

SCHÄFFER

POESCHEL

1 Einführung in Geschäftsbeziehungen, Geschäftsabwicklungsmodelle und Entsendungsformen

Bei Montagen und internationalen Projekten ergeben sich Mitarbeiterereinsätze im Ausland, denen eine vertragliche Vereinbarung zwischen dem inländischen Unternehmen und dem ausländischen Kunden vorausgehen. Im internationalen Unternehmensverbund kann sich darüber hinaus eine Vertragsbeziehung zwischen in- und ausländischen verbundenen Unternehmen ergeben. Des Weiteren ist für den konkreten Mitarbeiterereinsatz eine vertragliche Vereinbarung zwischen dem Unternehmen und dem jeweiligen Mitarbeiter zu beachten. Sofern in diesem Zusammenhang ein ausländisches verbundenes Unternehmen involviert wird, kann für den Mitarbeiterereinsatz auch ein Vertrag zwischen den verbundenen Unternehmen erforderlich sein. Um internationale Mitarbeiterereinsätze einordnen und unterscheiden zu können, ist daher ein Überblick über die jeweiligen Vertragsbeziehungen eines Unternehmens notwendig. Die eben skizzierten denkbaren Vertragsbeziehungen sind wie folgt zu unterscheiden:

- Geschäftsbeziehungen: Verträge zwischen Unternehmen und Kunden,
- Geschäftsabwicklungsmodelle: Verträge zwischen verbundenen Unternehmen,
- Entsendungsformen: Verträge und Vereinbarungen zwischen Unternehmen und Mitarbeitern bei grenzüberschreitenden Einsätzen,
- vertragliche Vereinbarungen: Verträge und Vereinbarungen zwischen verbundenen Unternehmen in Zusammenhang mit grenzüberschreitenden Mitarbeiterereinsätzen.

Im Fokus stehen Auslandseinsätze, die im Zusammenhang mit der Abwicklung eines Auftrags für einen Kunden stehen und bei denen grenzüberschreitende Sachverhalte zugrunde liegen.

1.1 Geschäftsbeziehungen zwischen Unternehmen und Kunden

Jeder Geschäftsbeziehung im allgemeinen Wirtschaftsverkehr liegt ein Vertrag zugrunde, der regelt, welche Leistung oder Handlung eine Partei zu erbringen hat und wie diese von der anderen Partei vergütet wird. Die Beziehung zwischen dem Unternehmen und seinem Kunden wird darin definiert und festgelegt. In einem ersten Schritt werden die Verträge bzw. Vertragsarten betrachtet, die ein Unternehmen mit dessen Kunden schließen kann. Hierzu werden die im weiteren Kontext verwendeten Begriffe und die dazugehörigen Geschäftsbeziehungen zwischen dem Unternehmen und dessen Kunden näher erläutert.

Ziel ist es, für die einzelnen Geschäftsbeziehungen die wesentlichen Merkmale herauszufiltern und zu definieren. Im Rahmen der einzelnen Geschäftsbeziehungen werden regelmäßig diverse Vertragsdetails vereinbart. Es handelt sich z. B. um folgende Regelungsinhalte:

- Zeitpunkt des Übergangs von Eigentum und/oder Gefahr, z. B. geregelt in vereinbarten internationalen Handelsklauseln, sog. Incoterms,
- Versandart von Waren, z. B. mit eigenem Personal oder über Spediteure per Post, Flug etc.,
- Zahlung des Kaufpreises,
- Fälligkeit des Kaufpreises,

- Anforderungen an die Beschaffenheit der Ware(n) oder
- Haftungs- und/oder Gewährleistungsansprüche, z. B. deren Dauer.

Solche Vertragsdetails können in den einzelnen (Kauf-)Verträgen auf vielfältige Weise geregelt werden. Die jeweiligen Variationsmöglichkeiten sind jedoch nicht Gegenstand der vorliegenden Betrachtung. Auch juristische Unschärfen werden bei der folgenden Darstellung im Interesse einer Vereinfachung hingenommen.

Es sei ferner darauf hingewiesen, dass die genannten Begriffe für umsatzsteuerliche Fragen eine eigene und z. T. sehr besondere und detaillierte Auslegung erfahren. Auf diese Thematik wird in einem Überblick über die zu beachtenden umsatzsteuerlichen Implikationen als »Exkurs zur Umsatzsteuer« kurz eingegangen (s. 1.1.9).

Folgende Geschäftsbeziehungen werden in den Kapiteln 1.1.1 bis 1.1.7 behandelt und erläutert:

- »reine« Warenlieferung,
- Werklieferung,
- Werkleistung,
- werkvertragliche Lieferung,
- Gewährleistung,
- beratende Dienstleistung,
- Personalverleih.

Für jede Geschäftsbeziehung werden Beispiele genannt, die einerseits die Beziehung eines deutschen Unternehmens ins Ausland (Outbound) und andererseits die Beziehung eines ausländischen Unternehmens nach Deutschland (Inbound) darstellen. In Kapitel 1.1.8 werden die einzelnen Geschäftsbeziehungen in Form einer vergleichenden Übersicht gegenübergestellt.

1.1.1 »Reine« Warenlieferung

Das wesentliche Merkmal einer »reinen« Warenlieferung besteht in einem Vertrag zwischen dem Unternehmen (Lieferant) und dem Kunden (Lieferempfänger) über die Lieferung einer oder mehrerer Waren gegen Entgelt (Kaufpreis). Eine weitere Leistung des Unternehmers, z. B. eine Montage, Inbetriebnahme, Überwachung des Einbaus der Ware ist ausdrücklich kein Bestandteil dieses »reinen« Warenlieferungsvertrags. Insofern schuldet der Unternehmer nur eine Eigentumsübergabe der Waren und der Kunde schuldet den Kaufpreis.

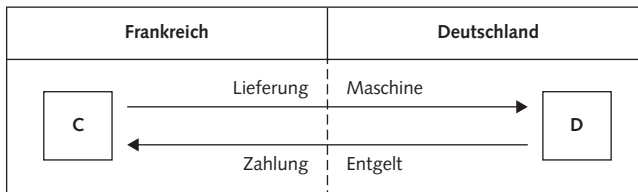
Beispiele für typische reine Warenlieferungen sind der Kaufvertrag über einen Neuwagen, eine Maschine oder ein Maschinenteil. Bei einer »reinen« Warenlieferung findet keine Mitarbeiterentsendung statt. Allerdings können z. B. beim Transport der Waren zum Kunden eigene Mitarbeiter des Unternehmens eingesetzt werden, da sie bspw. die Waren ins Ausland an den Bestimmungsort transportieren.

Beispiel 1.1: Warenlieferung Deutschland – Frankreich (Outbound)

Unternehmen A mit Sitz in Deutschland liefert eine Maschine an Unternehmen B. Unternehmen B hat seinen Sitz in Frankreich.

**Beispiel 1.2: Warenlieferung Frankreich – Deutschland (Inbound)**

Unternehmen C mit Sitz in Frankreich liefert eine Maschine an Unternehmen D. Unternehmen D hat seinen Sitz in Deutschland.

**1.1.2 Werklieferung**

Die Werklieferung ist eine spezielle Form der Warenlieferung. Das wesentliche Merkmal liegt darin, dass die Ware erst vom Lieferanten speziell für den Kunden hergestellt und dann gegen Entgeltzahlung geliefert werden muss. Das Unternehmen schuldet den Eigentumsübergang an einer herzustellenden oder zu erzeugenden beweglichen Sache und der Kunde schuldet das Entgelt.

Die Herstellung eines Esstisches nach individuellen Kundenwünschen und seine Lieferung sind ein Beispiel für eine Werklieferung. Zusätzlich kann im Rahmen solcher Verträge auch der Einbau einer individuell hergestellten Ware vereinbart werden. Dann handelt es sich i. d. R. um eine werkvertragliche Lieferung (s. 1.1.4). In Einzelfällen wird von einer Werkleistung (s. 1.1.3) statt von einer Werklieferung auszugehen sein, nämlich dann, wenn die Herstellung der Ware nur untergeordnete Bedeutung hat und der Vertragsschwerpunkt z. B. auf dem passgenauen Einbau einer Sache beruht.

Beispiel 1.3: Werklieferung Deutschland – Südafrika (Outbound)

Unternehmen A mit Sitz in Deutschland fertigt kundenspezifische Bauteile für Unternehmen B mit Sitz in Südafrika an und liefert sie dorthin. Ein Mitarbeiter des Unternehmens B baut die Teile selbst ein.



Beispiel 1.4: Werklieferung Südafrika – Deutschland (Inbound)

Unternehmen C mit Sitz in Südafrika fertigt kundenspezifische Bauteile für Unternehmen D mit Sitz in Deutschland an und liefert sie dorthin. Ein Mitarbeiter des Unternehmens D baut die Teile selbst ein.

**1.1.3 Werkleistung**

Im Falle einer Werkleistung besteht das wesentliche Merkmal darin, dass im zugrunde liegenden Vertrag, einem sog. Werkvertrag, die Herstellung eines konkreten Erfolgs bzw. Werks gegen Entgelt vereinbart wird. I. d. R. beschafft der Kunde die für die Herstellung notwendigen Waren oder Teile selbst, sog. Beistellung der benötigten Waren oder Teile. Beim Werkvertrag schuldet daher der Lieferant keine Ware, sondern die Herbeiführung eines bestimmten, vorab definierten Erfolgs seiner Tätigkeit, nämlich ein Werk. Der Eigentumsübergang erfolgt nicht durch bloße Lieferung und Übergabe, sondern erst durch und mit Abnahme des Werks durch den Kunden, z. B. im Rahmen eines sog. final acceptance test. I. d. R. tritt bei der Werkleistung die Fälligkeit der Gegenleistung (Entgelt oder auch Werklohn) auch erst mit Abnahme des Werks ein. Wird vereinbart, dass der Lieferant auch die Waren liefert, die zur Herstellung des Werks benötigt werden, kann es sich um eine werkvertragliche Lieferung handeln (s. 1.1.4).

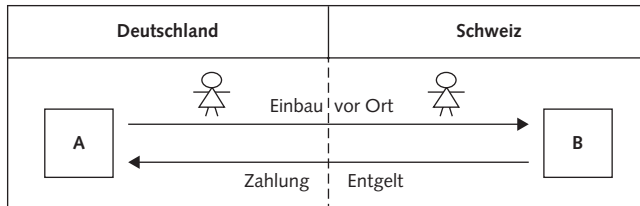
Beispiele für klassische Werkleistungen sind Bauarbeiten (der geschuldete Erfolg ist z. B. eine fertiggebaute Garage), Service- und Reparaturarbeiten (der geschuldete Erfolg besteht z. B. in der Sicherstellung oder Wiederherstellung der Funktionstüchtigkeit einer Großanlage oder Maschine) oder Aufbauarbeiten (der Erfolg besteht z. B. im Aufbau eines Gerüsts). Man kann diese auch als technische Dienstleistung bezeichnen.

Unter den Begriff Werkleistung fällt auch die beratende Dienstleistung, wenn und soweit sie mit dem Erbringen bestimmter Leistungen das Herbeiführen eines Erfolgs regelt. Da die beratende Dienstleistung weniger mit der Herstellung einer Ware im Zusammenhang steht und i. d. R. ein anderer Mitarbeiterkreis des Unternehmens daran beteiligt ist, wird diese Tätigkeitsform im Folgenden mit dem Begriff »beratende Dienstleistung« belegt und separat erläutert (s. 1.1.6). Ebenfalls als besondere Form der Dienstleistung abzugrenzen ist die Überlassung von Personal. Es handelt sich hierbei um ein »Ableisten von Arbeitszeit«, für das im Folgenden der Begriff »Personalverleih« verwendet wird (s. 1.1.7).

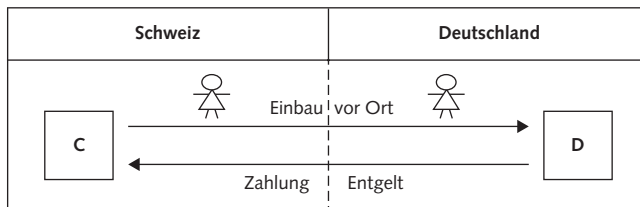
Sobald mit der Werkleistung Tätigkeiten im Ausland verbunden sind, können grenzüberschreitende Mitarbeiterereinsätze notwendig werden. Die Einsatzdauer der Mitarbeiter kann dabei ein paar Tage, mehrere Wochen oder Monate bis zu einigen Jahren dauern. Je nach Länge des Gesamtprojekts, Art bzw. Form des Auslandseinsatzes gilt es, für jeden einzelnen Mitarbeiter unterschiedliche Maßnahmen hinsichtlich Lohnsteuer, Sozialversicherung und Aufenthaltsgenehmigung zu ergreifen. Unternehmensseitig sind hierfür eine gute Planung und kontinuierliche Überwachung notwendig.

Beispiel 1.5: Werkleistung Deutschland – Schweiz (Outbound)

Ein Mitarbeiter des Unternehmens A mit Sitz in Deutschland baut Teile in eine beim Unternehmen B mit Sitz in der Schweiz bereits vorhandene Maschine ein und führt deren Funktionsbereitschaft herbei. Unternehmen B hat die einzubauenden Teile schon separat beschafft, sie werden also von Unternehmen B beigestellt.

**Beispiel 1.6: Werkleistung Schweiz – Deutschland (Inbound)**

Ein Mitarbeiter des Unternehmens C mit Sitz in der Schweiz baut Teile in eine beim Unternehmen D mit Sitz in Deutschland bereits vorhandene Maschine ein und führt deren Funktionsbereitschaft herbei. Unternehmen D hat die einzubauenden Teile schon separat beschafft, sie werden also von Unternehmen D beigestellt.

**1.1.4 Werkvertragliche Lieferung**

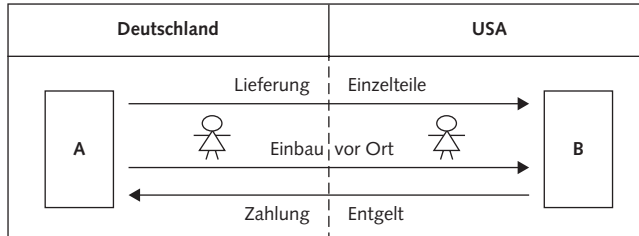
Im Fall einer werkvertraglichen Lieferung liegt eine Kombination aus Werklieferung und Werkleistung vor. Der Vertrag mit dem Kunden besteht letztlich aus zwei Vertragskomponenten, einer Werklieferung und einer Werkleistung. Zunächst werden die Waren vom Lieferanten speziell für den Kunden hergestellt und geliefert (Werklieferung). Der Eigentumsübergang erfolgt jedoch noch nicht bei Übergabe oder Lieferung an den Kunden. Denn diese Waren oder Teile werden dann vom Lieferanten für die Herstellung oder Errichtung des konkreten Erfolgs bzw. Werks verwendet (Werkleistung). Der Lieferant schuldet das Gesamtergebnis aus beiden Vertragskomponenten, das sog. Werk. Der Eigentumsübergang erfolgt auch bezogen auf die Herstellung der erforderlichen Waren oder Teile erst bei Abnahme des gesamten Werks.

Beispiele für klassische werkvertragliche Lieferungen sind Montagearbeiten (z. B. von speziellen Pumpen im Maschinenbau) etc. Die Waren werden mit einem hohen Spezialisierungsgrad hergestellt und der Einbau erfordert i. d. R. spezielle Kenntnisse. Im Ergebnis entsteht ein funktionstüchtiges, im Fertigungsprozess des Kunden reibungslos laufendes Werk.

Beispiel 1.7: Werkvertragliche Lieferung Deutschland – USA (Outbound)

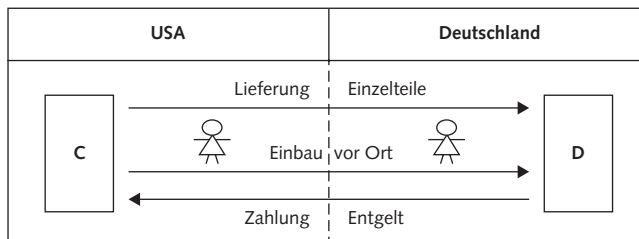
Ein Energieversorgungsunternehmen B in den USA kauft eine Windkraftanlage bei dem in Deutschland ansässigen Unternehmen A. Das Unternehmen A transportiert die einzelnen

Bestandteile der Windkraftanlage zum Standort in den USA. Dort bauen verschiedene Spezialisten des Unternehmens A die Windkraftanlage auf. Der Kunde in den USA zahlt erst, wenn die Windkraftanlage funktionsbereit ist und er das Werk offiziell abgenommen hat.



Beispiel 1.8: Werkvertragliche Lieferung USA – Deutschland (Inbound)

Ein Energieversorgungsunternehmen D in Deutschland kauft eine Windkraftanlage bei dem in den USA ansässigen Unternehmen C. Das Unternehmen C transportiert die einzelnen Bestandteile der Windkraftanlage zum Standort in Deutschland. Dort bauen verschiedene Spezialisten des Unternehmens C die Windkraftanlage auf. Der Kunde in Deutschland zahlt erst, wenn die Windkraftanlage funktionsbereit ist und er das Werk offiziell abgenommen hat.



1.1.5 Gewährleistung

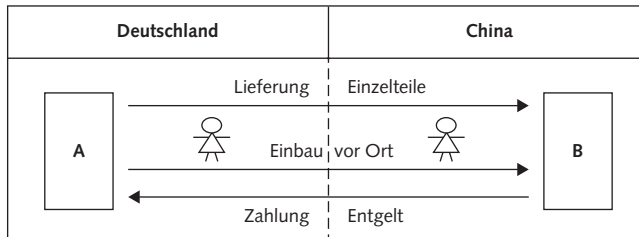
Gewährleistung nennt man die Verpflichtung eines Unternehmens, Mängel oder Fehler an der gelieferten Ware oder erbrachten Werkleistung zu beheben, z.B. durch Nachbesserung oder Ersatzlieferung. Diese Verpflichtung muss kostenlos erbracht werden, wenn der Verkäufer/Lieferant den Mangel oder Fehler verursacht hat.

Typischer Fall einer Gewährleistung ist der Austausch eines defekten Maschinenteils. Zu einem solchen Austausch kommt es, wenn die Maschine kurz nach Inbetriebnahme oder zu einem deutlich späteren Zeitpunkt, z.B. nach zehn Monaten, nicht mehr einwandfrei funktioniert.

Die Feststellung der Fehlerhaftigkeit, der Austausch von Teilen und die Reparatur erfordern regelmäßig den Einsatz von Mitarbeitern vor Ort beim Kunden. Sofern der Mitarbeiter dafür ins Ausland reisen muss, findet ein grenzüberschreitender Mitarbeiterereinsatz statt. Dieser Auslandseinsatz muss i. d. R. nach separaten Kriterien beurteilt werden. Es gelten also nicht dieselben Kriterien, die für den Auslandseinsatz im Rahmen der ursprünglichen Vertragserfüllung maßgeblich waren. Dies ist nur der Fall, sofern die Gewährleistung noch als Teil der Inbetriebnahme und damit der ursprünglichen Vertragserfüllung erfolgt.

Beispiel 1.9: Gewährleistung (Outbound)

Unternehmen A mit Sitz in Deutschland liefert im Rahmen seiner Gewährleistungsverpflichtung Ersatzteile für eine vor zehn Monaten gelieferten Maschine an Unternehmen B mit Sitz in China. Ein Mitarbeiter des Unternehmens A baut die Teile bei Unternehmen B ein.

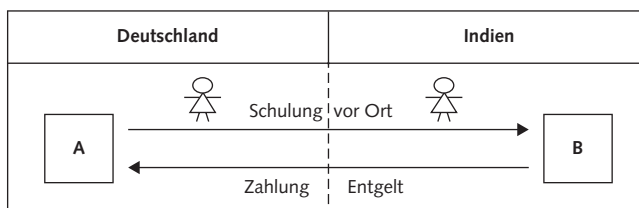
**1.1.6 Beratende Dienstleistung**

Das wesentliche Merkmal der beratenden Dienstleistung ist, dass ein Unternehmen gegenüber einem anderen eine vertraglich ausgestaltete oder beschriebene Beratungsleistung gegen Entgelt erbringt. Sie wird häufig im Projektgeschäft angewendet, z. B. bei Unternehmens- oder IT-Beratung. Denkbar sind beratende Dienstleistungen auch bei Montagen, wenn z. B. die Übernahme von Überwachungsfunktionen, Trainings und Schulungen separat vereinbart wird. Teilweise sind diese Tätigkeiten bereits Bestandteil des Werkvertrags mit dem Kunden. Es gibt verschiedene Möglichkeiten, die zu erledigenden Beratungsleistungen zu konkretisieren. Beispielsweise werden die zu liefernden Ergebnisse, die zeitlichen Restriktionen oder bestimmte Zahlungsmodalitäten geregelt. Auf diese Ausgestaltungsmöglichkeiten wird im Folgenden nicht gesondert eingegangen.

Sobald die beratende Dienstleistung nicht nur im Inland, sondern auch im Ausland erbracht wird, liegt ein grenzüberschreitender Mitarbeiterereinsatz vor.

Beispiel 1.10: Beratungsleistung Deutschland – Indien (Outbound)

Unternehmen A mit Sitz in Deutschland hatte eine Maschine an Unternehmen B mit Sitz in Indien geliefert. Die Maschine wurde durch Unternehmen B selbst eingebaut. Ein neuer Mitarbeiter des Unternehmens B soll die Bedienung dieser Maschine erlernen. Unternehmen B beauftragt das Unternehmen A, einen Mitarbeiter zur Schulung des indischen Mitarbeiters zu schicken.

**Beispiel 1.11: Beratungsleistung Indien – Deutschland (Inbound)**

Unternehmen C mit Sitz in Indien hatte eine Maschine an Unternehmen D mit Sitz in Deutschland geliefert. Die Maschine wurde durch Unternehmen D selbst eingebaut. Ein neuer Mitarbeiter des Unternehmens D soll die Bedienung dieser Maschine erlernen. Unternehmen D beauftragt das Unternehmen C, einen Mitarbeiter zur Schulung des deutschen Mitarbeiters zu schicken.



1.1.7 Personalverleih

Das wesentliche Kriterium bei einem Personalverleih bzw. einer Arbeitnehmerüberlassung ist, dass ein Unternehmen einem anderen Unternehmen Mitarbeiter mit einer bestimmten, vertraglich vereinbarten Qualifikation gegen Entgelt zur Verfügung stellt. Das verleihende Unternehmen schuldet aber nur die zeitliche Zurverfügungstellung dieses Personals. Über den Inhalt der Aufgaben, die dieses Personal zu erledigen hat, entscheidet das Unternehmen, das es ausleiht, also zur Verfügung gestellt bekommen hat. Für die Dauer des Verleihs wird der Mitarbeiter quasi wie ein Mitarbeiter des entleihenden Unternehmens behandelt.

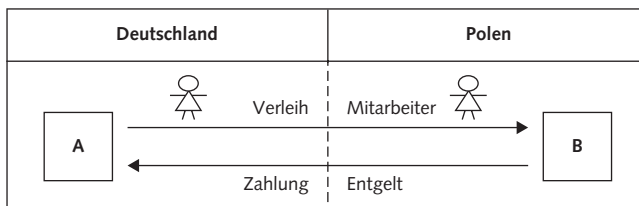
Ein typisches Beispiel ist der Verleih von Personal durch Zeitarbeitsfirmen oder zwischen verbundenen Unternehmen. In Deutschland gibt es für diese Fälle spezielle Vorschriften, die im Arbeitnehmerüberlassungsgesetz geregelt sind. Im Folgenden wird jedoch statt Arbeitnehmerüberlassung einheitlich nur der Begriff Personalverleih verwendet.

Details zur Dauer eines Personalverleihs, der Qualifikation der Mitarbeiter, der Vergütung etc. können variieren, wobei im Folgenden darauf nicht weiter eingegangen wird.

Findet grenzüberschreitender Personalverleih statt, sind die rechtlichen Konsequenzen und damit verbundenen Pflichten für die beteiligten Unternehmen und für den Mitarbeiter persönlich deutlich von den bisher dargestellten Geschäftsbeziehungen zu unterscheiden.

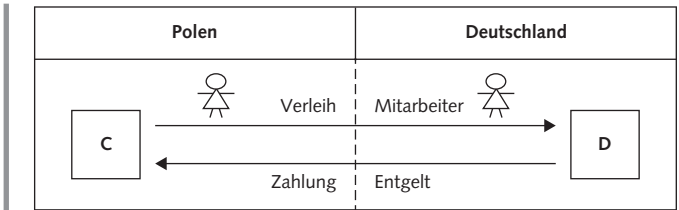
Beispiel 1.12: Personalverleih Deutschland – Polen (Outbound)

Unternehmen A mit Sitz in Deutschland hatte eine Maschine an Unternehmen B mit Sitz in Polen geliefert. Ein Mitarbeiter des Unternehmens B, der die Bedienung dieser Maschine übernehmen sollte, fällt unerwartet für drei Monate aus. Unternehmen A vereinbart mit Unternehmen B, einen seiner Mitarbeiter mit den entsprechenden Qualifikationen kurzfristig an Unternehmen B »auszuleihen«.



Beispiel 1.13: Personalverleih Polen – Deutschland (Inland)

Unternehmen C mit Sitz in Polen hatte eine Maschine an Unternehmen D mit Sitz in Deutschland geliefert. Ein Mitarbeiter des Unternehmens D, der die Bedienung dieser Maschine übernehmen sollte, fällt unerwartet für drei Monate aus. Unternehmen C vereinbart mit Unternehmen D, einen seiner Mitarbeiter mit den entsprechenden Qualifikationen kurzfristig an Unternehmen D »auszuleihen«.



1.1.8 Vergleichende Übersicht

Jede der erläuterten Geschäftsbeziehungen kann Auswirkungen auf die Beurteilung der allgemeinen Arbeitgeberpflichten gegenüber dem Mitarbeiter und staatlichen Behörden haben. Auch beeinflusst die zugrunde liegende Geschäftsbeziehung die Einreisebedingungen sowie die steuerliche und sozialversicherungsrechtliche Situation eines jeden einzelnen im Ausland tätigen Mitarbeiters. Deshalb werden zur Veranschaulichung die herausgearbeiteten Unterschiede in folgender Tabelle nochmals zusammengefasst:

Wesentliche Unterschiede der einzelnen Geschäftsbeziehungen zwischen Unternehmen und Kunden				
Begriff	Vertragsgegenstand	Was schuldet das Unternehmen?	Schuldet der Kunde ein Entgelt?	Beispiel
»reine Warenlieferung«	Ware	Ware	ja	Lieferung Maschine
Werklieferung	speziell hergestellte Ware	Ware	ja	Maßanfertigung Esstisch
Werkleistung	Arbeitsleistung	Werk	ja	Bau einer Garage/ Servicearbeiten an einer Großanlage
werkvertragliche Lieferung	Ware und Arbeitsleistung	Ware und Werk	ja	Montage einer Windkraftanlage
Gewährleistung	Ware und/oder Arbeit	Ware und/oder Arbeit	nein	Lieferung und/oder Einbau von Ersatzteilen
beratende Dienstleistung	Arbeitsleistung	Tätigkeit	ja	Schulung von Mitarbeitern des Kunden, Projekteinsätze
Personalverleih	Personal	zeitliche Verfügbarkeit	ja	Personal auf Zeit

Im Rahmen von Montagen wird die Geschäftsbeziehung zum Kunden im Regelfall eine werkvertragliche Lieferung sein, aus der sich ggf. eine Gewährleistung ergeben kann. Bei internationalen Projekteinsätzen handelt es sich eher um beratende Dienstleistungen oder Werkleistungen im Sinne von Service- oder Reparaturtätigkeiten. Letztere kommen auch häufig im Nachgang zu einer Montage in Betracht.

1.1.9 Exkurs zur Umsatzsteuer

Grundsätzlich ist für die Umsatzsteuer danach zu differenzieren, ob der leistende Unternehmer eine Warenlieferung oder eine Dienstleistung erbringt. Hiernach bestimmt sich der Leistungsort für die Leistung, d.h. wo und wie der Umsatz zu besteuern ist. Eine Herausforderung für die umsatzsteuerliche Ortsbestimmung bilden regelmäßig die Konstellationen, deren Leistungsumfang sowohl Liefer- als auch Leistungselemente (in umsatzsteuerlicher Terminologie »Dienstleistungselemente«) enthält.

- **»Reine« Warenlieferung und Werklieferung**

Bei den in Kapitel 1.1.1 dargestellten Konstellationen folgt die »reine« Warenlieferung den umsatzsteuerlichen Regelungen für Lieferungen. Für Warenlieferungen ist der Ort der Leistung dort, wo die Warenbewegung beginnt. Grenzüberschreitende Warenlieferungen, die in Deutschland beginnen, sind i. d. R. entweder als innergemeinschaftliche Lieferungen in andere Mitgliedstaaten der EU oder als Ausfuhrlieferungen in Drittländer steuerbefreit. Allerdings hat der Lieferant neben besonderen Nachweispflichten, durch die insbesondere der Grenzübertritt anhand von Belegen dokumentiert wird, auch entsprechende Aufzeichnungspflichten zu erfüllen, sog. Buch- und Belegnachweis.

Für Lieferungen in Drittländer hat der Lieferant zudem die zoll- und außenwirtschaftsrechtlichen Verpflichtungen bei der Ausfuhr zu beachten, unter anderem die Abgabe einer Ausfuhranmeldung. Für die zollrechtliche Einfuhr im Empfangsland ist regelmäßig der Kunde verantwortlich.

Für die in Kapitel 1.1.2 dargestellte Werklieferung sind die vorstehenden Regelungen für Warenlieferungen analog anzuwenden. Dies gilt, weil auch hier das fertige Werk, das speziell für den Kunden hergestellt wird, geliefert wird und vor Ort im Ausland durch den Kunden oder in seinem Auftrag von einem Dienstleister eingebaut wird.

- **Werkleistung und werkvertragliche Lieferung**

Bei den in den Kapiteln 1.1.3 und 1.1.4 dargestellten Konstellationen muss sich der Lieferant mit den Fragen auseinandersetzen, wo und wie seine Leistung zu besteuern ist. Die klassischen Werkleistungen, wie z. B. Bauarbeiten oder Reparaturen, umfassen die Lieferung von Waren und die Erbringung einer Dienstleistung. Es ist daher zunächst zu untersuchen, ob sich die Bestimmung des umsatzsteuerlichen Leistungsortes nach den Regelungen für Lieferungen oder für Dienstleistungen richtet. Bei grenzüberschreitenden Projekten muss die Sichtweise des jeweiligen Bestimmungslandes mit in Betracht gezogen werden. Bei zahlreichen Drittländern ist das der Umsatzsteuer entsprechende Besteuerungssystem für indirekte Steuern zu betrachten.

Für die in Kapitel 1.1.4 dargestellte werkvertragliche Lieferung kann der Lieferant regelmäßig davon ausgehen, dass der Leistungsort im Bestimmungsland gelegen ist und das dortige Besteuerungssystem für indirekte Steuern greift. Einige Länder haben Vereinfachungen dahingehend vorgesehen, dass der Kunde dann Steuerschuldner wird und somit für den Lieferanten keine Registrierungspflicht besteht. Allerdings weichen die Vereinfachungsregelungen sogar innerhalb der EU im Detail stark voneinander ab. Auch ist zu beachten, dass ein Vertragssplit in einen Lieferteil und einen Dienstleistungsteil häufig eine Registrierungspflicht nicht vermeiden kann.

Fragen im Hinblick auf z. B. die Steuerschuldnerschaft, ggf. entstehende Registrierungspflichten und sich daraus ableitende Deklarationspflichten sollten stets vorab geklärt werden. Die hierdurch entstehenden Kosten müssen i. d. R. als Einzelkosten in das Projekt einfließen und entsprechend kalkuliert werden. Zudem ist die Tatsache, dass ggf. lokale Umsatzsteuer entsteht, für die Kaufpreisklausel im Vertrag von großer Relevanz.

Für die Erfüllung der zoll- und außenwirtschaftsrechtlichen Verpflichtungen ist der Lieferant – wie auch bei der Warenlieferung – verantwortlich. Für die Werkleistung bzw. den Werkvertrag und die werkvertragliche Lieferung (s. 1.1.3 und 1.1.4) muss sich der Lieferant jedoch auch im Hinblick darauf kundig machen, wer für die Einfuhrabfertigung im Bestimmungsland verantwortlich ist, wer Schuldner der Einfuhrabgaben wird und zum Abzug der Einfuhrumsatzsteuer berechtigt ist. Dies gilt für die Waren, die Bestandteile des Werkes werden, aber auch z.B. für Maschinen und Werkzeuge, die nicht im Bestimmungsland bleiben, sondern nur vorübergehend verwendet werden sollen.

- **Gewährleistung**

Hinsichtlich der Gewährleistung (s. 1.1.5) ist umsatzsteuerlich grundsätzlich zu differenzieren, ob es sich um einen entgeltlichen Vorgang handelt. Bei Unentgeltlichkeit kann grundsätzlich davon ausgegangen werden, dass der Umsatz nicht steuerbar ist. Allerdings muss der Lieferant im Hinblick auf Waren, die in Zusammenhang mit der Gewährleistung überlassen werden (z.B. Ersatz- oder Austauschteile) auch bei Unentgeltlichkeit umsatzsteuerliche und zollrechtliche Implikationen beachten.

- **Beratende Dienstleistungen und Personalverleih**

Bei der beratenden Dienstleistung oder dem Personalverleih (s. 1.1.6 und 1.1.7) kann umsatzsteuerlich regelmäßig von einer Dienstleistung ausgegangen werden, die grundsätzlich dort der Umsatzbesteuerung zu unterwerfen ist, wo der Kunde unternehmerisch tätig ist. Hier greift in der EU die Vereinfachungsregelung des sog. Reverse-Charge, wonach der Kunde Steuerschuldner wird. Sofern hier jedoch der Leistungsumfang auch Warenlieferungen (z.B. Ersatzteile, Werkzeuge) enthält, sind die oben dargestellten umsatzsteuerlichen und zollrechtlichen Aspekte zu beachten.

1.2 Geschäftsabwicklungsmodelle zwischen verbundenen Unternehmen

Neben der Thematik der Geschäftsbeziehungen des Unternehmens zu seinem Kunden sind im Rahmen von grenzüberschreitenden Mitarbeiterereinsätzen die unterschiedlichen Abwicklungsarten der Kundenverträge zwischen den verbundenen Unternehmen von Bedeutung. Das vom Kunden beauftragte Unternehmen kann entscheiden, den Auftrag (teilweise) nicht selbst abzuwickeln, sondern verbundene Unternehmen und/oder fremde Subunternehmen für die Auftragsabwicklung einzubinden. Die Einbindung anderer Unternehmen bietet aus steuerlicher Sicht verschiedene Gestaltungsvarianten. Sie können für die Besteuerung auf Unternehmens- und Mitarbeitererebene wesentliche Auswirkungen haben. Die Art der Einbindung von verbundenen Unternehmen oder Drittunternehmen beeinflusst auch stark die lohnsteuerlichen, sozialversicherungs- und arbeitsrechtlichen Verpflichtungen für den im Ausland eingesetzten Mitarbeiter. Die verschiedenen Verträge und Vereinbarungen zwischen Unternehmen und Mitarbeitern bei grenzüberschreitenden Einsätzen werden gesondert behandelt (s. 1.3). Einige der Abwicklungsmodelle verfolgen das Ziel, die Begründung einer sog. Betriebsstätte im Ausland zu vermeiden (s. 4.2). Wichtig ist, dass sich das gewählte Geschäftsabwicklungsmodell auch später in der Vertragsumsetzung wiederfindet. Nur so kann sichergestellt werden, dass die mit der vertraglich geregelten Konstellation beabsichtigten Ziele auch tatsächlich erreicht werden. Eine

fehlende Berücksichtigung des geplanten und vertraglich ausgearbeiteten Konzepts kann ein zusätzliches Betriebsstättenrisiko auslösen.

In diesem Kapitel geht es darum, verschiedene Geschäftsabwicklungsmodelle zu abstrahieren und auf ihre wesentlichen Merkmale zu reduzieren. Dadurch soll eine Unterscheidung zwischen den einzelnen Modellen ermöglicht werden. Die vielfältigen Varianten eines jeden einzelnen Geschäftsabwicklungsmodells bleiben daher auch hier zu Vereinfachungszwecken unberücksichtigt. Aus diesem Grund werden ebenfalls juristische Unschärfen hingenommen.

Im Folgenden werden der Begriff des »verbundenen Unternehmens« und die Struktur eines Unternehmensverbunds erläutert. Im Anschluss werden folgende Geschäftsabwicklungsmodelle zwischen verbundenen Unternehmen im Einzelnen erläutert:

- Direktgeschäft,
- Vertragssplit,
- offenes Konsortium,
- Unterbeauftragung.

Abschließend folgt eine vergleichende Übersicht (s. 1.2.2.5).

1.2.1 Verbundene Unternehmen

Zunächst gilt es, den Begriff des bzw. der verbundenen Unternehmen zu erläutern. Es handelt sich um Gesellschaften, die in einem national oder international tätigen Unternehmensverbund agieren. Bei den beteiligten Unternehmen handelt es sich um Kapital- und/oder Personengesellschaften. Eine sog. Muttergesellschaft hält typischerweise mittelbar oder unmittelbar eine »wesentliche Beteiligung« an einem Unternehmen im In- oder Ausland, sog. Tochter- oder Enkelgesellschaften. Wann eine »wesentliche Beteiligung« vorliegt, wird sowohl national als auch international unterschiedlich definiert. I. d. R. wird dabei auf einen bestimmten Prozentsatz der Beteiligung am Kapital der Gesellschaft bzw. die Möglichkeiten zur direkten Einflussnahme abgestellt. In Deutschland gibt es z.B. bereits für die Kapitalbeteiligung unterschiedliche Wesentlichkeitsgrenzen je nach Rechtsgebiet. Auf Einzelheiten hierzu wird aufgrund der Komplexität nicht weiter eingegangen. Vielmehr wird im Folgenden unterstellt, dass bei Verwendung des Begriffs »verbundenes Unternehmen« die Voraussetzungen einer wesentlichen Beteiligung nach jeweils anzuwendender Rechtsvorschrift vorliegen.

Beispiel 1.14: Unternehmensverbund

A ist ein internationaler Unternehmensverbund. Die Muttergesellschaft – A-MG – ist eine deutsche Kapitalgesellschaft (z. B. GmbH oder AG) und hält 51 % der Anteile der deutschen Tochtergesellschaft. Hierbei handelt es sich um eine deutsche Personengesellschaft (z. B. OHG oder KG). Es existieren weitere wesentliche Beteiligungen an Kapitalgesellschaften in Spanien (Tochter- und Enkelgesellschaft) und Frankreich. In Portugal hat die Muttergesellschaft keine Beteiligung an einer rechtlich selbständigen Kapital- bzw. Personengesellschaft, sondern verfügt dort nur über eine Betriebsstätte (BS), die als ein unselbständiges Rechtssubjekt zu qualifizieren ist.