

Grenzüberschreitende Einsätze in Europa



©fotomek-fotolia.com



IHK | HWK Europa- und
Innovationscentre

Produktbegleitende Dienstleistungen sind heute ein wichtiger Bestandteil der Auslandsaktivitäten deutscher Unternehmen. Als Zielmärkte für Werklieferungen und Werkleistungen sowie auch für Bauarbeiten stehen vor allem die europäischen Märkte stark im Fokus. Allein im Jahr 2015 konzentrierten sich über 60 % der deutschen Ausfuhren auf EU und EFTA-Märkte.

Trotz zahlreicher Harmonisierungsschritte ist der EU-Binnenmarkt jedoch 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. Bei der Durchführung von Werklieferungen, Werkleistungen und Bauarbeiten sind somit auch im europäischen Binnenmarkt diverse rechtliche, steuerliche und administrative Auflagen zu beachten, die in den einzelnen EU Ländern voneinander abweichen und bei Nichteinhaltung Bußgelder und Strafzahlungen oder auch einen Baustellenstopp nach sich ziehen können. Zu beachten sind regelmäßig die Meldepflicht der entsandten Arbeitnehmer und die zwingenden Schutzvorschriften des Arbeitsrechts im Zielmarkt sowie die korrekte umsatzsteuerliche Abwicklung der Lieferungen und Leistungen. Bei einigen Gewerken fordern die örtlichen Behörden mancher EU Länder zudem im Vorfeld der Leistung einen Befähigungsnachweis und bei gefah-

rengereinigten Gewerken kann zudem eine Genehmigung erforderlich sein. 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 zwischen umsatzsteuerpflichtigen Unternehmern bis auf einige Ausnahmen (z. B. Grundstückleistungen, 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 EG-rechtlich verbindlich 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 Nettoabrechnung mit dem Rechnungsvermerk „Rechnungs-

empfänger wird Steuerschuldner“ 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). 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. Der Leistungsort spielt hier anders als z. B. bei den Grundstückleistungen keine Rolle. Innergemeinschaftliche B2B-Umsätze sind zudem in der Zusammenfassenden Meldung sowie in der Umsatzsteuervoranmeldung und der Umsatzsteuerjahresmeldung gesondert auszuweisen (siehe Pkt. 5.1 und 5.2).

Leistungsort im B2C-Geschäft ist nach § 3a Abs. 1 UStG der Ort, von dem aus der leistende Unternehmer sein Unternehmen betreibt. Allerdings gibt es im B2C-Geschäft für sehr viele Sachverhalte 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 keine 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 Leistungen zwischen Unternehmen, die nicht unter die Ausnahmeregelung nach § 3a

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 Übersetzer 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

Abs. 3 UStG und Abschn. 3a.2 Abs. 19 UStAE fallen.

Abweichend von der Ortbestimmung 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,

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 Bootsliegplätze 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 Jagdrechten, 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

Abschn. 3a.3 UStAE), die am Belegen-

-
- 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 Grundstücksleistungen 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 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

heitsort 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 Beförderungsstrecke 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 Drittlandsunternehmen (§ 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 unbewegten Lieferungen und den Montagelieferungen 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 Mit-

gliedstaat, in dem 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. Darüber hinaus gibt es auch EU-Länder, wie beispielsweise Luxemburg, in denen die Übertragung der Steuerschuldnerschaft auf den Leistungsempfänger bei Leistungen, die nicht unter die B2B-Grundregel fallen, grundsätzlich nicht vorgesehen ist. Zudem ist oftmals auch die Übertragung der Steuerschuldnerschaft nicht möglich, wenn der leistende Unternehmer bereits im Zielmarkt umsatzsteuerlich registriert 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 (Pfad: Standorte).

Kommt die Anwendung des Reverse-Charge-Verfahrens nicht zur Anwendung, 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 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 (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.

1.1.2 Besteuerung von Werklieferungen/ unbewegten Lieferungen

Das deutsche Umsatzsteuerrecht kennt einen Lieferort für bewegte Lieferungen⁴ und für unbewegte Lieferungen. Auf EU-Ebene wird zudem in Art. 36 der MwSt-SystRL noch ein Lieferort für sog. Montagelieferungen⁵ definiert. Diese Regelung

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 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

wendet die deutsche Finanzverwaltung jedoch nicht an, sondern stellt bei der Ortbestimmung auf eine Verwaltungsregel in Abschn. 3.12, Abs. 4 UStAE⁶ ab. Hiernach handelt es sich bei Werklieferungen um 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 an-

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.

⁶ **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 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 ortsgebundene Anlage oder eine einzelne Maschine ist, die am Bestimmungsort fundamentierte 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 Wiederaussetzung 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.

derer 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 fundamentierte 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.

Wird eine Maschine hingegen nur zu Transportzwecken auseinandergelöst und am Bestimmungsort wieder aufgebaut, liegt nach Abschn. 3.12, Abs. 4 UStAE keine Änderung der Marktgängigkeit der Ware vor; d. h. die Werklieferung wird in diesem Fall im Gegensatz zu der in Art. 36 der MwStSystRL definierten Regelung zur Montagelieferung als bewegte Lieferung i. S. d. § 3 Abs. 6 UStG behandelt.

Der Lieferort bei unbewegten Lieferungen liegt nach Abschn. 3.12, Abs. 4 UStAE 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.

Einige EU-Länder sehen bei unbewegten Lieferungen oder Montagelieferungen die Möglichkeit zur Anwendung der Reverse-Charge-Regel, d. h. der Übertragung der Steuerschuldnerschaft auf den Leistungsempfänger vor, sofern dieser ein umsatzsteuerpflichtiger Unternehmer ist. Die Möglichkeit zur Anwendung der Reverse-Charge-Regel ist jedoch bei unbewegten Lieferungen und Montagelieferungen nicht EU-weit einheitlich geregelt wie beispielsweise bei den B2B-Leistungen i. S. d. § 3a Abs. 2 UStG. 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 dem die Leistung erbracht, durch einen Fiskalvertreter vertreten wird. Darüber hinaus gibt es auch EU-Länder, wie beispielsweise Luxemburg, in denen die Übertragung der Steuerschuldnerschaft auf den Leistungsempfänger bei unbewegten Lieferungen und Montagelieferungen grundsätzlich nicht vorgesehen ist. Zudem ist oftmals auch die Übertragung der Steuerschuldnerschaft nicht möglich, wenn der leistende Unternehmer bereits im Zielmarkt umsatzsteuerlich registriert ist. Unternehmer, die im EU-Ausland unbewegte Werklieferungen oder Montagelieferungen 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 Nettorechnung mit dem Rechnungsvermerk „Rechnungsempfänger wird Steuerschuldner“ 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 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 (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 Abgrenzung zwischen Werklieferungen und Werkleistungen

Um Fehler bei der umsatzsteuerlichen Einordnung von Werklieferungen⁷ und

7

Abschn. 3.8, Abs. 1 UStAE, Werklieferung, Werkleistung

Eine Werklieferung liegt vor, wenn der Werkhersteller für das Werk selbst beschaffte Stoffe verwendet, die nicht nur Zutaten oder sonstige Nebensachen sind. Besteht das Werk aus mehreren Hauptstoffen, bewirkt der Werkunternehmer bereits dann eine Werklieferung, wenn er nur einen Hauptstoff oder einen Teil eines Hauptstoffs selbst beschafft hat, während alle übrigen Stoffe vom Besteller beigestellt werden. Verwendet der Werkunternehmer bei seiner Leistung keinerlei selbstbeschaffte Stoffe oder nur Stoffe, die als Zutaten oder sonstige Nebensachen anzusehen sind, handelt es sich um eine Werkleistung. Unter Zutaten und sonstigen Nebensachen im Sinne des § 3 Abs. 4 Satz 1 UStG sind Lieferungen zu verstehen, die bei einer Gesamtbetrachtung aus der Sicht des Durchschnittsbetrachters nicht das Wesen des Umsatzes bestimmen.

Kann nach den allgemeinen Grundsätzen nicht zweifelsfrei entschieden werden, ob eine Werklieferung oder Werkleistung vorliegt, so kann von einer Werklieferung ausgegangen werden, wenn der Materialanteil mehr als die Hälfte des Gesamtentgeltes ausmacht.

Werkleistungen zu vermeiden, ist es notwendig die jeweils relevanten Abgrenzungskriterien nach Abschn. 3.8, Abs. 1 UStAE zur Anwendung zu bringen. Eine Werklieferung liegt hiernach vor, wenn bei der Bearbeitung einer Sache selbst beschaffte Stoffe zum Einsatz kommen, die nicht nur Zutaten oder sonstige Nebensachen sind. Besteht das Werk aus mehreren Hauptstoffen, bewirkt der leistende Unternehmer bereits dann eine Werklieferung, wenn er nur einen Hauptstoff oder einen Teil eines Hauptstoffs selbst beschafft hat, während alle übrigen Stoffe vom Besteller beigestellt werden.

Verwendet der Werkunternehmer hingegen bei seiner Leistung keinerlei selbstbeschaffte Stoffe oder nur Stoffe, die als Zutaten oder sonstige Nebensachen anzusehen sind, handelt es sich um eine Werkleistung. Dies ist beispielsweise regelmäßig bei Wartungsarbeiten der Fall (Abschn. 3.8 Abs. 1 S. 4 UStAE).

Insbesondere bei Reparaturen ist genau zu prüfen, ob im Rahmen der Leistungsausführung primär Haupt- oder Nebenstoffe zur Anwendung kommen. Zur Vermeidung von Abgrenzungsproblemen sieht Abschn. 3.8, Abs. 1 UStAE eine Vereinfachungsregel vor, nach der von einer Werklieferung ausgegangen werden kann, wenn der Materialanteil mehr als die Hälfte des Gesamtentgeltes ausmacht. Diese Vereinfachungsregel kommt zur Anwendung, wenn nach den allgemeinen Grundsätzen nicht eindeutig entschieden

werden kann, ob es sich um eine Werklieferung oder eine Werkleistung handelt.

1.1.4 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 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 (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 bilateral DBA abgeschlossen. DBA sind völkerrrechtliche 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 sechs, neun bzw. 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 vor Ort versteuern und für eine entsprechende Buchführung sorgen.

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 s. g. direkten Methode auf Basis einer eigenen Betriebsstättenbuchführung sowie der s. g. 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 zusammenaddiert. D. h. die zeitliche Nähe, die Gleichartigkeit der Arbeiten oder ein gleicher Auftraggeber führen nicht zur Zusammenrechnung mehrerer Baustellen oder Montagen. 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.

Die Auslegung des Betriebsstättenbegriffs war auch Gegenstand des OECD-Aktionsplans BEPS (Aktionsplan gegen Gewinnverlagerung und Steuerverkürzung). Es ist damit zu rechnen, dass es künftig zu einer weiteren Auslegung des Betriebsstättenbegriffs kommt, als es zurzeit noch im OECD-Musterabkommen vorgesehen ist. Betroffen sind voraussichtlich insbesondere Auslieferungslager sowie auch Vertreibspartner-/mitarbeiter.

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 Grund-

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

satz, 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 im Ansässigkeitsstaat, wenn

- Die Vergütungen für eine Tätigkeit gezahlt werden, die in dem anderen Staat insgesamt nicht länger als 183 Tage im Laufe eines Kalenderjahres (eines Zeitraumes von zwölf Monaten, der während des betreffenden Steuerjahres beginnt oder endet⁹) ausgeübt wird, und
- die Vergütungen von einem Arbeitgeber oder für einen Arbeitgeber gezahlt werden, der nicht im anderen Staat ansässig ist,
- und die Vergütungen nicht von einer Betriebsstätte oder einer festen Einrichtung getragen werden, die der Ar-

- 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.

⁹ Variante, die in neu verhandelten DBA übernommen wird.

beitgeber im anderen Staat hat (Betriebsstättenvorbehalt).

D. h. ein Unternehmen mit Sitz in Deutschland, welches seine Arbeitnehmer für einen Zeitraum von unter 183 Tagen zur Durchführung von Werklieferungen, Montagen oder Bauleistungen in ein anderes EU Land entsendet, muss die entsandten Arbeitnehmer nicht im Zielmarkt steuerlich anmelden und keine Lohnsteuer abführen, insofern die Arbeitnehmer wirtschaftlich keiner Betriebsstätte des deutschen Unternehmens im EU-Zielmarkt zuzurechnen sind. Verfügt das entsendende Unternehmen hingegen aufgrund einer längeren Bauleistung oder Montage über eine Betriebsstätte im Zielmarkt, dann kommt der s. g. Betriebsstättenvorbehalt zur Anwendung, insofern der Arbeitslohn der entsandten Arbeitnehmer wirtschaftlich zulasten der ausländischen Betriebsstätte geht. Dies ist immer dann der Fall, wenn der Arbeitslohn eine abzugsfähige Betriebsausgabe bei der Ermittlung des der Betriebsstätte zuzurechnenden Gewinns darstellt.

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.

Entscheidend für die Errechnung der 183 Tage ist die Anzahl der Aufenthalts- und

nicht die Anzahl der Arbeitstage. In die Berechnung der 183 Tage fließen somit folgende Tage mit ein: Ankunfts- und Abreisetag, alle Tage der Anwesenheit im Tätigkeitsstaat unmittelbar vor, während und unmittelbar nach der Tätigkeit, Tage der Anwesenheit im Tätigkeitsstaat während kurzen Arbeitsunterbrechungen sowie Urlaubstage, die unmittelbar oder in einem engen zeitlichen Zusammenhang vor, während und nach der Tätigkeit im Tätigkeitsstaat verbracht werden.

Das DBA D-BE zählt übliche Arbeitsunterbrechungen wie z. B. Wochenenden und Feiertage während eines grenzüberschreitenden Arbeitnehmereinsatzes mit, selbst wenn der Arbeitnehmer die Wochenenden und Feiertage nicht in Belgien verbracht hat.

Die meisten DBA, die Deutschland mit anderen EU-Ländern abgeschlossen hat, stellen auf ein Kalender- bzw. ein Steuerjahr ab. Einige unlängst angepasste DBA wie z. B. das DBA D-GB stellen auf einen zusammenhängenden 12-Monats-Zeitraum ab. Gleiches gilt für das Abkommen D-NO. Die DBA D-Lux und D-NL wurden zwischenzeitlich ebenfalls auf einen zusammenhängenden 12-Monats-Zeitraum angepasst und treten voraussichtlich im Jahr 2013 in Kraft.

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 arbeits-

täglich 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 Leiharbeiter 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 ist die 183-Tage Regelung nach einigen DBA nicht auf Leiharbeiter anwendbar. In diesen Fällen erfolgt die Vermeidung der Doppelbesteuerung durch Anrechnung. 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 EG-Bescheinigung erbracht werden. In Deutschland wird die EG-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

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 Dienstleistungen¹⁰ können die Mitgliedstaaten Kontrollmaßnahmen zur Überprüfung der Einhaltung von Schutzvorschriften seitens der entsendenden Dienstleistungserbringer implementieren¹¹.

¹⁰ 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 Rechtsprechung 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.“

¹¹ 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.

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 fast ausnahmslos bei der Entsendung von Mitarbeitern ins EU-Ausland bei den örtlich zuständigen Behörden 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 Durchsetzung der Richtlinie 67/71/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 Entsendemitteilung erfolgt mittlerweile in vielen EU-Staaten online und muss ausnahmslos im Vorfeld des Einsatzes

den nationalen Behörden übermittelt werden. 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 Vorgaben drohen Bußgelder und Strafzahlungen sowie auch ein Baustellenstopp.

Die Inhalte der Entsendemitteilung 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 Personalausweis und den Sozialversicherungsnachweis A1 mitführen. Zudem ist es oftmals ratsam, auch eine Kopie des Auftrages am Einsatzort griffbereit zu haben.

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.

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

tung 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.

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 Kontrollmaßnahmen 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.

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 Auftrages
- Ggf. Kopie der Arbeitsverträge der entsandten Mitarbeiter und Kopie der letzten Lohnabrechnung

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 Er-

bringung 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. Bei einem dauerhaften (längerfristigen) Einsatz kommen hingegen sämtliche arbeitsrechtlichen Schutzvorschriften des Zielmarktes zur Anwendung. Und trifft auch zu, wenn im Arbeitsvertrag ein anderes Recht festgelegt wurde. In diesem Fall profitiert der Arbeitnehmer darüber hinaus von einer Anspruchskumulation aus beiden Rechtsordnungen.

Die auch bei kurzen Auslandseinsätzen einzuhaltenden zwingenden arbeitsrechtlichen Schutzvorschriften umfassen folgende Bereiche:

- 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 arbeitsrechtlichen Schutzvorschriften, die dem Arbeitnehmer im Herkunftsland gewährt werden, jedoch vorteilhafter als die des Aufnahmelandes, so kommen diese auch weiterhin zur Anwendung¹². Liegt der Mindestlohn beispielsweise im Herkunftsland über dem Mindestlohn im Aufnahmeland, so hat der entsandte Arbeitnehmer weiterhin Anspruch auf die vorteilhafteren Lohnregelungen im Herkunftsland.

Bei Erstmontagen oder Einbauarbeiten, die Bestandteil eines Liefervertrages und für die Inbetriebnahme der gelieferten Güter unerlässlich sind, ist die Anwendung

¹² 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.

der Regelungen hinsichtlich des bezahlten Mindestjahresurlaubs und der Mindestlohnsätze grundsätzlich nicht zwingend. Voraussetzung für die Befreiung ist jedoch, dass die Arbeiten von Facharbeitern und/oder angeleiteten Arbeitern des Lieferunternehmens ausgeführt werden und nicht länger als acht Tage dauern¹³. Der Bausektor ist von dieser Ausnahmeregelung gänzlich ausgeschlossen.

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

3.3 Sozialversicherung

In Anlehnung an die Sozialversicherungsverordnung 883/2004/EG (Artikel 11) kann die Sozialversicherungspflicht nur in einem Mitgliedsstaat liegen. Sowohl für unselbstständige als auch für selbstständige Arbeit ist dies grundsätzlich der Tätigkeitsstaat (Artikel 11.3.a, Sozialversicherungsverordnung 883/2004/EG). Ins Ausland entsandte Arbeitnehmer unterliegen in Anlehnung an die Sozialversicherungsverordnung 883/2004/EG (Artikel 12.1) weiterhin der Sozialversicherungspflicht im Herkunftsland, sofern die Entsendung nicht länger als 24 Monate dauert und die Arbeit im

Gastland für den Arbeitgeber in Deutschland ausgeübt wird. Weitere Bedingungen sind, dass der Arbeitgeber seine Aktivität grundsätzlich im Heimatland ausübt und kein anderer Mitarbeiter durch den Entsandten ersetzt wird.

Ist ein Arbeitnehmer für mehrere Arbeitgeber in unterschiedlichen EU Staaten tätig, liegt die Sozialversicherungspflicht im Haupt-Ausübungsstaat. Ist ein Arbeitnehmer für mehrere Arbeitgeber tätig und arbeitet zu mehr als 25 % in seinem Wohnsitzstaat, liegt die Sozialversicherungspflicht im Ansässigkeitsstaat. Ist ein Arbeitnehmer für seinen im EU-Ausland ansässigen Arbeitgeber auch in seinem Ansässigkeitsstaat tätig, liegt die Sozialversicherungspflicht im Ansässigkeitsstaat des Arbeitnehmers, insofern der Arbeitnehmer mehr als 25% seiner Tätigkeit im Ansässigkeitsstaat ausübt. Ansonsten verbleibt die Sozialversicherungspflicht im Tätigkeitsstaat.

Der Nachweis über die ordnungsgemäße Sozialversicherung (A 1) im Heimatland müssen ins Ausland entsandte Arbeitnehmer mitführen und bei Kontrollen vorlegen. Nähere Informationen zu Fragen rund um die Sozialversicherung sind erhältlich bei der Deutschen Verbindungsstelle Krankenversicherung Ausland <http://www.dvka.de>.

¹³ 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.