicht

Übersicht der wichtigsten Arbeitsschritte bei Personalentsendungen nach Norwegen:



34 Für nicht EU- oder EWR-Bürger vgl. die Seite der UDI unter: <https://www.udi.no/en/want-to-apply/>.

35 Internetportal zur Registrierung: <https://selfservice.udi.no/en-gb/>.

36 Internetportal für den *HMS Kort*: <https://www.byggekort.no/>.

37 Ein Standardvertrag auf Englisch findet sich auf der Internetseite der Behörde *Arbeidstilsynet* unter: <https://www.arbeidstilsynet.no/arbeidsforhold/arbeidsavtale/maler-for-arbeidsavtaler/>.

38 Vgl. dazu schon *Hasenmüller/Häusler/Stenhamar*, RIW 2017, 421.

39 Wegen des Prinzips der Selbstveranlagung vgl. den Beitrag „Norwegen: Erweiterte Abgabepflichten für ausländische Unternehmen“, *ISIR-LB* 2017, 74.