

Grenzüberschreitende Einsätze in Europa



©fotomek-fotolia.com



IHK | HWK Europa- und
Innovationscentre

Produktbegleitende Dienstleistungen; Bauarbeiten sowie auch andere Dienstleistungen sind heute ein wichtiger Bestandteil der Auslandsaktivitäten deutscher Unternehmen. Als Zielmärkte stehen hierbei vor allem die europäischen Märkte stark im Fokus, auf die sich auch ein bedeutender Anteil der deutschen Auslandslieferungen konzentrieren.

Trotz zahlreicher Harmonisierungsschritte ist der EU-Binnenmarkt noch nicht vollendet. D. h. es gibt weiterhin eine Vielzahl von rechtlichen und steuerlichen Regelungsfeldern, die in den einzelnen EU-Ländern zumindest teilweise unterschiedlich ausgestaltet sind. Zudem sind zahlreiche Vorgaben wie zum Beispiel im Bereich der Mitarbeiterentsendung oder der Mehrwertsteuer auf der Grundlage von Richtlinien geregelt, die den Mitgliedstaaten einen gewissen Spielraum bei der Umsetzung der Regelungen gewähren, was insbesondere im Bereich der Mitarbeiterentsendung zu einer beachtlichen Regelvielfalt bei den nationalen Entsendeaufgaben geführt hat.

Bei grenzüberschreitenden Mitarbeiter-einsätzen sind grundsätzlich die anwendbaren Arbeits- und Beschäftigungsbedingungen im Einsatzland zu beachten. Mit der Umsetzung der RL 2014/67 EU sind die EU-Mitgliedstaaten verpflichtet, die Einhaltung der an-

wendbaren arbeitsrechtlichen Vorgaben durch die Entsendeunternehmen zu überprüfen. Die Entsendeaufgaben wurden mittlerweile in allen EU-Ländern verschärft. Mit der Umsetzung der RL 2018/ 957 EU wurde der Katalog der bei grenzüberschreitenden Mitarbeiter-einsätzen anwendbaren Arbeits- und Beschäftigungsbedingungen im Laufe des Jahres 2021 erweitert. Bei Regelverstößen gegen die Entsendeaufgaben sowie die im Einsatzland geltenden Arbeits- und Beschäftigungsbedingungen kommt es zur Verhängung von Bußgeldern und anderen Sanktionen.

Einsätze im EU-Ausland brauchen eine gute Vorbereitung. So sind im Vorfeld des Einsatzes bis auf wenige einzelstaatlich definierte Ausnahmen die jeweiligen Entsendeaufgaben des Einsatzlandes (Entsendemitteilung, Benennung eines Ansprechpartners für die Kontrollbehörden, Vorlage von Dokumenten als Nachweis der Einhaltung der Arbeits- und Beschäftigungsbedingungen im Einsatzland) sowie die dort geltenden Arbeits- und Beschäftigungsbedingungen in Erfahrung zu bringen und einzuhalten. Bei einigen Gewerkefordern die örtlichen Behörden mancher EU-Länder zudem im Vorfeld des Einsatzes die Vorlage eines Befähigungsnachweises (Dienstleistungsanzeige) und bei gefahrgeneigten Gewerke kann zudem eine Genehmigung erforderlich sein. Weitere Auflagen können darüber hinaus im Bau- und Bauneben-

gewerbe auf Entsendeunternehmen zukommen. Zudem ist die korrekte umsatzsteuerliche Abwicklung der Lieferungen und Leistungen im Einsatzland zu beachten. Insbesondere in Bezug auf die Anwendbarkeit des Reverse-Charge-Verfahrens bei Leistungen, die nicht unter die B2B-Grundregel fallen, sowie auch bei Montagelieferungen oder Werklieferungen, gibt es keine EU-weit einheitlichen Regelungen. Die Notwendigkeit einer umsatzsteuerlichen Registrierung im Einsatzland ist somit Abhängig von einzelstaatlichen Regelungen. Bei länger andauernden Tätigkeiten oder häufigen Einsätzen von Mitarbeitern kann zudem eine beschränkte Steuerpflicht im Tätigkeitsstaat entstehen.

Der Leitfaden wurde mit größter Sorgfalt zusammengestellt. Für die Richtigkeit der Informationen übernimmt die EIC Trier GmbH jedoch keine Gewähr. Die Informationen in diesem Leitfaden ersetzen in keinem Fall eine rechtliche oder steuerliche Beratung. Für Verbesserungsvorschläge, sachliche Hinweise und Anregungen sind wir jederzeit dankbar. Für weitere Informationen wenden Sie sich bitte an: EIC Trier GmbH, Christina Grewe, Geschäftsführerin; Tel.: 0651/ 97 567-11, E-Mail: grewe@eic-trier.de.

1. Steuern

Bei der Durchführung von Arbeiten im EU-Ausland müssen die Lieferungen und Leistungen umsatzsteuerlich korrekt eingeordnet werden. Bei länger andauernden Tätigkeiten oder häufigen Einsätzen von Mitarbeitern kann auch eine beschränkte Steuerpflicht im Tätigkeitsstaat entstehen.

1.1 Indirekte Besteuerung

Nachfolgend werden die umsatzsteuerlichen Regelungen aufgeführt, die bei der Durchführung von Dienstleistungen und unbewegten Werklieferungen im EU-Ausland zu beachten sind. Weitere Informationen zu umsatzsteuerlichen Fragestellungen mit EU-Bezug finden sich in dem EIC-Leitfaden „Umsatzsteuer in der EU-Lieferungen und Leistungen sicher einordnen“, der unter www.eic-trier.de abrufbar ist.

1.1.1 Besteuerung von Dienstleistungen

Der Leistungsort für sonstige Leistungen im B2B-Bereich ist geregelt in § 3a Abs. 2 UStG. Hiernach werden sonstige Leistungen (Dienstleistungen) zwischen umsatzsteuerpflichtigen Unternehmern bis auf einige Ausnahmen (z. B. Grundstücksleistungen, Personenbeförderungsleistungen, Eintrittsberechtigungen für Veranstaltungen sowie Restaurationsleistungen) an dem Ort erbracht, von dem

aus der Leistungsempfänger sein Unternehmen betreibt. Sitzt der Leistungsempfänger im EU-Ausland, so kommt es EU-weit zur Anwendung des Reverse-Charge-Verfahrens. D. h. der Leistungsempfänger im EU-Ausland wird Steuerschuldner und der leistende Unternehmer muss sich nicht im EU-Ausland umsatzsteuerlich registrieren lassen. In diesem Fall stellt der leistende Unternehmer eine Nettorechnung mit dem Rechnungsvermerk „Leistungs-/Rechnungsempfänger ist Steuerschuldner“ oder „Anwendung des Reverse-Charge-Verfahrens aus. Zudem gehört auch die USt-IdNr. des Leistungsempfängers im EU-Ausland zu den verpflichtenden Rechnungsangaben. Die USt-IdNr. des Leistungsempfängers muss der leistende Unternehmer genau wie bei innergemeinschaftlichen Lieferungen im Rahmen der qualifizierten Bestätigungsanfrage beim Bundeszentralamt für Steuern überprüfen (www.bzst.de). Subunternehmer, die für einen deutschen Auftraggeber eine B2B-Leistung nach § 3a Abs. 2 UStG im EU-Ausland erbringen, weisen in ihrer Rechnung deutsche Mehrwertsteuer aus. Zudem sind bei innergemeinschaftlichen B2B-Umsätzen die entsprechenden Meldepflichten im Rahmen der Zusammenfassenden Meldung sowie der Umsatzsteuer-voranmeldung zu beachten.

Leistungsort im B2C-Geschäft ist nach § 3a Abs. 1 UStG der Ort, an dem der Dienstleister (leistender Unternehmer) sein Unternehmen betreibt. Allerdings gibt es im B2C-Geschäft für sehr viele Sach-

verhalte Ausnahmen von dieser Grundregel, so dass hier im Einzelfall jeweils sehr genau geprüft werden muss, wo der Leistungsort liegt.

Zu den B2B Leistungen, die nach § 3a Abs. 2 UStG. am Sitz des Leistungsempfängers besteuert werden, zählen laut Abschn. 3a.2 UStAE Abs. 16 u. a. Arbeiten an beweglichen körperlichen Gegenständen und die Begutachtung dieser Gegenstände wie z. B. Lohnveredelung, Wartungsarbeiten, Instandsetzungen und Inbetriebnahmen von Maschinen und Anlagen, Reparaturen, sofern nicht überwiegend Hauptstoffe verwendet werden sowie auch Montagen¹, sofern der leistende Unternehmer nicht die Hauptstoffe stellt. Weiterhin zählen zu den B2B-Leistungen, die nach der Grundregel besteuert werden, auch Güterbeförderungsleistungen sowie das Beladen, Entladen, Umschlagen und ähnliche mit einer Güterbeförderung im Zusammenhang stehende selbständige Leistungen, Vermittlungsleistungen, Veranstaltungsleistungen (mit Ausnahme von Restaurationsumsätzen und Eintrittsberechtigungen für Veranstaltungen), sog. Katalogleistungen² sowie alle sonstigen

¹ Wenn das leistende Unternehmen die ihm vom Leistungsempfänger zur Verfügung gestellten Teile einer Maschine nur zusammenbaut und die zusammengebaute Maschine nicht Bestandteil eines Grundstücks wird.

² **Katalogleistungen:**

- Einräumung, Übertragung und Wahrnehmung von Patenten
- Leistungen, die der Werbung und Öffentlichkeitsarbeit dienen, einschließlich der Leistungen der Werbemittler und der Werbeagenturen
- Leistungen aus der Tätigkeit als Rechtsanwalt, Patentanwalt, Steuerberater, Steuerbevollmächtigter, Wirtschaftsprüfer, vereidigter Buchprüfer, Sachverständiger, Ingenieur, Aufsichtsratsmitglied, Dolmetscher und Über-

Leistungen zwischen Unternehmen, die nicht unter die Ausnahmeregelung nach § 3a Abs. 3 UStG und Abschn. 3a.2 Abs. 19 UStAE fallen.

Abweichend von der Ortsbestimmung für B2B-Leistungen nach § 3a Abs. 2 UStG richtet sich für einige Leistungsarten die Ortsregelung nach anderen Grundsätzen. Hierzu zählt das weite Feld der Grundstückleistungen³ (§ 3a Abs. 3 Nr. 1 UStG,

setzer sowie ähnliche Leistungen mit rechtlicher, wirtschaftlicher oder technischer Beratung

- Datenverarbeitung und Informationsüberlassung
- bestimmte Finanzdienstleistungen und Leistungen im Geschäft mit Gold, Silber und Platin
- Gestellung von Personal
- Verzicht, ganz oder teilweise eine gewerbliche oder berufliche Tätigkeit aufzunehmen
- Vermietung beweglicher körperlicher Gegenstände, außer Beförderungsmittel
- Leistungen auf dem Gebiet der Telekommunikation
- Rundfunk und Fernsehdienstleistungen
- Leistungen in Zusammenhang mit Gas- und Elektrizitätslieferungen

³ **Grundstückleistungen laut Abschn. 3a3, Abs. 3 bis 9 UStAE:**

Unter Grundstückleistungen fallen sonstige Leistungen, die sich nach den tatsächlichen Umständen überwiegend auf die Bebauung, Verwertung, Nutzung oder Unterhaltung des Grundstücks beziehen (...) Das Grundstück selbst muss zudem Gegenstand der sonstigen Leistung sein. Dies ist insbesondere dann der Fall, wenn ein ausdrücklich bestimmtes Grundstück insoweit als wesentlicher Bestandteil einer sonstigen Leistung anzusehen ist, als es einen zentralen und unverzichtbaren Bestandteil dieser Leistung darstellt.

- Vermietung von Wohn- und Schlafräumen, die ein Unternehmer bereithält, um kurzfristig Fremde zu beherbergen
- Vermietung von Plätzen, um Fahrzeuge abzustellen
- Überlassung von Wasser- und Bootsliegeplätze für Sportboote
- Kurzfristige Vermietung von Campingplätzen
- Entgeltliche Unterbringung auf einem Schiff, das für längere Zeit auf einem Liegeplatz befestigt ist
- Überlassung von Wochenmarkt-Standplätzen an Markthändler
- Einräumung des Nutzungsrechts an einem Grundstück oder einem Grundstückteil einschließlich der Gewährung von Fischereirechten und Jagdreden, der Benutzung einer Straße, einer Brücke oder eines Tunnels gegen eine Mautgebühr und der selbständigen Zugangsberechtigung zu Warteräumen auf Flugplätzen gegen Entgelt
- Umwandlung von Teilnutzungsrechten
- Überlassung von Räumlichkeiten für Aufnahme- und Sendezwecke von inländischen und ausländischen Rundfunkanstalten des öffentlichen Rechts untereinander
- Vermietung und Verpachtung von Maschinen- und Vorrichtungen aller Art, die zu einer Betriebsanlage gehören, wenn sie wesentliche Bestandteile eines Grundstücks sind
- Wartungs-, Renovierungs- und Reparaturarbeiten an einem Gebäude oder an Gebäudeteilen einschließlich Abrissarbeiten, Verlegen von Fliesen und Parkett sowie Tapezieren, Errichtung von auf Dauer angelegten Konstruktionen, wie Gas-, Wasser- und Abwasserleitungen

-
- Installation oder Montage von Maschinen oder Ausrüstungsgegenständen, soweit diese wesentliche Bestandteile eines Grundstücks sind
 - Bauaufsichtsmaßnahmen
 - Leistungen zum Aufsuchen oder Gewinnen von Bodenschätzen
 - Begutachtung und Bewertung von Grundstücken, auch zu Versicherungszwecken und zur Ermittlung des Grundstückswerts
 - Vermessung von Grundstücken
 - Errichtung eines Baugerüsts
 - Einräumung dinglicher Rechte
 - Vermittlung von Vermietungen von Grundstücken, nicht aber die Vermittlung der kurzfristigen Vermietung von Zimmern in Hotels, Gaststätten oder Pensionen, von Fremdenzimmern, Ferienwohnungen, Ferienhäusern und vergleichbaren Einrichtungen
 - Verwaltung von Grundstücken und Grundstückteilen
 - Bearbeitung landwirtschaftlicher Grundstücke, einschließlich sonstiger Leistungen wie Landbestellung, Säen, Bewässerung, Düngung
 - Lagerung von Gegenständen, wenn dem Empfänger dieser sonstigen Leistung ein Recht auf Nutzung eines ausdrücklich bestimmten Grundstücks oder eines Teils desselben gewährt wird
 - Reinigung von Gebäuden oder Gebäudeteilen
 - Wartung und Überwachung von auf Dauer angelegten Konstruktionen, wie Gas-, Wasser- oder Abwasserleitungen
 - Wartung und Überwachung von Maschinen oder Ausrüstungsgegenständen, soweit diese wesentliche Bestandteile des Grundstücks sind
 - Grundstückbezogene Sicherheitsleistungen
 - Leistungen bei Errichtung eines Windparks im Zusammenhang mit einem ausdrücklich bestimmten Grundstück

Nicht zu den Grundstückleistungen zählen laut Abschn. 3a3, Abs. 10 UStAE:

- Erstellung von Bauplänen für Gebäude und Gebäudeteile, die keinem bestimmten Grundstück oder Grundstücksteil zugeordnet werden können
- Installation oder Montage, Arbeiten an sowie Kontrolle und Überwachung von Maschinen oder Ausstattungsgegenständen, die kein wesentlicher Bestandteil eines Grundstücks sind bzw. werden
- Portfolio-Management in Zusammenhang mit Eigentumsanteilen an Grundstücken
- Verkauf von Anteilen und die Vermietung der Umsätze von Anteilen an Grundstücksgesellschaften
- Veröffentlichung von Immobilienanzeigen, z. B. durch Zeitungen
- Finanzierung und Finanzierungsberatung im Zusammenhang mit dem Erwerb eines Grundstücks und dessen Bebauung
- Sonstige Leistungen einschließlich Beratungsleistungen, die die Vertragsbedingungen eines Grundstücks, die Durchsetzung eines solchen Vertrags oder den Nachweis betreffen, dass ein solcher Vertrag besteht, sofern diese Leistungen nicht mit der Übertragung von Rechten an Grundstücken zusammenhängen
- Planung, Gestaltung sowie Aufbau und Umbau von Ständen im Zusammenhang mit Messen und Ausstellungen
- Lagerung von Gegenständen auf einem Grundstück, wenn hierfür zwischen den Vertragsparteien kein bestimmter eines Grundstücks zur ausschließlichen Nutzung festgelegt worden ist
- Werbeleistungen, selbst wenn sie die Nutzung eines Grundstücks einschließen
- Zurverfügungstellung von Gegenständen und Vorrichtungen, mit oder ohne Personal für deren Betrieb, mit denen der Leistungsempfänger Arbeiten in Zusammenhang mit einem Grundstück durchführt (z. B. Vermietung eines Baugerüsts), wenn der leistende Unternehmer mit dem

Abschn. 3a.3 UStAE), die am Belegenheitsort des Grundstücks besteuert werden. Weiterhin fallen unter die Ausnahmeregel Restaurationsumsätze (§ 3a Abs. 3 Nr. 3 Buchst. b UStG, Abschn. 3a.6 Abs. 8 u. 9 UStAE) sowie Eintrittsberechtigungen für Veranstaltungen (§ 3a Abs. 3 Nr. 5 UStG, Abschn. 3a.6 Abs. 13 UStAE), die jeweils am Tätigkeits-/Veranstaltungsort besteuert werden. Bei Personenbeförderungsleistungen (§ 3b Abs. 1 UStG, Abschn. 3b.1 UStAE) ist die Beförderungstrecke maßgeblich, die bei grenzüberschreitenden Fahrten aufgeteilt werden muss. Zudem gibt es auch u. a. noch für die nachfolgend aufgeführten Leistungen von der B2B-Grundregel abweichende Leistungsorte: die kurzfristige Vermietung von bestimmten Fahrzeugen (§ 3 Abs. 7 UStG, Abschn. 3a.14 Abs. 4 UStAE), die Vermietung von Beförderungsmitteln (§ 3a Abs. 3 Nr. 2 UStG, Abschn. 3a.5 UStAE) sowie die Nutzung und Auswertung bestimmter Leistungen von Drittlands-unternehmen (§ 3a Abs. 6 UStG, Abschn. 3a.14 Abs. 1 bis 3 UStAE).

Für die o. g. Leistungen, deren Ortsbestimmung nicht nach der B2B-Grundregel nach § 3a Abs. 2 UStG erfolgt, gibt es keine EU-weit verbindliche Anwendung des Reverse-Charge-Verfahrens. Vielmehr gibt es hier analog zu

den Montagelieferungen oder Werklieferungen innerhalb der EU eine weite Vielfalt an nationalen Regelungen. So ist in einigen EU-Ländern Voraussetzung für die Anwendung des Reverse-Charge-Verfahrens, dass der Leistungsempfänger ein im Mitgliedstaat, in dem Leistung erbracht wird, ansässiger Unternehmer ist, bzw. der Leistungsempfänger, sofern er in einem anderen EU-Mitgliedstaat ansässig ist, im Mitgliedstaat, in er die Leistung erbringt, durch einen Fiskalvertreter vertreten wird. Darüber hinaus gibt es auch EU-Länder, wie beispielsweise Luxemburg, in denen die Anwendung des Reverse-Charge-Verfahrens bei Leistungen, die nicht unter die B2B-Grundregel fallen, grundsätzlich nicht vorgesehen ist.

Unternehmer, die im EU-Ausland Leistungen erbringen, die nicht unter die B2B-Grundregel nach § 3a Abs. 2 UStG fallen, sollten daher immer genau prüfen, ob, und wenn ja, unter welchen Umständen, das Reverse-Charge-Verfahren zur Anwendung gebracht werden kann. Auskunft über die nationalen Besonderheiten des Umsatzsteuerrechts in den einzelnen EU-Ländern geben grenzüberschreitend aktive Steuerberater sowie die Steuerabteilungen der deutschen Auslandshandelskammern (AHK), deren Kontaktadressen online zugänglich sind unter www.ahk.de.

Bei der Anwendung des Reverse-Charge-Verfahrens ist eine Nettoabrechnung mit dem Rechnungsvermerk „Leistungs-/Rechnungsempfänger ist Steuerschuldner“ oder „Anwendung des Rever-

Zurverfügungstellen keinerlei Verantwortung für die Durchführung der genannten Arbeiten übernimmt

– Leistungen in Zusammenhang mit der Errichtung eines Windparks, die nicht im Zusammenhang mit einem ausdrücklich bestimmten Grundstücks stehen

se-Charge-Verfahrens“ auszustellen. Zudem gehört hier auch die USt-IdNr. des Leistungsempfängers zu den verpflichtenden Rechnungsangaben. Die USt-IdNr. des Leistungsempfängers muss der leistende Unternehmer genau wie bei innergemeinschaftlichen Lieferungen im Rahmen der qualifizierten Bestätigungsanfrage beim Bundeszentralamt für Steuern überprüfen.

Kommt die Anwendung des Reverse-Charge-Verfahrens nicht zur Anwendung, so muss sich der leistende Unternehmer im EU-Ausland umsatzsteuerlich registrieren, eine Rechnung mit dem im Mitgliedstaat des Einsatzes anwendbaren Mehrwertsteuersatz ausstellen und die Mehrwertsteuer im Einsatzland abführen. Auf der Rechnung ist die entsprechende ausländische Mehrwertsteuernummer des leistenden Unternehmers zu vermerken.

Unterstützung bei der umsatzsteuerlichen Registrierung, den Mehrwertsteuermeldungen und der Abführung der Mehrwertsteuer erhalten deutsche Unternehmen bei grenzüberschreitend aktiven Steuerberatern sowie den Steuerabteilungen der deutschen Auslandshandelskammern (AHK), deren Kontaktadressen online zugänglich sind unter www.ahk.de.

Werden in den Folgejahren keine umsatzsteuerpflichtigen Umsätze im EU-Ausland erbracht, muss entweder eine Nullmeldung oder die umsatzsteuerliche Abmeldung erfolgen. In Ermangelung einer Abmeldung oder einer Nullmeldung fallen ansonsten Bußgelder an.

1.1.2 Besteuerung von Montagelieferungen und Werklieferungen

Das deutsche Umsatzsteuerrecht kennt einen Lieferort für bewegte Lieferungen⁴ und für ruhende/ unbewegte Lieferungen⁵. Auf EU-Ebene wird zudem in Art. 36 der MwStSystRL noch ein Lieferort für Montagelieferungen⁶ definiert, der anders als in Deutschland in der überwiegenden Zahl der EU-Mitgliedstaaten auch in nationales Recht umgesetzt wurde. Ort der Lieferung ist gemäß Art. 36 der MwStSystRL der Ort, an dem die Installation oder Montage vorgenommen wird.

Die deutsche Finanzverwaltung wendet zur Abgrenzung von bewegten und ruhenden/ unbewegten Lieferungen hingegen eine Verwaltungsregel an (Abschn. 3.12, Abs. 4 UStAE⁷), die jedoch vielfach mit

⁴ § 3 Abs. 6 UStG:

Wird der Gegenstand der Lieferung durch den Lieferer, den Abnehmer oder einen vom Lieferer oder vom Abnehmer beauftragten Dritten befördert oder versendet, gilt die Lieferung als dort ausgeführt, wo die Beförderung oder Versendung an den Abnehmer oder in dessen Auftrag an einen Dritten beginnt.

⁵ § 3 Abs. 7 UStG:

Wird der Gegenstand der Lieferung nicht befördert oder versendet, wird die Lieferung dort ausgeführt, wo sich der Gegenstand zur Zeit der Verschaffung der Verfügungsmacht befindet.

⁶ Art. 36 MwStSystRL [Ort einer Montagelieferung]

Wird der vom Lieferer, vom Erwerber oder von einer dritten Person versandte oder beförderte Gegenstand mit oder ohne probeweise Inbetriebnahme durch den Lieferer oder für dessen Rechnung installiert oder montiert, gilt als Ort der Lieferung der Ort, an dem die Installation oder Montage vorgenommen wird. Wird der Gegenstand in einem anderen Mitgliedstaat als dem des Lieferers installiert oder montiert, trifft der Mitgliedstaat, in dessen Gebiet die Installation oder Montage vorgenommen wird, die zur Vermeidung einer Doppelbesteuerung in diesem Mitgliedstaat erforderlichen Maßnahmen.

⁷ 9 Abschnitt 3.12, Abs. 4 UStAE:

Der Ort der Lieferung bestimmt sich nicht nach § 3 Abs. 6 UStG, wenn der Gegenstand der Lieferung nach dem Beginn der Beförderung oder nach der Übergabe des Gegen-

den unionsrechtlichen Regelungen deckungsgleich ist. Hiernach handelt es sich um ruhende/ unbewegte Lieferungen, wenn der Gegenstand der Lieferung nach dem Beginn der Beförderung oder nach der Übergabe des Gegenstands an den Beauftragten vom Lieferer noch einer Behandlung unterzogen wird, die seine Marktgängigkeit ändert. In diesen Fällen wird nicht der Liefergegenstand, sondern ein Gegenstand anderer Wesensart befördert. Das ist insbesondere dann der Fall, wenn der Gegenstand der Lieferung eine vom Lieferer errichtete orts-gebundene Anlage oder eine einzelne Maschine ist, die am Bestimmungsort fundamementiert oder funktionsfähig gemacht wird, indem

stands an den Beauftragten vom Lieferer noch einer Behandlung unterzogen wird, die seine Marktgängigkeit ändert. In diesen Fällen wird nicht der Liefergegenstand, sondern ein Gegenstand anderer Wesensart befördert. Das ist insbesondere dann der Fall, wenn der Gegenstand der Lieferung eine vom Lieferer errichtete ortsgebundene Anlage oder eine einzelne Maschine ist, die am Bestimmungsort fundamementiert oder funktionsfähig gemacht wird, indem sie in einen Satz bereits vorhandener Maschinen eingefügt und hinsichtlich ihrer Arbeitsgänge auf diese Maschinen abgestimmt wird. Das Gleiche gilt für Einbauten Umbauten und Anbauten bei Maschinen (Modernisierungsarbeiten) sowie für Reparaturen. Da die einzelnen Teile einer Maschine ein Gegenstand anderer Marktgängigkeit sind als die ganze Maschine, ist § 3 Abs. 6 UStG auch dann nicht anzuwenden, wenn die einzelnen Teile einer Maschine zum Abnehmer befördert werden und dort vom Lieferer zu einer betriebsfertigen Maschine zusammengesetzt werden. Ob die Montagekosten dem Abnehmer gesondert in Rechnung gestellt werden, ist unerheblich. Dagegen bestimmt sich der Ort der Lieferung nach § 3 Abs. 6 UStG, wenn eine betriebsfertig hergestellte Maschine lediglich zum Zweck eines besseren und leichteren Transports in einzelne Teile zerlegt und dann von einem Monteur des Lieferers am Bestimmungsort wieder zusammengesetzt wird. Zur betriebsfertigen Herstellung beim Lieferer gehört in der Regel ein dort vorgenommener Probelauf. Ein nach der Wiederausammensetzung beim Abnehmer vom Lieferer durchgeführter erneuter Probelauf ist unschädlich. § 3 Abs. 6 UStG ist auch dann anzuwenden, wenn die Bearbeitung oder Verarbeitung, die sich an die Beförderung oder Versendung des Liefergegenstandes anschließt, vom Abnehmer selbst oder in seinem Auftrag von einem Dritten vorgenommen wird.

sie in einen Satz bereits vorhandener Maschinen eingefügt und hinsichtlich ihrer Arbeitsgänge auf diese Maschinen abgestimmt wird. Das Gleiche gilt für Einbauten, Umbauten und Anbauten bei Maschinen (Modernisierungsarbeiten) sowie für Reparaturen. Der Lieferort bei ruhenden/ unbewegten (Werk-) Lieferungen im Sinne des Abschn. 3.12, Abs. 4 UStAE) liegt nach § 3 Abs. 7 UStG an dem Ort, an dem sich der Liefergegenstand zum Zeitpunkt der Verschaffung der Verfügungsmacht befindet, d. h. an dem Ort an dem der Liefergegenstand installiert, montiert oder eingebaut wird. Gleiches gilt, wenn einzelne Teile einer Maschine zum Kunden befördert werden, und dort vom Lieferer zu einer betriebsfertigen Maschine zusammengesetzt werden. Nach Abschn. 3.12 Abs. 4 Satz 5 UStAE sind einzelne Teile einer Maschine ein Gegenstand anderer Marktgängigkeit als die ganze Maschine. Daher liegt auch in diesem Fall der Lieferort an dem Ort, an dem sich der Liefergegenstand zum Zeitpunkt der Verschaffung der Verfügungsmacht befindet, d. h. an dem Ort an dem der Liefergegenstand montiert wird.

Wird eine betriebsfertige Maschine hingegen nur zu Transportzwecken auseinandergebaut und am Bestimmungsort wieder aufgebaut, liegt nach Abschn. 3.12 Abs. 4 Satz 7 UStAE keine Änderung der Marktgängigkeit der Ware vor; d. h. die Lieferung wird in diesem Fall aus deutscher Sicht als bewegte Lieferung i. S. d. § 3 Abs. 6 UStG eingeordnet. Das gilt auch,

wenn der Lieferer nach der Wiederzusammensetzung der Maschine am Einsatzort noch einen Probelauf durchführt. Werden bewegte Lieferungen nach Abschn. 3.12 Abs. 4 Satz 7 UStAE (d. h. Lieferung einer betriebsfertigen Maschine mit Montage) im EU-Ausland erbracht, so ist es ratsam, im Vorfeld des Einsatzes über den Geschäftspartner, einen Steuerberater oder die örtliche Auslandshandelskammer (www.ahk.de) in Erfahrung zu bringen, ob die Finanzverwaltung im Einsatzland auf die Besteuerung nach Art. 36 MwStSystRL (Besteuerung am Einsatzort im EU-Ausland) besteht, oder ob die oben aufgeführte deutsche Verwaltungsregel (Besteuerung am Beginn der Warenbewegung/ steuerfreie innergemeinschaftliche Lieferung, sofern die Voraussetzungen hierfür vorliegen) Anwendung finden kann. Besteht die Finanzverwaltung im Einsatzland in diesen Fällen auf die Besteuerung nach Art. 36 MwStSystRL, so folgt die deutsche Finanzverwaltung in der Praxis erfahrungsgemäß den Vorgaben der Finanzverwaltung im Einsatzland.

Einige EU-Länder sehen bei Montagelieferungen und Werklieferungen die Möglichkeit zur Anwendung des Reverse-Charge-Verfahrens, d. h. der Übertragung der Steuerschuldnerschaft auf den Leistungsempfänger vor, sofern dieser ein umsatzsteuerpflichtiger Unternehmer ist. Die Anwendbarkeit des Reverse-Charge-Verfahrens ist jedoch bei Montagelieferungen und bei Werklieferungen nicht EU-weit einheitlich, sondern jeweils national-

staatlich geregelt. So ist in einigen EU-Ländern Voraussetzung für die Anwendung des Reverse-Charge-Verfahrens, dass der Leistungsempfänger ein im Mitgliedstaat, in dem die Leistung erbracht wird, ansässiger Unternehmer ist, bzw. der Leistungsempfänger, sofern er in einem anderen EU-Mitgliedstaat ansässig ist, im Mitgliedstaat, in dem die Leistung erbracht, durch einen Fiskalvertreter vertreten wird. Einige Länder wie zum Beispiel Deutschland oder Österreich sehen die Anwendung des Reverse-Charge-Verfahrens nur bei Werklieferungen und nicht bei Montagelieferungen vor. Wiederrum andere EU-Länder wie zum Beispiel Frankreich oder Belgien haben keine eigene Definition für Werklieferungen und sehen ein weites Anwendungsfeld für das Reverse-Charge-Verfahren vor. Darüber hinaus gibt es auch einige wenige EU-Länder, wie beispielsweise Luxemburg, in denen die Übertragung der Steuerschuldnerschaft auf den Leistungsempfänger bei Montagelieferungen und Werklieferungen grundsätzlich nicht vorgesehen ist. Zudem ist zuweilen auch die Übertragung der Steuerschuldnerschaft nicht möglich, wenn der leistende Unternehmer bereits im Zielmarkt umsatzsteuerlich registriert ist. Unternehmer, die im EU-Ausland Montagelieferungen oder Werklieferungen durchführen, sollten daher immer genau prüfen, ob, und wenn ja, unter welchen Umständen, das Reverse-Charge-Verfahren zur Anwendung gebracht werden kann. Auskunft über die nationalen

Besonderheiten des Umsatzsteuerrechts in den einzelnen EU-Ländern geben grenzüberschreitend aktive Steuerberater sowie die Steuerabteilungen der deutschen Auslandshandelskammern (AHK), deren Kontaktadressen online zugänglich sind unter www.ahk.de (Pfad: Standorte).

Besteht die Möglichkeit zur Übertragung der Steuerschuldnerschaft auf den Leistungsempfänger, so stellt der leistende Unternehmer eine Nettoabrechnung mit dem Rechnungsvermerk „Rechnungsempfänger wird Steuer-schuldner“ aus. Zudem ist hier auch die USt-IdNr. des Leistungsempfängers im EU-Ausland eine verpflichtende Rechnungsangabe. Die USt-IdNr. des Leistungsempfängers muss der leistende Unternehmer genau wie bei den innergemeinschaftlichen steuerfreien Lieferungen im Rahmen der qualifizierten Bestätigungsanfrage beim Bundeszentralamt für Steuern überprüfen (siehe auch Pkt. 2.1.1).

Kommt die Anwendung des Reverse-Charge-Verfahrens nicht zur Anwendung, was im Übrigen im B2C-Geschäft regelmäßig der Fall ist, so muss sich der leistende Unternehmer im EU-Ausland umsatzsteuerlich registrieren lassen, eine Rechnung mit dem im Mitgliedstaat des Einsatzes anwendbaren Mehrwertsteuersatz ausstellen und die Mehrwertsteuer im Einsatzland melden und abführen. Unterstützung bei der umsatzsteuerlichen Registrierung, den Mehrwertsteuer-meldungen und der Abführung der Mehrwertsteuer erhalten deutsche Unternehmen bei

grenzüberschreitend aktiven Steuerberatern sowie den Steuerabteilungen der deutschen Auslandshandelskammern (AHK), deren Kontaktadressen online zugänglich sind unter www.ahk.de (Pfad: Standorte).

Werden in den Folgejahren keine umsatzsteuerpflichtigen Umsätze im EU-Ausland erbracht, muss entweder eine Nullmeldung oder die umsatzsteuerliche Abmeldung erfolgen. In Ermangelung einer Abmeldung oder einer Nullmeldung fallen ansonsten Bußgelder an.

1.1.3 Umsatzsteuerliche Registrierung im EU-Ausland

Für die korrekte Abwicklung diverser umsatzsteuerlicher Sachverhalte kann es erforderlich sein, sich im EU-Ausland umsatzsteuerlich zu registrieren. Unterstützung bei der Beantragung von Mehrwertsteuernummern, den Mehrwertsteuer-meldungen und der Abführung der Mehrwertsteuer erhalten deutsche Unternehmen bei grenzüberschreitend aktiven Steuerberatern sowie den Steuerabteilungen der deutschen Auslandshandelskammern (AHK), deren Kontaktadressen online zugänglich sind unter www.ahk.de (Pfad: Standorte).

1.2 Direkte Besteuerung

Die Durchführung von Arbeiten im EU-Ausland löst häufig keine direkte Steuerpflicht am Einsatzort aus. Dauert eine

Baustelle oder Montage jedoch je nach Zielland mindestens sechs, neun oder zwölf Monate oder werden Arbeitnehmer über einen längeren Zeitraum bzw. sehr häufig in denselben Zielmarkt entsandt, kann unter Umständen eine beschränkte Steuerpflicht im Tätigkeitsstaat entstehen.

1.2.1 Doppelbesteuerungsabkommen

Bei grenzüberschreitenden Einsätzen ist regelmäßig zu klären, ob der Ansässigkeitsstaat oder der Tätigkeitsstaat das Besteuerungsrecht für die Einkünfte aus unselbständiger Arbeit sowie für die im Ausland erwirtschafteten Umsätze hat. Die Regelung solcher Besteuerungskonflikte zwischen zwei Staaten erfolgt auch innerhalb der EU durch Doppelbesteuerungsabkommen (DBA). Deutschland hat mit allen EU-Ländern bilaterale DBA abgeschlossen. DBA sind völkerrechtliche Verträge, deren Inhalte von den Vertragsstaaten jeweils in nationales Recht transformiert werden müssen. Grundlage für die DBA ist das OECD-MA. Jedoch gibt es in den einzelnen bilateralen DBA, die Deutschland mit den anderen EU-Ländern abgeschlossen hat Abweichungen z. B. hinsichtlich der Dauer, ab wann Baustellen und Montagen Betriebsstätten begründen sowie hinsichtlich der Referenzzeiträume (Steuerjahr, Kalenderjahr bzw. zusammenhängender 12-Monats-Zeitraum), die für die Berechnung der 183 Tage bei unselbständiger Arbeit zum Tragen kommen.

Die Texte der DBA, die Deutschland mit anderen Ländern abgeschlossen hat, sind im Internet zugänglich unter www.bundesfinanzministerium.de (Pfad: Wirtschaft & Verwaltung > Steuern > Internationales Steuerrecht > Eyecatcher: DBA sowie weitere staatenbezogene Veröffentlichungen).

1.2.2 Entstehung von Betriebsstätten bei grenzüberschreitenden Einsätzen im Ausland

Bei der grenzüberschreitenden Durchführung von Bauarbeiten und Montagen im EU-Ausland entsteht in Anlehnung an die jeweiligen DBA am Einsatzort nur dann eine Betriebsstätte, wenn die Arbeiten länger als zwölf Monate dauern. Entsteht aufgrund der Dauer einer Baustelle oder Montage eine beschränkte Steuerpflicht im EU-Ausland, muss das deutsche Unternehmen die im jeweiligen EU-Markt erwirtschafteten Gewinne auch im Tätigkeitsstaat versteuern.

Die Betriebsstätte ist angemessen mit Dotationskapital auszustatten. Die Zuordnung von Betriebsausgaben im Rahmen der Gewinnermittlung hat in Anlehnung an das Verursacherprinzip zu erfolgen. Bei der Gewinnermittlung besteht optional die Möglichkeit zur verbindlichen Wahl der sog. direkten Methode auf Basis einer eigenen Betriebsstättenbuchführung sowie der sog. indirekten Methode, welche die Aufteilung des Gesamtgewinns nach einem angemessenen Schlüssel vorsieht.

Die Anwendung der direkten Methode ist verbreiteter als die Anwendung der indirekten Methode.

Zu Bauausführungen im Sinne der DBA zählen Hoch- und Tiefbau und alle damit zusammenhängenden Arbeiten wie z. B. die Erstellung von Bauwerken, der Bau von Straßen, Brücken und Kanälen, die Renovierung von Gebäuden, Brücken, Straßen und Kanälen, das Legen von Rohrleitungen sowie Erd- und Baggerarbeiten.

Unter Montage im Sinne der DBA fällt das Zusammensetzen von Maschinen und Anlagen aus vorgefertigten Teilen. Reparaturen und Instandsetzung im Rahmen einer bloßen Unterhaltung gelten nicht als Montage im Sinne der DBA.

Bei der Berechnung der Dauer einer Baustelle oder Montage ist weder auf ein Kalender- noch auf ein Steuerjahr abzustellen. Beginn der Baustelle oder Montage ist der Zeitpunkt von dem an das Unternehmen mit den Arbeiten inkl. aller vorbereitenden Arbeiten beginnt. Ende der Baustelle/ Montage ist der Abschluss bzw. die endgültige Einstellung der Arbeiten. Jahreszeitlich bedingte oder andere vorübergehende Unterbrechungen der Arbeiten, die üblicherweise vorkommen (z. B. schlechtes Wetter, Streik, Materialmangel etc.) werden bei der Berechnung der Dauer der Baustelle oder Montage grundsätzlich hinzugezählt. Mehrere örtlich getrennte und/ oder verschiedenen Auftraggebern zuzurechnende Baustellen oder Montagen werden nicht zu einer Betriebsstätte zu-

sammenaddiert. D. h. die zeitliche Nähe, die Gleichartigkeit der Arbeiten oder ein gleicher Auftraggeber sind für die Entstehung von Betriebsstätten unschädlich. Bilden die Baustellen oder Montagen hingegen wirtschaftlich und geografisch eine Einheit, d. h. ermöglicht der Einsatzbereich in organisatorischer Hinsicht ein einheitliches Arbeiten z. B. auf demselben Werksgelände, erfolgt eine Zusammenrechnung der Baustellen bzw. Montagen.

Der Aktionspunkt 7 des OECD-Aktionsplans gegen Gewinnverlagerung und Steuerverkürzung (BEPS) sieht diverse Maßnahmen gegen die Umgehung des Betriebsstättenstatus durch künstliche Gestaltungen vor.

Nach Art. 5 des neuen OECD-Musterabkommens (2017) wurde daher die Betriebsstättendefinition in Bezug auf die Unterhaltung von Lagern im Ausland bereits entsprechend angepasst und weiter gefasst als dies zuvor der Fall war. Hiernach kann nach umfassender Würdigung aller Umstände des Einzelfalls sowie nach Betrachtung der unternehmerischen Aktivitäten in der Gesamtschau die Unterhaltung von Lagern im Ausland zur Belieferung von Kunden als Betriebsstätte eingeordnet werden. In der bisher geltenden Negativliste der diversen von Deutschland bilateral abgeschlossenen DBA fallen Lager noch grundsätzlich unter die Hilfstätigkeiten und begründen somit keine Betriebsstätte. Künftig sollen sich die in der Negativliste der DBA enthaltenen Aktivitäten allerdings nur noch auf echte Hilfs-

und Vorbereitungstätigkeiten beschränken.

Darüber hinaus kann auch wiederum nach umfassender Würdigung aller Umstände des Einzelfalls die Zusammenarbeit mit Vertretern künftig zu einer Betriebsstätte führen, sofern der abhängige oder unabhängige Vertreter eine wesentliche Rolle bei der Verhandlung von Verträgen spielt. Eine Abschlussvollmacht ist somit künftig, anders als bisher, nicht mehr das allein entscheidende Kriterium für die Entstehung einer Betriebsstätte im Ausland. Ein weiteres Kriterium in der neuen Betriebsstättendefinition, Art. 5 Abs. 6 des OECD-MA (2017), ist der Abhängigkeitsgrad des Vertreters vom Prinzipal.

Das OECD-MA entfaltet zwar selbst keine rechtliche Bindungswirkung, jedoch orientieren sich die von Deutschland bilateral abgeschlossenen und rechtlich wirksamen DBA nach Inhalt und Aufbau am OECD-MA. Im konkreten Einzelfall sind regelmäßig die jeweiligen Vorschriften des anzuwendenden DBA maßgeblich. Da die Anpassung von DBA im Wege von bilateralen Verhandlungen jedoch sehr zeitintensiv ist, soll nun das in Maßnahme 15 des BEPS-Aktionsplans definierte Multilaterale Instrument Abhilfe schaffen und die Anpassung von DBA deutlich beschleunigen. Betroffene Unternehmen sollten diese Entwicklungen unbedingt im Blick behalten und rechtzeitig entsprechende Maßnahmen einleiten.

1.2.3 Besteuerung von Arbeitnehmern bei grenzüberschreitenden Einsätzen

Für die Einkommensbesteuerung von in Deutschland ansässigen Arbeitnehmern, die im EU-Ausland tätig werden, gilt in Anlehnung an das OECD-MA⁸ der Grundsatz, dass Einkünfte aus unselbständiger Arbeit nur in dem Vertragsstaat besteuert werden, in dem die persönliche Tätigkeit, aus der die Einkünfte herrühren, ausgeübt wird.

Als Rückausnahme zu diesem Grundsatz gelten die nachfolgend aufgeführten Bedingungen, die immer kumulativ erfüllt sein müssen. D. h. das Besteuerungsrecht für unselbständige Arbeit verbleibt laut Art. 15 OECD-MA im Ansässigkeitsstaat, wenn

⁸ DBA MA 2008, Art. 15, (Einkünfte aus nicht selbständiger Arbeit):

(1) Vorbehaltlich der Artikel 16, 18 und 19 können Gehälter Löhne und ähnliche Vergütungen, die eine in einem Vertragsstaat ansässige Person aus unselbständiger Arbeit bezieht, nur in diesem Staat besteuert werden, es sei denn die Arbeit wird im anderen Vertragsstaat ausgeübt. Wird die Arbeit dort ausgeübt, so können die dafür bezogenen Vergütungen im anderen Staat besteuert werden.

(2) Ungeachtet des Absatzes 1 können Vergütungen, die eine in einem Vertragsstaat ansässige Person für eine im anderen Vertragsstaat ausgeübte unselbständige Arbeit bezieht, nur im erstgenannten Staat besteuert werden, wenn:

- a) der Empfänger sich im anderen Staat insgesamt nicht länger als 183 Tage während des betreffenden Steuerjahres innerhalb eines Zeitraumes von zwölf Monaten, der während des betreffenden Steuerjahres beginnt oder endet, aufhält und
- b) die Vergütungen von einem Arbeitgeber oder für einen Arbeitgeber gezahlt werden, der nicht im anderen Staat ansässig ist, und
- c) die Vergütungen nicht von einer Betriebsstätte oder einer festen Einrichtung getragen werden, die der Arbeitgeber im anderen Staat hat.

(3) Ungeachtet der vorstehenden Bestimmungen dieses Artikels können Vergütungen für unselbständige Arbeit, die an Bord eines Seeschiffes oder Luftfahrzeuges, das im internationalen Verkehr betrieben wird, oder an Bord eines Schiffes, das der Binnenschifffahrt dient, ausgeübt wird, in dem Vertragsstaat besteuert werden, in dem sich der Ort der tatsächlichen Geschäftsleitung des Unternehmens befindet.

- Der Arbeitnehmer sich insgesamt nicht länger als 183 Tage innerhalb eines im jeweiligen Abkommen näher beschriebenen Zeitraums (Kalenderjahr, Steuerjahr, zusammenhängender 12-Monats-Zeitraum) im Tätigkeitsstaat aufgehalten oder die Tätigkeit ausgeübt hat und
- Der Arbeitgeber, der die Vergütungen wirtschaftlich trägt oder hätte tragen müssen nicht im Tätigkeitsstaat ansässig ist, und
- und der Arbeitslohn nicht von einer Betriebsstätte oder einer festen Einrichtung, die der Arbeitgeber im Tätigkeitsstaat hat, wirtschaftlich getragen wurde oder zu tragen gewesen wäre (Betriebsstättenvorbehalt).
- Alle Tage der Anwesenheit im Tätigkeitsstaat unmittelbar vor, während und unmittelbar nach der Tätigkeit (Samstage, Sonntage, gesetzliche Feiertage),
- Tage der Anwesenheit im Tätigkeitsstaat während kurzer Arbeitsunterbrechungen (Streik, Aussperrung, Ausbleiben von Lieferungen oder Krankheit, es sei denn die Krankheit steht der Abreise des Arbeitnehmers entgegen und er hätte ohne sie die Voraussetzungen für die Steuerbefreiung im Tätigkeitsstaat erfüllt),
- Urlaubstage, die unmittelbar vor, während und nach oder in einem engen zeitlichen Zusammenhang mit der Tätigkeit im Tätigkeitsstaat verbracht werden.

Die Bedingungen der 183-Tage-Regel sind immer kumulativ zu betrachten.

Arbeitgeber im Sinne des OECD-MA ist derjenige, dem der Arbeitnehmer die Arbeitsleistung schuldet, unter dessen Leitung er tätig wird und dessen Weisungen er zu folgen hat.

Vorgaben zur Ermittlung der 183-Tage

Für die Ermittlung der 183 Tage stellen die DBA entweder auf Aufenthaltstage oder manchmal auch auf Tage der Ausübung der unselbständigen Arbeit ab. Stellt das DBA auf Aufenthaltstage ab so fließen in die Berechnung der 183-Tage folgende Tage mit ein:

- Ankunfts- und Abreisetag,

Einige DBA, wie z. B. das DBA Deutschland-Belgien, legen bei der Ermittlung der 183-Tage die Arbeitstage zugrunde. In diesen Fällen fließen in die Berechnung der 183-Tage alle Tage ein, an denen sich der Arbeitnehmer, sei es auch nur für kurze Zeit, im Tätigkeitsstaat zur Arbeitsausübung tatsächlich aufhält.

Referenzperiode

Viele DBA, die Deutschland mit anderen EU-Ländern abgeschlossen hat, sehen als Referenzperiode noch das Kalender- bzw. ein Steuerjahr vor. Mehrere in den letzten Jahren angepasste DBA wie z. B. die DBA D-GB, D-NL und D-LU stellen auf einen zusammenhängenden 12-Monats-Zeit-

raum ab, der während des betreffenden Kalender-/Steuerjahres beginnt oder endet. Gleiches gilt für das Abkommen D-NO.

Sonderregelungen

Zudem kennen auch einige DBA Sonderregelungen für Grenzgänger. Grenzgänger im Sinne dieser DBA sind Arbeitnehmer, die im Grenzbereich eines Staates wohnen, aber im Grenzgebiet des angrenzenden Staates tätig sind und sich arbeitsmäßig morgens über die Grenze zur Arbeitsstätte begeben und abends wieder zum Wohnsitz zurückkehren. Sonderregelungen für Grenzgänger hat Deutschland in den DBA mit Frankreich, Österreich und der Schweiz ausgehandelt. Arbeitnehmer die unter die Sonderregelungen für Grenzgänger fallen, werden weiterhin im Wohnsitzstaat und nicht im Tätigkeitsstaat besteuert.

Weiterhin sind regelmäßig Besonderheiten bei der Besteuerung unselbständiger Arbeit im Rahmen des gewerblichen Arbeitnehmerverleihs zu beachten. Grundsätzlich ist davon auszugehen, dass Leiharbeiternehmer in den Betrieb des Entleihers eingebunden sind, so dass wiederum der Entleiher nach Aufnahme der Tätigkeit des Leiharbeitnehmers auch als wirtschaftlicher Arbeitgeber im Sinne des DBA anzusehen ist. Dies hätte grundsätzlich zur Folge, dass in Anlehnung an die 183-Tage-Regel die Besteuerung im Tätigkeitsstaat erfolgt.

Jedoch findet die 183-Tage Regelung auf Grundlage einiger DBA beim Einsatz von Leiharbeitnehmern keine Anwendung. In diesen Fällen erfolgt die Vermeidung der Doppelbesteuerung im Wege des Anrechnungsverfahrens. Im DBA Deutschland-Österreich geht das Besteuerungsrecht bei Leiharbeitnehmern beispielsweise erst nach 183-Tagen auf den Tätigkeitsstaat über.

2. Befähigungsnachweise

In einigen EU-Ländern muss bei bestimmten Gewerken im Vorfeld des Einsatzes einen Befähigungsnachweis auf der Grundlage einer EU-Bescheinigung erbracht werden. In Deutschland wird die EU-Bescheinigung von den örtlich zuständigen Wirtschaftskammern ausgestellt. Die jeweiligen administrativen Verfahren sowie die meldepflichtigen Gewerke unterscheiden sich in den einzelnen Mitgliedstaaten.

Bei gefahrengeneigten Gewerken (z. B. Elektro- oder Gasinstallationen) verlangen einige Mitgliedstaaten zudem besondere Genehmigungen und Zulassungen. Oftmals ist es allerdings weniger aufwändig, ein örtliches ansässiges Unternehmen mit diesen Leistungen als Subunternehmer zu beauftragen, als die entsprechende Genehmigung oder Zulassung selbst zu erlangen.

Informationen zu den jeweiligen administrativen Verfahren zur Erbringung von Befähigungsnachweisen sowie den genehmigungspflichtigen Gewerken in den

einzelnen Mitgliedstaaten finden sich in den Länderleitfäden der der EIC Trier GmbH zugänglich unter www.eic-trier.de.

3. Entsendung von Arbeitnehmern

Wenn Mitarbeiter im Rahmen von grenzüberschreitenden Einsätzen innerhalb der EU eingesetzt werden, müssen regelmäßig die zwingenden Schutzvorschriften des Arbeitsrechts im Zielmarkt beachtet werden. Zudem muss mittlerweile fast ausnahmslos eine Meldung der entsandten Arbeitnehmer bei den örtlichen Behörden erfolgen.

3.1 Entsendemitteilung und sonstige Entsendeaufgaben

In Anlehnung an die Richtlinie 96/71/EG des Europäischen Parlamentes und des Rates vom 16. Dezember 1996 über die Entsendung von Arbeitnehmern im Rahmen der Erbringung von Dienstleistungen⁹ können die Mitgliedstaaten Kontrollmaßnahmen zur Überprüfung der Einhaltung

⁹ Gemäß der Mitteilung der Kommission vom 4.4.2006 zum Thema „Leitlinien für die Entsendung von Arbeitnehmern im Rahmen der Erbringung von Dienstleistungen“ vertritt die Kommission folgende Rechtsauffassung bezüglich der Anforderung eine Erklärung abzugeben: „Auf Grundlage der geltenden Rechtssprechung ist die Kommission der Auffassung, dass dem Aufnahmemitgliedstaat, um ihm zu ermöglichen, die Einhaltung der in der Richtlinie festgelegten Beschäftigungsbedingungen zu überprüfen, gestattet sein müsste, von dem Dienstleistungsunternehmen – unter Beachtung des Grundsatzes der Verhältnismäßigkeit – spätestens zu Beginn der Arbeiten eine Erklärung zu verlangen, die Angaben zu den entsandten Arbeitnehmern sowie Dauer, Ort und Art der Dienstleistung enthält. Die Erklärung könnte einen Hinweis enthalten, aus dem hervorgeht, dass die entsandten Arbeitnehmer aus Drittstaaten sich regelmäßig in dem Land aufhalten, in dem sich der Sitz des Dienstleistungsempfängers befindet, einschließlich mit Bezug auf die Visaregeln, und die dort legal beschäftigt werden.“

von Schutzvorschriften seitens der entsendenden Dienstleistungserbringer implementieren¹⁰.

Die Richtlinie 2014/67/EU hat die Pflichten und Auflagen hinsichtlich der Entsendung von Arbeitnehmern im Rahmen der grenzüberschreitenden Erbringung von Dienstleistungen im EU-Binnenmarkt weiter präzisiert. Darüber hinaus soll auch die grenzüberschreitende Verwaltungszusammenarbeit im Hinblick auf die praktische Durchführung, Anwendung und Durchsetzung der Inhalte der Richtlinie 2014/67/EU intensiviert werden: D. h. in der Praxis sollen die zuständigen Behörden eng zusammenarbeiten und sich gegenseitig unverzüglich Amtshilfe leisten.

Mittlerweile verlangen die EU-Mitgliedstaaten ausnahmslos bei der Entsendung von Mitarbeitern ins EU-Ausland bei den örtlich zuständigen Kontrollbehörden im Vorfeld des Einsatzes eine Erklärung abzugeben. Ziel der Richtlinie 2014/67/EU ist es u. a. eine bessere und einheitlichere Anwendung der Richtlinie 96/71/EG sowie ihre Durchsetzung in der Praxis zu gewährleisten. Zum möglichst weitreichenden Abbau der Unterschiede bei der unionsweiten Anwendung und

¹⁰ Ziel dieser Erklärung ist es gemäß der Mitteilung der Kommission vom 4.4.2006 zum Thema „Leitlinien für die Entsendung von Arbeitnehmern im Rahmen der Erbringung von Dienstleistungen“ einerseits die nationalen Behörden in die Lage zu versetzen, die über die Entsendung mitgeteilten Informationen bei Kontrollen vor Ort zu überprüfen sowie andererseits die Arbeitsaufsichtsbehörden dabei zu unterstützen, Risikobewertungen vorzunehmen, damit sie ihre Kontrollen gezielt auf Situationen und Unternehmen mit hohem Risiko ausrichten können. Bisher existiert kein spezifisches Urteil des Europäischen Gerichtshofs zur Zulässigkeit der Verpflichtung, im Zusammenhang mit einer Entsendung eine Erklärung abzugeben.

Durchsetzung der Richtlinie 96/71/EG sollten die Mitgliedstaaten eine wirksame und angemessene Arbeitsaufsicht in ihren Hoheitsgebieten sicherstellen, um unter anderem zur Bekämpfung von Schwarzarbeit im Rahmen von Entsendungen beizutragen.

Die Entsendemittelung erfolgt heute in fast allen EU-Staaten online und muss ausnahmslos im Vorfeld des Einsatzes den nationalen Behörden übermittelt werden. Betroffen von den Auflagen sind grundsätzlich alle weisungsgebundenen Mitarbeiter, die für einen deutschen Arbeitgeber im Rahmen eines inländischen Beschäftigungsverhältnisses vorübergehend im EU-Ausland tätig sind. D. h. grundsätzlich sind auch Aktivitäten wie z. B. Geschäftsgespräche, Kundenbesuche, die Anlieferung von Ware oder die Teilnahme an Messen und Veranstaltungen meldepflichtig. Einige Mitgliedstaaten wie z. B. Belgien, Österreich, Frankreich oder auch Deutschland haben allerdings für bestimmte Tätigkeitsfelder Ausnahmen von den Entsendeaufgaben formuliert. Informationen zu den einzelstaatlichen Meldeverfahren und den jeweils zuständigen Behörden in den EU-Mitgliedstaaten finden sich in den entsprechenden EIC-Länderleitfäden zugänglich unter www.eic-trier.de. Die Einhaltung der nationalen Bestimmungen in Bezug auf die Entsendung von Arbeitnehmern bei grenzüberschreitenden Einsätzen ist dringend zu empfehlen. Bei Nichteinhaltung der Vor-

gaben drohen Bußgelder und Strafzahlungen sowie auch ein Baustellenstopp.

Die Inhalte der Entsendemittelung können laut Richtlinie 2014/67/EU, Kap. IV, Art. 9 folgende Angaben umfassen:

- die Identität des Dienstleistungserbringers;
- die voraussichtliche Zahl klar identifizierbarer entsandter Arbeitnehmer;
- die unter den Buchstaben e und f genannten Personen (Ansprechpartner/Kontaktperson als Vertreter);
- die voraussichtliche Dauer sowie das geplante Datum des Beginns und des Endes der Entsendung;
- die Anschriften des Arbeitsplatzes; und
- die Art der die Entsendung begründenden Dienstleistungen.

Darüber hinaus sieht die Richtlinie 2014/67/EU in Kap. IV, Art. 9 für die entsendenden Unternehmen eine Verpflichtung zur Bereithaltung oder Verfügbarmachung diverser Dokumente in Papier- oder auch elektronischer Form vor. Hierzu zählen:

- der Arbeitsvertrag oder ein gleichwertiges Dokument im Sinne der Richtlinie 91/533/EWG des Rates;
- Lohnzettel;
- Arbeitszeitznachweise mit Angabe des Beginns, des Endes und der Dauer der täglichen Arbeitszeit;
- Belege über die Entgeltzahlung oder Kopien gleichwertiger Dokumente.

Darüber hinaus müssen die entsandten Mitarbeiter ihren Personalausweis und

idealerweise auch den Sozialversicherungsnachweis A1 mitführen. Zudem ist es ratsam, eine Kopie des Auftrages am Einsatzort griffbereit zu haben. Einige Mitgliedstaaten verlangen zusätzlich zu den oben aufgeführten Dokumenten noch weitere Nachweise wie z. B. Gesundheitszeugnisse, Befähigungsnachweise, Umsatzaufstellungen, Auftragsunterlagen etc. So gibt es innerhalb der EU nicht nur Abweichungen bei den meldepflichtigen Aktivitäten, sondern auch in Bezug auf die im Rahmen der Entsendeaufgaben geforderten Dokumente.

Die Unterlagen sollen laut Richtlinie 2014/67/EU, Kap. IV, Art. 9 an einem zugänglichen und klar festgelegten Ort im eigenen Hoheitsgebiet, wie dem Arbeitsplatz oder der Baustelle, oder bei mobilen Arbeitnehmern im Transportgewerbe an der Operationsbasis oder im Fahrzeug, in dem die Dienstleistung erbracht wird, aufbewahrt werden. Die Unterlagen sind laut Richtlinie 2014/67/EU, Kap. IV, Art. 9 nach der Entsendung auf Ersuchen der Behörden im Aufnahmemitgliedstaat innerhalb einer angemessenen Frist vorzulegen. Zudem besteht die Pflicht, die Unterlagen in die (oder eine der) Amtssprache(n) des Aufnahmemitgliedsstaats oder in (eine) andere von dem Aufnahmemitgliedstaat akzeptierte(n) Sprache(n) zu übersetzen. Die Unterlagen können grundsätzlich auch digital vorgehalten werden.

Darüber hinaus sieht die Richtlinie 2014/67/EU in Kap. IV, Art. 9 die Verpflichtung vor,

den zuständigen Behörden des Aufnahmemitgliedstaats gegenüber, in dem die Dienstleistungen erbracht werden, einen Ansprechpartner zu benennen, der bei Bedarf Dokumente und/oder Mitteilungen verschickt und entgegennimmt. Zudem kann laut Richtlinie 2014/67/EU, Kap. IV, Art. 9 der Aufnahmemitgliedstaat erforderlichenfalls die Verpflichtung zur Benennung einer Kontaktperson als Vertreter vorsehen. Durch den Vertreter sollen die einschlägigen Sozialpartner während des Zeitraums der Dienstleistungserbringung versuchen können, den Dienstleistungserbringer zur Aufnahme von Kollektivverhandlungen im Aufnahmemitgliedstaat gemäß dem nationalen Recht und/oder den nationalen Gepflogenheiten zu bewegen. Diese Person kann eine andere als die unter Buchstabe e genannte Person (Kontaktperson) sein und muss nicht im Aufnahmemitgliedstaat anwesend sein, muss jedoch bei einer angemessenen und begründeten Anfrage verfügbar sein. Die Anforderungen an die Kontaktperson sowie ggf. auch an den Vertreter sind in den einzelnen EU-Ländern abweichend geregelt.

Schließlich gesteht die Richtlinie 2014/67/EU, Kap. IV, Art. 9 Richtlinie 2014/67/EU, Kap. IV, Art. 9 den Mitgliedstaaten zu, weitere Verwaltungsanforderungen und Kontrollmaßnahmen vorzuschreiben, falls sich angesichts einer Sachlage oder neuer Entwicklungen abzeichnet, dass die bestehenden Verwaltungsanforderungen und Kontrollmaß-

nahmen nicht ausreichend oder effizient genug sind, um die wirksame Überwachung der Einhaltung der Pflichten, die aus der Richtlinie 96/71/EG erwachsen, zu gewährleisten, sofern diese gerechtfertigt und verhältnismäßig sind. Solche über die in der Entsenderichtlinie geforderten Auflagen hinausgehenden Vorgaben sind in mehreren Mitgliedstaaten insbesondere in Bezug auf die vorzuhaltenden Dokumente verpflichtend.

Kap. 5, Art. 12 der Richtlinie 2014/67/EU geht auf die Haftung bei Unteraufträgen ein. Hier wird den Mitgliedstaaten die Möglichkeit eröffnet, nach Maßgabe des nationalen Rechts und/ oder der nationalen Gepflogenheiten zusätzliche Maßnahmen zu ergreifen, um zu gewährleisten, dass in Unterauftragsketten der Auftragnehmer des Unterauftragnehmers für ausstehende mindestlohnkonforme Nettoentgelte, die der Auftragnehmer seinen Arbeitnehmern schuldet, im Sinne einer Solidarhaftung haftbar gemacht werden können.

Sofern ein EU-Land die Inhalte der Richtlinie 2014/67/EU noch nicht umgesetzt haben sollte, ist es dennoch dringend anzuraten folgende Dokumente am Einsatzort mitzuführen:

- Personalausweis,
- A1- Bescheinigung,
- Stundenaufzeichnungen,
- Kopie des Arbeitsvertrags,
- Kopie der letzten Lohnabrechnung sowie ein entsprechender Zahlungsnachweis,

- Kopie des Auftrages.

3.2 Zwingende arbeitsrechtliche Schutzvorschriften

Gemäß der Richtlinie 96/71/EG des Europäischen Parlamentes und des Rates vom 16. Dezember 1996 über die Entsendung von Arbeitnehmern im Rahmen der Erbringung von Dienstleistungen sind die Mitgliedstaaten gehalten, unabhängig von der Dauer der Entsendung die Einhaltung eines so genannten „harten Kerns“ klar definierter Schutzbestimmungen vom Dienstleistungserbringer gegenüber dem ins EU-Ausland entsandten Arbeitnehmer zu fordern.

Bei kurzen und vorübergehenden Auslandseinsätzen kommt grundsätzlich weiterhin deutsches Arbeitsrecht zur Anwendung. Grund hierfür ist, dass der gewöhnliche Arbeitsort des Arbeitnehmers in Deutschland bei dem entsendenden Unternehmen verbleibt. Die zwingenden Schutzvorschriften des Arbeitsrechts im Einsatzland sind jedoch auch bei kurzen Einsätzen immer zu beachten. Hierzu zählen die nachfolgend aufgeführten Regelungsfelder, die durch Rechts- oder Verwaltungsvorschriften und/ oder durch für allgemein verbindlich erklärte Tarifverträge oder Schiedssprüche (...) festgelegt sind:

- Höchstarbeitszeiten und Mindestruhezeiten;
- bezahlter Mindestjahresurlaub;

- Mindestlohnsätze einschließlich der Überstundensätze; dies gilt nicht für die zusätzlichen betrieblichen Altersversorgungssysteme;
- Bedingungen für die Überlassung von Arbeitskräften, insbesondere durch Leiharbeitsunternehmen;
- Sicherheit, Gesundheitsschutz und Hygiene am Arbeitsplatz;
- Schutzmaßnahmen im Zusammenhang mit den Arbeits- und Beschäftigungsbedingungen von Schwangeren und Wöchnerinnen, Kindern und Jugendlichen;
- Gleichbehandlung von Männern und Frauen sowie andere Nichtdiskriminierungsbestimmungen.

Sind die zwingenden Schutzvorschriften, die dem Arbeitnehmer im Herkunftsland gewährt werden, jedoch vorteilhafter als im Aufnahmeland, so kommen diese auch weiterhin zur Anwendung¹¹. Liegt der Mindestlohn beispielsweise im Herkunftsland über dem Mindestlohn im Aufnahmeland, so hat der entsandte Arbeitnehmer weiterhin Anspruch auf die vorteilhafteren Lohnregelungen im Herkunftsland.

¹¹ Richtlinie 96/71/EG des Europäischen Parlamentes und des Rates vom 16. Dezember 1996 über die Entsendung von Arbeitnehmern im Rahmen der Erbringung von Dienstleistungen:

(...)
 (17) Die im Gastland geltenden zwingenden Bestimmungen über ein Mindestmaß an Schutz dürfen jedoch nicht der Anwendung von Arbeitsbedingungen, die für die AN günstiger sind, entgegenstehen.

Bei Erstmontagen oder Einbauarbeiten, die Bestandteil eines Liefervertrages und für die Inbetriebnahme der gelieferten Güter unerlässlich sind, ist laut Art. 3, Abs. 2, RL 96/71/EG die Anwendung der Regelungen hinsichtlich des bezahlten Mindestjahresurlaubs und der Mindestlohnsätze nicht zwingend (Montageprivileg). Voraussetzung für die Befreiung ist jedoch, dass die Arbeiten von Facharbeitern und/oder angelernten Arbeitern des Lieferunternehmens ausgeführt werden und nicht länger als acht Tage dauern¹². Der Bau-sektor¹³ ist von dieser Ausnahmeregelung gänzlich ausgeschlossen.

Die Entsendungszulagen gelten als Mindestlohnbestandteil, soweit sie nicht als Erstattung für infolge der Entsendung tatsächlich anfallende Kosten wie z. B. Reise-, Unterbringungs- und Verpflegungskosten gezahlt werden.

Die Richtlinie 2018/957 EU vom 28. Juni 2018 zur Änderung der Richtlinie 96/71/EG hat den Katalog der bei der Entsendung von Mitarbeitern anwendbaren Arbeits- und Beschäftigungsbedingungen um folgende Bereiche erweitert:

- Entlohnung, einschließlich der Überstundensätze. Es finden also nicht nur die Mindestlohnvorgaben, sondern,

¹² In einigen Fällen ist die Ausnahmeregel auch auf Werklieferungen anwendbar, welche die 8-Tage-Frist überschreiten. Informationen zu solchen eventuellen Sonderregelungen sind bei den örtlichen Behörden im Ausland zu erfragen.

¹³ Aushub, Erdarbeiten, Bauarbeiten im engeren Sinne, Errichtung und Abbau von Fertigbauelementen, Einrichtung oder Ausstattung, Umbau, Renovierung, Reparatur, Abbauarbeiten,

sofern in als allgemeinverbindlich erklärten Tarifverträgen oder anwendbaren Rechtsverordnungen geregelt, alle Entlohnungsbedingungen (Grundvergütung inkl. Entgeltbestandteile, die an die Art der Tätigkeit, Qualifikation und Berufserfahrung der Arbeitnehmer und die Region anknüpfen sowie Zulagen, Zuschläge und Gratifikationen) zur Anwendung. Dies gilt jedoch ausdrücklich nicht für zusätzliche betriebliche Altersversorgungssysteme;

- Bedingungen für die Unterkünfte von Arbeitnehmern, wenn sie vom Arbeitgeber für Arbeitnehmer, die von ihrem regelmäßigen Arbeitsplatz entfernt sind, zur Verfügung gestellt werden;
- Zulagen oder Kostenerstattungen zur Deckung von Reise-, Unterbringungs- und Verpflegungskosten für Arbeitnehmer, die aus beruflichen Gründen nicht zu Hause wohnen¹⁴.

Zudem sieht die Richtlinie 2018/957 EU vom 28. Juni 2018 zur Änderung der Richtlinie 96/71/EG für Entsendungen von über 12 Monaten bzw. mit Verlängerung von über 18 Monaten bis auf wenige Ausnahmen die Anwendung sämtlicher zwingender Arbeits- und Beschäftigungs-

Abbrucharbeiten, Wartung, Instandhaltung (Maler- und Reinigungsarbeiten), Sanierung.

¹⁴ Gilt ausschließlich für die Reise-, Unterbringungs- und Verpflegungskosten, die entsandten Arbeitnehmern entstehen, wenn sie zu und von ihrem regelmäßigen Arbeitsplatz in dem Mitgliedstaat, in dessen Hoheitsgebiet sie entsandt wurden, reisen müssen oder von ihrem Arbeitgeber vorübergehend von diesem regelmäßigen Arbeitsplatz an einen anderen Arbeitsplatz gesandt werden.

bedingungen vor, die im Einsatzland festgelegt sind.

3.3 Sozialversicherung

Rechtsgrundlage für die Sozialversicherung in der EU ist die VO (EG) Nr. 883/2004¹⁵. Während die Ausübung einer selbständigen oder unselbständigen Tätigkeit gleich in mehreren Staaten zu einer beschränkten Steuerpflicht führen kann, kennt das Sozialversicherungsrecht hingegen nur schwarz und weiß. D. h. es gibt in Anlehnung an Art. 11 der VO (EG) Nr. 883/2004 immer nur ein Land, in dem eine Person sozial-versicherungspflichtig sein kann. Grundsätzlich kommen immer die Rechtsvorschriften des Landes zur Anwendung, in dem der Ort der physischen Ausübung der Tätigkeit liegt. Ausnahmen vom Tätigkeitsstaat Prinzip gibt es bei Entsendungen sowie für Arbeitnehmer die für einen oder mehrere Arbeitgeber in zwei oder mehr EU-Ländern arbeiten (Mehrfachbeschäftigung).

3.3.1 Entsendung

Bei Entsendungen, die 24 Monate nicht überschreiten, kommt es in Anlehnung an Art. 12.1 VO (EG) Nr. 883/2004 ausnahmsweise nicht zu einer Sozialversicherungspflicht im Tätigkeitsstaat, sondern der entsandte Arbeitnehmer unterliegt weiterhin den Rechtsvorschriften des Entsendestaats.

Der Verbleib im Sozialversicherungssystem des Entsendestaates im Zuge einer Entsendung in Anlehnung an Art. 12.1 VO (EG) Nr. 883/2004 ist jedoch an einige Bedingungen geknüpft.

So muss der Arbeitgeber seine Aktivität gewöhnlich im Heimatstaat ausüben und es muss sich um eine nennenswerte Tätigkeit¹⁶ handeln.

Die Arbeit im Entsendestaat muss für Rechnung des Arbeitgebers ausgeübt werden und der entsandte Arbeitnehmer muss auch gewöhnlich bei dem Arbeitgeber beschäftigt sein und darf grundsätzlich nicht erst zum Zwecke der Entsendung eingestellt werden. Allerdings können die Regeln für die Entsendung von Arbeitnehmern auch zur Anwendung kommen, wenn ein Arbeitnehmer im Hinblick auf

eine Entsendung eingestellt wurde. Voraussetzung hierfür ist jedoch, dass der Arbeitnehmer unmittelbar vor der Beschäftigung (mindestens seit einem Monat) dem Sozialversicherungssystem des Entsendestaates angeschlossen ist.

Zudem muss während der gesamten Dauer der Entsendung eine arbeitsrechtliche Bindung¹⁷ zwischen dem entsendenden Arbeitgeber und dem entsandten Arbeitnehmer bestehen.

Die Entsendung darf in der EU grundsätzlich 24 Monate nicht überschreiten. Jedoch kann gemäß Art. 16 der VO (EG) Nr. 883/2004 unter gewissen Voraussetzungen eine Verlängerung der Anwendung der Rechtsvorschriften des Entsendestaates erfolgen¹⁸.

¹⁵ Der Text der Richtlinie ist online zugänglich unter: <http://eurlex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=OJ:L:2004:166:0001:0123:de:PDF>

¹⁶ Leitfaden zum Anwendbaren Recht der EU-Kommission:
Kriterien, die für eine nennenswerte Tätigkeit im Entsendestaat sprechen (nicht erschöpfend):

- der Ort, an dem das entsendende Unternehmen seinen Sitz und seine Verwaltung hat;
- die Anzahl von Verwaltungsangestellten des entsendenden Unternehmens im Entsendestaat und im Beschäftigungsstaat - befindet sich im Entsendestaat ausschließlich Verwaltungspersonal ist automatisch ausgeschlossen, dass das Unternehmen unter die Entsendevorschriften fällt;
- der Ort, an dem die entsandten Arbeitnehmer eingestellt werden;
- der Ort, an dem die Mehrheit der Verträge mit den Kunden geschlossen wird;
- das Recht, dem die Verträge unterliegen, die das entsendende Unternehmen mit seinen Arbeitnehmern bzw. seinen Kunden schließt;
- die Zahl der im Entsendestaat und im Beschäftigungsstaat geschlossenen Verträge;
- der während eines hinreichend charakteristischen Zeitraums im Entsendestaat und im Beschäftigungsstaat vom entsendenden Unternehmen erzielten Umsatz Beispielsweise könnte einen Umsatz in Höhe von 25% des Gesamtumsatzes ein hinreichender Anhaltspunkt sein; Fälle, in denen der Umsatz weniger als 25% beträgt, sind einer Einzelprüfung zu unterziehen);
- die Dauer der Niederlassung eines Unternehmens im Entsendestaat.

¹⁷ Leitfaden zum Anwendbaren Recht der EU-Kommission:

Kriterien, die für eine arbeitsrechtliche Bindung zwischen entsendendem Unternehmen und entsandten Arbeitnehmer sprechen:

- die Verantwortung der Einstellung;
- der Vertrag muss für die gesamte Dauer der Entsendung zwischen den gleichen Personen fortbestehen, nach deren Willen der Arbeitsvertrag geschlossen wurde, der zur Einstellung geführt hat;
- ausschließlich das entsendende Unternehmen ist berechtigt, den Arbeitsvertrag durch Kündigung aufzulösen;
- das entsendende Unternehmen muss auch weiterhin die „Art“ der vom entsandten Arbeitnehmer auszuübenden Tätigkeit bestimmen, wobei darunter nicht die Befugnis zu verstehen ist, die Art der zu verrichtenden Arbeit und die damit verbundene Art der Arbeitsausführung bis ins kleinste Detail zu regeln, sondern vielmehr die Befugnis, allgemein darüber zu entscheiden, welches Endprodukt gefertigt bzw. Welche Dienstleistung grundsätzlich erbracht wird;
- das Unternehmen, das den Arbeitsvertrag geschlossen hat, muss für die Entlohnung einstehen. Dies gilt unbeschadet etwaiger Vereinbarungen zwischen dem Arbeitgeber im Entsendestaat und dem Unternehmen im Beschäftigungsstaat über die Form der tatsächlichen Zahlungen an den Arbeitnehmer;
- die Befugnis zur Verhängung von Disziplinarmaßnahmen liegt weiterhin beim entsendenden Unternehmen.

¹⁸ In Anlehnung an Art. 16 der Verordnung 883/2004 können die betroffenen Mitgliedstaaten im gegenseitigen Einvernehmen Ausnahmen von den Bestimmungen über die geltenden Rechtsvorschriften vorsehen.

Wenn absehbar ist (oder sich nach Beginn des Entsendezeitraums herausstellt). Dass die Entsendung länger als 24

Auch darf grundsätzlich kein Mitarbeiter durch den Entsandten abgelöst werden. Jedoch kann in Ausnahmefällen (z. Bsp. bei Krankheit oder Kündigung) eine Ablösung einer bereits entsandten Person erfolgen. In diesem Fall dürfen die beiden Entsendungen insgesamt aber nicht die zulässige Höchstdauer von 24 Monaten überschreiten.

Darüber hinaus gibt es einige Fallkonstellationen¹⁹, bei denen aufgrund der Komplexität des Sachverhalts und der fehlenden Garantie in Bezug auf die Aufrechterhaltung der arbeitsrechtlichen Bindung zwischen Arbeitnehmer und entsendendem Unternehmen, die Anwendung der Entsendevorschriften durch die Gemeinschaft von vornherein ausgeschlossen werden.

Monate dauern wird, hat der Arbeitgeber oder die betreffende Person unverzüglich einen Antrag bei der zuständigen Behörde des Mitgliedstaates zu stellen, dessen Rechtsvorschriften der Arbeitnehmer unterliegen möchte. In Ermangelung eines Antrages und einer Vereinbarung gemäß Art. 16 der Verordnung zur Verlängerung der Anwendung der Rechtsvorschriften des Entsendestaats, kommen unmittelbar nach Ablauf des Entsendezeitraums die Rechtsvorschriften des Tätigkeitsstaates zur Anwendung.

¹⁹ Leitfaden zum Anwendbaren Recht der EU-Kommission:

Fälle, bei denen die Entsendevorschriften nicht greifen:

- Das Unternehmen, zu dem der Arbeitnehmer entsandt wird, überlässt diesen einem anderen Unternehmen im Mitgliedstaat seiner Niederlassung.
- Das Unternehmen, zu dem der Arbeitnehmer entsandt wird, überlässt diesen einem anderen Unternehmen in einem anderen Mitgliedstaat.
- Der Arbeitnehmer wird in einem Mitgliedstaat eingestellt, um von einem Unternehmen, das in einem zweiten Mitgliedstaat ansässig ist, zu einem Unternehmen in einem dritten Mitgliedstaat entsandt zu werden, ohne dass die Voraussetzung des Anschlusses an das System der sozialen Sicherheit des Entsendestaates erfüllt ist.
- Der Arbeitnehmer wird in einem Mitgliedstaat von einem Unternehmen eingestellt, welches in einem anderen Mitgliedstaat ansässig ist, um eine Tätigkeit im ersten Mitgliedstaat auszuführen.
- Der Arbeitnehmer wird entsandt, um eine andere Person zu ersetzen (aber Ausnahmen möglich!).

Eine gefährliche Fallgrube bei der Beurteilung sozialversicherungsrechtlicher Sachverhalte liegt insbesondere in Grenzregionen aufgrund oftmals komplizierter Einzelfallkonstellationen bei der Verwechslung der Begrifflichkeiten Entsendung und Mehrfachbeschäftigung in Bezug auf die Anwendung der unter Pkt. 3.3.2 aufgeführten 25%-Regelung (wesentliche Tätigkeit).

Charakteristisch für eine Entsendung ist neben den oben aufgeführten Bedingungen in Abgrenzung zur Mehrfachbeschäftigung immer, dass es sich um unvorhersehbare und unregelmäßige Einsätze handelt, die im Voraus zeitlich befristet sind.

Bei der Entsendung von Mitarbeitern zu Arbeitseinsätzen ins EU-Ausland sind diverse Meldepflichten und administrative Auflagen zu beachten. Informationen zu den unterschiedlichen Auflagen in den einzelnen EU-Ländern stellt die EIC Trier GmbH in entsprechenden länderbezogenen Leitfäden zur Verfügung die online zugänglich sind unter www.eic-trier.de (Marktbearbeitung in Europa > Grenzüberschreitende Einsätze in Europa).

3.3.2 Mehrfachbeschäftigung

Gerade in Grenzregionen wie zum Beispiel der Großregion haben Arbeitnehmer häufiger als anderswo mehrere Arbeitgeber in unterschiedlichen EU-Staaten bzw. Arbeitnehmer arbeiten an einigen Tagen in

– Der Arbeitnehmer hat mit dem Unternehmen, zu dem er entsandt wird einen Arbeitsvertrag abgeschlossen.

der Woche in ihrem Home-Office in Deutschland oder haben einen Salary-Split-Vertrag mit einem verbundenen Unternehmen und arbeiten an festen Tagen zum Beispiel jeweils in Deutschland und in Luxemburg. Für Personen, die gewöhnlich in zwei oder mehr Mitgliedstaaten einer Tätigkeit nachgehen (Mehrfachbeschäftigung, Multi-State-Worker), gelten gemäß Art. 13 VO (EG) Nr. 883/2004 besondere Bestimmungen.

In Fällen einer Mehrfachbeschäftigung muss immer ganz genau geprüft werden, welchem Staat die Sozialversicherungspflicht zuzuordnen ist. Denn bei einer fehlerhaften Zuordnung kommt es nicht nur zu einer Nachzahlung der Sozialabgaben, sondern es werden auch Zinszahlungen fällig.

Zur Prüfung komplexerer Sachverhalte sollte beim Einsatz deutscher Grenzpendler unbedingt die DVKA (www.dvka.de) rechtzeitig mit ins Boot geholt werden, zumal so auch mögliche Gestaltungsspielräume noch effektiv genutzt werden können. Ändert sich im Laufe der Zeit die Gewichtung der Aktivitäten in den verschiedenen EU-Ländern, in denen der Arbeitnehmer aktiv ist, so sollte der Sachverhalt erneut mit der DVKA erörtert werden.

Charakteristisch für die Mehrfachbeschäftigung in Abgrenzung zur Entsendung ist grundsätzlich, dass die Einsätze gemäß Art. 14 Abs. 5 VO (EG) Nr. 883/2004 ge-

wöhnlich²⁰ stattfinden. D. h. es muss sich um ggf. zeitlich unbefristete sowie planbare und vorhersehbare Aktivitäten handeln, die auch einer gewissen Regelmäßigkeit unterliegen. Dies ist beispielsweise der Fall, wenn ein Arbeitnehmer gewöhnlich an gewissen Tagen pro Woche/ Monat im Home-Office arbeitet oder regelmäßig an Sitzungen im Headquarter teilnimmt oder auch im Ansässigkeitsstaat einem 450-EUR-Job nachgeht.

Ausschlaggebend für die Festlegung der anwendbaren Rechtsvorschriften bei einer Mehrfachbeschäftigung ist insbesondere auch das Kriterium der wesentlichen Tätigkeit²¹. Maßstab für die Feststellung, ob

²⁰ In Art. 14. Abs. 5 der VO (EG) Nr. 883/2004 ist festgelegt, dass unter einer Person, die gewöhnlich in zwei oder mehr Mitgliedstaaten eine Beschäftigung ausübt, eine Person zu verstehen ist, die gleichzeitig oder abwechselnd eine oder mehrere Tätigkeiten in zwei oder mehr Mitgliedstaaten für dasselbe Unternehmen oder denselben Arbeitgeber oder für mehrere Unternehmen oder Arbeitgeber ausübt.

²¹ Leitfaden zum Anwendbaren Recht der EU-Kommission:

Ein „wesentlicher Teil der Tätigkeit“, der in einem Mitgliedstaat ausgeübt wird, bedeutet, dass ein quantitativ erheblicher Teil aller Tätigkeiten eines Arbeitnehmers dort ausgeübt wird, wobei es sich nicht notwendigerweise um den größten Teil seiner Tätigkeit handeln muss.

Zur Feststellung, ob ein wesentlicher Teil der Tätigkeit eines Arbeitnehmers in einem Mitgliedstaat ausgeübt wird, sind die folgenden Kriterien als Richtwerte in Betracht zu ziehen:

- die Arbeitszeit und/oder
- das Arbeitsentgelt.

Wird bei einer Gesamtbewertung festgestellt, dass eine Person mindestens 25% ihrer Arbeitszeit im Wohnmitgliedstaat leistet und/oder mindestens 25% des Arbeitsentgelts der Person im Wohnmitgliedstaat bezogen werden, gilt dies als Indikator, dass ein wesentlicher Teil aller Tätigkeiten der betreffenden Person in diesem Mitgliedstaat ausgeübt wird.

Obwohl zwingend Arbeitszeit und/ oder Arbeitsentgelt zu berücksichtigen sind, erhebt diese Aufzählung keinen Anspruch auf Vollständigkeit und es können ggf. weitere Kriterien berücksichtigt werden. Es ist die Aufgabe der bezeichneten Träger, alle maßgeblichen Kriterien zu berücksichtigen und eine Gesamtbewertung der Verhältnisse der betreffenden Person vorzunehmen, bevor eine Entscheidung über die anzuwendenden Rechtsvorschriften getroffen wird.

Zusätzlich zu den obigen Kriterien muss bei der Feststellung des Mitgliedstaates dessen Rechtsvorschriften anwendbar sind, die voraussichtliche Sachlage in den folgenden zwölf Kalendermonaten ebenfalls berücksichtigt

ein wesentlicher Teil der Tätigkeit des Arbeitnehmers im Wohnsitzstaat ausgeübt wird, ist die 25%-Regelung: D. h. entfallen mindestens 25% der Arbeitszeit und/ oder des Arbeitsentgelts auf Tätigkeiten, die der Arbeitnehmer im Wohnsitzstaat ausübt, so gilt dies als Indiz für eine wesentliche Tätigkeit.

Mit dem Ziel eventuelle Manipulationen der Bestimmungen über die anwendbaren Rechtsvorschriften zu vermeiden, sieht Art. 13 VO (EG) Nr. 883/2004 vor, dass unbedeutende Tätigkeiten bei der Feststellung der anwendbaren Rechtsvorschriften außer Acht gelassen werden sollen. Für die Beurteilung der Mehrfachbeschäftigung sind somit unbedeutende Tätigkeiten irrelevant. Als unbedeutend werden Tätigkeiten erachtet, die lediglich unterstützenden Charakter haben und somit nicht eigenständig, sondern im Dienste der Haupttätigkeit ausgeübt werden. Weitere Kriterien für den unbedeutenden Charakter einer Tätigkeit sind der Zeitaufwand und der Anteil der Vergütung. So werden auch Aktivitäten als unbedeutend eingestuft, die pro Quartal weniger als zwei Stunden pro Woche in Anspruch nehmen und deren Vergütung weniger als fünf Prozent der Gesamtvergütung sowie deren Zeitaufwand ebenfalls nicht mehr als

werden. Auch der bisherige Verlauf des Beschäftigungsverhältnisses ist ein zuverlässiger Maßstab für das zukünftige Verhalten; wenn eine Entscheidung also nicht auf geplanten Arbeitsbedingungen oder Arbeitseinsatzplänen basieren kann, wäre es zweckmäßig, die Sachlage der vergangenen zwölf Monate zu betrachten und diesen Zeitraum zur Beurteilung einer wesentlichen Tätigkeit heranzuziehen. Ist ein Unternehmen erst vor kurzem gegründet worden, kann sich diese Beurteilung auf einen kürzeren Zeitraum beziehen.

fünf Prozent der Gesamtarbeitszeit ausmacht.

Mehrfachbeschäftigung für einen Arbeitgeber in zwei oder mehr EU-Staaten

Übt ein Arbeitnehmer im Falle einer Mehrfachbeschäftigung für einen Arbeitgeber in zwei oder mehr EU-Staaten eine wesentliche Tätigkeit im Wohnsitzstaat aus, d. h. der Anteil der Tätigkeit im Wohnsitzstaat liegt bei mindestens 25 % und/ oder das Arbeitsentgelt, das im Wohnsitzstaat bezogen wird, liegt bei mindestens 25 %, so entfällt die Sozialversicherungspflicht auf den Wohnsitzstaat.

Übt ein Arbeitnehmer im Falle einer Mehrfachbeschäftigung für einen Arbeitgeber in zwei oder mehr EU-Staaten hingegen keine wesentliche Tätigkeit im Wohnsitzstaat aus, d. h. der Anteil der Tätigkeit im Wohnsitzstaat liegt bei unter 25% und/ oder das Arbeitsentgelt, das im Wohnsitzstaat bezogen wird, liegt bei unter 25 %, so entfällt die Sozialversicherungspflicht immer auf den Staat, in dem der Arbeitgeber seinen Sitz hat.

Mehrfachbeschäftigung für mehrere Arbeitgeber in zwei oder mehr EU-Staaten

Übt ein Arbeitnehmer im Falle einer Mehrfachbeschäftigung für mehrere Arbeitgeber in zwei oder mehr EU-Staaten eine wesentliche Tätigkeit im Wohnsitzstaat

aus, d. h. der Anteil der Tätigkeit im Wohnsitzstaat liegt bei mindestens 25 % und/ oder das Arbeitsentgelt, das im Wohnsitzstaat bezogen wird, liegt bei mindestens 25 %, so entfällt die Sozialversicherungspflicht auf den Wohnsitzstaat.

Übt ein Arbeitnehmer im Falle einer Mehrfachbeschäftigung für mehrere Arbeitgeber in zwei oder mehr EU-Staaten hingegen keine wesentliche Tätigkeit im Wohnsitzstaat aus, d. h. der Anteil der Tätigkeit im Wohnsitzstaat liegt bei unter 25% und/ oder das Arbeitsentgelt, das im Wohnsitzstaat bezogen wird, liegt bei unter 25 %, so entfällt die Sozialversicherungspflicht auf den Haupttätigkeitsstaat.

Geht ein Arbeitnehmer in unterschiedlichen EU-Ländern mit Ausnahme seines Wohnsitzstaates für unterschiedliche Arbeitgeber einer unselbständigen Tätigkeit nach, dann gelten die Rechtsvorschriften des Wohnsitzstaates.

Mehrfachbeschäftigung im Rahmen einer abhängigen Tätigkeit und einer selbständigen Tätigkeit in mehreren EU-Staaten

Geht ein Arbeitnehmer einer abhängigen Tätigkeit in einem EU-Land nach und übt im Wohnsitzstaat zudem auch noch eine selbständige Tätigkeit aus, so kommt die 25 %-Grenze nicht zur Anwendung. Auch bei Überschreiten der 25 %-Grenze kommen somit immer die Rechtsvorschriften des Staates zur Anwendung, in dem die

abhängige Tätigkeit ausgeübt wird. Arbeitet beispielsweise ein deutscher Grenzpendler halbtags in Luxemburg im Rahmen einer unselbständigen Beschäftigung und geht den Rest der Woche in Deutschland einer selbständigen Tätigkeit nach, so gelten weiterhin die Luxemburger Rechtsvorschriften.

Weitere Informationen zu den Rechtsvorschriften im Bereich der Sozialversicherung inklusive einer Vielzahl von anschaulichen Praxisbeispielen finden sich in dem EU-Leitfaden „Praktischer Leitfaden zum anwendbaren Recht in der Europäischen Union (EU), im Europäischen Wirtschaftsraum (EWR) und in der Schweiz“.

Der Leitfaden ist kostenfrei online zugänglich unter:

<http://ec.europa.eu/social/keyDocuments.jsp?advSearchKey=4944&mode=advancedSubmit&langId=de&policyArea=&type=0&country=0&year=0>

(Dokumentensuche > Dokument 4944).