

EGB PROJEKT ZU BRIEFKASTENFIRMEN

SCHIFFE VERSENKEN: **WIE POLITIK BRIEFKASTEN-PRAKTIKEN ERKENNEN UND VERSENKEN KANN**



EGB PROJEKT ZU BRIEFKASTENFIRMEN

SCHIFFE VERSENKEN: **WIE POLITIK BRIEFKASTEN-PRAKTIKEN ERKENNEN UND VERSENKEN KANN**

Dezember 2016



Mit finanzieller Unterstützung der
Europäischen Kommission

CONFEDERATION
**SYNDICAT
EUROPÉEN
TRADE UNION**

VORWORT

Dieser Bericht des EGB beinhaltet eine Reihe von Empfehlungen, um das Problem der ‚Briefkastenfirmen‘ zu bekämpfen: Diese werden von Firmen genutzt, um ihre Verpflichtungen zu umgehen und nicht nur geringere Steuern, sondern auch niedrigere Löhne und Gehälter zu zahlen und die Arbeitsbedingungen zu verschlechtern.

Briefkastenfirmen sind juristische Personen, d.h. Gesellschaften, die in einem EU-Mitgliedstaat gegründet werden, in dem sie keine (oder nur geringfügige) Geschäftstätigkeiten ausüben, um sich durch „Regime-Shopping“ niedrigere Steuern, Löhne und Sozialversicherungsbeiträge zu verschaffen. Ein wesentliches Merkmal von Briefkastenfirmen ist, dass sie sehr schnell, einfach und zu geringen Kosten gegründet und wieder aufgelöst werden können. Solche Gesellschaften können innerhalb weniger Stunden eingetragen und abgewickelt werden, was deren Aufsicht sehr schwierig gestaltet.

Im ersten Bericht ‚Die Auswirkungen von Briefkastenpraktiken auf Arbeitnehmerrechte und Staatseinnahmen‘ wurden vier Fallstudien aus Deutschland, den Niederlanden, Italien und Schweden vorgestellt, die den Fleischverarbeitungs-, Kraftverkehrs, Fahrzeugfertigungs- und Bausektor betreffen. Er zeigt, dass Steuervermeidung häufig mit der Ausbeutung von Arbeitnehmern einhergeht.

Dieser zweite Bericht befasst sich vorrangig mit Empfehlungen und Ansätzen, um gegen dieses Problem durch Verbindung der drei Dimensionen des Steuer-, Sozialversicherungs- und Arbeitsrechts vorzugehen. Dieser übergreifende Ansatz zeigt, dass sich der Rechtsrahmen über verschiedene einzelstaatliche und europäische Politikbereiche erstreckt, was oft zu inkohärenten, widersprüchlichen und teilweise sogar gegensätzlichen Rechtsvorschriften führt. Der Bericht argumentiert, dass dieses ‚Schubladendenken‘ zur Umsetzung unterschiedlicher Auffassungen von Rechtmäßigkeit geführt hat. Dies wiederum hat den Unternehmen Möglichkeiten eröffnet, Rechtsvorschriften und Sicherungsklauseln zu umgehen. Besonders bedenklich ist, dass Regulierungsmaßnahmen, die einem Bereich unternommen werden, oft schnell durch Maßnahmen in einem anderen unterwandert werden. Um nur ein Beispiel zu nennen: Die Deregulierung des Gesellschaftsrecht trägt nicht dazu bei, eine bessere Definition dessen zu erlangen, was ein echtes Unternehmen ist.

Der EGB ist den Mitarbeitern und Experten, die an diesem Bericht mitgewirkt haben, zu Dank verpflichtet. Unserer besonderer Dank gilt Séverine Picard, der Rechtsberaterin des EGB, die das Projekt entworfen und geleitet hat. Special thanks are also due to Jan Cremers (Amsterdam Institute for Advanced Labour Studies, Netherlands) for his, to) for the case studies report, and to the authors of these thematic reports: Spezieller Dank gilt auch Jan Cremers (Amsterdam Institute for Advanced Labour Studies, Niederlande) für Beiträge und Katrin McGauran (SOMO – Centre for Research on Multinational Corporations, Netherlands) für ihre Fallstudien und den Autor/innen der thematischen Berichte: Mijke Houwerzijl (Tilburg Law School, Niederlande), François Henneaux und Edoardo Traversa (Katholische Universität Löwen, Belgien). Ihre Berichte enthalten zahlreiche Empfehlungen für den EGB. Diese verdienen, diskutiert und weiter vertieft zu werden. Einige der Vorschläge fließen bereits in die Arbeit des EGB ein, wie zum Beispiel zur Überarbeitung der Entsenderichtlinie, der Notwendigkeit, an EU-Verordnungen zur Koordinierung der Sozialversicherung zu arbeiten, die unternehmensrechtliche Debatte über den tatsächlichen Sitz im Gegensatz zum Ort der Gründung (Sitz- oder Gründungstheorie) oder der Vorschlag zur Reform des Insolvenzrechts.

Der EGB wird sich weiter für die Schaffung eines wahrhaft Sozialen Europas einsetzen. Wir hoffen, dass dieser Bericht Eingang in die Diskussionen der EU-Kommission über die Europäische Säule sozialer Rechte finden wird und insbesondere die Politik in den Mitgliedstaaten und auf EU-Ebene anregen wird, ihre derzeitige Haltung gegenüber Briefkastenfirmen zu überdenken.

Esther Lynch
EGB Bundessekretär

INHALT

Teil I. Briefkastenstrategien zur Senkung der Löhne und Arbeitsstandards

Über die vorsätzliche Nutzung von Vorschriften zur Bestimmung des anzuwendenden Arbeits- und Gesellschaftsrechts auf der ‚Suche nach billigen Arbeitskräften‘	7
Kapitel 1. Einführung	9
Kapitel 2. Der Rechtsrahmen: Überblick und Sondierungsanalyse	11
Kapitel 3. Analyse der Fallstudien im Hinblick auf den Rechtsrahmen	25
Kapitel 4. Abschließende Empfehlungen	41

Teil II. Die Briefkastenstrategien zur Vermeidung von Sozialversicherungsbeiträgen

Wie Firmen die EU-Koordinierungsregeln zur sozialen Sicherheit durch künstliche Konstruktionen unterlaufen und missbrauchen	47
Kapitel 1. Einführung	51
Kapitel 2. Der Rechtsrahmen: Kurzübersicht und Stärken-Schwächen-Analyse	53
Kapitel 3. Analyse von Fallstudien unter Berücksichtigung des Regulierungsrahmens	73
Kapitel 4. Abschließende Empfehlungen	86

Teil III. Briefkastenfirmen und Besteuerung

Umfang und Aufbau des Berichts	95
Scope and structure of the report	91
Kapitel 1. Briefkastenfirmen: Regulierungskonzept und laufende Initiativen	97
Kapitel 2. Analyse der Fallstudien	116
Kapitel 3. Unsere Empfehlungen für den EGB	122
Referenzen	126

COMPANY

TEIL I

BRIEFKASTENSTRATEGIEN ZUR SENKUNG DER LÖHNE UND ARBEITSSTANDARDS

Über die vorsätzliche Nutzung von Vorschriften zur Bestimmung des anzuwendenden Arbeits- und Gesellschaftsrechts auf der ‚Suche nach billigen Arbeitskräften‘

Mijke Houwerzijl

Dezember 2016

INHALT VON TEIL I

Kapitel 1. Einführung	9
1.1. Ausgangspunkt und Methodologie	9
1.2. Was ist eine Briefkastenfirma?	10
1.3. Gliederung des Berichts	10
<hr/>	
Kapitel 2. Der Rechtsrahmen: Überblick und Sondierungsanalyse	11
2.1. Einführung	11
2.2. Übersicht der einschlägigen Instrumente, die das anzuwendende Arbeitsrecht bestimmen, und ihr Zusammenspiel	12
2.3. Die Auslegung des ‚Staats, in dem die Arbeit gewöhnlich verrichtet wird‘	14
2.4. Die Auslegung der ‚einstellenden Niederlassung‘	16
2.5. Die Auslegung der ‚Ausweichklausel‘	16
2.6. Das anzuwendende Recht bei tatsächlicher Entsendung	17
2.7. Der vorübergehende, ‚begrenzte‘ Charakter der Entsendung	18
2.8. Das Konzept des ‚Zugangs zum Arbeitsmarkt‘	20
2.9. Förderung der ‚Unternehmensmobilität‘, einschließlich Briefkastenfirmen?	21
<hr/>	
Kapitel 3. Analyse der Fallstudien im Hinblick auf den Rechtsrahmen	25
3.1. Einführung in die in Phase I durchgeführten relevanten Fallstudien	25
3.2. Der deutsche Fleischverarbeitungssektor und die Fallstudie Danish Crown	26
3.3. Der niederländische Güterkraftverkehrssektor: die Fallstudie Vos	32
3.4. Der schwedische Bausektor: die Fallstudie Pilgrim	37
3.5. Schlussbemerkungen	39
<hr/>	
Kapitel 4. Abschließende Empfehlungen	41
4.1. Empfehlungen für Probleme, die sich durch unterschiedliche Vorschriften zur Bestimmung der anzuwendenden Gesetzgebung ergeben	41
4.2. Empfehlungen zur Schnittstelle zwischen (D-)ERL, Rom I und Gesellschaftsrecht	43

KAPITEL 1. EINFÜHRUNG

1.1. AUSGANGSPUNKT UND METHODOLOGIE

Der Europäische Gewerkschaftsbund (EGB) hat – gemeinsam mit IndustriALL Europe, dem Europäischen Verband der Lebensmittel-, Landwirtschafts- und Tourismusgewerkschaften (EFFAT), der Europäischen Föderation der Bau- und Holzarbeiter (EFBH) und der Europäischen Transportarbeiter-Föderation (ETF) – ein Projekt zu Briefkastenfirmen initiiert, um ein besseres Verständnis des Problems zu erlangen und eine Stellungnahme und Empfehlungen zu erarbeiten.

In der ersten Phase des Projekts zu den Briefkastenfirmen hat SOMO vier Fallstudien zur Nutzung von Briefkastenstrategien zur Umgehung bzw. Vermeidung von Arbeitsrecht, Sozialversicherungsbeiträgen und Unternehmenssteuern vorgenommen. Ziel war, konkrete Beispiele für die Auswirkungen von Briefkastenfirmen auf die Arbeitnehmer zu liefern. Ein Diskussionspapier¹ zu den Ergebnissen dieser Fallstudien diente als Ausgangspunkt für die zweite Projektphase. Auch wenn die von SOMO verwendeten Daten aus für zuverlässig eingestuften Quellen stammen, wird darauf hingewiesen, dass die Verfasserin dieses Berichts nicht für die Genauigkeit, Angemessenheit, Vollständigkeit, Rechtmäßigkeit oder Zuverlässigkeit der im Bericht über die erste Phase enthaltenen Daten haftbar gemacht werden kann.

Ausgehend von den konkreten Problemen, die im Bericht zur ersten Projektphase erfasst wurden, analysierten Experten in der zweiten Projektphase das Phänomen der Briefkastenfirmen. Zu den Rechtsvorschriften, die die Briefkastenfirmen zu umgehen suchen, gehören das Arbeitsrecht, (allgemeinverbindliche) Tarifverträge, das Sozialversicherungs- und Steuerrecht.

Dieser Bericht basiert auf einer Sichtung der geltenden Gesetzgebung und des Fallrechts und befasst sich mit bestimmten Teilen des **Arbeits- und Gesellschaftsrechts**.

Ziel dieses Berichts ist herauszuarbeiten, wie sich bestehende Rechtsvorschriften zur Festlegung des anzuwendenden Arbeits- und Gesellschaftsrechts auf Briefkastenstrategien auswirken und Schlupflöcher und Widersprüche im geltenden Rechtsrahmen aufzudecken. Der Bericht soll insbesondere klären, wie Firmen kollisionsrechtliche Regelungen im Arbeits- und Gesellschaftsrecht für sich nutzen können, indem sie künstliche Konstrukte zum Zweck der Umgehung des Arbeitsrechts und Minimierung ihrer Arbeitskosten schaffen. Als Ergebnis dieser Analyse wird eine Reihe möglicher rechtlicher und anderer Lösungen vorgeschlagen, die dazu beitragen sollen, das Phänomen der Briefkastenfirmen anzugehen.

¹ The impact of letterbox companies on labour rights and public revenue' von Katrin McGauran, Februar 2016, Centre for Research on Multinational Corporations (SOMO).

1.2. WAS IST EINE BRIEFKASTENFIRMA?

Im Kontext dieses Projekts werden Briefkastenfirmen als Rechtseinheiten definiert, die auf dem Papier nach dem Recht eines beliebigen EU-Mitgliedstaats gegründet werden, jedoch keinerlei oder nur minimale Verbindungen zu in diesem Land ausgeübten materiellen Wirtschaftsaktivitäten haben, um so ‚Regime-Shopping‘ auf der Suche nach niedrigeren Steuersätzen, Beschäftigungsstandards und Sozialversicherungsbeiträgen zu ermöglichen, die im gewählten Land des juristischen Firmensitzes gelten.²

Eine Briefkastenfirma kann daher als Unternehmen definiert werden, das seinen Hauptsitz in einem bestimmten Mitgliedstaat ansiedelt, während es gleichzeitig seine Geschäftstätigkeit (im Wesentlichen) in anderen Mitgliedstaaten betreibt, um geltende Rechtsvorschriften zu umgehen oder deren Einhaltung zu vermeiden.

Auch wenn sich die spezifischen Merkmale von Briefkastenfirmen je nach Zweck – d.h. je nachdem, welche Rechtsvorschriften umgangen werden sollen – unterscheiden können, wurden im Bericht zur ersten Projektphase die folgenden Punkte betont:

- Briefkastenfirmen basieren auf **künstlichen Konstrukten**, d.h. die rechtliche Realität einer als Firma eingetragenen Rechtseinheit, die behauptet, einer bestimmten Geschäftstätigkeit nachzugehen, entspricht nicht der tatsächlichen Realität.
- **Treuhand- und Unternehmensdienstleister** und die **Rechtsberatungsbranche** sind für die Nutzung von Briefkastenfirmen von zentraler Bedeutung, um die Substanz zu liefern und die Einhaltung der Rechtsvorschriften einerseits zu gewährleisten und Rechtsberatung zu Möglichkeiten der Rechtsumgehung im grenzübergreifenden Kontext andererseits zu bieten.
- Die **Verschleierung von Eigentumsverhältnissen** ist ein weiteres gemeinsames Merkmal von Briefkastenfirmen. Dies kann rechtmäßig durch die Einbindung von Dienstleistungsfirmen erfolgen, die Treuhanddienste anbieten, oder durch Scheineigner (Stellvertreter) oder falsche Identitäten.

1.3. GLIEDERUNG DES BERICHTS

Kapitel 2 enthält einen allgemeinen Überblick über die Rechtsvorschriften, die die Festlegung des anzuwendenden Arbeitsrechts regeln, und über die geltenden Rechtsvorschriften zur Gründung von Unternehmen.

Kapitel 3 untersucht die Fallstudien, die im Rahmen der ersten Projektphase vorgenommen wurden, im Hinblick auf den in Kapitel 2 analysierten Rechtsrahmen (bzw. einschlägige Teile davon).

Kapitel 4 bietet einen Überblick der Schlussfolgerungen und Empfehlungen.

² SOMO, Bericht zu Phase 1 (Nr. 1), S. 8 und siehe Abschnitt 1.3.

KAPITEL 2. DER RECHTSRAHMEN: ÜBERBLICK UND SONDIERUNGSANALYSE

2.1. EINFÜHRUNG

In der Europäischen Union sind die Mobilität und Migration von Arbeitnehmern Teil des Binnenmarkts. Sowohl die Migration von EU-Arbeitnehmern wie auch die vorübergehende Entsendung von Arbeitnehmern im Zusammenhang mit der grenzübergreifenden Erbringung von Dienstleistungen innerhalb der EU werden durch den Vertrag über die Arbeitsweise der Europäischen Union (AEUV) geschützt. EU-Bürger können in einen anderen EU-Mitgliedstaat gehen, um dort angestellt zu arbeiten, indem sie von ihrem in Artikel 45 AEUV verankerten Recht Gebrauch machen. Arbeitgeber, die in der EU ansässig sind und ihre Beschäftigten in einen anderen Mitgliedstaat entsenden, können sich dabei auf Artikel 56 AEUV berufen.

Das Recht auf Freizügigkeit innerhalb der EU bedeutet, dass Verwaltungskontrollen der (Arbeits-)Migration abgeschafft wurden. Im Gegensatz zur Zuwanderung aus Drittstaaten gelten die (einzelstaatlichen oder europäischen) Rechtsvorschriften des Zuwanderungsrechts nicht für die innereuropäische Freizügigkeit und Migration von Arbeitnehmern. Im Ergebnis schalten die Rechte auf Freizügigkeit auch die ‚Schutzfunktion‘ des Zuwanderungsrechts aus, wie zum Beispiel Vorschriften (die es in mehreren Ländern gibt), die (als Minimum) die Anwendung des Arbeitsrechts des Gaststaats als Bedingung für den Erhalt einer Arbeitserlaubnis verlangen können. Solche Rechtsvorschriften sollen die Ausbeutung von Arbeitsmigranten in geringqualifizierter (und gering entlohnter) Beschäftigung verhindern. Anstelle der Schutzfunktion des Zuwanderungsrechts legen die Vorschriften zur Freizügigkeit (und das Sekundärrecht der EU, das auf den Freiheiten basiert) die (teilweise) Gleichbehandlung zugewanderter/entsandter und inländischer Arbeitnehmer fest. Die Gleichbehandlungsrechte, die den Arbeitnehmern gewährt werden, können jedoch nur im Zusammenspiel mit dem internationalen Privatrecht (IPR, auch ‚Kollisionsrecht‘ genannt) und den Freizügigkeitsrechten des Arbeitgebers in seiner Rolle als Dienstleistungserbringer existieren und in der Praxis dadurch eingeschränkt werden.

Es hängt mit dem privatrechtlichen Charakter des Arbeitsvertrags zwischen Arbeitgeber und Arbeitnehmer zusammen, dass die Rechtsvorschriften des internationalen Privatrechts (IPR) bei der Festlegung, welches Recht bei einem Beschäftigungsverhältnis mit transnationalen Elementen greift, eine wesentliche Rolle spielt. Heutzutage wird das Recht, das für einen Arbeitsvertrag gilt, in allen EU-Mitgliedstaaten durch die Vorschriften des IPR in den Artikeln 8 und 9 der Rom-I-Verordnung geregelt.³ Außerdem ist die Entsenderichtlinie⁴ (ERL) im konkreten Fall der grenzübergreifenden Entsendung von Arbeitnehmern relevant sowie seit Ablauf der Frist für deren Umsetzung auch die Durchsetzungsrichtlinie zur ERL⁵ (D-ERL). Die Abschnitte 2.2 bis 2.8⁶ enthalten einen Überblick der wesentlichen Aspekte. Wo dies angezeigt erscheint, wird kurz auf den Vorschlag einer ‚gezielten

3 Verordnung (EG) Nr. 593/2008 über das auf vertragliche Schuldverhältnisse anzuwendende Recht („Rom I“), ABl. 2008, L 177/6.

4 Richtlinie 96/71/EC über die Entsendung von Arbeitnehmern im Rahmen der Erbringung von Dienstleistungen, ABl. L 1997/18, 1.

5 Richtlinie 2014/67/EU des Europäischen Parlaments und des Rates vom 15. Mai 2014 zur Durchsetzung der Richtlinie 96/71/EG über die Entsendung von Arbeitnehmern im Rahmen der Erbringung von Dienstleistungen und zur Änderung der Verordnung (EU) Nr. 1024/2012 über die Verwaltungszusammenarbeit mit Hilfe des Binnenmarkt-Informationssystems („IMI-Verordnung“), ABl. L 2014/159, 11. Die Richtlinie zur Durchsetzung der ERL musste von den Mitgliedstaaten bis zum 18. Juni 2016 umgesetzt werden. Es haben noch nicht alle Mitgliedstaaten die Umsetzung der Durchsetzungsrichtlinie gemeldet. Siehe: <http://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/NIM/?uri=celex:32014L0067>

6 Dieser Teil des Berichts bezieht sich stark auf frühere Arbeiten, insbesondere: Aukje van Hoek & Mijke Houwerzijl, „Where do, according to Rome I and the (E)PWD, EU mobile workers belong?“ in: Herwig Verschueren (Hrsg.), *Where do I belong. EU law and adjudication on the link between individuals and Member States*, Cambridge: Intersentia 2016, S. 215-253 (und darin enthaltene Verweise).

Überarbeitung' der ERL eingegangen, den die Europäische Kommission am 8. März 2016 vorgestellt hat und der derzeit im Europäischen Parlament diskutiert wird.⁷ Dieser Vorschlag zur Änderung der ERL behandelt nicht die Fragen, die von der dazugehörigen Durchsetzungsrichtlinie aufgegriffen werden; nach Aussage der Europäischen Kommission ergänzen und verstärken sie sich gegenseitig.

Dienstleistungserbringer, die Arbeitnehmer in Gaststaaten entsenden, müssen in einem anderen Mitgliedstaat niedergelassen sein. Dazu zählen die sogenannten Briefkastenfirmen. Daher skizziert der letzte Abschnitt 2.9 dieses Kapitels den aktuellen Sachstand des EU-Rechts in Sachen ‚unternehmerischer Mobilität‘.

2.2. ÜBERSICHT DER EINSCHLÄGIGEN INSTRUMENTE, DIE DAS ANZUWENDEnde ARBEITSRECHT BESTIMMEN, UND IHR ZUSAMMENSPiEL

Artikel 8 der Rom-I-Verordnung vereinheitlicht die Kollisionsnormen in Europa zu dem Recht, das für Individualarbeitsverträge gilt. Im Grundsatz steht es den Parteien frei, das für ihren Arbeitsvertrag anzuwendende Recht zu wählen. Aber Artikel 8(1) Rom I grenzt die Wirkung der Rechtswahl ein, da die Entscheidung der Parteien nicht dazu führen darf, dass der Arbeitnehmer des Schutzes beraubt wird, den ihm das mangels Rechtswahl anzuwendende zwingende Recht bieten würde (das ‚objektiv anzuwendende Recht‘). Der Mehrheitlich in der Literatur vertretenen Meinung zufolge bedeutet dies, dass das von den Parteien gewählte Recht auf den gesamten Vertrag Anwendung findet, außer wenn zwingende Vorschriften des ansonsten geltenden Rechts dem Arbeitnehmer besseren Schutz bieten würden.⁸ Somit genießt der Arbeitnehmer immer den Schutz der Rechtsordnung, die den besseren Standard bietet; vereinbaren der Arbeitgeber und Arbeitnehmer bessere Beschäftigungsbedingungen als die mangels Rechtswahl gesetzlich vorgeschriebenen Vorschriften, gibt Artikel 8(1) Rom I dem gewählten Recht Vorrang. Verständigen sich die Parteien jedoch auf schlechtere Beschäftigungsbedingungen als die, die im objektiv anzuwendenden Recht festgelegt sind, bleibt Letzteres gültig. Dieses ‚Günstigkeitsprinzip‘ soll den Arbeitgeber davon abhalten, Kapital aus seiner stärkeren Verhandlungsposition zu schlagen.

Da das objektiv geltende Recht eine ‚Untergrenze‘ einzieht – ein Mindestmaß an Schutz – ist es wichtig, es immer festzulegen. Dies muss gemäß der Vorschriften zur Rechtswahl in Artikel 8(2)-8(4) Rom I erfolgen. Nach Artikel 8(2) Rom I unterliegen Arbeitsverträge grundsätzlich dem Recht des Staats, in dem oder andernfalls von dem aus der Arbeitnehmer in Erfüllung des Vertrags gewöhnlich seine Arbeit verrichtet – d.h. sein üblicher Arbeitsplatz. Der Staat, in dem die Arbeit gewöhnlich verrichtet wird, wechselt nicht, wenn der Arbeitnehmer vorübergehend in einem anderen Staat eingesetzt (entsandt) wird. Durch den Bezug auf den *gewöhnlichen* anstelle des *tatsächlichen* Arbeitsplatzes stärkt diese Norm das Recht, das auf den Arbeitsvertrag Anwendung findet: Während einer vorübergehenden Entsendung gilt weiter das Recht des Herkunftsstaats. Artikel 8(3) Rom I enthält eine Vorschrift über einen alternativen Bezug, falls das Land, in dem die Arbeit für gewöhnlich verrichtet wird, nicht bestimmt werden kann. In diesem Fall fällt der Vertrag unter das Recht des Staats, in dem sich die Niederlassung befindet, über die der Arbeitnehmer eingestellt wurde. Nach Artikel 8(4) Rom I können beide oben genannten Verbindungsfaktoren – der gewöhnliche Arbeitsort und Standort der Niederlassung, an dem die Einstellung erfolgte – außer Acht gelassen werden, wenn es sich aus den Gesamtumständen ergibt, dass der Vertrag eine engere Verbindung zu einem anderen Staat hat; in diesem Fall gilt das Recht dieses anderen Lands (Ausweichklausel).

⁷ COM (2016) 128; Ausschuss des EP für Beschäftigung und soziale Angelegenheiten, Entwurf eines Berichts über den Vorschlag für eine Richtlinie des Europäischen Parlaments vom 2. Dezember 2016, PE582.163. Eine gründliche Analyse dieser Dokumente würde den Rahmen dieses Berichts sprengen.

⁸ Auch Generalanwalt Trstenjak, Schlussanträge zu Voogsgeerd, Ziffer 48; Generalanwalt Wahl, Schlussanträge zu Schlecker Ziffer 24; der EuGH hat sich in dieser Frage noch nicht eindeutig positioniert, siehe Urteil in Rechtssache C-29/10, *Koelzsch*, Ziffer 35 und Rechtssache C-384/10, *Voogsgeerd*, Ziffer 28.

Artikel 9(2) Rom I erlaubt jedoch Gerichten, inländische ‚Eingriffsnormen‘ (Recht des angerufenen Gerichts) anzuwenden, ungeachtet des (objektiv) anzuwendenden Rechts. Artikel 9(1) definiert: ‚Eine Eingriffsnorm ist eine zwingende Vorschrift, deren Einhaltung von einem Staat als so entscheidend für die Wahrung seines öffentlichen Interesses, insbesondere seiner politischen, sozialen oder wirtschaftlichen Organisation, angesehen wird, dass sie ungeachtet des nach Maßgabe dieser Verordnung auf den Vertrag anzuwendenden Rechts auf alle Sachverhalte anzuwenden ist, die in ihren Anwendungsbereich fallen.‘ Viele arbeitsrechtliche Bestimmungen haben den Charakter einer Eingriffsnorm, obwohl die Mitgliedstaaten traditionell verschiedene Unterscheidungen zwischen *lex causae*⁹ und Eingriffsnormen treffen.¹⁰ Im Ergebnis fördert Artikel 9 Rom I Arbeitsrechtsordnungen, die (teilweise umfangreich) mit Eingriffsnormen arbeiten, wie zum Beispiel traditionell Frankreich und Belgien.

Die ERL, die die Ausübung der unternehmerischen Freiheit der grenzübergreifenden Dienstleistungserbringung nach Artikel 56 AEUV mit der Notwendigkeit in Einklang bringen soll, ein Klima des lautereren Wettbewerbs und der Einhaltung der Arbeitnehmerrechte (Präambel, Absatz 5) zu schaffen, nutzt im Wesentlichen die gleiche Technik, um diese Ziele zu erreichen. Der Unterschied zwischen dieser Binnenmarkttrichtlinie und den Instrumenten des IPR besteht jedoch darin, dass die ERL den Mitgliedstaaten vorschreibt, was Artikel 9 Rom I erlaubt. In Artikel 3 nennt die ERL die nationalen Vorschriften des Gaststaats, die entsandten Arbeitnehmern zwingend *garantiert werden sollten*. So wird ein ‚Kern‘ von Arbeitsbedingungen (in Artikel 3(1)a - g) festgelegt, der vom Dienstleistungserbringer im Gastmitgliedstaat *eingehalten werden muss*. Gemäß ihrer Präambel (Erwägungsgrund 7-11) macht die Entsenderichtlinie damit die vormals optionalen Vorschriften von (heute) Artikel 9 Rom I – für die entsandten Arbeitnehmer, die in ihren persönlichen Geltungsbereich fallen – verpflichtend, indem sie die Themen des Arbeitsrechts definiert, in denen die nationalen zwingenden Vorschriften als ‚Eingriffsnormen‘ zu betrachten sind.

Aus Sicht des Gaststaats schließt die ERL die ‚Lücke‘,¹¹ die Artikel 8 Rom I ansonsten für die territoriale Anwendung des Arbeitsrechts bedeuten würde. Wie bekannt ist, sollte die 1991 erarbeitete Richtlinie Sorgen der Politiker in den Hochlohnvolkswirtschaften zerstreuen, dass ihre Märkte von einer zunehmenden Anzahl geringer entlohnter Arbeitnehmer überschwemmt werden.¹² Entsprechend lautet 3(1) ERL: ‚Die Mitgliedstaaten sorgen dafür, dass *unabhängig von dem auf das jeweilige Arbeitsverhältnis anwendbaren Recht* [Hervorhebung durch die Autorin] die in Artikel 1 Absatz 1 genannten Unternehmen den in ihr Hoheitsgebiet entsandten Arbeitnehmern bezüglich der nachstehenden Aspekte die Arbeits- und Beschäftigungsbedingungen garantieren, die in dem Mitgliedstaat, in dessen Hoheitsgebiet die Arbeitsleistung erbracht wird [...], festgelegt sind...‘ Damit ist klar, dass das Recht, unter das ein Arbeitsvertrag fällt, nach den Normen des IPR bestimmt wird (derzeit Artikel 8 Rom I), aber die ERL setzt – bei Bedarf – den Mindestschutz durch das Gesetz des Gaststaats auf den Schutz auf, den das Recht bereits bietet, das nach Artikel 8 Rom I für den Arbeitsvertrag gilt.

Ein Hinweis auf den komplementären Charakter der ERL im Verhältnis zu Artikel 8 Rom I findet sich auch in Artikel 3(7) ERL. Artikel 3(7) Satz 1 ERL ermöglicht die *Anwendung* eines besseren Schutzes auf entsandte Arbeitnehmer als das Minimum, das die Richtlinie vorsieht.¹³ In den Urteilen in den Rechtssachen *Laval* und *Rüffert* hat der EuGH klargestellt, dass diese Rechtsvorschrift nur für die günstigeren Beschäftigungsbedingungen gilt, die diese Arbeitnehmer bereits nach geltendem Recht oder Tarifverträgen in den Herkunfts-Mitgliedstaaten genießen oder die freiwillig vom Arbeitgeber gewährt werden.¹⁴ Einige Autoren scheinen jedoch aus dem genannten Fallrecht eine Herkunftslandkontrollregelung abzuleiten, nach der entsandte Arbeitnehmer den Gesetzen des

9 *Lex causae* ist das Gesetz oder die Gesetze, die ein angerufenes Gericht unter den einschlägigen Rechtsordnungen als Grundlage für sein Urteil heranzieht.

10 Zu einer Beschreibung der verschiedenen Modelle zum Schutz der Arbeitnehmer in den EU-Mitgliedstaaten siehe A.A.H. van Hoek und M.S. Houwerzijl, ‚Comparative Study on the legal aspects of the posting of workers in the framework of the provision of services in the European Union‘, (2011) und ‚Complementary study on the legal aspects of the posting of workers in the framework of the provision of services in the European Union‘, (2012) *Reports to the European Commission under contract VT/2009/0541 and contract VC/2011/0096*. Verfügbar unter: <http://ec.europa.eu/social/main.jsp?catId=471&langId=en>

11 Wie oben erläutert, legt Art. 8(2) fest, dass das Land, in dem die Arbeit für gewöhnlich ausgeführt wird, nicht wechselt, wenn ein Arbeitnehmer vorübergehend in einem anderen Land arbeitet (dorthin entsandt wird).

12 A. Kennett und S. Nesbitt, ‚The consequences of employing a mobile workforce – a patchwork of protections‘, (2000) 12 *International Company and Commercial Law Review*, S. 400. Zum ersten Entwurf der ERL siehe Europäische Kommission, ‚Vorschlag für eine Richtlinie des Rates über die Entsendung von Arbeitnehmern im Rahmen der Erbringung von Dienstleistungen‘ COM(1991) 230 endgültig – SYN 346. Siehe auch M.S. Houwerzijl und F.J.L. Pennings, ‚Double Charges in Case of Posting of Employees: The Guiot Judgment and its Effects in the Construction Sector‘, (1999) 1 *The European Journal of Social Security*, 102.

13 Erwägungsgrund 17 der ERL spricht außerdem von der *Anwendung günstigerer Arbeitsbedingungen auf entsandte Arbeitnehmer*. Zur Umsetzung des ‚Günstigkeitsprinzips‘ im Fallrecht vor Verabschiedung der ERL siehe: siehe Houwerzijl und Pennings (1999), (Nr. 12), auf S. 102.

14 Siehe Rechtssache C-341/05, *Laval*, Ziffern 79-81, 120 und Rechtssache C-346/06, *Rüffert*, Ziffern 32-34. Für eine eingehendere Betrachtung siehe S. Ejuv, ‚Posting Past and Present The Posting of Workers Directive – Genesis and Current Contrasts‘, (2009) *Formula WP 8*, 32.

Lands unterworfen sind, in dem der Arbeitgeber ansässig ist, und die Anwendung der günstigeren Vorschriften des nach Artikel 8 Rom I anzuwendenden Rechts nicht zulassen.¹⁵ Zugegebenermaßen kann der Bezug auf das ‚Herkunftsland‘ bzw. ‚Ursprungsland‘ im Fallrecht des Gerichtshofs für Verwirrung sorgen, wenn der Mitgliedstaat, in dem der Arbeitnehmer eingestellt wird oder in dem er für gewöhnlich seine Arbeit verrichtet, nicht der Mitgliedstaat ist, in dem der Arbeitgeber sitzt. Es wird jedoch vorgebracht, dass das ‚Herkunfts-‘ oder ‚Ursprungsland‘ so zu interpretieren ist, dass es sich um das Land handelt, dessen Recht im Lichte von Artikel 8 Rom I objektiv anzuwenden ist. Dies wird meistens das Land sein, in dem die Arbeit normalerweise oder für gewöhnlich verrichtet wird, und weniger das Land, in dem der Arbeitgeber sitzt.¹⁶ Diese Lesart untermauert auch Artikel 4(1) der Richtlinie 91/533, die unter der Überschrift ‚Im Ausland tätiger Arbeitnehmer‘ Rechtsvorschriften für Informationspflichten in Situationen festlegt, in denen der Arbeitnehmer seine Arbeit in einem oder mehreren Ländern als dem *Mitgliedstaat ausüben muss, dessen Rechtsvorschriften und/oder Praxis der Arbeitsvertrag oder das ausländische Arbeitsverhältnis unterliegen* (Hervorhebung durch die Autorin).¹⁷

Bis vor kurzem hatte der EuGH keine Zuständigkeit für die Auslegung der bestehenden Instrumente zur Rechtswahl.¹⁸ Dies hat es den Mitgliedstaaten ermöglicht, unterschiedliche Auslegungen des Zusammenspiels zwischen Artikel 8 und Artikel 9 der Rom-I-Verordnung sowie des Zusammenspiels zwischen der Rom-I-Verordnung und der ERL zu entwickeln bzw. beizubehalten. In der Durchsetzungsrichtlinie zur ERL verweist jedoch Artikel 4 auf die Rom-I-Verordnung, was das anzuwendende Recht betrifft. In ihrem neuen Vorschlag für eine gezielte Überarbeitung beabsichtigt die Europäische Kommission sogar, bei einer längeren Entsendung eine ausdrückliche Verbindung zwischen ERL und Rom I herzustellen (siehe Abschnitt 2.7).

2.3. DIE AUSLEGUNG DES ‚STAATS, IN DEM DIE ARBEIT GEWÖHNLICH VERRICHTET WIRD‘

Das Fallrecht des Europäischen Gerichtshofs stellt klar, dass bei einem Handelsvertreter, der in verschiedenen Ländern arbeitet, das nationale Gericht zu ermitteln versuchen sollte, wo der effektive Mittelpunkt der Arbeitsaktivitäten des Arbeitnehmers liegt.¹⁹ Verrichtet der Arbeitnehmer einen Großteil seiner Arbeit in dem Land, in dem er sein Büro hat, gilt dieses als der Staat, *in* oder *von dem* aus er für gewöhnlich seine Arbeit ausübt. Wird hingegen ein Arbeitnehmer an verschiedene Standorte entsandt, um dort dieselbe Tätigkeit auszuführen (z. B. Kochen auf Ölplattformen auf dem Festlandsockel), kann kein effektiver Mittelpunkt der Arbeitstätigkeiten ermittelt noch ein quantitatives Kriterium herangezogen werden, um den ‚wesentlichen‘ Teil der Arbeitsleistung zu bestimmen. In diesem Fall ist das relevante Kriterium für die Festlegung des gewöhnlichen Arbeitsorts des Arbeitnehmers der Standort, an dem er den Großteil seiner Arbeitszeit für die Geschäftstätigkeit seines Arbeitgebers verbringt.²⁰ Im Grundsatz sollte die Gesamtdauer des Arbeitsvertrags

15 Siehe z. B. M. Fornasier und M. Torga, ‚The Posting of Workers: The perspective of the Sending state – The Judgment of the Civil Chamber of the Estonian Supreme Court of 16 January 2013 No 3-2-1-179-12‘, (2013) 3 *EuZA*, S. 364. Diese Autoren ziehen eine Parallele zwischen dieser Situation und dem Urteil in der Rechtssache C-509/09, *eDate Advertising und andere* und der Rechtssache C-161/10, *Martinez und Martinez*. Es bestehen jedoch grundlegende Unterschiede zwischen dem eDate-Szenario und der hier erörterten Sachlage. Siehe im Einzelnen (mit Quellenangaben): Aukje van Hoek / Mijke Houwerzijl (2012), ‚Posting‘ and ‚posted workers‘ – The need for clear definitions of two key concepts of the Posting of Workers Directive, in: Catherine Barnard, Markus Gehring, Iyiola Solanke (Hrsg.), *CYELS* Vol 14 2011-2012, S. 419-451.

16 Darüber hinaus werden die Beschäftigungsbedingungen ausdrücklich aus dem Koordinierungsbereich der Dienstleistungsrichtlinie ausgenommen: Richtlinie 2006/123/EG des Europäischen Parlaments und des Rats vom 12. Dezember 2006 über Dienstleistungen im Binnenmarkt, ABl. 2006, L 376/36–68, Artikel 3(1)(a), 3(2) und Erwägungsgrund 14.

17 Die Richtlinie 91/533 wurde wenige Monate nach Vorlage des Gesetzesvorhabens der Kommission verabschiedet, das später die ERL werden sollte. Die Beziehung zwischen Richtlinie 91/533 und der ERL (Richtlinie 96/71) wurde im Umsetzungsprozess der letztgenannten Richtlinie betont. In der Phase der nationalen Umsetzung äußerte die Kommission ihre Überzeugung, dass die Einhaltung der in Richtlinie 91/533 formulierten Anforderungen (insbesondere Art. 2 und 4) die Umsetzung der ERL vereinfachen sollte, vor allem den Vergleich der Rechtsvorschriften über Mindestlöhne und bezahlten Jahresurlaub im Herkunfts- und Gaststaat. Siehe *Report Working Party on the transposal of the Directive concerning the posting of workers*, Brüssel: Europäische Kommission, Beschäftigung & Soziale Angelegenheiten, 1999, S. 13. Auch im Fallrecht war die Verbindung zwischen den beiden Richtlinien ein Thema. Siehe *Arblade* (verbundene Rechtssachen C-369/96 bis C-376/96, Ziffern 61, 65, 67-68, 70, und *Kommission vs. Luxemburg* (Rechtssache C-319/06), Ziffern 39-41.

18 Die Zuständigkeit für die Auslegung des Vorgängers der Rom-I-Verordnung, das Übereinkommen von Rom, wurde in einem eigenen Protokoll festgelegt, das am 1. August 2004 in Kraft trat (siehe Rechtssache *Koelzsch*, Ziffer 30).

19 Siehe Urteil in der Rechtssache *Rutten*, C-383/95, Ziffer 23.

20 Siehe Urteil in der Rechtssache *Weber*, C-37/00, Ziffer 50.

berücksichtigt werden, es sei denn es besteht eine eindeutige Absicht beider Parteien, den Arbeitsort zu wechseln. In diesem Fall ist nur der jüngste Arbeitsort relevant.²¹

In den Rechtssachen *Koelzsch* und *Voogsgeerd* hat der EuGH klargestellt, dass selbst im Falle eines Berufskraftfahrers, der im grenzübergreifenden Verkehr arbeitet (*Koelzsch*), oder eines Seemanns, der auf einem Tiefseeschiff fährt (*Voogsgeerd*), das nationale Gericht versuchen sollte zu ermitteln, ob durch eine Gesamtbetrachtung aller Umstände ein Staat ermittelt werden kann, in oder von dem aus die Arbeit tatsächlich verrichtet wird.²² Diese Rechtssachen wurden im Kontext der Anwendung von Artikel 6 des Übereinkommens von Rom entschieden, das das auf den Arbeitsvertrag anzuwendende Recht festlegt. Der EuGH rechtfertigt diese breite Auslegung des vorrangigen Anknüpfungspunkts durch den Bezug auf den Schutzcharakter dieser Rechtsvorschrift. Daher diese Verfügung: '[...] so zu verstehen, dass er die Anwendung des Rechts des Staates, in dem der Arbeitnehmer seine berufliche Tätigkeit ausübt, [...] gewährleistet. Denn der Arbeitnehmer übt seine wirtschaftliche und soziale Tätigkeit im erstgenannten Staat aus und dort beeinflusst [...] das geschäftliche und politische Umfeld die Arbeitstätigkeit. Daher muss die Einhaltung der im Recht dieses Staates vorgesehenen Arbeitnehmerschutzvorschriften so weit wie möglich gewährleistet werden.'²³

Bei der Feststellung des Arbeitsorts im grenzübergreifenden Verkehr (einschließlich des internationalen Seeverkehrs) müssen die nationalen Gerichte alle Faktoren beachten, die die Arbeit des Arbeitnehmers bestimmen. Dies sind insbesondere der Ort, von dem aus der Transportarbeiter seine Arbeit verrichtet, Weisungen zu seiner Arbeit erhält und seine Arbeit organisiert und der Ort, an dem sich sein Arbeitsgerät befindet. Darüber hinaus muss das Gericht die Orte ermitteln, wo die Beförderung vorrangig erfolgt, die Güter ausgeladen werden und an den der Arbeitnehmer nach Beendigung seiner Aufgaben zurückkehrt.²⁴

In den Rechtssachen *Koelzsch* und *Voogsgeerd* betonte der EuGH, dass der gewöhnliche Arbeitsort Vorrang gegenüber dem Sitz des Arbeitgebers hat. Dies war neu, da in vielen Staaten die Annahme galt, dass der Arbeitsvertrag von Transportarbeitnehmern unter das Recht fällt, das für den Sitz ihres Arbeitgebers anzuwenden ist, was manchmal durch die Rechtsvorschriften über die Zulassung zum Sektor über Transportlizenzen verstärkt wurde. In beiden Rechtssachen, die vor den EuGH gelangten, spielt die ‚Flagge‘ des Lands jedoch keinerlei Rolle. Der Gerichtshof betont, dass der Verweis auf die einstellende Niederlassung im Übereinkommen von Rom nachrangig ist.²⁵ Nur wenn es nicht möglich ist, den Staat zu ermitteln, in oder von dem aus die Arbeit gewöhnlich verrichtet wird, kann man das zweite Anknüpfungskriterium heranziehen – die Niederlassung, die den Arbeitnehmer eingestellt hat.²⁶

Die Ermittlung des gewöhnlichen Arbeitsorts in den Rechtssachen *Koelzsch* und *Voogsgeerd* wird den nationalen Gerichten überlassen. Aber in beiden Fällen ergibt sich aus der Sachlage eindeutig, dass keine relevante Verbindung zwischen der tatsächlichen Vertragserfüllung durch den Arbeitnehmer und dem Sitzstaat des Arbeitgebers besteht. Der deutsche Berufskraftfahrer *Koelzsch* arbeitete von Deutschland aus, der niederländische Seemann *Voogsgeerd* von Antwerpen (BE); beide waren bei einem luxemburgischen Unternehmen beschäftigt. **Durch die Konzentration auf die tatsächliche Erfüllung des Arbeitsvertrags als Anknüpfungskriterium (d.h. Vorrang des gewöhnlichen Arbeitsorts gegenüber dem Sitz des Arbeitgebers) verhindert das Gericht, dass ein Ort ohne echte und relevante Verbindung zur tatsächlichen Verrichtung der Arbeit zur Festlegung für das objektiv anzuwendende Rechts dient.** Im Zusammenhang mit der ‚Suche nach billigen Arbeitskräften‘, d.h. der Anwendung des Rechts des Staates mit den niedrigsten Arbeitsstandards, scheint dieser Ansatz des EuGH den negativen Folgen entgegenzuwirken, die die Niederlassungs- und Dienstleistungsfreiheit der Arbeitgeber auf den Arbeitnehmerschutz haben können. Billigfluggesellschaften sind ein typisches Beispiel, aber auch im Güterkraftverkehr ist das Phänomen der ‚Billigflaggen‘ zu beobachten (siehe Fallstudie Vos, Analyse im Bericht zu Phase 1, und Kapitel 3.3). Außerdem hat der Gerichtshof, indem er den Vorrang des Sitzes des Arbeitgebers ablehnt, implizit die Existenz einer Herkunftslandkontrollregelung im Hinblick auf Arbeitsverträge abgelehnt.²⁷

21 Siehe Urteil in der Rechtssache *Weber*, C-37/00, Ziffern 52-54.

22 Siehe Urteil in der Rechtssache C-29/10 *Koelzsch*, Ziffern 47-49.

23 Siehe Urteil in der Rechtssache C-29/10 *Koelzsch*, Ziffer 42.

24 Siehe Urteile in der Rechtssache C-29/10 *Koelzsch*, Ziffern 48-49 und in der Rechtssache C-384/10 *Voogsgeerd*, Ziffern 38-39.

25 Siehe Urteile in der Rechtssache C-29/10, *Koelzsch*, Ziffern 48-49 und in der Rechtssache C-384/10 *Voogsgeerd*, Ziffern 34-35.

26 Siehe Urteile in der Rechtssache C-384/10 *Voogsgeerd*, Ziffern 32-35.

27 In Übereinstimmung mit dem heftigen Widerstand gegen den ersten Entwurf des Texts, der inzwischen Richtlinie 2006/123 (Dienstleistungsrichtlinie) ist, aber im Gegensatz zur Wirkung des Urteils des EuGH in der Rechtssache C-438/05, *Viking*.

2.4. DIE AUSLEGUNG DER ‚EINSTELLENDEN NIEDERLASSUNG‘

Betrachtet man die sehr allgemeine Auslegung des ‚gewöhnlichen Arbeitsorts‘ in Artikel 8(2) Rom I, mag es scheinen, als gebe es kaum Situationen, die unter Artikel 8(3) Rom I fallen – der sich auf das Recht des Staats bezieht, in dem sich die Niederlassung befindet, in der der Arbeitnehmer eingestellt wurde. Dieses Konzept hat der Gerichtshof im Urteil in der Rechtssache *Voogsgeerd* jedoch geklärt. Da die Elemente im Zusammenhang mit der Vertragserfüllung bei der Bestimmung des gewöhnlichen Arbeitsorts bereits einfließen, hat die Bewertung des Einstellungsorts einen formelleren Charakter und befasst sich mit dem Einstellungsverfahren: „Folglich darf das Gericht im Rahmen dieser Beurteilung keine Umstände berücksichtigen, die die Verrichtung der Arbeit betreffen, sondern nur solche, die das Verfahren des Vertragsabschlusses betreffen, z. B. welche Niederlassung die Stellenausschreibung veröffentlicht oder das Einstellungsgespräch geführt hat, und muss den tatsächlichen Ort dieser Niederlassung zu bestimmen suchen.“ Entsprechend stellt dieses Anknüpfungskriterium keinen relevanten Zusammenhang zur Verrichtung und Erfüllungszeit des Arbeitsvertrags her, sondern wird gleich zu Beginn des Beschäftigungsverhältnisses festgelegt. Das Anknüpfungskriterium soll dazu dienen, in den Fällen, in denen das primäre Anknüpfungskriterium (d.h. der Staat, in dem die Arbeit für gewöhnlich verrichtet wird) keine eindeutige Verbindung zu einer Rechtsordnung herstellen kann.²⁸ Folglich kann nur eine sehr strenge Auslegung dieses subsidiären Faktors vollständige Vorhersagbarkeit des für den Arbeitsvertrag anzuwendenden Rechts gewährleisten.

2.5. DIE AUSLEGUNG DER ‚AUSWEICHKLAUSEL‘

Die Möglichkeit der Nutzung der ‚Ausweichklausel‘, die derzeit in Artikel 8(4) Rom I geregelt wird, war Gegenstand des Urteils in der Rechtssache *Schlecker*.²⁹ In diesem Fall hatte eine deutsche Arbeitnehmerin (Frau Boedeker) einen Konflikt mit ihrem deutschen Arbeitgeber (das Unternehmen Schlecker). In den vorangegangenen zwölf Jahren (von insgesamt 27 Jahren Betriebszugehörigkeit) war Frau Boedeker als Leiterin der niederländischen Sparte von Schlecker beschäftigt und für die 300 Filialen in diesem Land zuständig. Die Tatsache, dass die Niederlande der gewöhnliche Arbeitsort (geworden) waren, wurde in keiner Weise bestritten. Als Frau Boedeker vor einem niederländischen Gericht gegen ihren Arbeitgeber klagte, ging sie daher von der Anwendung niederländischen Rechts aus. Ihr Arbeitgeber Schlecker machte jedoch geltend, dass der Arbeitsvertrag eine engere Verbindung zu Deutschland habe. Elemente, die auf Deutschland verwiesen, waren unter anderem die gemeinsame Nationalität und das Land, in dem beide Parteien ansässig waren, die Sprache und ursprüngliche Währung des Vertrags, Verweise auf deutsches Recht im Vertrag und die Tatsache, dass die Arbeitnehmerin unter deutsches Steuerrecht sowie Sozialversicherungs- und Zusatzrentensysteme fiel. Konnte der Gerichtshof in diesem Fall die Verbindung anhand des Arbeitsorts zugunsten deutschen Rechts außer Acht lassen?

In seinem Urteil in der Rechtssache *Schlecker* schloss der Gerichtshof tatsächlich das Arbeitsrecht des gewöhnlichen Arbeitsorts zugunsten eines Arbeitsrechts aus, das ‚eine engere Verbindung‘ zum Vertrag zwischen den beteiligten Parteien hat. Der Gerichtshof nennt als einen der wichtigeren Anknüpfungspunkte das Land, in dem der Arbeitnehmer Steuern und Abgaben auf die Einkünfte aus seiner Tätigkeit entrichtet, und das Land, in dem er der Sozialversicherung und Renten-, Krankheits- und Erwerbsunfähigkeitsregelungen angeschlossen ist.

Wie für einen im Ausland tätigen Arbeitnehmer im Fall *Schlecker* geklärt wurde, muss das anzuwendende Recht zunächst unter Bezug auf die oben genannten Anknüpfungspunkte ermittelt werden. Das nationale Gericht kann diese Punkte jedoch außer Acht lassen und das Recht eines anderen Staats anwenden, auch dann, wenn ein Arbeitnehmer die Arbeit in Erfüllung des Arbeitsvertrags gewöhnlich, dauerhaft und ununterbrochen

²⁸ Siehe Urteil in der Rechtssache C-384/10 *Voogsgeerd*, Ziffer 47.

²⁹ Rechtssache C-64/12.

in ein- und demselben Staat verrichtet', wenn es sich aus der Gesamtheit der Umstände ergibt, dass eine engere Verbindung zwischen diesem Vertrag und einem anderen Land besteht. Durch die sehr umfassende Auslegung der Möglichkeit vom Recht des Staats, in dem die Arbeit für gewöhnlich verrichtet wird, zugunsten eines anderen Rechts abzuweichen, scheint der Gerichtshof – in gewissem Umfang – die Wirkung der Urteile in den Rechtssachen *Koelzsch* und *Voogsgeerd* rückgängig zu machen. Die Ausweichregel unterwandert die Allgemeingültigkeit des Rechts des gewöhnlichen Arbeitsorts und damit die territoriale Anwendung des Arbeitsrechts. Im Kontext des Binnenmarkts kann die vom Gerichtshof in der Rechtssache *Schlecker* festgelegte Regelung sich – bei extensiver Auslegung – einer **Herkunftslandkontrollregelung** nähern. Des Weiteren verlagert sich die Aufmerksamkeit durch die Bedeutung, die den Steuern und Sozialversicherungsbeiträgen beigemessen wird, auf die für diese Rechtsbereiche geltenden Vorschriften. Dies kann die Annäherung zwischen dem anzuwendenden Arbeitsrecht und Sozialversicherungsrecht fördern. Wie Cornelissen jedoch feststellt, könnte dies auch Möglichkeiten eröffnen, ‚*Schlecker*‘ zu (miss-)brauchen, vor allem im Hinblick auf die (übermäßig) breite Anwendung von Artikel 16 der Grundverordnung 993/04 zur Koordinierung der Sozialversicherung innerhalb der EU.³⁰

Obwohl man noch nicht sagen kann, wie weit der EuGH die Ausweichklauseln in künftigen Verfahren (und für andere Kategorien von Arbeitnehmern) auslegen wird, besteht kein Zweifel daran, dass mit der Rechtssache *Schlecker* das für den Arbeitnehmer anzuwendende Steuerrecht und die Sozialversicherungsregelungen wieder an Bedeutung gewonnen haben. Das Gewicht, das diesen Faktoren im Fall *Schlecker* beigemessen wird, zeigt, dass nicht der Arbeitsmarkt, auf dem die Arbeitnehmerin ihre Arbeit verrichtete, als entscheidend erachtet wurde, sondern die soziale Struktur, in die sie über das Sozialabgabensystem eingebettet war. In Streitfällen über Kündigungsrecht mag es sinnvoll sein, dieses spezifische Element des Arbeitsrechts an die für den betreffenden Arbeitnehmer geltenden Sozialversicherungsregelungen zu koppeln (in den meisten Rechtssystemen hängen das Kündigungsrecht und die Vorschriften über Arbeitslosenunterstützung zusammen). Man kann aber hinterfragen, ob die gleiche Logik auch für Entgelte, Arbeitszeiten, Arbeitsschutz und alle anderen Vorschriften gelten sollte, die die tagtägliche Vertragserfüllung betreffen.

2.6. DAS ANZUWENDENDE RECHT BEI TATSÄCHLICHER ENTSENDUNG

Bei entsandten Arbeitnehmern unterscheidet sich die Herangehensweise je nach Frage, die zur Debatte steht. Tatsächlich entsandte Arbeitnehmer haben Anspruch auf einen harten Kern von Schutzrechten im Gastland, der Entgelte, Arbeitszeiten, Arbeitsschutz und andere (Mindest-)Arbeitsstandards betrifft, die die tagtägliche Erfüllung des Vertrags beeinflussen. Der Grundgedanke ist, dass dies ihren Schutz während ihres Aufenthalts im Gaststaat fördert und der Prävention von Sozialdumping dient. Es wird angenommen, dass organisatorische und vertragliche Fragen enger mit dem fortdauernden Beschäftigungsverhältnis zwischen Arbeitgeber und entsandtem Arbeitnehmer zusammenhängen, das im gewöhnlichen Arbeitsstaat angesiedelt ist (der bei einer tatsächlichen Entsendung in der Regel mit dem gemeinsamen Herkunftsland identisch ist). Bei den besagten Themen, einschließlich des Kündigungs- und Mitbestimmungsrechts, gilt der entsandte Arbeitnehmer als dem Arbeitsmarkt enger verbunden, auf dem er für gewöhnlich arbeitet. Diese Präferenz für den gewöhnlichen gegenüber dem tatsächlichen Arbeitsort ist *per definitionem* ‚endlich‘: Die Vorbedingung ist, dass die Entsendung ein zeitlich befristeter Ausnahmezustand im Rahmen eines Vertrags bleibt, der für gewöhnlich in einem anderen Land erfüllt wird.

Daher ist es sehr wichtig, dass die ERL nur für Arbeitnehmer gilt, die der Definition eines entsandten Arbeitnehmers in Artikel 2 ERL entsprechen, und Entsendungen die in Artikel 1(3) ERL genannte Bedingung erfüllen: Entsendungen können entweder von einem Dienstleistungserbringer an einen Dienstleistungsempfänger erfolgen, unternehmensintern in eine Niederlassung oder ein der Unternehmensgruppe angehörendes Unter-

³⁰ Rob Cornelissen, 'Conflicting Rules of Conflict: Social Security and Labour Law', in: Herwig Verschueren (Hrsg.), *Where do I belong. EU law and adjudication on the link between individuals and Member States*, Cambridge: Intersentia 2016, S. 272. Siehe auch den Projektbericht zu Phase 2 über Sozialversicherungsfragen.

nehmen oder in Form der Leiharbeit, vorausgesetzt dass in allen diesen Fällen während der Entsendung ein Beschäftigungsverhältnis zwischen dem entsendenden Unternehmen und dem Arbeitnehmer besteht. Obwohl die Konzepte der ‚Entsendung‘ und des ‚entsandten Arbeitnehmers‘ von grundlegender Bedeutung sind, sind sie in mehrerlei Hinsicht unklar. So gibt es zum Beispiel in Fällen, in denen Arbeitnehmer zum alleinigen Zweck der Entsendung eingestellt werden, keinen gewöhnlichen Arbeitsort im Herkunftsland, zumindest nicht nach dem Vertrag. Ausgehend von der Annahme, dass die ERL nicht losgelöst von Artikel 8 Rom I gelesen werden kann und sollte, sollte ein solcher Sachverhalt nicht als echte Entsendung im Sinne der ERL gelten. Seit Umsetzung der Durchsetzungsrichtlinie zur ERL scheint dieses Problem tatsächlich gelöst: Artikel 4(3) der D-ERL stellt eine ausdrückliche Verbindung zwischen dem Konzept der Entsendung in der ERL und dem ‚Land, in dem die Arbeit gewöhnlich verrichtet wird‘, nach der Rom-I-Verordnung her. Die genauen Folgen für das Zusammenspiel mit Artikel 8 und 9 der Rom-I-Verordnung sind jedoch noch nicht völlig klar. Nur in Erwägungsgrund 11 der D-ERL wird festgelegt, dass ‚wenn keine tatsächliche Entsendungssituation vorliegt und es zu einer Rechtskollision kommt, [...] den Bestimmungen von [...] „Rom I“ [...] gebührend Rechnung getragen werden [sollte]. [...] Die Mitgliedstaaten sollten gewährleisten, dass Bestimmungen bestehen, um nicht tatsächlich entsandte Arbeitnehmer angemessen zu schützen.‘ Eine Lösung könnte folglich darin bestehen, bei Fällen, in denen keine ‚tatsächliche Entsendungssituation‘ vorliegt, von der Annahme auszugehen, dass der Gaststaat das Land ist, in dem die Arbeit nach Maßgabe von Rom I für gewöhnlich verrichtet wird.³¹

2.7. DER VORÜBERGEHENDE, ‚BEGRENZTE‘ CHARAKTER DER ENTSENDUNG

Eine umstrittene Frage, die von der D-ERL weder gelöst noch geklärt wird, ist die Auslegung dessen, was in Artikel 8 Rom I als ‚vorübergehend‘ und in Artikel 2(1) ERL als ‚begrenzter Zeitraum‘ bezeichnet wird.

Einige Hinweise auf den vorübergehenden/begrenzten Zeitraum der Entsendung finden sich in Erwägungsgrund 36 der Präambel der Rom-I-Verordnung³²: ‚Bezogen auf Individualarbeitsverträge sollte die Erbringung der Arbeitsleistung in einem anderen Staat als vorübergehend gelten, wenn von dem Arbeitnehmer erwartet wird, dass er nach seinem Arbeitseinsatz im Ausland seine Arbeit im Herkunftsstaat wieder aufnimmt. Der Abschluss eines neuen Arbeitsvertrags mit dem ursprünglichen Arbeitgeber oder einem Arbeitgeber, der zur selben Unternehmensgruppe gehört wie der ursprüngliche Arbeitgeber, sollte nicht ausschließen, dass der Arbeitnehmer als seine Arbeit vorübergehend in einem anderen Staat verrichtend gilt.‘ Der zweite Satz erweitert das Konzept der Entsendung und deckt den Fall von im Ausland tätigen Arbeitnehmern ab, die aus Zuwanderungsgründen womöglich einen Vertrag mit einer Niederlassung im Entsendungsland abschließen, dabei aber ihre vertragliche Bindung mit dem ursprünglichen Arbeitgeber im Herkunftsland aufrecht erhalten. Im Gegensatz dazu soll der erste Satz das Konzept enger fassen. Er betont erneut die Bedeutung der Wirtschaftstätigkeit im Herkunftsland (Wiederaufnahme der Arbeit im Herkunftsstaat), enthält aber keine konkreten Begrenzungen der Dauer und/oder des Zwecks der Entsendung.³³

Betrachtet man den vorübergehenden Zeitraum der Entsendung unter dem Blickwinkel des Binnenmarkts, ist es **erstaunlich, dass weder das Fallrecht noch die Gesetzgebung auf Grundlage von Artikel 56 AEUV eine praktische Begriffsbestimmung von ‚vorübergehend‘ liefern.** Bei *Rush Portuguesa* stellte der Gerichtshof fest, dass ein Dienstleistungserbringer ‚... mit seinem eigenen Personal, das er für die Dauer der betreffenden Arbeiten aus Portugal [dem eigenen Mitgliedstaat] kommen lässt, antreten kann‘.³⁴ Somit scheint der vorübergehende Charakter der Entsendung mit der Dauer des Einsatzes im Ausland zusammenzuhängen. Bisher wurde im allgemeinen Fallrecht über Dienstleistungen keine *zeitliche Begrenzung* des vorübergehenden

³¹ Siehe zum Beispiel ‚Draft report, amendments tabled in committee PE500.574, no. 90 and 119, procedure file 2012/0061/COD‘.

³² Im Kommissionsvorschlag COM(2005)650 endgültig waren die Spezifikationen im betreffenden Artikel selbst anstelle der Präambel enthalten.

³³ EuroISPA (European Internet Services Providers Association) Position Paper ‚Green Paper on the Conversion of the Rome Convention into a Community Instrument: COM (2002) 654‘, (2003), 36-37. Verfügbar unter http://ec.europa.eu/justice/news/consulting_public/rome_i/contributions/euroispa_en.pdf

³⁴ Rechtssache C-113/89, *Rush Portuguesa*, Ziffern 17 und 19.

Zeitraums der Dienstleistungserbringung akzeptiert.³⁵ Wie es bei *Gebhard* heißt, muss der vorübergehende Charakter der Tätigkeiten nicht nur im Lichte der Dauer der Dienstleistungserbringung beleuchtet werden, sondern auch ihrer Regelmäßigkeit, wiederkehrenden Art oder Kontinuität.³⁶ Bei *Schnitzer*³⁷ führte die Anwendung dieser Kriterien den Gerichtshof zu dem Schluss, dass Artikel 56 AEUV Dienstleistungen wie Bauaufträge, einschließlich großer Bauvorhaben, die über einen längeren Zeitraum bis hin zu mehreren Jahren ausgeführt werden, umfasst. Andererseits stellte der Gerichtshof bei *Trojani* fest, dass eine dauerhaft ausgeübte Tätigkeit oder eine Arbeit ohne absehbares Ende nicht als Dienstleistung im Sinne von Artikel 56 AEUV zu werten ist.³⁸ Er entschied außerdem, dass eine Baufirma, die sich ausschließlich auf ein anderes als ihr Sitzland konzentriert, nicht als Dienstleistungserbringer betrachtet werden kann.³⁹ Die Abgrenzung zwischen der Dienstleistungsfreiheit (Artikel 56) und der Niederlassungsfreiheit (AEUV 49) ist in der Praxis schwierig zu vollziehen. Dazu Generalanwalt Léger in seinen Schlussanträgen zu *Gebhard*: ‚In rein rechtlicher Hinsicht ist diese Unterscheidung insoweit schwierig, als sie sich aus einer Kombination von Kriterien ergibt, als sie unmittelbar von den jeweiligen tatsächlichen Umständen abhängt und für sie nie eine genaue systematische Definition aufgestellt wurde.‘

Dies betrifft auch die Abgrenzung von Sachverhalten, die unter die Freizügigkeit der Arbeitnehmer fallen (Artikel 45 AEUV), von solchen, die unter die Dienstleistungsfreiheit andererseits (Artikel 56 AEUV) fallen. Die vorübergehende Dauer der Entsendung wird häufig als wesentlicher Unterschied zur Situation von Arbeitsmigranten genannt, was nahelegt, dass letztgenannte Gruppe im Aufnahmestaat längerfristiger beschäftigt ist. Aber ist das tatsächlich und zwangsläufig der Fall? Wie Verschueren schlüssig analysiert, trifft dies nicht automatisch zu – im Gegenteil.⁴⁰ Heute werden viele Arbeitsmigranten und Grenzgänger mit befristeten Arbeitsverträgen beschäftigt. Im Fallrecht steht, dass auch Teilzeitbeschäftigte, Arbeitnehmer auf Abruf und Auszubildende als Arbeitnehmer im Sinne von Artikel 45 AEUV gelten, solange ihre Tätigkeit wirtschaftlicher Art und nicht (zu) geringfügig oder eine reine Nebentätigkeit ist. Angesichts des Fallrechts kann die reine Tatsache, dass die Beschäftigung von kurzer Dauer ist, diese noch nicht aus dem Geltungsbereich von Artikel 45 AEUV ausnehmen. So sollte zum Beispiel jemand, der nur vorübergehend für zweieinhalb Monate auf dem Hoheitsgebiet eines anderen Mitgliedstaats als sein Herkunftsstaat gearbeitet hat, als Arbeitnehmer im Sinne von Artikel 45 AEUV betrachtet werden, sofern seine Arbeit keine reine Nebentätigkeit oder geringfügig ist. Das, was einst als ‚dauerhafte‘ Wanderung von Arbeitsmigranten bezeichnet wurde, umfasst heutzutage viele grenzübergreifende Bewegungen, die überwiegend kurzfristiger (befristeter) Natur sind.⁴¹

Vorschlag für eine gezielte Überarbeitung bezüglich der ‚langfristigen Entsendung‘

In ihrem Vorschlag zur Überarbeitung der ERL schlägt die Kommission weniger vor, eine zeitliche Begrenzung der Entsendung einzuführen oder die Abgrenzung zu den (vorübergehenden) Arbeitsmigranten, die unter Artikel 45 AEUV fallen, anderweitig zu klären, sondern vielmehr einen vollumfänglichen Schutz nach dem Recht des Gaststaats bei langfristiger Entsendung zu gewährleisten. Die langfristige Entsendung wird als Situation definiert, in der ‚die voraussichtliche oder tatsächliche Dauer der Entsendung 24 Monate überschreitet‘. In solchen Situationen gelten die Mitgliedstaaten, auf deren Hoheitsgebiet ein solcher Arbeitnehmer entsandt wird, als das gewöhnliche Arbeitsland. Im Falle der Ablösung entsandter Arbeitnehmer, die die gleiche Aufgabe am gleichen Arbeitsplatz erledigen, wird bei Arbeitnehmern, die für eine effektive Dauer von mindestens sechs Monaten entsandt werden, der kumulierte Entsendungszeitraum berücksichtigt.⁴²

35 Rechtssache C-514/03, *Kommission gegen Spain*, Ziffer 22.

36 Rechtssache C-55/94, *Gebhard*, Ziffer 27; Rechtssache C-131/01, *Kommission gegen Italien*, Ziffer 22.

37 Rechtssache C-215/01, *Schnitzer*, Ziffer 30.

38 Wie sich anhand des reinen Wortlauts von Artikel 57 AEUV zeigt, im Unterschied zur dauerhaften Art der Tätigkeit eines in einem Mitgliedstaat ansässigen Wirtschaftsteilnehmers (Feststellung von Generalanwalt Léger, Schlussanträge in der Rechtssache C-55/94, *Gebhard*, Ziffer 32).

39 Dies ergibt sich eindeutig aus dem Urteil in der Rechtssache C-404/98, *Plum*, die im Kontext der heutigen Grundverordnung 883/04 angesiedelt ist.

40 Siehe das vage Konzept des ‚Arbeitnehmers‘ in Artikel 45 AEUV, H. Verschueren, ‚Being economically active: how it still matters‘, in: Herwig Verschueren (Hrsg.), *Where do I belong. EU law and adjudication on the link between individuals and Member States*, Cambridge: Intersentia 2016, in Abschnitt 4.2.

41 Rechtssache C-413/01, *Ninni-Orasche*, Ziffern 25 und 32. Siehe auch Rechtssache C-169/03, *Wallentin* und Rechtssache C-109/04, *Kranemann*, zu Auszubildenden, von denen einer nur wenige Wochen im Ausland gearbeitet hat, erörtert in H. Verschueren, ‚Cross-border workers in the European internal market: Trojan horses for Member States‘ labour and social security law?‘, (2008) 24 *IJCLLR* 176.

42 COM (2016)128, Vorschlag für Art. 2a.

Dieser Vorschlag wirft viele Fragen auf, die im Rahmen dieses Berichts nicht vollständig analysiert oder beantwortet werden können. Eine relevante Frage ist jedoch, ‚warum 24 Monate‘ als Bezugszeitraum gewählt wurden. Der Grund ist wohl der Wunsch einer höheren Kohärenz mit anderen Rechtsakten der EU, insbesondere Artikel 12 der Grundverordnung 883/04 (GV) über die Bestimmung des anzuwendenden Sozialversicherungsrechts bei Entsendung. Hier gilt die gleiche zeitliche Begrenzung. In der Entsendungsvorschrift der GV dient die ‚voraussichtliche Dauer von 24 Monaten‘ als zeitliche Begrenzung der Entsendung und geht mit einem ‚Ablösungsverbot‘ einher. Daher gerät die vollständige Annäherung aus dem Blick, während das Risiko, das die anwendenden Fachkräfte zwei ähnliche Auffassungen der Entsendung vermischen, sich gegenüber heute sogar noch erhöht. Darüber hinaus ist ein 24-monatiger Zeitraum deutlich zu lang; im Jahr 2004 wurde keine stichhaltige Begründung gegeben, warum die Entsendung in der GV auf 24 Monate beschränkt wurde.⁴³ Daher besteht eher Grund, den Zeitraum wieder zu begrenzen, wie in der alten Grundverordnung 1408/71, in der die voraussichtliche Dauer der Entsendung 12 Monate betrug. Es wäre daher besser, eine ähnliche zeitliche Begrenzung der Entsendung wie im Steuerrecht, wo sie bei 183 Tagen liegt, auch im Sozialversicherungs- und Arbeitsrecht zu verankern.⁴⁴

2.8. DAS KONZEPT DES ‚ZUGANGS ZUM ARBEITSMARKT‘

Ein deutlicheres Kriterium als die Dauer bei der Abgrenzung von Mobilität nach Artikel 45 gegenüber Mobilität nach Artikel 56 ist ggf. das Konzept des ‚Zugangs zum Arbeitsmarkt‘. In der Rechtssache *Rush Portuguesa* unterschied der Gerichtshof zwischen zugewanderten Arbeitnehmern, die in den Arbeitsmarkt des Gaststaats eintreten, und entsandten Arbeitnehmern, die für dies in der Regel nicht gilt. Der Arbeitgeber eines entsandten Arbeitnehmers nutzt die Dienstleistungsfreiheit. Der **entsandte Arbeitnehmer** muss in diesem Fall die Freizügigkeit der Arbeitnehmer nicht in Anspruch nehmen, da er nach Meinung des Gerichtshofs **keinen Zugang zum Arbeitsmarkt des Gastmitgliedstaats sucht, sondern nach Erbringung der Dienstleistung unverzüglich in den Staat zurückkehren wird, in dem er gewöhnlich arbeitet**. Diese passive Freizügigkeit (da er durch den Arbeitgeber eingeteilt wird) kann dadurch verdeutlicht werden, dass der entsandte Arbeitnehmer einen Arbeitsvertrag mit seinem Arbeitgeber abgeschlossen hat, der unter das Recht des Staats fällt, in dem er seine Arbeit für gewöhnlich verrichtet. Ein weiterer Indikator passiver Freizügigkeit, der häufig im Kontext des IPR herangezogen wird, ist die **Bereitstellung oder Erstattung der Reise-, Verpflegungs- und Unterbringungskosten**.⁴⁵ In seinem Urteil in der Rechtssache *Sähköalojen ammattiliitto*⁴⁶ näherte der Gerichtshof den Status des entsandten Arbeitnehmers (in dieser Hinsicht) an den traditionellen im Ausland tätigen Arbeitnehmer an, indem er entschied, dass solche Sonderregelungen als Kostenerstattung gemäß Artikel 3(7) (zweiter Satz) ERL zu betrachten sind.

Die Abgrenzung anhand des Zugangs zum Arbeitsmarkt ist wichtig, falls der Arbeitnehmer selbst nicht das Recht auf Freizügigkeit genießt, weil er z. B. unter eine Übergangsregelung fällt.⁴⁷ Aber die Unterscheidung zwischen Mobilität nach Artikel 45 und Mobilität nach Artikel 56 wirkt sich auch auf den arbeitsrechtlichen Schutz des betroffenen Arbeitnehmer aus. Die ERL soll einen umfangreichen, aber keinen vollumfänglichen Schutz im Gaststaat für entsandte Arbeitnehmer bieten, die angesichts ihrer Situation womöglich schwach sind (vorübergehende Beschäftigung in einem fremden Land; Schwierigkeit, eine angemessene Interessenvertretung zu erhalten; fehlende Kenntnis der Gesetze, Institutionen und Sprache des Gaststaats). Wie Kilpatrick feststellt:⁴⁸ ‚Von der sozialen Warte aus betrachtet, ist es nicht schwierig sich vorzustellen, dass längere Lebensabschnitte in einem (üblicherweise) teureren Gaststaat mit einem Mindestmaß an Arbeitsstandards des Gaststaats für die entsandten Arbeitnehmer und Bewohner des Gaststaats gleichermaßen wie Ausbeutung erscheinen mögen.‘

43 Siehe Paul Schoukens und Danny Pieters, ‚The rules within Regulation 883/2004 for determining the applicable legislation‘, EJSS, 2009/1-2, S. 106-107.

44 Siehe Abschnitt 4.1 Empfehlungen A2 und Abschnitt 2 unter Punkt 1.

45 Dieser Indikator wird ausdrücklich in Art. 4(2)(d) [4(3)(f)] der D-ERL genannt. Siehe detaillierte Erörterung in Van Hoek/Houwerzijl (n 16).

46 Rechtssache C-396/13.

47 Der Sachverhalt kann anders sein, wenn der Arbeitnehmer durch eine Zeitarbeitsfirma ins Ausland entsandt wird: siehe verbundene Rechtssachen C-307/09, 308/09 und C-309/09 *Vicoplus und andere*. Bei Drittstaatsangehörigen, die sich rechtmäßig in einem Mitgliedstaat aufhalten und dort arbeiten, ermöglicht es diese Unterscheidung, sie in einen anderen Mitgliedstaat zu entsenden. Siehe Rechtssache C-43/93, *VanderElst*, bestätigt in der Rechtssache C-91/13, *Essent Energie Productie*.

48 C. Kilpatrick, ‚British Jobs for British Workers? UK Industrial Action and Free Movement of Services in EU Law‘, *LSE Legal Studies Working Paper* No. 16/2009, auf S. 27.

Die Unterschiede bei den Personalkosten, die mit beiden Arten der Freizügigkeit von Arbeitnehmern verbunden sind, scheinen von den Unternehmen zunehmend strategisch genutzt zu werden (als Geschäftsmodell), um sich diesen ‚Vorteil im Verhältnis zu anderen‘ zu verschaffen. Dabei ist das Arbeitsrecht nur einer der Punkte, die zu berücksichtigen sind; das Sozialversicherungs- und Steuerrecht sind mindestens ebenso wichtig. Vermittler in anderen Mitgliedstaaten werden mit dem alleinigen Zweck genutzt, aus (vorübergehender oder saisonaler) Arbeitsmigration Entsendung zu machen. Stellt zum Beispiel eine Zeitarbeitsfirma polnische Arbeitnehmer für Aufträge in Schweden ein, ändern sich die tatsächlichen Umstände womöglich nicht in Abhängigkeit davon, ob die Zeitarbeitsfirma aus Polen oder Schweden kommt, aber die rechtliche Situation schon. Daher bieten vage Regulierungskonzepte und Kriterien immer auch Möglichkeiten für deren Umgehung, was zu Verstößen gegen das Arbeitsrecht und andere (Grund-)Rechte von Arbeitsmigranten führt.

Vorschlag für eine gezielte Überarbeitung der Entlohnung entsandter Arbeitnehmer

Auch die Europäische Kommission räumt ein, dass die Entsendung unbeabsichtigte Folgen für bestimmte Sektoren und Regionen haben kann und hat. Seit 1996 hat sich die Wirtschafts- und Arbeitsmarktlage in der EU beträchtlich verändert. In den letzten zwei Jahrzehnten ist der Binnenmarkt gewachsen und die Entgeltkluft hat sich geweitet. Nach Aussage der Kommission verdienen entsandte Arbeitnehmer in einigen Sektoren oder Mitgliedstaaten bis zu 50% weniger, was die gleichen Wettbewerbsbedingungen zwischen den Unternehmen, aber auch den Arbeitnehmern verzerrt.⁴⁹

Daher beabsichtigt die Kommission, wieder gleiche Wettbewerbsbedingungen herzustellen, zum Beispiel durch eine der wesentlichen vorgeschlagenen Änderungen, die das Entgelt der entsandten Arbeitnehmer betrifft. Vorgeschlagen wird, dass alle zwingenden Vorschriften zum Entgelt (anstelle von ‚Mindestentgeltsätzen‘), die im Gaststaat in Gesetzen oder in allgemeinverbindlichen Tarifverträgen festgelegt werden, ungeachtet des Wirtschaftszweigs auch für entsandte Arbeitnehmer gelten. Des Weiteren enthält der Vorschlag einen neuen Passus zur Untervergabe und stellt die Gleichbehandlung entsandter Arbeitnehmer von Zeitarbeitsfirmen sicher.⁵⁰

Diese Vorschläge würden den Schutz entsandter Arbeitnehmer verbessern und dazu beitragen, Sozialdumping zu bekämpfen. Die schwindenden Kostenvorteile bei Entsendung könnten sogar aktuelle Anreize wegnehmen, Briefkastenfirmen zu gründen. Aber wie hat die EU überhaupt die Einrichtung von Briefkastenfirmen gefördert?

2.9. FÖRDERUNG DER ‚UNTERNEHMENSMOBILITÄT‘, EINSCHLIESSLICH BRIEFKASTENFIRMEN?

Beinhaltet die Niederlassungsfreiheit das Recht, unter den in den Mitgliedstaaten verfügbaren Unternehmensformen zu wählen? Oder zynischer ausgedrückt: ‚Gibt es ein Recht, Briefkastenfirmen als Mittel zu nutzen, die lästigen Anforderungen der jeweiligen nationalen Gesetze zu umgehen?‘ Oder fällt die Gründung von Unternehmen immer noch unter die einzelstaatlichen Gesetze der Mitgliedstaaten und sollte dies so bleiben? ‚Die eigentliche Frage ist, ob es einen freien Binnenmarkt bei den Unternehmensformen anstelle eines freien Binnenmarkts für Unternehmen gibt.‘⁵¹ Dies führt uns zum Gesellschaftsrecht.

49 Siehe Überblick („fact sheet“) zum Vorschlag für die gezielte Überarbeitung: http://europa.eu/rapid/press-release_MEMO-16-467_en.htm. Zu externen Studien, die den Vorschlag mitbewirkt haben, siehe J.-P. Lhemould, M. Coucheir, S. Fisker, P. Madsen und E. Voss, *Study on wage setting systems and minimum rates of pay applicable to posted workers in accordance with Directive 97/71/EC in a selected number of Member States and sectors*, Europäische Kommission, 2015; F. De Wispelaere und J. Pacolet, *An ad hoc statistical analysis on short term mobility – economic value of posting of workers. The impact of intra-EU cross-border services, with special attention to the construction sector*, HIVA-KU Leuven, Europäische Kommission, 2016.

50 COM (2016)128, geänderter Artikel 3(1) und neu aufgenommene Artikel 3(1)(a) und 3(1)(b).

51 Justin Borg-Barthet, ‚Company Law in the Single European Market: Trends and Challenges‘ in: Michel Barnier e.o., *Fostering growth in Europe: Reinforcing the internal market*, Madrid: CEU Ediciones 2014, S. 152.

Anzuwendende Rechtsvorschriften bei Gründung eines Unternehmens

Im Gegensatz zu den Rechtsvorschriften in Rom I, die das auf grenzübergreifende Verträge anzuwendende Recht regeln, einschließlich Arbeitsverträgen, **werden die Vorschriften des IPR im Bereich des Gesellschaftsrechts (noch) nicht auf EU-Ebene reguliert.** Die Mitgliedstaaten ziehen verschiedene Anknüpfungskriterien zur Bestimmung des anzuwendenden Rechts heran und daher unterscheiden sich die **Rechtsvorschriften für die Gründung von Unternehmen deutlich je nach Mitgliedstaat.** Das bedeutet, dass bei wichtigen Fragen, die den internen Aufbau des Unternehmens betreffen, wie die Eintragung, Eignerstruktur und Geschäftsführung, ggf. unterschiedliche oder sogar widersprüchliche Gesetze Anwendung finden.

Einige Mitgliedstaaten folgen traditionell der sogenannten **Sitztheorie**, einschließlich kontinentaleuropäischer Länder wie Deutschland und Frankreich. In solchen Systemen richtet sich das auf ein Unternehmen anzuwendende Recht nach dem Ort, wo die Hauptverwaltung und maßgebliche Geschäftstätigkeiten des Unternehmens angesiedelt sind. Bei der Sitztheorie müssen Unternehmen, die ihren operativen Hauptsitz in einem bestimmten Mitgliedstaat haben, nach Maßgabe der Gesetze dieses Staats gegründet werden. Andere Mitgliedstaaten wenden die **Gründungstheorie** an, insbesondere das Vereinigte Königreich, was den Parteien bei der Wahl des Gesellschaftsrechts Freiraum gibt. Auch einige der ‚neuen‘ Mitgliedstaaten haben sich diese Theorie zu eigen gemacht, was teilweise durch ihr Ziel bedingt sein mag, ihre Attraktivität für ausländische Konzerne erhöhen zu wollen.⁵² In Staaten, die der Gründungstheorie folgen, richtet sich das für ein Unternehmen anzuwendende Recht nach dem Ort der Gründung, was dem eingetragenen Hauptsitz entspricht, ungeachtet der Tatsache, dass ggf. keine faktische Verbindung zu dem Staat mit seiner Rechtsordnung besteht.⁵³ Somit können bei diesem Recht Unternehmen ihren ‚tatsächlichen Sitz‘ in einem anderen Mitgliedstaat als dem der Gründung haben, was auch bedeutet, dass sie im Gründungsstaat ggf. eine reine Briefkastenfirma unterhalten.

Fallrecht des Europäischen Gerichtshofs

Bis Ende des letzten Jahrhunderts griff der Gerichtshof nicht in die Zuständigkeit der Mitgliedstaaten ein, ihre eigenen Anknüpfungskriterien für die Festlegung des auf die Gründung von Unternehmen anzuwendenden Rechts ein. In seiner ersten Rechtssache zu Fragen des internationalen Gesellschaftsrechts – *Daily Mail* – betonte der Gerichtshof: ‚Im Gegensatz zu natürlichen Personen werden Gesellschaften aufgrund einer Rechtsordnung, beim gegenwärtigen Stand des Gemeinschaftsrechts aufgrund einer nationalen Rechtsordnung, gegründet. Jenseits der jeweiligen nationalen Rechtsordnung, die ihre Gründung und ihre Existenz regelt, haben sie keine Realität.⁵⁴ Mit diesem Urteil wurde klar, dass die Niederlassungsfreiheit kein Recht für das entsprechende Unternehmen bedeutet, seinen tatsächlichen ‚Sitz‘ in einen anderen Mitgliedstaat zu ‚verlagern‘ und gleichzeitig seine Rechtspersönlichkeit nach der Rechtsordnung des ‚Herkunftsstaats‘ zu behalten. Daher konnte der ‚Herkunftsmitgliedstaat‘, das Vereinigte Königreich, *Daily Mail* das Recht versagen, den operativen Hauptsitz (Hauptverwaltung und Beherrschung) in die Niederlande zu verlagern. Dieses Fallrecht hat noch Gültigkeit.

Was die umgekehrte Situation betrifft, entschied der Gerichtshof zur Jahrhundertwende in der Rechtssache *Centros* und verbundenen Urteilen hingegen, dass der ‚Gaststaat‘ nicht die Anerkennung der Rechtsfähigkeit eines Unternehmens, das nach den Gesetzen eines anderen Mitgliedstaats gegründet wurde, verweigern darf,⁵⁵ selbst wenn das Unternehmen in letzterem Staat keinerlei Geschäftstätigkeit ausübt. *Centros* gilt als ‚erster bewusster, institutioneller Schritt in Richtung des Regulierungswettbewerbs‘.⁵⁶ Seitdem hat die ‚von

52 Es gibt viele Webseiten, die zum Beispiel die Gründung von Firmen in Estland, Rumänien und der Slowakei bewerben. Siehe: <http://www.estonian-companyregistration.com/>, <http://www.companyincorporationestonia.com/>, <http://www.romania-company.com/>, <http://www.theromanianclub.com/>, <http://www.slovenskespolocnosti.sk/en>, <http://zugimpex.com/slovakia-company.html>

53 Einen Überblick über die beiden Theorien liefert S. Rammeloo, *Corporations in Private International Law: A European Perspective*, Oxford: OUP 2001. Zu einer vergleichenden Übersicht der Vorschriften der Rechtswahl für Unternehmen siehe P. Paschaldis, *Freedom of Establishment and Private International Law for Corporations*, 2012 p. 5 14.

54 Urteil in der Rechtssache C-81/87 *Daily Mail*, bestätigt in C-210/06, *Cartesio*.

55 Urteile in den Rechtssachen C-212/97 *Centros* und C-208/00 *Überseering*.

56 Siehe A. Saydé, ‚One Law, Two Competitions: An Enquiry into the Contradictions of Free Movement Law‘, in: C. Barnard und O. Odudud, *CYELS* 2010-11 (13), S. 377, der auf die Schlussanträge von Generalanwalt La Pergola, Rechtssache C-212/97 *Centros*, Ziffer 20 verweist: ‚Solange eine Harmonisierung fehlt, muss letztlich der Wettbewerb zwischen den normativen Systemen („competition among rules“) unbehindert zum Zug kommen, selbst im Recht der Handelsgesellschaften.‘

Centros angeregte Reihe von Präzedenzfällen' eine Fülle von Literatur zur Frage des Regulierungswettbewerbs im europäischen Gesellschaftsrecht hervorgebracht. **Centros** war der **Startschuss für die Verbreitung von Briefkastenfirmen**. Die Entwicklung beschleunigte sich nach den Urteilen in den Rechtssachen *Laval*, *Rüffert* und *Kommission vs. Luxemburg*, in denen der Gerichtshof seine bekannte, restriktive Interpretation wesentlicher Vorschriften der ERL darlegte, indem er den durch die ERL gebotenen Schutz eher als Obergrenze denn als Untergrenze auslegte.⁵⁷

In der Tat handelte es sich bei Centros Ltd. um eine typische Briefkastenfirma. Sie war als private Gesellschaft mit beschränkter Haftung in England und Wales eingetragen, ohne dort eine echte Geschäftstätigkeit zu verfolgen. Die Eigner von Centros waren zwei in Dänemark lebende dänische Staatsangehörige. Der Großteil der Geschäftstätigkeiten erfolgte de facto über eine dänische Niederlassung. Die dänische Behörde für Handel und Unternehmen verweigerte die Eintragung der dänischen Niederlassung von Centros in Dänemark mit der Begründung, dass das Unternehmen, das keinen Handel im Vereinigten Königreich betrieb, versuche, in Dänemark eine Haupt- statt einer Zweigniederlassung zu gründen. Dies hätte nationale gesellschaftsrechtliche Vorschriften umgangen, wie Anforderungen an das Mindestkapital der Gesellschaft. Der Gerichtshof urteilte, dass es nebensächlich ist, dass das Unternehmen im ersten Mitgliedstaat zum alleinigen Zweck der Gründung einer Niederlassung im zweiten Mitgliedstaat eingetragen wurde, wo der Großteil oder die Gesamtheit seiner Geschäftstätigkeit angesiedelt ist.⁵⁸ Er ergänzte, dass die Entscheidung eines Staatsangehörigen eines Mitgliedstaats, ein Unternehmen nach dem ihm am wenigsten restriktiv erscheinenden Gesellschaftsrecht zu gründen und Niederlassungen in anderen Mitgliedstaaten zu gründen, an sich keinen Missbrauch der Niederlassungsfreiheit darstellt. Auch wenn die Mitgliedstaaten befugt sind, Maßnahmen zur Prävention oder Strafverfolgung von Betrug zu ergreifen, können sie nicht die Eintragung einer Niederlassung eines Unternehmens verweigern, das nach dem Recht eines anderen Mitgliedstaats gegründet wurde. Die Tatsache, dass Centros im Mitgliedstaat der Gründung keinerlei Geschäftstätigkeit verfolgte, sondern alle Aktivitäten in dem Mitgliedstaat hatte, in dem sich die Niederlassung befand, war nicht ausreichend, um als Beweis für Missbrauch oder betrügerisches Verhalten zu dienen.⁵⁹

Folglich bot der Gerichtshof in einigen richtungsweisenden Rechtssachen keine klare und konsequente Lösung für Fragen, die die Anerkennung von Unternehmen betreffen. Andererseits hat er mehrere Jahr lang die Verbreitung von Briefkastenfirmen in der EU zumindest akzeptiert, wenn nicht gar gefördert.⁶⁰

Schnittstelle mit anderen Rechtsgebieten

Den europäischen gesetzgebenden Institutionen fehlt ebenfalls ein konsequenter Ansatz zur Rechtswahl in den aktuellen EU-Verordnungen und Gesetzesvorhaben zu supranationalen Unternehmen: Während das Statut der Europäischen Gesellschaft (SE) auf der Sitztheorie (Artikel 7 des Statuts) basiert, die verlangt, dass der eingetragene Hauptsitz einer SE im gleichen Mitgliedstaat liegen muss wie die Hauptverwaltung, fehlt dem Vorschlag für eine Richtlinie über Gesellschaften mit einem einzigen Gesellschafter („SUP“) bewusst eine solche Anforderung.

Darüber hinaus hat der europäische Gesetzgeber in den letzten Jahren verschiedene Initiativen zur Bekämpfung der Briefkastenfirmen unternommen, die bestimmte Sektoren oder Problemstellungen ins Visier nehmen. Zu den Beispielen zählen die spezifischen Substanzanforderungen im Kraftverkehr⁶¹ und die Orientierungskriterien in Artikel 4(2) der D-ERL zur Bewertung, ob ein Dienstleistungserbringer tatsächlich im entsendenden Mitgliedstaat ansässig ist. Im Bereich der Bekämpfung der Geldwäsche ist die Europäische Kommission in jüngster Zeit mit mehreren Initiativen sehr aktiv gewesen, um gegen Briefkastenfirmen vorzugehen, die zu diesem Zweck gegründet werden.

57 Urteile in Rechtssachen C-341/05 *Laval* und C-346/06 *Rüffert*. Siehe auch S. Deakin, *Regulatory competition in Europe after Laval*, *Centre for Business Research*, University of Cambridge Working Paper No. 364.

58 Karsten Engsig Sørensen, 'The fight against letterbox companies in the internal market' (2015) 52 *CMLR*, Ausgabe 1, S. 85-117.

59 Karsten Engsig Sørensen, (Nr. 58) S. 91-92.

60 Karsten Engsig Sørensen, (Nr. 58) S. 116.

61 Insbesondere Artikel 5 der Verordnung 1071/2009 zur Festlegung gemeinsamer Regeln für die Zulassung zum Beruf des Kraftverkehrsunternehmers und Artikel 8 der Verordnung 1072/2009 über gemeinsame Regeln für den Zugang zum Markt des grenzübergreifenden Güterkraftverkehrs (Kabotage).

Des Weiteren haben sich nationale Reformen der Gesetze zur Unternehmensgründung angesichts der laxen Haltung des Gerichtshofs zur Gründungstheorie von der Sitztheorie abgewandt, aber dies ging mit einer Verschiebung der ‚Sitzkriterien‘ in verwandte Gebiete des einzelstaatlichen Rechts einher, wie das materielle Gesellschaftsrecht, Insolvenzrecht⁶² und Schadensersatzrecht.

Eine negative Nebenwirkung dieser Strategie, die ‚Sitzkriterien‘ in mehrere materielle Rechtsgebiete zu verschieben, kann man in der sogenannten ‚Entbündelung‘ oder Entkopplung nationaler Rechtsgebiete sehen, die funktional unabhängig sind und daher von einem abgestimmten Ansatz profitieren. Weniger Kohärenz bedeutet ein höheres Risiko von Lücken oder Überschneidungen sowie Rechtskomplexität, was eine effektive Anwendung und Durchsetzung des Rechts erschwert und damit unlauteren Akteuren in die Hände spielt.

Anknüpfungskriterien, die zur Bestimmung des anzuwendenden Rechts (einschließlich Substanzkriterien) in Fragen des Arbeits-, Sozialversicherungs-, Steuer-, Gesellschafts- und Insolvenzrechts heranzuziehen sind, müssen nicht immer parallel ausgerichtet sein, da sie unterschiedliche Funktionen und Kontexte haben. Dennoch ist es sinnvoll, unnötige Widersprüche oder Reibung zwischen diesen Rechtsgebieten zu vermeiden, wo sie einer konsequenten Auslegung bedürfen, um Briefkastenfirmen zu verhindern und zu bekämpfen.

Fehlen eines kohärenten Ansatzes

Schlussfolgernd kann man sagen, dass die Divergenz der Kollisionsregeln eindeutig zu komplexen Situationen führt, in denen ein Unternehmen gleichzeitig den Rechtsvorschriften verschiedener Mitgliedstaaten unterliegen kann. Dieser Sachverhalt unterwandert die Rechtssicherheit in der Frage, welche Rechtsordnung für die Geschäftstätigkeit eines Unternehmens gilt und kann sich zulasten der echten (*bona fide*) grenzübergreifenden Niederlassung und Erbringung von Dienstleistungen sowie der effektiven Überwachung und Durchsetzung der Rechtsvorschriften auswirken. Bei all der Unsicherheit und Komplexität ist eine Sache sicher: Die derzeitige Situation schafft ein ideales Umfeld für bösgläubige (*mala fide*) grenzübergreifende Geschäftstätigkeiten.

⁶² Der sogenannte Mittelpunkt der hauptsächlichen Interessen wird in EU-Verordnung 1346/2000 über Insolvenzverfahren festgelegt und die Rechtsvorschrift gegen den Missbrauch der Rechtswahl zwecks besserer Rechtsstellung (*forum shopping*) wird in der Neufassung der Verordnung 2015/848 gestärkt.

KAPITEL 3. ANALYSE DER FALLSTUDIEN IM HINBLICK AUF DEN RECHTSRAHMEN

3.1. EINFÜHRUNG IN DIE IN PHASE I DURCHGEFÜHRTEN RELEVANTEN FALLSTUDIEN

Die in diesem Kapitel bewerteten Fallstudien sind in den Fleischverarbeitungs-, Verkehrs- und Bausektoren in Europa angesiedelt: die Fälle von Danish Crown (Deutschland), Vos Transport (Niederlande) und Pilgrim (Schweden).

Gemeinsame Merkmale in den Fallstudien

Im 'Bericht zu Phase 1' von SOMO werden alle drei Fälle im jeweiligen Kontext erläutert; sie zeigen Sektoren, in denen vorgetäuschte Entsendungsstrukturen (massiv) genutzt werden. In allen drei Fällen ist es zweifelhaft, ob die folgenden Bedingungen, die in der ERL festgelegt werden, erfüllt sind:

- Echtes Beschäftigungsverhältnis zwischen dem entsandten Arbeitnehmer und dem entsendenden Arbeitgeber
- ‚Zeitlich begrenzte‘ Dauer der Entsendung
- Anderer Mitgliedstaat als der, in dem der Arbeitnehmer (für gewöhnlich) arbeitet.

Darüber hinaus war den drei in Phase 1 des Projekts untersuchten Fällen gemein, dass seitens der Aufsichtsbehörden der Gaststaaten wenig Anstrengungen zur Überwachung und/oder (auf Anfrage) Untersuchung von Unregelmäßigkeiten unternommen wurden.⁶³ Die Untervergabe im deutschen Fleischverarbeitungssektor weist sogar mafiaartige Praktiken auf. Den deutschen Behörden scheint es am politischen Willen und/oder der Fähigkeit zur Überwachung/Durchsetzung zu fehlen.⁶⁴ Die beteiligten Arbeitnehmer waren zu mittellos und abhängig, um Gerechtigkeit zu suchen.⁶⁵ Im Jahr 2013 wachten die Behörden endlich auf, nachdem Enthüllungsjournalisten und Gewerkschaften Erkenntnisse über Entgelte unterhalb des Existenzminimums und ausbeutende Arbeitsbedingungen veröffentlichten, die mit Menschenhandel gleichzusetzen sind. Außerdem reichte die belgische Regierung bei der Europäischen Kommission eine Beschwerde über ausbeutende Entsendungspraktiken im deutschen Fleischsektor ein, die Lohndumping in Deutschland zur Folge haben.⁶⁶

Wenn eine Sache bei allen drei Fallstudien deutlich zu Tage tritt, dann ist es die dringende Notwendigkeit, die Überwachungs- und Durchsetzungsmaßnahmen zu verschärfen und den Rahmen für den arbeitsrechtlichen Schutz entsandter Arbeitnehmer zu stärken (vor allem die ERL und Durchsetzungsrichtlinie zur ERL (nachfolgend D-ERL). Eine unvollständige Liste mit Empfehlungen zu diesen Aspekten ist in Kapitel 4.2 unter Punkt 1 und 5 nachzulesen.

63 Siehe Bericht zu Phase 1, insbesondere zum Fall von Danish Crown und zur fehlenden Überwachung und Durchsetzung im Allgemeinen im deutschen Fleischsektor, S. 23, 27, 28; zu den Beobachtungen zu den Rechtsvorschriften im Kraftverkehr, S. 17.

64 Der Bericht zu Phase 1 stellt fest: Es werden Beschwerden eingereicht, sie führen selten zu Untersuchungen.

65 Der Bericht zu Phase 1 stellt fest: Die Arbeitnehmer wurden nach der Beschwerde entlassen (kein Geld – Rückkehr ins Herkunftsland). Verfahren, sofern Klage eingereicht wird, werden außergerichtlich beigelegt. Erfolgreiche Verurteilungen hängen von Erkenntnissen der Gewerkschaften ab.

66 Der Bericht zu Phase 1, S. 19, unter Bezug auf beispielsweise: Europäisches Parlament, Beschwerde des belgischen Ministers gegen Deutschland wegen Sozialdumping, Parlamentarische Anfragen E-004208-13, 12.4.2013, <http://www.europarl.europa.eu/sides/getDoc.do?pubRef=-//EP//TEXT+WQ+E-2013-004208+0+DOC+XML+V0//EN>.

3.2. DER DEUTSCHE FLEISCHVERARBEITUNGSSEKTOR UND DIE FALLSTUDIE DANISH CROWN

Nachfolgend werden relevante Teile der Fallstudie zum deutschen Fleischsektor generell und dem Fall Danish Crown im Besonderen aus dem Bericht zu Phase 1 des Projekts zitiert und vor dem Hintergrund des Rechtsrahmens analysiert, wie in Kapitel 2 erläutert.

Danish Crown und seine Briefkastenstrategie

Laut Bericht zu Phase 1 ist Danish Crown das viertgrößte Unternehmen in der deutschen Schweinefleischindustrie und hat in den letzten Jahren sein Geschäft in diesem Land enorm ausgebaut. Die Produktion des Unternehmens erfolgt zu 80% im heimischen dänischen Markt. Wie andere europäische Fleischverarbeitungsfirmen verfolgt auch DC eine Strategie der Senkung der Lohnkosten durch die Verlagerung von Schlachtung und Zerlegung in den benachbarten deutschen Markt, der durch die Untervergabe an Firmen mit billigen osteuropäischen Arbeitnehmern günstigste Arbeitskosten bietet.

Im Jahr 2010 übernahm Danish Crown mit D&S Fleisch und seinem Schweineschlachthof in Essen (Oldenburg) eines der größten Fleischunternehmen Deutschlands und brachte sich somit innerhalb der deutschen Fleischindustrie in eine führende Position. Das größte Werk in Deutschland mit etwa 1.300 Beschäftigten, in dem wöchentlich 64.000 Schweine geschlachtet und zerlegt werden, liegt in der norddeutschen Kleinstadt Essen (Kreis Cloppenburg). Weitere Verarbeitungs-/Zerlegebetriebe stehen in Boizenburg, Mecklenburg-Vorpommern (360 Mitarbeiter) und Oldenburg, Niedersachsen (250 Mitarbeiter). In Oldenburg und Essen gibt es außerdem zwei zusätzliche Fleischverarbeitungsabteilungen mit insgesamt 180 Beschäftigten. Der Rinderschlachthof von DC ist in Husum, Schleswig-Holstein (100 Mitarbeiter), wo pro Woche 2.000 Rinder geschlachtet und zerlegt werden.

Die Fleischverarbeitungsbetriebe vergeben die Arbeit an **verschiedene Subunternehmer**, die mit einem Netzwerk von Briefkastenfirmen arbeiten, die die Arbeit wiederum an andere Firmen vergeben und **Verträge mit Arbeitnehmern abschließen, die selten länger als sechs Monate durchhalten**. Die Briefkastenfirmen sind teilweise in Osteuropa eingetragen und haben Anschriften in Deutschland, und manchmal sind sie in Deutschland eingetragen.

DC: Kein Einzelfall

Die Struktur von DC entspricht einer allgemeinen Unternehmensstrategie im deutschen Fleischverarbeitungssektor:

„Ein **Geflecht von Firmen**, die letztlich allesamt Eigentum derselben Einzelperson sind, **ihre postalischen Anschriften alle sechs Monate wechseln** und durch **Stellvertreter verwaltet** werden. [...] Was die Arbeitnehmer betrifft, **unterzeichnet der End-Arbeitgeber (das Fleischunternehmen) einen Dienstleistungsvertrag mit einem Auftragnehmer (Generalunternehmer)**. Dieser Auftragnehmer ist eine Briefkastenfirma im In- oder Ausland, die meist nur für ein paar Jahre existiert. **Der Auftragnehmer wiederum vergibt den Auftrag für die Dienstleistungserbringung an einen weiteren Subunternehmer (ebenfalls eine Briefkastenfirma), der oftmals im Ausland ansässig ist**. Diese weitere Briefkastenfirma tritt als Arbeitgeber auf und findet die erforderlichen Arbeitskräfte durch ortsansässige Arbeitsvermittler in osteuropäischen Ländern. [...] Rückt eine dieser Firmen in den Fokus der Ermittlungsbehörden wegen Sozialversicherungsbetrugs, künstlicher Entsendungskonstrukte oder Steuerschulden, übernimmt einfach eine andere Firma den Subunternehmer-Vertrag samt allen angeworbenen Arbeitskräften. **Diese Firmen wechseln ihren Rechtssitz nicht zuletzt deshalb so häufig, um den Behörden jegliche Rückverfolgung weitestgehend zu erschweren**. Die angeworbenen Arbeitskräfte werden oft bar bezahlt und im Falle dieser Ermittlung waren Lohnnachweise nach Überprüfung vernichtet worden.“⁶⁷

⁶⁷ Bericht zu Phase 1, S. 21 box 2 Subcontracting pyramids in the German meat sector.

,Die NGG berichtet, dass Arbeitnehmer teils jahrelang an ein- und denselben Betrieb entsendet werden, während ihr **Arbeitsvertrag alle sechs Monate auf eine andere Briefkastenfirma läuft** – die just in dem **Moment in die Insolvenz geht, wenn Steuerbehörden beginnen, sich für diese Firma zu interessieren**, oder **Arbeitnehmer anfangen, ausstehende Lohn- oder Urlaubsansprüche massiv einzufordern**.⁶⁸

,Im Falle der deutschen Fleischgesellschaft Wiesenhof hat der Geschäftsführer persönlich in einem 2013 geführten Interview dem Magazin „Stern“ gegenüber zugegeben, dass eine **seitens Wiesenhof eingesetzte Subunternehmerfirma aufgrund eines bestehenden Treuhandverhältnisses faktisch unter der Kontrolle von Wiesenhof selbst stand: Die Ein- bzw. Zwischenschaltung dieser Subunternehmerfirma diente lediglich dazu, eine vertragliche Distanz zwischen Wiesenhof und seinen Mitarbeitern zu schaffen**, um auf diesem Wege Beschäftigungsstandards und höhere Lohnkosten zu umgehen.⁶⁹ [...] Des Weiteren scheint es Fälle zu geben, in denen Fleischunternehmen die tatsächliche Kontrolle über ihre Subunternehmer besitzen: **Sie setzen Strohänner ein, die nach außen hin als Inhaber auftreten, um die wahren Eigentumsverhältnisse zu verschleiern**. Der oben erwähnte Fall von Wiesenhof ist ein entsprechendes Beispiel.⁷⁰

Rechtliche Analyse: Im deutschen Fleischverarbeitungssektor, einschließlich DC, **werden typische Briefkastenkonstrukte umfangreich genutzt, wobei der Hauptsitz und das tatsächliche Zentrum der Geschäftstätigkeit / Hauptverwaltung in unterschiedlichen Ländern liegen**. Solche Strategien werden dadurch begünstigt, dass die Kollisionsnormen im Bereich des Gesellschaftsrechts von den Mitgliedstaaten geregelt werden. Auch wenn einige Mitgliedstaaten die Sitztheorie anwenden, gilt in anderen die Gründungstheorie, was die Gründung von Briefkastenfirmen ermöglicht, die jeder wirtschaftlichen Realität entbehren. In einigen Fällen hat der Europäische Gerichtshof geurteilt, dass die Mitgliedstaaten die Niederlassungsfreiheit bei vollkommen künstlichen Konstrukten beschränken können, die dazu dienen sollen, die Anwendung der Gesetzgebung des betreffenden Mitgliedstaats zu umgehen. Es ist aber sehr schwierig, in der Praxis gegen solche künstlichen Strukturen vorzugehen, da europäische ‚Substanz-Rechtsvorschriften‘ fehlen, um solche künstlichen Konstrukte zu definieren.

Es gelten jedoch EU-weite **Substanzkriterien (tatsächlicher Sitz)** in anderen Rechtsgebieten, wie **beim anzuwendenden Recht in Insolvenzfällen** (die im deutschen Fleischsektor häufig vorkommen) und könnten zumindest in solchen Fällen genutzt werden. Der Einsatz von Stellvertretern unterwandert jedoch eine solche Strategie.

Zum Zweck der Ermittlung einer tatsächlichen Entsendung und Prävention von Missbrauch und Umgehung von Rechtsvorschriften bietet des Weiteren Artikel 4(2) der **D-ERL** (die die Mitgliedstaaten bis spätestens 18. Juni 2016 umsetzen mussten) den **Behörden der Mitgliedstaaten ‚Substanzregeln‘**. Diese bestehen aus einer nicht erschöpfenden Liste faktischer Orientierungselemente, die bei einer Gesamtbewertung herangezogen werden sollten, um zu ermitteln, ob ein Unternehmen neben rein internen Geschäftsführungs- und/oder Verwaltungsaktivitäten tatsächlich substantielle Geschäftstätigkeiten hat.⁷¹

Schlussfolgerung: Schärfere Sanktionen gegen Scheinkonstrukte und stärkere Bemühungen zu deren Aufdeckung sind eine *Conditio sine qua non*. Als Präventivmaßnahme wäre es ein logischer Schritt, **auf EU-Ebene den Grundsatz der Sitztheorie in allen Rechtsgebieten einzuführen**, einschließlich den Vorschriften zur Gründung juristischer Personen durch Unternehmen. Es ist jedoch höchstwahrscheinlich, dass eine solche Maßnahme kurzfristig realisierbar ist. Daher ist es als ‚Plan B‘ ratsam, sich auf eine starke Formulierung und **Anwendung ‚konkreter Substanzkriterien‘ in anderen Rechtsgebieten zu konzentrieren, wie dem Insolvenzrecht und der Entsendung von Arbeitnehmern**.

68 Bericht zu Phase 1, S. 21.

69 Johannes Röhrig/Stern, *Fleischindustrie: Wiesenhof steckte selbst hinter umstrittener Leiharbeit*, 3.7.2013, <http://www.stern.de/wirtschaft/news/fleischindustrie-wiesenhof-steckte-selbst-hinter-umstrittener-leiharbeit-3786468.html>

70 Bericht zu Phase 1, S. 31.

71 Solche Elemente **können** insbesondere sein: (a) der Ort, wo das Unternehmen seinen eingetragenen Hauptsitz und seine Verwaltung hat, Büroräume unterhält, Steuern und Sozialversicherungsbeiträge zahlt und wo es nach Maßgabe nationaler Gesetze eine Zulassung zur Ausübung des Berufs hat oder bei der Handelskammer oder den Berufsvereinigungen eingetragen ist; (b) der Ort, an dem entsandte Arbeitnehmer eingestellt und von wo aus sie entsandt werden; (c) das Recht, das auf die Verträge anzuwenden ist, die das Unternehmen mit seinen Mitarbeitern einerseits und seinen Kunden andererseits schließt; (d) der Ort, wo das Unternehmen seine wesentliche Geschäftstätigkeit ausübt und es Verwaltungsmitarbeiter beschäftigt; (e) die Anzahl der erfüllten Verträge und/oder die Höhe des Umsatzes im Niederlassungsmitgliedstaat, unter anderem unter Berücksichtigung der besonderen Situation neu gegründeter Unternehmen und KMUs.

Was die Nutzung von Stellvertretern betrifft, stellt die Verabschiedung der vierten Richtlinie zur Verhinderung der Geldwäsche im Mai 2015 einen vielversprechenden Schritt in Richtung der Bekämpfung solcher Praktiken dar, auch wenn sich die Maßnahmen vorrangig gegen die Finanzierung terroristischer Aktivitäten richten. Es verlangt von den Mitgliedstaaten die Schaffung **nationaler Register der sogenannten wirtschaftlichen Eigentümer von Unternehmen** und einiger Treuhandfirmen. Eine solche Initiative **wird es für den wirtschaftlichen Eigner erschweren, sich zu verstecken**. Die Mitgliedstaaten haben sich verpflichtet, das Paket bis spätestens Ende 2016 umzusetzen. Darüber hinaus hat die Europäische Kommission vorgeschlagen, die Transparenz bezüglich der tatsächlichen Eigentumsverhältnisse von Unternehmen und Treuhandfirmen zu erhöhen. Der Vorschlag sieht unter anderem die **direkte Vernetzung der Register vor, um die Kooperation zwischen den Mitgliedstaaten** zu erleichtern, sowie vollen öffentlichen Zugang zu bestimmten Informationen in diesen Registern und zu den für die Behörden verfügbaren Informationen. Es sollte außerdem geprüft und/oder gefordert werden, dass diese **Tools auch genutzt werden können, um die Aufdeckung von Briefkastenstrategien im Hinblick auf Sozialbetrug zu erleichtern**, und die Aufsichtsbehörden und Gewerkschaften in die Lage zu versetzen, gegen die Strippenzieher dieser Strategien vorzugehen sowie gegen die Rechtsberater und Unternehmensdienstleister, die als Vertreter oder Strohmänner fungieren und damit die Verbindung des wirtschaftlichen Eigentümers zum Unternehmen und dessen Kontrolle verschleiern.

Scheinentsendung bei DC und allgemein im deutschen Fleischsektor

Als Folge der Tatsache, dass die Subunternehmer im Fleischsektor (oft) keine Firmen mit tatsächlichen, unabhängigen Geschäftstätigkeiten sind, besteht auch das Arbeitsverhältnis zwischen solchen Briefkastenfirmen und ihren ‚entsandten‘ Arbeitnehmer oft nur auf dem Papier.

„Obwohl die entsandten Arbeitnehmer auf dem Betriebsgelände des **fleischverarbeitenden Unternehmens** arbeiten, hat letzteres – **auf dem Papier – keine Weisungsbefugnis in Bezug auf diese Arbeitskräfte** und weder Kontrolle noch Informationen über ihre Arbeitsbedingungen, Arbeitszeiten oder Löhne; all diese Punkte bleiben Interna und Verantwortung des Subunternehmers.⁷²

„Im Rahmen solcher Entsendungskonstrukte ist der Subunternehmer verantwortlich für die Qualität des Produkts und der Auftraggeber hat den Arbeitskräften gegenüber keine direkte Weisungsbefugnis, was anderenfalls einem direkten Beschäftigungsverhältnis gleichkäme. **Tatsächlich** jedoch wird sehr wohl von Fällen berichtet, **in denen die Vorarbeiter der fleischverarbeitenden Unternehmen den Arbeitskräften der Subunternehmer direkte Weisungen erteilt und sogar Geldstrafen auferlegt haben**.⁷³

„Die Gewerkschaft argumentiert, bei dieser Praxis handele es sich um einen **Missbrauch des Entsendegesetzes, und fordert Direktbeschäftigung durch die Fleischarternehmen**. Die Entsendungskonstrukte verschleiern die Tatsache, dass durch Subunternehmer beschäftigte ausländische Arbeitskräfte Tätigkeiten verrichten, die unter reguläre, langfristige Arbeitsverträge fallen sollten – entweder in Direktanstellung bei dem fleischverarbeitenden Unternehmen oder über eine Leiharbeitsfirma (einen Arbeitsvermittler). Entsendungskonstrukte über ständig wechselnde Briefkastenfirmen [...] verhindern [...] Rechenschaftspflicht gegenüber den Arbeitnehmern – insbesondere wenn diese ausstehende Löhne oder auch Fortzahlungen im Urlaubs- und Krankheitsfall einfordern.⁷⁴

„[...] hapert es ebenso wie im Hinblick auf ein verbindliches Abkommen zum Thema Direktbeschäftigung in diesem Sektor – einer zentralen Forderung der NGG‘, die in letzter Zeit Unterstützung durch das Ministerium für Wirtschaft, Arbeit und Verkehr des Landes Niedersachsen fand.

Rechtliche Analyse: Nach Maßgabe der ERL kann die Entsendung unter einer der drei Arten der grenzübergreifenden Dienstleistungserbringung subsumiert werden, die in Art. 1(3) erwähnt werden, sofern in allen drei Situationen **ein Beschäftigungsverhältnis zwischen dem entsendenden Unternehmen und dem entsandten Arbeitnehmer besteht**. Somit ist es möglich, nach deutschem Recht zu prüfen, ob **tatsächlich**

72 Bericht zu Phase 1, S. 20.

73 Bericht zu Phase 1, S. 31.

74 Bericht zu Phase 1, S. 21.

ein solches direktes Beschäftigungsverhältnis zwischen dem entsandten Arbeitnehmer und dem (vermeintlichen) entsendenden Arbeitgeber (dem Subunternehmer) besteht. Des Weiteren erscheint klar zu sein, dass die bestimmenden Elemente eines ‚entsandten Arbeitnehmers‘ nach Artikel 2 ERL – in nahezu allen Fällen – nicht erfüllt werden: Briefkastenfirmen werden genutzt und alle sechs Monate gewechselt (siehe Zitate oben aus dem Bericht zu Phase 1), um zu verschleiern, dass die **Arbeitnehmer dauerhaft am gleichen Ort eingesetzt werden**. Damit ist die Dauer der ‚Entsendung‘ in der Realität nicht ‚zeitlich begrenzt‘ und es liegt eindeutig keine Entsendung in einen anderen Mitgliedstaat als den vor, in dem der Arbeitnehmer normalerweise (für gewöhnlich) arbeitet. Im Gegenteil: **Die ‚entsandten‘ Arbeitnehmer im deutschen Fleischverarbeitungssektor, auch auf dem Firmengelände von DC, scheinen nur in Deutschland zu arbeiten**, das als ihr ‚gewöhnliches Arbeitsland‘ im Sinne von Art. 8(2) Rom I betrachtet werden muss.

Schlussfolgerung: Die Anwendung des bestehenden europäischen Rechtsrahmens würde es den deutschen Behörden grundsätzlich ermöglichen, die ‚entsandten‘ Arbeitnehmer im Fleischsektor vom ersten Tag ihres Einsatzes in den Betrieben von DC oder anderen Fleischverarbeitungsbetrieben vollständig dem Arbeitsrecht Deutschlands (als Staat der gewöhnlichen Beschäftigung) zu unterstellen. **Mithilfe der in Art. 4(3) D-ERL aufgeführten Kriterien könnten die deutschen Behörden die Scheinentsendungskonstrukte im deutschen Fleischsektor bekämpfen**. Sofern noch nicht geschehen, wird gefordert, dass der deutsche Gesetzgeber solche Kriterien in den Rechtsakt aufnimmt, der die D-ERL umsetzt.

Die Bewertung nach Artikel 4 D-ERL muss **jedoch** auf Einzelfallbasis erfolgen. Damit wird es deutlich erschwert, gegen weitverbreitete (gut dokumentierte) Verstöße im deutschen Fleischsektor vorzugehen; **Einzelfallanalysen** (die häufig in Gerichtsverfahren münden) sind schwierig und kostspielig und können **erst stattfinden, nachdem die dubiosen Konstrukte bestanden haben und untersucht wurden**. Bei Konstrukten kurzer Dauer mag es gar sinnlos erscheinen, dagegen vorzugehen. Daher wäre die Forderung der NGG und des niedersächsischen Wirtschaftsministeriums nach Abschluss einer **verbindlichen Vereinbarung mit dem Fleischsektor über** (einen bestimmten Prozentsatz an) **direkte(r) Beschäftigung** aus präventiver Sicht sinnvoll, da eine solche Kollektivlösung **die Möglichkeit böte, dem aktuellen ‚Unterbietungswettbewerb‘** zulasten angemessener Arbeitsbedingungen im deutschen Fleischsektor entgegenzuwirken.

Wenn Staaten die in Artikel 4 D-ERL vorgeschlagenen Kriterien nicht umsetzen, sollte der europäische Gesetzgeber die D-ERL überprüfen und ggf. den zwingenden und wo möglich (zumindest für die Hochrisikosektoren) präventiven Charakter ihres Artikel 4 stärken.

DC: Arbeitskräfteausbeutung und Sozialdumping in Reinform?

Es wurde mehrfach festgestellt, dass die Briefkastenfirmen, die Scheinentsendungen fördern, nicht nur deutsche Vorschriften umgehen, sondern sich an keinerlei Regeln zu halten scheinen, was zu Löhnen unterhalb des Existenzminimums und ausbeuterischen Arbeitsbedingungen führt, die an Menschenhandel grenzen.

DC: Schweinezerlegebetrieb in Oldenburg:

„[...] 2010 [beanstandeten] 32 Rumänen, die im DC Schweinezerlegebetrieb in Oldenburg gearbeitet hatten, den Zollbehörden gegenüber [...], dass man sie nicht bezahle. Zehn Arbeiter berichteten, dass sie für den Vormonat nicht oder nur teilweise bezahlt worden seien und die **Bezahlung unter dem Existenzminimum** liege, was den Versprechungen, die ihnen im Rahmen ihrer Anwerbung durch den Subunternehmer in Rumänien gemacht worden seien, widerspräche. „Bei geleisteten 152 Arbeitsstunden und dem versprochenen Stundenlohn von 7,50 Euro, hätte ich 1.140 Euro erhalten müssen – tatsächlich bekommen habe ich aber nur 467,69 Euro. Das entspricht einem Stundenlohn von 3 Euro“, berichtete einer der Arbeiter.“⁷⁵

⁷⁵ Bericht zu Phase 1, S. 27.

DC: Schweineschlacht- und Zerlegebetrieb in Essen:

Im **März 2015** traten rund 50 polnische Arbeitskräfte im DC-Schlachthaus in Essen in den Streik. Die Subunternehmerfirma MARBAR, mit Sitz in Bremen und Inhaber Oleg Surgutskij (der die Firma inzwischen aufgelöst und ihren Namen in Casus GmbH, siehe nächstes Unterkapitel, geändert hat), hatte den Männern nur **270 ihres ausstehenden Lohns für Februar gezahlt** – wovon sie noch **€ 100 für ihre Unterbringung in offensichtlich nicht dem Standard entsprechenden Unterkünften zahlen** mussten; Berichten zufolge wird das betreffende Objekt in Badbergen illegal zu Wohnzwecken vermietet. **Danish Crown** reagierte auf die Versammlung in der Betriebskantine und **wies den Subunternehmer an, die ausstehenden Löhne noch am gleichen Tag zu überweisen.**⁷⁶

Die jüngsten Vorwürfe bezüglich Sozialdumping im Wege der Auftragsvergabe an Subunternehmer wurden im **Oktober 2015** gegen DC-Subunternehmer erhoben. Das TV-Politikmagazin „Report Mainz“ berichtete am 6. Oktober, der **Subunternehmer habe rumänischen, im Essener Schlachthof beschäftigten Arbeitskräften ihren Lohn für den Vormonat nicht gezahlt und Lohnfortzahlungen für Krankheit und Urlaub falsch abgerechnet**. Darüber ergab die Medienrecherche, dass sich die **Unterbringungssituation** – trotz gegenteiliger Versprechungen seitens Danish Crown – **nicht verbessert hatte**; [...].

Die Gewerkschaft NGG und Medien gehen von folgenden mutmaßlichen Sachverhalten am Standort Essen aus:

- Arbeitszeiten von 14 bis 20 Stunden pro Tag
- Löhne zwischen 700 und 900 Euro pro Monat
- Keine Lohnfortzahlung bei Krankheit oder Urlaub, keine Überstundenvergütung

„Einige Lohnabrechnungen rumänischer Arbeitskräfte [...] weisen eine Reihe von Unregelmäßigkeiten auf.“⁷⁷

DC: Kein Einzelfall

Im deutschen Fleischsektor sind ähnliche Missstände an der Tagesordnung und außerdem:

- Umgehung von Arbeitgeberpflichtungen in Bezug auf Arbeitsunfälle, indem verunfallte Arbeitnehmer nach Hause geschickt und lediglich für den Unfalltag – nicht jedoch die daraus resultierende Ausfallzeit – entlohnt werden.
- Finanzielle Ausbeutung durch überbeuerte Unterbringung in überfüllten Massenunterkünften, die die üblichen Sicherheits- und Gesundheitsanforderungen nicht erfüllen, während pro Tag und Matratze 10 € in Abzug gebracht werden. Subunternehmer ebenso wie Fleischunternehmen haben mit der Vermietung solcher Unterkünfte in Deutschland eine regelrechte eigene Wohnungswirtschaft aufgezogen, um auch aus dem Unterkunftsbedarf ihrer Arbeitskräfte Gewinn zu schlagen.⁷⁸

Rechtliche Analyse: Die Zitate oben zeigen, dass (selbst wenn wir davon ausgehen würden, dass die Mitarbeiter der Subunternehmer von DC tatsächlich entsandt werden, was wir nicht tun) **die ERL nicht eingehalten wird. In der Realität findet Sozialdumping in Reinform statt (weder Einhaltung der Rechtsvorschriften im Gast- noch im Herkunftsland**, da die Arbeitnehmer (manchmal) anscheinend gar nicht bezahlt werden oder nur einen kleinen Teil ihres Entgelts erhalten, keine Lohnfortzahlung im Urlaub erhalten und gegen die Arbeitszeitverordnung verstoßen wird. Außerdem versuchen die Arbeitgeber, ihre Personalkosten über **illegale Abzüge und andere Tricks** zu minimieren. Nach Artikel 3 ERL sollte der entsandte Arbeitnehmer den Mindestlohn gemäß der Gesetzgebung des Gastmitgliedstaats erhalten (in Deutschland gilt seit dem 1. Januar 2015 ein gesetzlicher Mindestlohn und seit 2014 besteht im Fleischsektor ein Tarifvertrag, der in das AEntG (das

76 Bericht zu Phase 1, S. 27.

77 Bericht zu Phase 1, S. 28.

78 Bericht zu Phase 1, S. 22.

Arbeitnehmer-Entsendegesetz – deutsches Transformationsgesetz zur ERL) eingebunden ist.⁷⁹ Außerdem muss den entsandten Arbeitnehmern der Schutz nach Maßgabe der Gesetzgebung über Gesundheit und Sicherheit am Arbeitsplatz (einschließlich der Vorschriften über die Verpflichtungen des Arbeitgebers bei Unfällen am Arbeitsplatz) und die Arbeitszeitgesetzgebung des Gaststaats garantiert werden.

Schlussfolgerung: Die größten Probleme im Fall DC und im deutschen Fleischsektor im Allgemeinen sind nicht (mehr) ‚unumstößliche Rechtsgrundsätze‘, sondern vielmehr die fehlende Umsetzung der Gesetzgebung. Daher hätte es in diesem Sektor oberste Priorität die Überwachung und Durchsetzung der Umsetzung der ERL im Recht des Gaststaats und der gesetzlichen (Mindest-)Lohnregelungen einschließlich der verbotenen Abzüge zu verschärfen. Insbesondere angesichts der langen Vorgeschichte von Missständen im deutschen Fleischsektor, was diesen zu einer ‚Hochrisikobranche‘ macht, **wäre es sinnvoll, schnellstmöglich nach Aufdeckung von Betrug und/oder Missbrauch echte abschreckende Strafen auszusprechen.** Die Möglichkeit, die Dienstleistungserbringung bei schweren Verstößen gegen die Entsendegesetzgebung oder geltende Tarifverträge zu sperren, sollte häufiger genutzt werden (vor allem in einem Sektor wie der Fleischverarbeitung in Deutschland, wo das Muster zu beobachten ist, dass Firmen oft verschwinden, kurz nachdem sie Ziel von Überwachungs- und Durchsetzungsmaßnahmen werden).

Außerdem bestätigen die Probleme im Zusammenhang mit dem Abzug der Unterbringungs- und anderen Kosten **die Notwendigkeit, den Dienstleistungserbringer eindeutig zu verpflichten, für Reise-, Unterbringungs- und Verpflegungskosten aufzukommen.** Auf Grundlage des Urteils des Gerichtshofs in der Rechtssache 396/13 (Sähköalojen ammattiliitto ry) haben die deutschen Akteure die Zuständigkeit, eine solche Verpflichtung im nationalen Recht oder in verbindlichen Tarifverträgen umzusetzen, aber es würde die Position der entsandten Arbeitnehmer und die Rechtssicherheit der Dienstleistungserbringer stärken, wenn eine solche Verpflichtung in Artikel 3(7) ERL aufgenommen würde.

Ermöglichen es ausländische, aber auch inländische Briefkastenfirmen, sich der Haftung zu entziehen?

Das deutsche Transformationsgesetz zur ERL (AEntG) führte bereits 1999 die **Kettenhaftung (gesamtschuldnerische Haftung) in Untervergabeprozessen ein.** Seit 2014 greift dieses Rechtsinstrument auch im Fleischsektor. Die Kettenhaftung gilt als besonders wirkungsvolles Instrument in Fällen von Lohndumping oder illegaler Beschäftigung im Gaststaat und wurde auch – wenn auch in weniger umfangreicher Form – in Artikel 12 D-ERL aufgenommen. Die Vorschrift zur Kettenhaftung scheint jedoch im deutschen Fleischsektor nicht durchgesetzt zu werden.

„Zu den Strukturen, die Unternehmen nutzen, um Löhne [...] so niedrig wie möglich zu halten, gehören Briefkastenfirmen im In- und Ausland (Rumänien, Ungarn, Polen) zur Entsendung von Arbeitnehmern an deutsche Unternehmen. Die fleischverarbeitenden Unternehmen unterzeichnen einen Vertrag über die Bereitstellung bestimmter Dienstleistungen für einen vorab bestimmten Zeitraum – Vertragspartner ist dabei entweder ein ausländischer Subunternehmer oder, so der neueste Trend, eine deutsche Niederlassung eines aus- oder inländischen Subunternehmers. In diesem Vertrag festgelegt sind lediglich der Preis des Endprodukts, der Zeitrahmen, in dem das Endprodukt realisiert wird, und **Haftungsvereinbarungen im Hinblick auf Arbeitsmittel und Arbeitskräfte, die zum Zwecke der Realisierung der Dienstleistung eingesetzt werden – nicht jedoch Stundenlöhne oder Arbeitszeiten.** Der Subunternehmer ist verantwortlich für die Qualität des **Endprodukts** und kann selbst entscheiden, wie dieses erreicht wird.“⁸⁰

⁷⁹ Wie im Bericht zu Phase 1 auf S. 19 erläutert wird: ‚Dem Aufkommen von Sozialdumpingpraktiken im deutschen Fleischsektor, das im Laufe der vergangenen 15 Jahre zu beobachten war, wurde durch eine Kombination regulatorischer Faktoren – oder, besser, Fehlfaktoren – Vorschub geleistet: Zum einen erstreckte sich die Entsenderichtlinie nicht auch auf den Fleischsektor, zum anderen gab es für diese Branche bis 2015 [2016] noch keinen allgemein verbindlichen Mindestlohn. [...] Somit war es legal, entsandte Arbeitnehmer in Sektoren, die im Entsendegesetz nicht ausdrücklich eingeschlossen waren, nach dem Mindestlohn ihres jeweiligen Entsendelands zu bezahlen; in Rumänien, beispielsweise, beträgt dieser etwa EUR 3 pro Stunde. [...] Seit dem 1. August [Juli] 2014 ist der Tarifvertrag des Fleischsektors im deutschen Entsendegesetz eingeschlossen. Nach Schätzung der deutschen Gewerkschaft Nahrung-Genuss-Gaststätten (NGG) fallen derzeit jedoch nur 60 % der entsandten Arbeitnehmer unter einen Tarifvertrag.‘

⁸⁰ Bericht zu Phase 1, S. 20.

Die NGG hat im Namen von 28 bzw. 9 osteuropäischen Arbeitnehmern zwei Beschwerden wegen unbezahlter Mehrarbeit und Lohnfortzahlung im Urlaub eingereicht – Streitwert 70.000 Euro bzw. 60.000 Euro. **Die Fleischunternehmen erklären, da sie nicht der Arbeitgeber seien, könne man sie nicht haftbar machen**, obwohl im deutschen Entsendegesetz das Prinzip der Auftraggeberhaftung verankert ist.⁸¹

Rechtliche Analyse: Laut Bericht zu Phase 1 erklären die Fleischunternehmen, dass sie nicht haftbar gemacht werden können, da sie nicht die Arbeitgeber sind. Aus dem Bericht geht nicht hervor, ob die von der NGG eingeleiteten Verfahren noch anhängig sind. Auf Grundlage des Wortlauts von § 14 AEntG scheint die Verteidigung der Fleischverarbeitungsbetriebe auf den ersten Blick leicht angreifbar. Die Rechtsvorschrift sieht die Haftung des ‚Unternehmers‘ vor, nicht des Arbeitgebers. Laut deutschen Quellen⁸² deckt der Begriff ‚Unternehmer‘ seinem Zweck nach den Hauptauftragnehmer und seine Unterauftragnehmer ab, die ihrerseits ebenfalls Unterauftragnehmer beauftragen können. Daher greift **die Haftung für die gesamte Untervergabekette, ungeachtet davon, wo der Firmensitz des Auftragnehmers liegt** (dies umfasst Unternehmen, die innerhalb und außerhalb des EWR sitzen). Also haben Arbeitnehmer, die nicht bezahlt werden, das Recht vor deutschen Arbeitsgerichten den Hauptauftragnehmer oder jede andere Vertragspartei oberhalb ihres Arbeitgebers in der vertikalen Vergabekette regresspflichtig zu machen. Von dieser Auslegung des § 14 AEntG **eventuell ausgenommen ist jedoch der Endnutzer** (der Auftraggeber als letztendlicher Dienstleistungsempfänger). Falls die deutsche Kettenhaftung tatsächlich den Endnutzer nicht abdeckt und die Fleischunternehmen als Endnutzer anstelle von Hauptauftragnehmern gelten, könnte ihre Verteidigung erfolgreich sein. In einer solch unglücklichen Situation muss die Schlussfolgerung lauten, dass die Fleischunternehmen nur dann für unbezahlte Entgelte und Urlaubsansprüche haftbar gemacht werden können, wenn nachgewiesen werden könnte, dass sie tatsächlich der Arbeitgeber der eingesetzten Arbeitnehmer sind.

Schlussfolgerung: Ein potenziell starkes Instrument wie die deutsche Rechtsvorschrift zur Kettenhaftung kann unterwandert werden, wenn Fleischunternehmen die Definition von Endnutzern erfüllen und der Endnutzer/Auftraggeber von der Kettenhaftungsregelung nicht erfasst wird. Es wird gefordert, dass der deutsche Gesetzgeber seine Gesetzgebung überprüfen und ggf. ändern sollte, um dieses (mögliche) Schlupfloch zu schließen.

3.3. DER NIEDERLÄNDISCHE GÜTERKRAFTVERKEHRSEKTOR: DIE FALLSTUDIE VOS

Die zweite Fallstudie in Phase 1 des Briefkastenfirmenprojekts des EGB betrifft den niederländischen Kraftverkehrssektor und konkret das Transportunternehmen Vos im Kontext des europäischen Verkehrsbinnenmarkts. Der Schwerpunkt der Fallstudie waren die Schwierigkeiten, Verstöße gegen Arbeitsrechte zu ahnden, die in einem niederländischen Tarifvertrag für einen Sektor verankert sind, der von grenzübergreifenden Briefkastenfirmen beherrscht wird. Den sogenannten ‚Substanzkriterien‘ gilt viel Aufmerksamkeit, die angewendet werden sollten, um zu gewährleisten, dass Kraftverkehrsunternehmen eine tatsächliche und feste Niederlassung in einem Mitgliedstaat haben. Nachfolgend werden relevante Teile der Fallstudie aus Phase 1 zitiert und vor dem Hintergrund des in Kapitel 2 erläuterten Rechtsrahmens analysiert. Wo angemessen, geschieht dies in Verbindung mit spezifischen Vorschriften für Kraftverkehrsunternehmen. Vorher wird jedoch kurz der spezifische (ordnungspolitische) Kontext des europäischen Kraftverkehrssektors geschildert.

⁸¹ Bericht zu Phase 1, S. 21/22.

⁸² Siehe detaillierte Darstellung in Koberski e.a., Kommentar Arbeitnehmer-Entsendegesetz/ Mindestarbeitsbedingungengesetz, München 2011: Verlag C.H. Beck, 3., neubearbeitete Auflage; Y. Jorens, S. Peters, M. Houwerzijl, Study on the protection of workers' rights in subcontracting processes in the European Union (beauftragt von der Europäischen Kommission), Gent: Juni 2012, S. 52.

Substanzkriterien für den Kraftverkehr

Wie im Bericht zu Phase 1 erläutert, gibt es eigene EU-Rechtsvorschriften für den Kraftverkehr, die zwischen verschiedenen Arten des grenzübergreifenden Verkehrs unterscheiden. Insgesamt macht der grenzübergreifende Verkehr ein Drittel des gesamten Güterverkehrs in Europa aus. 70% dieses grenzübergreifenden Verkehrs sind bilateraler Art, d.h. dass das Transportunternehmen in einem der beiden Länder sitzt, aus dem oder in das transportiert wird; 5% des grenzübergreifenden Verkehrs sind Kabotage⁸³ und unterliegen spezifischen Rechtsvorschriften;⁸⁴ 25% entfallen auf den Transport zwischen Drittstaaten, in denen das Unternehmen nicht ansässig ist.⁸⁵

Bei der Gestellung grenzübergreifender Verkehrsdienstleistungen in der gesamten EU wird „durch die Einschaltung von Subunternehmern [...] häufig eine missbräuchliche Nutzung von Lohnunterschieden verfolgt, wobei die Rolle und der Hauptzweck dieser Niederlassungen vor allem darin besteht, der Muttergesellschaft Fahrer für Transporte im Ausland zur Verfügung zu stellen – selbst wenn große Speditionsunternehmen sicherlich auch ein gewisses operatives Geschäft in diesen Ländern betreiben.“⁸⁶ Die ETF stellt fest, dass *„[d]ie über das Briefkastensystem „angebotenen“ niedrigen Löhne und kritischen Arbeits- und Sozialbedingungen heute eher den Maßstab für die gesamte Branche setzen. Sie sind eine Bedrohung für jeden einzelnen Fahrer, der im Wege solcher Modelle beschäftigt ist, und gleichzeitig für die gesamte Berufsgruppe.“*⁸⁷

Das Problem wurde vom EU-Gesetzgeber erkannt: Seit 2009 regelt Artikel 5 der Verordnung 1071/2009 für den Kraftverkehr⁸⁸ die Niederlassungsvoraussetzung, die konzipiert wurde, um unter anderem das Problem der Briefkastenfirmen zu bekämpfen. Um der **Anforderung einer effektiven und festen Niederlassung in einem Mitgliedstaat zu genügen**, muss ein Unternehmen:

- „a) über eine Niederlassung in dem genannten Mitgliedstaat verfügen, mit Räumlichkeiten, in denen seine wichtigsten Unternehmensunterlagen aufbewahrt werden, insbesondere seine Buchführungsunterlagen, Personalverwaltungsunterlagen, Dokumente mit den Daten über die Lenk- und Ruhezeiten sowie alle sonstigen Unterlagen, zu denen die zuständige Behörde Zugang haben muss, um die Erfüllung der in dieser Verordnung festgelegten Voraussetzungen überprüfen zu können. Die Mitgliedstaaten können verlangen, dass die Niederlassungen in ihrem Hoheitsgebiet auch andere Unterlagen jederzeit in ihren Räumlichkeiten zur Verfügung halten;
- b) nach Erhalt der Zulassung über ein oder mehrere Fahrzeuge verfügen, die sein Eigentum oder aufgrund eines sonstigen Rechts, beispielsweise aufgrund eines Mietkauf- oder Miet- oder Leasingvertrags, in seinem Besitz sind sowie in dem betreffenden Mitgliedstaat zugelassen sind oder auf andere Art und Weise entsprechend den Rechtsvorschriften dieses Mitgliedstaats in Betrieb genommen werden;
- c) seine Tätigkeit betreffend die unter Buchstabe (b) genannten Fahrzeuge tatsächlich und dauerhaft, mittels der erforderlichen verwaltungstechnischen Ausstattung und der angemessenen technischen Ausstattung und Einrichtung, an einer in dem betreffenden Mitgliedstaat gelegenen Betriebsstätte ausüben.“

In der Praxis scheinen Gewerkschaften, die anhand dieser Kriterien für eine effektive und feste Niederlassung gegen Briefkastenfirmen vorgehen möchten, in ihren Bemühungen auf zwei Hauptprobleme zu stoßen. Das erste ist eine angemessene Durchsetzung; das zweite ist, dass sich die Briefkastenstrategien weiterentwickelt haben.

83 Kabotage ist die Beförderung von Gütern oder Fahrgästen zwischen zwei Orten im gleichen Land durch ein Verkehrsunternehmen aus einem anderen Land.

84 Verordnung 1072/2009. Für Kabotage gelten die folgenden Einschränkungen: Jedes Unternehmen kann in jedem beliebigen Mitgliedstaat Verkehrsdienstleistungen von bis zu drei Fahrten innerhalb von maximal sieben Tagen nach einer grenzübergreifenden Fahrt anbieten.

85 Bericht zu Phase 1, S. 35.

86 Bericht zu Phase 1, S. 35/36.

87 Bericht zu Phase 1, S. 37, der die Strategie der ETF-Sektion Straße 2013-2017 zitiert.

88 Verordnung (EG) Nr. 1071/2009 des Europäischen Parlaments und des Rats vom 21. Oktober 2009 zur Festlegung gemeinsamer Regeln für die Zulassung zum Beruf des Kraftverkehrsunternehmers und zur Aufhebung der Richtlinie 96/26/EG des Rats.

Unzureichende Durchsetzung?

„Obgleich die Substance-Regeln in Bezug auf die Niederlassung von Transportunternehmen, die Fahrer einstellen können, sehr spezifisch sind, ist die Nutzung von Briefkastenfirmen weitverbreitet in der Branche. Nach Ansicht von ETF und nationalen Transportgewerkschaften ist nicht eine unzureichende Gesetzgebung das Problem im europäischen Güterkraftverkehr, sondern deren unzureichende Durchsetzung durch die Behörden.“⁸⁹

„Ob ein **ausländischer Subunternehmer ein echtes Unternehmen ist, lässt sich jedoch nur schwierig ermitteln**. Die FNV hat festgestellt, dass selbst bei Auskunftsersuchen der niederländischen Arbeitsaufsichtsbehörde **unter Transportaufsichtsbehörden anderer Länder kaum Kenntnisse über die Funktionsweise der Straßentransportvorschriften bestehen**. Aus diesem Grund arbeitet die FNV jetzt enger mit Gewerkschaften im Ausland zusammen, um potenziellen Missbrauch durch Subunternehmerbeauftragung aufzudecken. Die FNV beschäftigt rumänische, ungarische und polnische Kollegen, die unmittelbar auf Rastplätzen Informationen zu Arbeitsbedingungen und -verträgen sammeln. Gewerkschaften in osteuropäischen Ländern, in denen Briefkastenfirmen gegründet werden, überprüfen anschließend, ob es sich um künstliche Konstrukte handelt.“⁹⁰

So „halten einige Mitgliedstaaten ein Büro mit Lohnunterlagen für ausreichend, während andere Mitgliedstaaten die Verordnung dergestalt auslegen, dass tatsächliche Transporttätigkeiten ausgeübt werden müssen.“⁹¹ Unter dem Aspekt der Vermeidung von Briefkastenfirmen und angesichts des Wortlauts von Artikel 5 würde es logisch erscheinen, dass letztere Auslegung richtig ist. Die Formulierung könnte jedoch präziser und konkreter sein. Ein weiteres Problem ist, dass ein Mitgliedstaat keine Handhabe gegen einen anderen Mitgliedstaat hat, der die Verpflichtungen der Verordnung nicht einhält.

Auch die Europäische Kommission signalisiert, dass Unterschiede in der Auslegung von Artikel 5 und anderen Rechtsvorschriften durch die Mitgliedstaaten und Transportfirmen bestehen. Nach Aussage der Kommission behindert dies – neben Widersprüchen in der Durchsetzungspraxis und der fehlenden Kooperation zwischen den Mitgliedstaaten – die effektive Durchsetzung der Verordnungen und führt zu Rechtsunsicherheit für die Unternehmer.⁹²

Die unzureichende Durchsetzung beschränkt sich nicht allein auf Artikel 5 der Verordnung 1071/2009. Ein weiteres Beispiel in der Fallstudie betrifft die Verpflichtung, ein nationales elektronisches Register zu führen (Europäisches Register für Straßentransportunternehmen, ERRU), „doch viele Länder haben dies noch nicht umgesetzt.“⁹³ Die Datenbank ERRU besteht auf der Vernetzung nationaler, elektronischer Register von Kraftverkehrsunternehmen. Die Mitgliedstaaten vergeben EU-Lizenzen an ihre eingetragenen Transportunternehmen. Mit dieser Zulassung darf eine Spedition in jedem Mitgliedstaat Transport- und Kabotagedienste erbringen. Die vernetzte Datenbank ERRU ist seit dem 1. Januar 2013 betriebsbereit und wenn die Mitgliedstaaten ihre Verpflichtungen erfüllten, würde ERRU einen besseren Informationsaustausch zwischen den Mitgliedstaaten ermöglichen, z. B. Daten zu schweren Verstößen, sodass die zuständigen Behörden die Einhaltung der geltenden Vorschriften durch die Verkehrsunternehmen besser überwachen könnten.⁹⁴ Dies zeigt erneut die Notwendigkeit, die Bemühungen zur Durchsetzung zu verstärken. Damit diese Wirkung zeigen können, sollten die verstärkten Durchsetzungsbemühungen mit der Schließung von Schlupflöchern sowie der Behebung von Widersprüchen und Schwächen im Rechtsrahmen einhergehen (wie dem Fehlen angemessener Sanktionen, falls die Mitgliedstaaten die Vorschriften nicht erfüllen).⁹⁵

89 Bericht zu Phase 1, S. 35.

90 Bericht zu Phase 1, S. 35.

91 Zu einigen höchst interessanten Vorschlägen siehe ABVV, Whitebook: 25 measures to combat social dumping in road transport, Antwerpen: 2014, in drei Sprachen verfügbar: http://www.btb-abvv.be/images/stories/Wegvervoer/sociale_dumping/Witboek.pdf.

92 Evaluation of Regulations (EC) 1071/2009 on access to the occupation of road transport operator and 1072/2009 on common rules for access to the international road haulage market.

93 Bericht zu Phase 1, S. 34.

94 Die Einrichtung der nationalen Register und ihre Vernetzung sind nach Maßgabe der Gesetzgebung über die Zulassung zum Beruf des Kraftverkehrsunternehmers (Verordnung (EG) Nr. 1071/2009) vorgeschrieben. Die Klassifizierung schwerer und sehr schwerer Verstöße gegen die EU-Rechtsvorschriften zum Kraftverkehr, die am 18. März 2016 verabschiedet wurde, liefert Mitgliedstaaten eine einheitliche Grundlage für die Erweiterung ihrer nationalen Register der Kraftverkehrsunternehmen.

95 Zu einigen hoch interessanten Vorschlägen siehe ABVV, Whitebook: 25 measures to combat social dumping in road transport, Antwerpen: 2014, in drei Sprachen verfügbar: http://www.btb-abvv.be/images/stories/Wegvervoer/sociale_dumping/Witboek.pdf

Wie kann man gegen die sich verändernden Briefkastenfirmer vorgehen?

Die Fallstudie unterscheidet zwischen **drei verschiedenen Arten künstlicher Beschäftigungsverhältnisse**, die für Sozialdumping genutzt werden und allesamt Briefkastenfirmer beinhalten:⁹⁶

- 1) Transportunternehmen vergeben ihre Aufträge an ihre eigenen osteuropäischen Niederlassungen, die dort tatsächlich ein gewisses operatives Geschäft betreiben. Dies ist bei bedeutenden europäischen Speditionen der Fall, d. h. bei Unternehmen, die groß genug sind, in diversen europäischen Länder substantielle Niederlassungen zu unterhalten.
- 2) Unternehmen mittlerer Größe hingegen, die es sich nicht leisten können, ihr operatives Geschäft auszudehnen, nutzen Subunternehmerkonstrukte in Niedriglohnländern, die auf reinen Briefkastenfirmer basieren – ohne jede echte Betriebstätigkeit vor Ort.
- 3) Eine weitere Praxis – nach dem Beispiel der ‚Zypernroute‘ – besteht darin, schlicht im Ausland ansässige Unternehmensdienstleister zwischenschalten, um Verträge abzuschließen.⁹⁷

In der Fallstudie wird betont, dass die Briefkastenkonstrukte im Laufe der Zeit komplexer geworden sind. Es ist de facto schwieriger als früher, *rein* künstliche Konstrukte aufzudecken:

„[...] niederländische Transportunternehmen [haben] etwa 2006 damit angefangen, sich in punkto Anstellung ihrer Mitarbeiter in Richtung Osteuropa zu orientieren – mit Hilfe von Rechtsberatern und oftmals im Wege der Nutzung von Briefkastenfirmer. Das Wissen rund um regulatorische Schlupflöcher ist seither erweitert und verfeinert worden; **so konstruieren Unternehmen heute komplexere Modelle und stellen sicher, dass in den osteuropäischen Büros das Telefon abgenommen wird.**“⁹⁸

Rechtliche Analyse und Schlussfolgerung: Der Fall ‚Vos‘ und andere Studien (z. B. der GD Move) zeigen, dass im Kraftverkehr die **Priorität darauf liegen muss, die Wirksamkeit der Anwendung der Rechtsvorschriften zu prüfen und zu stärken**. Ein Problem scheint darin zu bestehen, dass ein **Mitgliedstaat keine Möglichkeit hat, gegen einen anderen Mitgliedstaat vorzugehen, der die Verpflichtung** aus Art. 12 der Verordnung 1071/2009 zur Festlegung gemeinsamer Rechtsvorschriften zur Zulassung für den Beruf des Kraftverkehrsunternehmers nicht erfüllt. Nach Art. 12 sollten die Mitgliedstaaten **prüfen, ob die Bedingungen einer tatsächlichen und festen Niederlassung (und die anderen in Art. 3 festgelegten Anforderungen) erfüllt sind**. Daher wird empfohlen, Art. 12 anzupassen und **präziser auszuführen, was die Niederlassungsmemberstaaten tun sollten, um zu gewährleisten, dass die Niederlassungsbedingungen erfüllt sind**. Auch der Wortlaut von Art. 13, der von den Mitgliedstaaten verlangt, Zulassungen zu entziehen, wenn Verkehrsunternehmen den Niederlassungsbedingungen nicht genügen, sollte ebenfalls strenger formuliert werden, insbesondere die in Art. 13(1) genannten Fristen.

Insofern die Mitgliedstaaten die Substanzkriterien in Art. 5 der Verordnung 1071/2009 unterschiedlich anwenden⁹⁹, sollte in der Verordnung geklärt werden, dass ein Büro zur Aufbewahrung von Lohnunterlagen und die Beantwortung des Telefons nicht ausreichen; zusätzlich müssen **tatsächliche Transportaktivitäten ausgeführt werden**. Nur wenn ein Unternehmen tatsächliche Transportaktivitäten ausführt, kann es als Unternehmen mit einer tatsächlichen und festen Niederlassung in einem Mitgliedstaat gelten.

Jeder Mitgliedstaat sollte zumindest verpflichtet werden, einmal jährlich über alle aktiven Schritte zu berichten, die er unternommen hat, um möglichen Missbrauch auf eigene Initiative und auf Anfrage anderer Mitgliedstaaten und anderer Akteure wie Gewerkschaften zu untersuchen. **Es ist unerlässlich, dass die Verordnung effektiv umgesetzt wird und die Mitgliedstaaten dies überprüfen**. Wenn die Mitgliedstaaten weiter aufschieben oder es versäumen, ihrer Pflicht zur echten Zusammenarbeit nachzukommen, die in Art. 4(3) EUV festgelegt wird), **sollte die Europäische Kommission Verstoßverfahren**

⁹⁶ Bericht zu Phase 1, S. 43.

⁹⁷ Obgleich die Nutzung zyprischer Briefkastenfirmer zur Anstellung niederländischer Fahrer viel mediale Aufmerksamkeit erregt hat, gibt die FNW zu bedenken, dass der Standort Zypern, den nur vier oder fünf niederländische Transportunternehmen mit Briefkastenfirmer nutzen, im Hinblick auf Umgehungsmodelle in diesem Sektor bei weitem nicht das Gros der Fälle ausmacht. Siehe Bericht zu Phase 1, S. 32.

⁹⁸ Bericht zu Phase 1, S. 32.

⁹⁹ Nach der Empfehlung 16 von ABVV, Whitebook: 25 measures to combat social dumping in road transport, Antwerpen: 2014.

einleiten. Es sollten außerdem keine weiteren Liberalisierungsmaßnahmen erwogen werden, solange keine angemessenen Arbeitsbedingungen und gleichen Wettbewerbsbedingungen im Kraftverkehrssektor garantiert werden können.

Gilt die Beziehung zwischen der (künstlichen) Tochterfirma und den Fahrern als echtes und direktes Beschäftigungsverhältnis?

„Angesichts der Tatsache, dass es sich **einige osteuropäische Speditionsniederlassungen durchaus leisten können, eine begrenzte Zahl von Substance-Kriterien zu erfüllen**“, schließt die Fallstudie mit der Empfehlung, dass ‘diese Kriterien nicht allein **abprüfen** [sollten], ob ein Transportunternehmen Umsätze oder Lkw-Stellplätze im Beschäftigungsland vorweisen kann, **sondern auch, ob die bei der betreffenden Niederlassung angestellten Fahrer tatsächlich von dieser Niederlassung instruiert und personaltechnisch verwaltet werden und ob sie ihre Fahrten vom jeweiligen Beschäftigungsland aus antreten**.’¹⁰⁰

Im (Rechts-)Streit zwischen Vos und der niederländischen Gewerkschaft FNV war das (Fehlen des) direkte(n) Beschäftigungsverhältnis(es) genau das strittige Thema:

„Vos Transport BV argumentiert, die rumänischen und litauischen Fahrer stünden unter der Aufsicht, Leitung und Disposition der Büros in Rumänien und Litauen. Laut FNV ist dies nicht der Fall. FNV hat zwei der rumänischen Firmen vor Ort aufgesucht und festgestellt, dass **eine der beiden Adressen zu einem Privathaus gehört und unter der anderen weder Büros noch echte Gebäude bestehen. Unter diesen Adressen [...] finde also keinerlei Dispositionsarbeit für die angestellten Fahrer statt**. Und obwohl Vos über Aussagen litauischer Disponenten verfügt, die angeben, die Fahrten von Litauen aus zu planen, besagen die Facebook-Seiten dieser Disponenten, dass sie für Vos Transport BV arbeiten und in den Niederlanden leben.

Darüber hinaus sind die **Arbeitsverträge** von Jules Menheere, dem Hauptgeschäftsführer der **Vos Transport BV in den Niederlanden, unterzeichnet. Nach diesen Verträgen sind die rumänischen Fahrer an die Weisungen der niederländischen Disponenten sowie die internen Vorschriften der Vos Transport BV gebunden. Die Instruktionen auf den Bordcomputern werden ebenfalls von den Disponenten in den Niederlanden geschickt**.

Die rumänischen und litauischen Fahrer parken ihre Lkw auf den Stellplätzen von Vos in den Niederlanden. Sie haben ihre eigenen Schlafzimmer und Duschen an den dortigen Standorten von Vos, und Vos Transport BV hat Akten zu allen Mitarbeitern von Vosescu S.R.L. an ihrer niederländischen Betriebsstätte. Darüber hinaus sind die **litauischen und rumänischen Fahrer verpflichtet, ein Lohnkonto bei einer niederländischen Bank zu eröffnen**.

Um zu prüfen, ob Fahrer, die bei einer vertragsnehmenden Tochterfirma beschäftigt sind, tatsächlich von dieser Tochtergesellschaft verwaltet werden, greift nicht Artikel 5 der Verordnung 1071/2009, sondern die Vorschriften des Arbeits-, Sozialversicherungs- und Steuerrechts.

Rechtliche Analyse und Schlussfolgerung: Wie in Kapitel 2 erläutert, müssen die nationalen Gerichte bei der Ermittlung des Arbeitsorts im Falle des grenzübergreifenden Verkehrs alle Faktoren in die Betrachtung einbeziehen, die auf die Arbeit des Beschäftigten einwirken. Dies sind insbesondere der Ort, von dem aus der Arbeitnehmer seine Transporttätigkeiten ausübt, seine Weisungen zu seinen Aufgaben erhält und seine Arbeit organisiert, und der Ort, wo sich seine Arbeitsgeräte befinden. Darüber hinaus muss das Gericht die Orte ermitteln, wo der Transport hauptsächlich stattfindet, wo die Güter entladen werden, und an den der Arbeitnehmer nach Erledigung seiner Arbeit zurückkehrt.¹⁰¹

Indem er sich in seinen Urteilen in den Rechtssachen *Koelzsch* und *Voogsgeerd* auf die effektive Erfüllung des Arbeitsvertrags als Anknüpfungspunkt konzentriert (d.h. Vorrang des gewöhnlichen Arbeitsorts gegenüber dem Niederlassungsort des Arbeitgebers), verhindert der Gerichtshof, dass ein Ort ohne echte und relevante

100 Bericht zu Phase 1, S. 43.

101 Siehe Urteile in der Rechtssache C-29/10 *Koelzsch*, Ziffern 48-49 und in Rechtssache C-384/10 *Voogsgeerd*, Ziffern 38-39.

Verbindung zur tatsächlichen Arbeitserbringung als objektiv anzuwendendes Recht festgelegt wird. Im Kontext der ‚Suche nach billigen Arbeitskräften‘, d.h. der Anwendung des Rechts des Lands mit den niedrigsten Arbeitsstandards, muss dieser Ansatz des Gerichts (zumindest in der Theorie) hilfreich sein, um gegen Missbrauch und Sozialdumping vorzugehen. Indem er jeden Vorrang für den Sitz des Arbeitgebers explizit zurückweist, lehnt der Gerichtshof außerdem implizit die Existenz einer Herkunftslandkontrollregelung für Arbeitsverträge ab.¹⁰²

Würden also die im Urteil zu *Koelzsch* festgelegten Kriterien ordentlich angewendet, wäre das Ergebnis womöglich, dass die von Vos eingesetzten Fahrer in den Niederlanden oder anderen Ländern sozialversicherungspflichtig wären, wo substantielle Betriebsstätten und/oder Aktivitäten der betreffenden Arbeitnehmer angesiedelt sind.

3.4. DER SCHWEDISCHE BAUSEKTOR: DIE FALLSTUDIE PILGRIM

Der Fall Pilgrim ist im schwedischen Bausektor angesiedelt und befasst sich explizit mit der Vermeidung von Sozialversicherungsbeiträgen (sowohl im Gast- wie im Sendestaat). Einige Aspekte der Fallstudie betreffen jedoch Zusatzversicherungen, die unter das Arbeitsrecht fallen. Nachfolgend werden relevante Teile der Fallstudie aus Phase 1 zitiert und vor dem Hintergrund (relevanter Teile) des Rechtsrahmens analysiert, wie in Kapitel 2 erläutert.

Aus dem Bericht zu Phase 1 wissen wir, dass Pilgrim Sp. z o.o. eine polnische Firma ist, die 1992 gegründet wurde. Über ihren Eigentümer hat die Firma enge Beziehungen zur Polnisch-Schwedischen Handelskammer. Pilgrim Sp. z o.o. ist unter der gleichen Anschrift eingetragen wie die Polnisch-Schwedische Handelskammer und die niederländischen und schwedischen Honorarkonsule in Polen. Pilgrim ist seit 2006 als Unterauftragnehmer auf dem schwedischen Markt tätig und realisiert Aufträge für große schwedische Bauunternehmen.

‚Der Tarifvertrag für die schwedische Baubranche ist für diesen Fall ebenfalls relevant, da er anscheinend festlegt, dass **alle Arbeitnehmer, die bei Subunternehmern mit einer permanenten Niederlassung¹⁰³ in Schweden beschäftigt sind, durch ihn geschützt sind.**‘

1. Wurden die Entsendungsbedingungen von Pilgrim erfüllt?

Pilgrim Sp. z o.o. scheint keine wesentlichen Aktivitäten in Polen zu betreiben (Einsatz von Arbeitnehmern auf Baustellen in Polen). ‚Der operative Geschäftsbetrieb [erfolge] hauptsächlich ausgehend von den Räumlichkeiten der Pilgrim Sp. z o.o. in Danzig, Polen. Bei einem Besuch der Danziger Adresse jedoch musste Stoppafusket feststellen, dass das Unternehmen über lediglich *einen* Raum mit *einem* Computer verfügt – gelegen innerhalb eines Büros, das es sich, ebenso wie die Telefonnummer, mit der Polnisch-Schwedischen Handelskammer teilt. Die unter dieser Adresse ansässigen Organisationen haben demnach beratende Funktionen, jedoch keine offensichtlichen Verbindungen zum Baugewerbe – auch lässt sich kein Beleg dafür finden, dass die Pilgrim Sp. z o. o. an irgendwelchen Bauprojekten in Polen beteiligt wäre: Die unternehmenseigene Website führt ausschließlich schwedische Kunden an und selbst Recherchen durch Stoppafusket erbrachten keine Hinweise auf Aktivitäten des Unternehmens in der polnischen Bauwirtschaft.‘

‚Im Jahr 2013 beliefen sich die Betriebseinnahmen auf USD 1,5 Mio. – gemeldete Mitarbeiter hatte das Unternehmen nicht.¹⁰⁴‘

¹⁰² In Übereinstimmung mit dem heftigen Widerstand gegen den ersten Entwurf des Texts, der inzwischen Richtlinie 2006/123 (Dienstleistungsrichtlinie) ist, aber im Gegensatz zur Wirkung des Urteils des EuGH in der Rechtssache C-438/05, *Viking*.

¹⁰³ Eine permanente Niederlassung gilt allgemein als gegeben, wenn die Geschäftstätigkeit in Schweden von einem Fixpunkt für einen Zeitraum von mindestens sechs Monaten ausgeübt wird. D.h. wenn ein ausländisches Unternehmen länger als sechs Monate in Schweden an einem Bauvorhaben arbeitet, gelten diese Aktivitäten als permanente Niederlassung nach schwedischem Recht. Diese Einstufung als permanente Niederlassung wiederum verpflichtet das ausländische Unternehmen, die Einkommenssteuern vom Entgelt einzubehalten, das den Arbeitnehmern für ihre Tätigkeit in Schweden gezahlt wird. Bericht zu Phase 1, S. 6.

¹⁰⁴ Bericht zu Phase 1, S. 48.

Rechtliche Analyse: Siehe Art. 4(2) D-ERL: Um zu beurteilen, ob ein Unternehmen tatsächlich wesentliche Tätigkeiten ausübt, die über rein interne Management- und/oder Verwaltungstätigkeiten hinausgehen, nehmen die zuständigen Behörden eine Gesamtbewertung aller für notwendig erachteten tatsächlichen Umstände vor. Diese Umstände können Folgendes umfassen: (a) der Ort, an dem das Unternehmen seinen Sitz und seine Verwaltung hat, Büroräume nutzt, Steuern und Sozialabgaben zahlt und ggf. nach nationalem Recht eine gewerbliche Zulassung besitzt oder bei der Handelskammer oder entsprechenden Berufsvereinigungen gemeldet ist; b) der Ort, an dem entsandte Arbeitnehmer eingestellt und von dem aus sie entsandt werden; c) das Recht, das auf die Verträge anzuwenden ist, die das Unternehmen mit seinen Arbeitnehmern und mit seinen Kunden andererseits abschließt; d) **der Ort, an dem das Unternehmen seine wesentliche Geschäftstätigkeit ausübt** und an dem es Verwaltungspersonal beschäftigt; e) die **Anzahl der im Niederlassungsmitgliedstaat erfüllten Verträge und/oder die Höhe des Umsatzes, der dort erzielt wird**, wobei beispielsweise der Situation von neu gegründeten Unternehmen und von KMUs Rechnung zu tragen ist.

Schlussfolgerung: Es scheint, dass Pilgrim zumindest die Kriterien (d) und (e) nicht erfüllt. Kriterien (a) und (c) könnten auch problematisch sein. Auch wenn die aufgeführten Elemente Orientierungsfaktoren in der vorzunehmenden Gesamtbetrachtung sind und daher nicht isoliert gesehen werden sollten, könnte der Fall überzeugend genug argumentiert werden (auf Basis der unvollständigen Informationen aus dem Bericht zu Phase 1).

2. Kann sich Pilgrim auf polnisches Recht bezüglich des Konstrukts ‚Umowy o dzie O L‘ (wie bis 2014) beziehen, um die Zahlung der schwedischen Sozialversicherungs-Pflichtbeiträge zu verweigern?

Rechtliche Analyse: Informationen in englischer Sprache über *Umowa o dzieło* sagen, dass es sich um zivilrechtliche Verträge, nicht um Arbeitsverträge handelt, die zur Erzielung eines konkreten Ergebnisses geschlossen werden. ‚Verträge über die Ausführung einer bestimmten Aufgabe oder Arbeit werden häufig abgeschlossen, da sie nicht sozialversicherungspflichtig sind. Wenn jedoch eine Firma einen solchen Werkvertrag über eine konkrete Aufgabe oder Arbeit mit einem Arbeitgeber abschließt, ist sie verpflichtet, so wie bei einem Arbeitsvertrag Sozialversicherungsbeiträge zu entrichten.‘¹⁰⁵ Wenn diese Angaben richtig sind, hätten die polnischen Sozialversicherungseinrichtungen zumindest die Befugnis zu prüfen, ob die abgeschlossenen Verträge eigentlich Arbeitsverträge sind.

Bezüglich der Möglichkeit, *Umowa o dzieło* im Hinblick auf die Sozialversicherungsbeiträge im Tarifvertragsrecht neu einzustufen, könnte Artikel 4(5) D-ERL hilfreich sein. Ihm zufolge können auch die Orientierungselemente bei der Ermittlung, ob es sich um eine tatsächliche Entsendung handelt, betrachtet werden, um festzustellen, ob eine Person unter die anzuwendende Definition eines Arbeitnehmers gemäß Artikel 2(2) der Richtlinie 96/71/EG fällt. Die Mitgliedstaaten sollen sich unter anderem **von den Fakten** bezüglich der Ausführung der Arbeit, Weisungsgebundenheit und Entlohnung des Arbeitnehmers leiten lassen, ungeachtet der Frage, wie die Beziehung in einem beliebigen Konstrukt charakterisiert wird – vertraglich oder nicht – das ggf. von den Parteien vereinbart wurde. Somit greift die Auslegung durch schwedisches Recht, da die ERL festlegt, dass in dieser Frage das Recht des Gaststaats ausschlagend ist.

Informationen aus früheren Untersuchungen zufolge¹⁰⁶ wäre es in Polen schwieriger, da ein ‚erwerbstätiger Mensch vor Gericht gehen muss, um seinen Status als angestellter Arbeitnehmer einzufordern (und nachzuweisen). Sonst können die Arbeitsaufsichtsbehörden nicht handeln. Im polnischen Arbeitsgesetzbuch wurde eine Vertragstheorie im Hinblick auf das Beschäftigungsverhältnis übernommen. Hier **wird dem Willen der beteiligten Parteien Vorrang eingeräumt, die die Grundlage ihrer Zusammenarbeit frei wählen** können. Dennoch ermöglicht es Artikel 22 des geltenden Arbeitsgesetzbuchs, Beschäftigung, die die Kriterien des Beschäftigungsverhältnisses erfüllt, als Beschäftigung auf Grundlage des Beschäftigungsverhältnisses zu betrachten – ungeachtet des zwischen den Parteien geschlossenen Vertrags. In der Praxis ist jedoch die Möglichkeit, die rechtliche Beziehung zwischen dem Auftragnehmer und dem Subunternehmer zu hinterfragen, ernsthaft eingeschränkt und erfordert die Vorlage eines Beweises einer rechtlichen Transaktion zwischen den Parteien.‘

¹⁰⁵ <http://www.foreignersinpoland.com/types-employment-contracts-poland/>

¹⁰⁶ Jorens/Peters/Houwerzijl, Study on the protection of workers' rights in subcontracting processes in the European Union 2012, S. 45.

3. Muss Pilgrim die Arbeitgeberanteile an den Sozialversicherungsbeiträgen entrichten, da sie nach schwedischem (Steuer-)Recht als ‚permanente Niederlassung‘ eingestuft wird?

„Laut Gewerkschaft weist die Pilgrim Sp. z o.o. die Merkmale auf, die sie per Definition als permanente Niederlassung kennzeichnen: Arbeit auf einer Baustelle (Fixpunkt) in Schweden für einen Zeitraum von mehr als sechs Monaten. Diese Einstufung als permanente Niederlassung wiederum verpflichtet das Unternehmen zur Deklaration und Entrichtung der entsprechenden Arbeitgeberanteile an den schwedischen Sozialversicherungsbeiträgen. [...] Pilgrim Sp. z o.o. [hat jedoch] für rund 50 Arbeitskräfte, die auf Basis einer **Auftragsuntervergabe durch Serneke auf zwei Göteborger Baustellen dieses Unternehmens geschickt wurden, keine Arbeitgeberanteile an den Sozialversicherungsbeiträgen gezahlt, obgleich die entsprechenden Anteile der Arbeitnehmer von deren Löhnen einbehalten wurden**. Die schwedische Sozialversicherung [Fora hat zwischenzeitlich bestätigt, dass] die betreffenden Beiträge in Schweden durch Pilgrim Sp. Z o.o. zu entrichten gewesen wären und [die Firma in den vergangenen vier Jahren (2011–2014) keine Beiträge zur Krankenversicherung¹⁰⁷ für ihre Mitarbeiter entrichtet hat, wobei sich die geschuldeten Beträge auf 313.000 SEK (35.000 Euro) belaufen. „Des Weiteren geht Byggnads Väst davon aus, dass die Pilgrim Sp. z o.o. – **hinsichtlich Lohnbedingungen, Arbeitszeitreduzierung, Feiertagszuschlägen und Lohnabrechnungen – gegen tarifvertragliche Bestimmungen für die Baubranche verstoßen habe**.“¹⁰⁸

Rechtliche Analyse: Diese Anforderung könnte entweder auf schwedischem Recht basieren, was dann möglicherweise nicht mit der aktuellen ERL vereinbar wäre (aber unter den neu vorgeschlagenen Art. 3(1b) ERL fallen könnte) oder es wurde versehentlich auf die Zahlung von Sozialversicherungsbeiträgen verwiesen, während die Steuervorschriften des OECD-Mustervertrags gemeint waren (hier gilt eine zeitliche Begrenzung von sechs Monaten und das Konzept der ‚permanenten Niederlassung‘ rührt auch von den Steuervorschriften für die Entsendung her). Das schwedische System wird auf Seite 46 des Berichts über Phase 1 des Projekts näher erläutert und scheint tatsächlich mit dem Steuerbereich zusammenzuhängen.

Schlussfolgerung: Ausgehend von den in der Fallstudie gelieferten unvollständigen Daten ist es schwierig, die Frage schlüssig zu beantworten, ob Pilgrim die Arbeitgeberanteile an den Sozialversicherungsbeiträgen entrichten muss, da es die Kriterien einer ‚permanenten Niederlassung‘ nach schwedischem (Steuer-)Recht erfüllt. Wenn wir jedoch davon ausgehen, dass die Arbeitnehmer von Pilgrim nicht tatsächlich entsendet sind (was wahrscheinlich ist), wird die Beantwortung der Frage einfacher: In diesem Fall würde schwedisches Recht vom ersten Tag an gelten, einschließlich der Arbeitgeberanteile zur Sozialversicherung.

3.5. SCHLUSSBEMERKUNGEN

Die drei oben analysierten Fallstudien fügen sich in ein umfassenderes Gesamtbild ein, das sich aus gesammelten Einzelberichten in den Medien, Enthüllungsjournalismus und akademischen und politischen Untersuchungen des Missbrauchs der ‚arbeitgebergeführten‘ grenzübergreifenden Freizügigkeit von Arbeitnehmern innerhalb der EU zusammensetzt. Studien von beispielsweise Wagner und Berntsen auf Grundlage von Gesprächen mit Arbeitnehmern auf den Baustellen der Europäischen Zentralbank in Deutschland und dem ‚Eemshaven‘ in den Niederlanden sowie in Betrieben des Fleischsektors und Supermarkt-Verteilzentren zeigen deutlich, dass die betroffenen Arbeitnehmer meistens ihren Rechtsstatus nicht kennen.¹⁰⁹ Und dieser Status ist tatsächlich schwierig zu ermitteln, da die große Mehrheit der als Entsendung präsentierten Fälle nach Untersuchung der

¹⁰⁷ Bericht zu Phase 1, S. 49.

¹⁰⁸ Bericht zu Phase 1, S. 50.

¹⁰⁹ L.E. Berntsen, *Agency of labour in a flexible pan-European labour market: A qualitative study of migrant practices and trade union strategies in the Netherlands Groningen* (PhD-Thesis) (Groningen: Universität Groningen, SOM research school 2015) und I. Wagner, *Posted Work and Deterritorialization in the European Union: A study of the German Construction and Meat Industry*, (Doktorarbeit) (Groningen: Universität Groningen, SOM research school 2015). Sie führten Untersuchungen auf Mikroebene (auf Grundlage von Interviews) zu Arbeitsmigrations-/Entsendungsstrategien und Gewerkschaftsstrategien auf zwei großen Baustellen, im Lebensmitteleinzelhandel und im Fleischverarbeitungssektor in den Niederlanden und Deutschland. Siehe auch für das Vereinigte Königreich: C. Barnard und A. Ludlow, ‚Enforcement of Employment Rights by EU-8 Migrant Workers in Employment Tribunals,‘ vorgestellt als Arbeitspapier bei der LLRN-Konferenz am 25.-27. Juni 2015 in Amsterdam.

Fakten nicht als ‚tatsächliche‘ Entsendung eingestuft werden kann, da der Arbeitgeber keinen echten Sitz in einem anderen Staat hat, der Arbeitnehmer nicht für gewöhnlich in einem anderen als dem Gaststaat arbeitet oder den Fakten zufolge kein Beschäftigungsverhältnis zwischen Arbeitgeber und Arbeitnehmer besteht.

Die drei vorgenannten Fallstudien befassen sich insbesondere mit Briefkastenfirmen, die zum Zweck der Entsendung gegründet wurden. In den meisten Fällen scheinen die Arbeitnehmer unter der direkten Aufsicht durch das Nutzer-Unternehmen zu stehen, d.h. es entsteht eine Situation der Scheinuntervergabe oder illegalen Arbeitnehmerüberlassung. Das weitgehende Fehlen echter Aktivitäten (des Arbeitgebers und/oder der Arbeitnehmer) im Herkunftsland führt in Verbindung mit den wiederholten Entsendungen zu Situationen, in denen die ‚entsandten‘ Arbeitnehmer (fast) dauerhaft in einem bestimmten Mitgliedstaat arbeiten. Es gibt auch Situationen der rotierenden Entsendung, in denen der Arbeitnehmer nach und nach in verschiedene Unternehmen und/oder Mitgliedstaaten oder mit einem unbezahlten Urlaub dazwischen immer wieder in den gleichen Mitgliedstaat entsandt wird.

Die drei oben untersuchten Fälle bestätigen damit neben anderen Beweisen, dass wie erwähnt (Grund für) Bedenken bezüglich des Missbrauchs der durch den EU-Binnenmarkt gewährten Freiheiten bestehen. Die ERL wird systematisch missbraucht und hat sich zum wichtigen Element eines Geschäftsmodells entwickelt, das auf Lohnwettbewerb in den Arbeitsmärkten der Gaststaaten basiert. Darüber hinaus trifft man insbesondere in der deutschen Fleischverarbeitungsindustrie auf das Problem der Bekämpfung illegaler Aktivitäten, die Menschenhandel gleichkommen.¹¹⁰

Für die Gewerkschaften und (personell unterbesetzten) Durchsetzungsbehörden ist es schwierig, die Sachverhalte aufzudecken und zu bekämpfen; die Dynamik im grenzübergreifenden Kontext, wo Firmen häufig über Grenzen verschwinden oder in die Insolvenz gehen, erschwert ihre Bemühungen, inländische Arbeitsstandards durchzusetzen (und auszuführen). In den relativ wenigen Fällen, wo es Gewerkschaften und Institutionen der Gaststaaten gelingt, die Arbeitnehmer zu erreichen, erleben sie enorme praktische Schwierigkeiten bei der Ermittlung, welche Bedingungen genau für einen konkreten Individualarbeitsvertrag gelten (sollten), da die Rechtsvorschriften in grenzübergreifenden Fällen so kompliziert sind.¹¹¹

Anhand der Erkenntnisse aus der ersten Projektphase ist es nicht schwierig, zu dem Schluss zu gelangen, dass die Überwachungs- und Durchsetzungsbemühungen deutlich verstärkt werden sollten. Damit solche verstärkten Bemühungen jedoch auch Wirkung zeigen können, ist es wichtig, gleichzeitig aktuelle Schlupflöcher zu schließen und Widersprüche im Rechtsrahmen zu beheben. Wie die ERL klar definiert, wird ein entsandter Arbeitnehmer für einen *begrenzten Zeitraum* in einen anderen Mitgliedstaat als den entsandt, *in dem er für gewöhnlich seine Arbeit verrichtet*. Anhand dieser Definition scheint klar zu sein, dass entsandte Arbeitnehmer nicht eingesetzt werden können, um über wiederholte Entsendungen Unternehmen oder Verträge dauerhaft mit Arbeitnehmern auszustatten. Dies scheint jedoch genau das zu sein, was in allen drei oben beschriebenen Fällen geschieht: die Entsendung als Regelfall und nicht als Ausnahme. Um die dauerhafte/wiederholte Entsendung zu vermeiden, ist es unerlässlich, den Rechtsrahmen zu stärken, z. B. durch eine gezielte Überarbeitung der ERL. Und dies führt uns zum letzten Teil dieser Studie: den Empfehlungen.

110 Die Europäische Agentur für Grundrechte fordert ‚null Toleranz gegenüber schweren Formen der Ausbeutung von Arbeitnehmern‘ (einschließlich der Scheinentsendung) in ihrem Bericht *Severe Labour Exploitation: Workers Moving within or into the European Union, States' Obligations and Victims' Rights*, (Brüssel: 2015).

111 Ähnlich: Berntsen (Nr. 92), auf S. 170 – 175; Wagner (Nr. 92), auf S. 70 – 76.

KAPITEL 4.

ABSCHLIESSENDE EMPFEHLUNGEN

4.1. EMPFEHLUNGEN FÜR PROBLEME, DIE SICH DURCH UNTERSCHIEDLICHE VORSCHRIFTEN ZUR BESTIMMUNG DER ANZUWENDENDEN GESETZGEBUNG ERGEBEN

Nachfolgend werden zehn Empfehlungen unter vier großen Überschriften ausgesprochen, die sich durch die Gesamtbetrachtung der Vorschriften zur Bestimmung des anzuwendenden Steuer-, Sozialversicherungs-, Arbeits- und Gesellschaftsrechts ergeben haben.

A. Entsendung

1) *Eine gemeinsame EU-Regelung in sozial- und steuerrechtlichen Fragen* zur Zuordnung des Rechtssystems zwischen dem Staat, in dem das entsendende Unternehmen seinen Sitz hat („Gründungsstaat“) und dem Staat, wo der Arbeitnehmer seine Arbeit tut („Tätigkeitsstaat“), würde das aktuelle System vereinfachen und die Rechtssicherheit erhöhen.

2) *Zeitliche Begrenzungen und Ablösungsverbot*

- a)** Nach Ablauf eines sechsmonatigen Arbeitszeitraums im gleichen Hoheitsgebiet sollte das Unternehmen Arbeitsrechtsvorschriften anwenden und Steuern und Sozialversicherungsbeiträge im Gaststaat zahlen.¹¹²
- b)** Die Beschäftigung bei Leiharbeitsfirmen, bei der keinerlei Tätigkeit im Mitgliedstaat der Niederlassung ausgeübt wird, sollte vom ersten Tag an unter die Vorschriften des Gaststaats fallen.¹¹³
- c)** Für alle Rechtsgebiete sollte es verboten sein, einen Arbeitnehmer durch einen anderen abzulösen.¹¹⁴ Branchenspezifische Verhandlungen sind denkbar. Siehe Anregungen dazu in den Blue-Card- und IKT-Richtlinien.

Tools: Ein geeignetes Instrumentarium wäre notwendig: Anpassung der Sozialversicherungs-Verordnungen, eine Richtlinie für den Steuerbereich (im Gegensatz zu den aktuellen bilateralen Abkommen). **Machbarkeit:** Abgesehen vom Vorschlag unter 1c entsprechen die Vorschläge bereits der aktuellen Steuerpraxis, auch wenn eine einzige Richtlinie die Lesbarkeit des Rechts für die Unternehmen erhöhen würde. Weitreichende Veränderungen (und daher Widerstand) sind bei den vorgeschlagenen Änderungen 1a und 1b in den Vorschriften zur Koordinierung der sozialen Sicherung zu erwarten.¹¹⁵ Was die Entsenderichtlinie betrifft, sind die Vorschläge 1a und 1c weitreichend und entsprechen nicht dem ‚Vorschlag für eine gezielte Überarbeitung‘, der derzeit diskutiert wird.¹¹⁶

¹¹² Angelehnt an die Mustersteuerabkommen der OECD, wie sie in den meisten bilateralen Steuerabkommen umgesetzt werden.

¹¹³ Angelehnt an die Mustersteuerabkommen der OECD, wie sie in den meisten bilateralen Steuerabkommen umgesetzt werden (siehe Definition des Unternehmens/Arbeitgebers zwecks Festlegung der zeitlichen Begrenzung).

¹¹⁴ Angelehnt an das Ersatzverbot in den Entsendungsbestimmungen der Verordnung zur Koordinierung der Systeme der sozialen Sicherung 883/04 (Grundverordnung) und Verordnung 987/09 (Durchsetzungsrichtlinie).

¹¹⁵ Vorschlag für eine VERORDNUNG DES EUROPÄISCHEN PARLAMENTS UND DES RATES zur Änderung der Verordnung (EG) Nr. 883/2004 zur Koordinierung der Systeme der sozialen Sicherheit und der Verordnung (EG) Nr. 987/2009 zur Festlegung der Modalitäten für die Durchführung der Verordnung (EG) Nr. 883/2004 {COM(2016)815 endgültig}.

¹¹⁶ Vorschlag für eine Richtlinie des Europäischen Parlaments und des Rates zur Änderung der Richtlinie 96/71/EG über die Entsendung von Arbeitnehmern im Rahmen der Erbringung von Dienstleistungen {COM(2016) 128 endgültig}.

3) Möglichkeiten zur weiteren Stärkung des Ausnahmecharakters

Ergänzende Rechtsvorschriften könnten Unterabsatz (2c) über die Ausnahmen weiter verschärfen. Beispiele aus dem Steuerabkommen zwischen Deutschland und Polen: Diese Ausnahme gilt nicht, wenn (a) der Arbeitnehmer Dienstleistungen für eine andere Person als den Arbeitgeber erbringt, wenn diese Person direkt oder indirekt die Art der Ausführung der Ausgaben überwacht und (b) der Arbeitgeber keine Verantwortung oder kein Risiko für die Arbeitsergebnisse eines Arbeitnehmers übernimmt.

4) Branchenspezifischer Ansatz

Die 183-Tage-Grenze könnte in bestimmten Sektoren gesenkt und in anderen erhöht werden (für bestimmte Führungs- und Fachkräfte).

Instrumente: (Europäischer sektoraler) Sozialdialog.

Machbarkeit: Variiert je nach Sektor + keine Zuständigkeit nach Art. 153 AEUV.

B. Mögliche Existenz staatlicher Beihilfen

5) Fehlende Durchsetzung:

Wenn Sozial- und Steuervorschriften in einigen Sektoren im großen Maßstab nicht umgesetzt werden, könnte dies eine Frage staatlicher Beihilfen sein, die die EU-Kommission untersuchen sollte: Die fehlende Durchsetzung dieser Vorschriften könnte eine verschleierte Methode sein, um inländischen Unternehmen staatliche Beihilfen zu gewähren, die in diesen Sektoren tätig sind.¹¹⁷

Instrumente: Sind abzuwägen. Ein neues Paket über staatliche Beihilfen? (Verordnung der Kommission)

Machbarkeit: Der Ansatz der staatlichen Beihilfen ist im Steuerbereich allgemein bekannt. Aber die staatlichen Beihilfen wären ein vollkommen neuer Ansatz zur Bekämpfung von Sozialversicherungsbetrug und der Verletzung von Tarifverträgen.

C. Firmensitz

6) Sitz- oder Gründungstheorie?

Die Harmonisierung der Definition des ‚Sitzes‘ auf EU-Ebene wird empfohlen. Der EGB befürwortet bisher die Sitztheorie. Ein anderer Ansatz wäre, die Gründungstheorie zu akzeptieren, aber mit einer Liste von Klauseln, die Missbrauch verhindern sollen. Solche Klauseln würden darauf abzielen, die Wirkung des Eintragungsorts größtenteils zunichte zu machen.

Ungeachtet der gewählten Definition und Kriterien ist es für die beteiligten Behörden jedoch ein schwieriger und zeitaufwändiger Prozess nachzuweisen, dass ein Unternehmen nicht in dem Staat seinen Sitz hat, in dem es vorgibt, ihn zu haben. Wenn der EGB gegen Briefkastenfirmen vorgehen möchte, sollte dies mit einem ganzen Spektrum anderer Maßnahmen einhergehen, wie sie in den spezifischen Empfehlungen der verschiedenen Rechtsgebiete vorgeschlagen werden.

Instrumente: Instrument des internationalen Privatrechts für den Bereich des Gesellschaftsrechts (Gründung einer Gesellschaft).

Machbarkeit: Schwierigkeiten unter aktuellem EU-Vertrag und Fallrecht des EuGH.

7) Zumindest für soziale und steuerliche Zwecke sollte der Sitz innerhalb der EU anhand eines **spezifischen Kriteriums** bestimmt werden, wenn ein Unternehmen mehr als einen bestimmten Prozentsatz seines Gewinns oder Umsatzes (z. B. 80%) auf dem Hoheitsgebiet eines Mitgliedstaats realisiert (oder zu realisieren erwartet): In

¹¹⁷ Bekanntmachung der Kommission zum Begriff der staatlichen Beihilfe im Sinne des Artikels 107 Absatz 1 des Vertrags über die Arbeitsweise der Europäischen Union, C/2016/2946, OJ C 262, 19.7.2016, S. 1–50.

diesem Fall könnte davon ausgegangen werden, dass das Unternehmen seinen Sitz in dem Staat der Geschäftstätigkeit hat, ungeachtet davon, wo es gegründet wurde oder seine tatsächliche Geschäftsführung angesiedelt ist. Der auf dem Hoheitsgebiet eines Staats ‚realisierte‘ Gewinn könnte als Gewinn definiert werden, der durch Aktivitäten erwirtschaftet wird, die von einer oder mehreren in diesem Staat anwesenden Personen verrichtet werden. Nach dem aktuellen System wird ein solches Unternehmen häufig eine permanente Niederlassung in dem Staat haben, wo der Großteil seiner Aktivitäten stattfindet, was es dem Staat ermöglicht, die der permanenten Niederlassung zuzuordnenden Gewinne zu besteuern. Aber die Empfehlung gewährleistet, dass die Gewinne aus diesen Aktivitäten immer im Tätigkeitsstaat steuerbar sind – und dass außerdem die Arbeitnehmer dem Recht des Tätigkeitsstaats vom ersten Tag an unterliegen, zumindest in sozialen und steuerlichen Fragen (siehe oben 2 & 3).

D. Durchsetzung

8) Um die Eigentumsverhältnisse der Briefkastenfirmen besser aufdecken zu können, würde der EGB ggf. den jüngsten Vorschlag der Kommission unterstützen, einen **automatischen Austausch** zwischen den Steuerbehörden innerhalb der EU **zu Angaben über den wirtschaftlichen Eigentümer**, die im Rahmen der Gesetzgebung zur Bekämpfung der Geldwäsche erfasst werden, unterstützen. Dieser automatische Austausch könnte auf die nationalen sozialen Aufsichtsbehörden ausgeweitet werden.

9) Um die Führung von Briefkastenfirmen besser aufdecken zu können, wäre ein ähnliches System für Informationen über die **Identität und den Sitz der Geschäftsführung des Unternehmens** denkbar.

10) Die nationalen Vorschriften dazu, wann jemand als ‚**weitgehend ungeeignet**‘ gilt, was zu dem Verbot führt, diese Person in die **Geschäftsführung** zu berufen (Bestellungshindernis), sollten auf EU-Ebene bewertet werden. Als Minimum sollten nationale Gerichtsurteile und Verwaltungsentscheidungen, die jemand für weitgehend ungeeignet erklären, in einer Datenbank zugänglich gemacht werden, die für die Verwaltungen anderer EU-Mitgliedstaaten und ggf. auf Anfrage jeden Interessierten aufrufbar ist. Dies würde nicht nur die Arbeitnehmer schützen, sondern auch alle anderen Wirtschaftsteilnehmer und die Verbraucher.

4.2. EMPFEHLUNGEN ZUR SCHNITTSTELLE ZWISCHEN (D-)ERL, ROM I UND GESELLSCHAFTSRECHT

Kurzfassung der relevanten Fallstudien

Die im Bericht zur ersten Projektphase beschriebenen Fallstudien betreffen die ‚Sektoren mit einem hohen Risiko‘ der Ausbeutung von Arbeitnehmern und des Sozialdumpings, wie den Bau-, Verkehrs- und Fleischsektor in Europa: die Fälle Pilgrim (Schweden), Vos Transport (Niederlande) und Danish Crown (Deutschland). Gemeinsame Merkmale: * (überwiegend) Scheinentsendungskonstrukte. Die Untervergabe im deutschen Fleischsektor geht sogar mit mafiaartigen Praktiken einher. * Die Gewerkschaften müssen enorm investieren, um Beweise zu sammeln. * Den Behörden scheint es am politischen Willen und/oder der Fähigkeit zur Überwachung/Durchsetzung zu fehlen. * Die Arbeitnehmer sind zu mittellos und abhängig, als dass sie Gerechtigkeit suchen könnten.

Ziel der Empfehlungen

Das Ziel der nachfolgenden Empfehlungen ist, die Unzulänglichkeiten zu beheben, die in den aktuellen Rechtsvorschriften, Instrumenten und/oder Praktiken ermittelt wurden, um effektiv gegen Sozialdumping und -betrug vorzugehen. Das Augenmerk darf sich dabei nicht darauf beschränken, allein die Überwachung und Durchsetzung zu verschärfen. Gegen Briefkastenfirmen kann man nur dann effektiv vorgehen, wenn der Ansatz um ‚Präventivmaßnahmen‘ ergänzt wird, die Widersprüche und Schlupflöcher im Rechtsrahmen beseitigen, die Briefkastenpraktiken überhaupt erst fördern oder auslösen. Im Wesentlichen geht es bei einem solchen Ansatz darum, ein neues Gleichgewicht zwischen dem Grundsatz der gegenseitigen Anerkennung und dem

Grundsatz der Gleichbehandlung im Bereich der Niederlassungsfreiheit und Dienstleistungsfreiheit im EU-Recht zu schaffen. Es wird vertreten, dass ein neues Gleichgewicht zumindest in den ‚Hochrisikosektoren‘ notwendig ist, wo es die Umstände (siehe die Gemeinsamkeiten^{*118} in den oben untersuchten Fällen) den inländischen Unternehmen (und damit den inländischen Arbeitnehmer) unmöglich machen, chancengleich aufgrund ihrer Leistung mit Unternehmen (und Arbeitnehmern) aus Niedriglohn-Sendestaaten zu konkurrieren. Die Stärkung gleicher Wettbewerbsbedingungen in den besagten Sektoren ist von grundlegender Bedeutung, um die öffentliche Unterstützung und das Vertrauen in die Europäische Union zu stärken.

1. Abschaffung von Anreizen für Briefkastenstrategien durch eine gezielte Überarbeitung der Entsenderichtlinie

Anreize zur Gründung von Briefkastenfirmen sollten ausgeräumt werden. Der aktuelle Vorschlag für eine gezielte Überarbeitung der ERL ist ein Schritt in die richtige Richtung, insofern er den Grundsatz des gleichen Entgelts für gleiche Arbeit am gleichen Ort fördern soll und eine zeitliche Begrenzung einführt. Wenn die ERL gleiche Wettbewerbsbedingungen schaffen soll, ist die Anwendung der gesamten nationalen Mindestlohnstruktur wichtig. Es sollte deutlich gesagt werden, dass dies nach der ERL zulässig ist. Der Vorschlag kann jedoch noch in verschiedenen Punkten verbessert werden, die derzeit im Europäischen Parlament erörtert werden. Auch wenn es den Rahmen dieses Berichts sprengen würde, detaillierte Änderungsvorschläge vorzustellen, werden nachfolgend einige Empfehlungen angerissen. Wenn es nicht möglich sein sollte, diese Empfehlungen allgemein umzusetzen, sollte das Ziel lauten, sie zumindest in den sogenannten ‚Hochrisikosektoren‘ einzuführen.

- **Eine zeitliche Begrenzung von 183 Tagen anstelle von 24 Monaten** gemäß den meisten (bilateralen) Steuerabkommen (siehe gemeinsame Empfehlungen). Eine ‚Ausweichklausel‘ mit dem gleichen Zweck wie Art. 16 der Verordnung 883/04 (Regelungen zur Koordinierung der Systeme der sozialen Sicherheit) muss für Situationen ergänzt werden, wo eine zeitliche Begrenzung von 183 Tagen die beiderseitigen Interessen der entsandten Arbeitnehmer und Unternehmer beeinträchtigen würde (zum Beispiel bei hochqualifizierten Arbeitnehmern oder wichtigen entsandten Führungskräften, sofern sie ‚überdurchschnittliche‘ Arbeitsbedingungen haben, einschließlich eines unbefristeten Arbeitsvertrags mit dem entsendenden Arbeitgeber). Solche Ausnahmen von einer 183-Tage-Obergrenze für die Entsendung können zwischen Unternehmen, Verbindungsbüros des Gaststaats und den betroffenen Arbeitnehmern auf sektoraler Ebene abgestimmt werden: durch die Ausschüsse für den europäischen sektoralen sozialen Dialog oder die bilateralen Abkommen zwischen den Sozialpartnern in bestimmten Sektoren und Ländern (als Anregung siehe die Regelungen zur Urlaubs- und Lohnausgleichskasse (ULAK) der Bauwirtschaft und das Abkommen der Sozialpartner zwischen NL-BE über den Bausektor; siehe auch Art. 12 der Richtlinie 2014/66, der verschiedene zeitliche Begrenzungen für die einzelnen Kategorien von Drittstaatsangehörigen, die konzernintern versetzt werden, festlegt).
- **Ein Verbot der Ablösung oder der rotierenden Entsendung** sollte ergänzt werden. Es muss klar sein, dass die ‚wiederholte Entsendung‘ verboten ist, also Situationen, in denen das Nutzerunternehmen/Dienstleistungsempfänger einen entsandten Arbeitnehmer erneut zu einem anderen Nutzerunternehmen/Dienstleistungsempfänger entsendet. In diesem Zusammenhang sollte die Anforderung, dass ein Dienstleistungsvertrag zwischen dem Arbeitgeber und dem Dienstleistungsempfänger im Gaststaat vorliegen muss, die derzeit (nur) bei zwei Arten von Entsendung zu gelten scheint, streng ausgelegt werden, da diese Anforderung die Anwendung der ERL auf Entsendungen verhindert, wo der Arbeitsvertrag von einer Einheit geschlossen wird, die vom Dienstleistungserbringer getrennt ist.
- Eine klare **Verpflichtung für die Dienstleistungserbringer, die Reise-, Unterbringungs- und Verpflegungskosten zu übernehmen oder zu erstatten**, sollte zum Beispiel in Art. 3(7) ERL ergänzt werden. Die nationale Gesetzgebung sollte dahingehend geprüft werden, um die richtige Anwendung zu klären und sicherzustellen, wenn sich die

118 Ein weiterer Indikator für einen Hochrisikosektor ist eine hohe Liquidierungsquote von Unternehmen.

inländischen Konzepte von denen unterscheiden, die im Rahmen der Entsendung zum Einsatz kommen. Zum Beispiel Gesetzgebung, die festlegt, dass Tagespauschalen für Geschäftsreisen im Inland nicht als Teil des Mindestlohns anzurechnen sind, während sie es im Kontext der Entsendung sind.

2. Spielraum für Sozialdumping und -betrug durch Anwendung der ‚Sitztheorie‘ mindern

Typisch für Briefkastenkonstrukte ist, dass der eingetragene Firmensitz und das tatsächliche Zentrum der Geschäftstätigkeit/Hauptverwaltung unterschiedlichen Rechtsordnungen zugeordnet werden. Solche Strategien werden durch die Tatsache begünstigt, dass die Kollisionsnormen im Bereich des Gesellschaftsrechts durch die Mitgliedstaaten reguliert werden. Der Anknüpfungsfaktor, der das anzuwendende Recht bestimmt, unterscheidet sich beträchtlich je nach Mitgliedstaat. Während einige die Sitztheorie befolgen, d.h. das auf ein Unternehmen anzuwendende Recht richtet sich nach dem Ort, wo die Hauptverwaltung und die Aktivitäten des Unternehmens angesiedelt sind, wenden andere die Gründungstheorie an, d.h. das auf ein Unternehmen anzuwendende Recht bestimmt sich nach dem Ort seiner Eintragung (wo sich der eingetragene Hauptsitz befindet). Der AEUV, wie er vom EuGH in mehreren richtungsweisenden Urteilen ausgelegt wurde,¹¹⁹ bietet keine eindeutigen Antworten auf Fragen zur Anerkennung von Unternehmen. Daher bleibt gegenwärtig ein kompliziertes Zusammenspiel zwischen nationaler Zuständigkeit und den Einschränkungen, die der Ausübung dieser Zuständigkeit durch EU-Recht auferlegt werden. Das Fehlen einer kohärenten Herangehensweise kann man auch auf Ebene des europäischen Gesetzgebers bei der Politik zur Rechtswahl in den aktuellen EU-Verordnungen und Gesetzesvorhaben zu supranationalen Unternehmen feststellen. Während das SE-Statut auf der Sitztheorie basiert (Artikel 7 des Statuts), das vorschreibt, dass der eingetragene Sitz einer SE im gleichen Mitgliedstaat liegen muss wie die Hauptverwaltung, enthält der Vorschlag für eine Gesellschaft mit beschränkter Haftung mit nur einem Gesellschafter bewusst keine solche Anforderung.¹²⁰

Die Divergenz der Kollisionsregeln führt zu komplexen Sachverhalten, in denen ein Unternehmen gleichzeitig den Rechtsvorschriften verschiedener Mitgliedstaaten unterliegen kann. Dieser Sachverhalt unterwandert die Rechtssicherheit in der Frage, welche Rechtsordnung für die Geschäftstätigkeit eines Unternehmens gilt und kann zulasten der echten (bona fide) grenzübergreifenden Niederlassung und Erbringung von Dienstleistungen sowie der effektiven Überwachung und Durchsetzung der Rechtsvorschriften gehen. Bei all der Unsicherheit und Komplexität ist eine Sache sicher: Die derzeitige Situation schafft ein ideales Umfeld für bösgläubige (mala fide) grenzübergreifende Geschäftstätigkeiten.

Um Briefkastenstrategien zu bekämpfen, wäre die beste Lösung sicherzustellen, dass nur ‚tatsächlich‘ niedergelassene Unternehmen in den Genuss der Niederlassungsfreiheit und Dienstleistungsfreiheit und damit der ERL kommen. Schärfere Sanktionen gegen Scheinkonstrukte und stärkere Bemühungen zu deren Aufdeckung sind eine *Conditio sine qua non*. Als Präventivmaßnahme wäre es ein logischer Schritt, auf **EU-Ebene das Sitzprinzip in allen Rechtsgebieten einzuführen, einschließlich des Rechts zur Gründung von juristischen Personen durch Unternehmen.**

Für: Es würde die Komplexität mindern und die tatsächliche Niederlassung von Firmen, Rechtssicherheit und eine effektive Überwachung und Durchsetzung fördern.

Wider: Das Recht zur Gründung von juristischen Personen durch Unternehmen liegt weiter in der nationalen Zuständigkeit, was im Fallrecht bestätigt wird. Dies schafft eine sehr hohe Hürde für die allgemeine Einführung der Sitztheorie im EU-Recht.

Angesichts der aktuellen Situation ist es sehr unwahrscheinlich, dass ein Sitzprinzip in der gesamten EU umsetzbar wäre. Daher wird empfohlen, - zumindest kurzfristig – auf einen ‚Plan B‘ zu setzen (siehe Empfehlung 3).

¹¹⁹ Siehe z. B. Urteile in den Rechtssachen Daily Mail, Centros, Inspire Art, Überseering, Cartesio, Vale.

¹²⁰ Erwägungsgrund 12 des genannten Vorschlags betont: ‚Damit die Unternehmen die Vorteile des Binnenmarkts in vollem Umfang nutzen können, sollten die Mitgliedstaaten nicht verlangen, dass sich der satzungsmäßige Sitz und die Hauptverwaltung einer SUP in demselben Mitgliedstaat befinden müssen.‘

3. Förderung einer konsequenten und abgestimmten Anwendung des ‚Sitzindikators‘ über verschiedene Rechtsgebiete hinweg und Abschaffung von Rechtsvorschriften, die ‚Briefkastenstrategien‘ fördern

Auch wenn die zur Bestimmung des anzuwendenden Arbeits-, Sozialversicherungs-, Steuer-, Gesellschafts- und Insolvenzrechts herangezogenen Anknüpfungskriterien nicht immer parallel ausgerichtet sein müssen, da sie unterschiedliche Funktionen und Kontexte haben, können unnötige und vermeidbare Widersprüche oder Reibungen zwischen diesen Rechtsgebieten zu Rechtsunsicherheit, Schwierigkeiten bei der Überwachung und Durchsetzung und steigenden Gerichtskosten aufgrund der häufigen Anwendung ausländischer materieller Rechtsvorschriften in den Gerichten anderer Mitgliedstaaten führen. Die Gefahr von Lücken ist in der Praxis am höchsten, wenn der Arbeitnehmer keine relevante Verbindung zum Niederlassungsstaat des Dienstleistungserbringers hat.¹²¹ Dies zeigt erneut, wie wichtig es ist sicherzustellen, dass im Falle der Dienstleistungsfreiheit bei Einsatz entsandter Arbeitnehmer jeder beteiligte Dienstleistungserbringer eine ‚tatsächliche‘ Geschäftstätigkeit im Mitgliedstaat verfolgen sollte, wo der entsandte Arbeitnehmer für gewöhnlich seine Arbeit verrichtet, und daher ein tatsächliches Unternehmen sein sollte. Derzeit sind Art. 4(2) und Art. 4(3) der Durchsetzungsrichtlinie zur ERL nicht deutlich genug formuliert, um Unternehmen dazu zu bewegen, diese Vorbedingungen für eine gutgläubige (bona fide) Entsendung zu erfüllen.

Um Unternehmen davon abzuhalten, Verpflichtungen in einem Mitgliedstaat durch die Gründung einer Briefkastenfirma in einem anderen Mitgliedstaat zu umgehen und auszunutzen, wird es für unerlässlich erachtet:

(3a) Ähnliche Konzepte wie ‚tatsächliche Niederlassung‘, ‚tatsächliche und feste Niederlassung‘, ‚wesentliche Aktivitäten‘ und ‚Mittelpunkt der hauptsächlichen Interessen‘ in den Rechtsinstrumenten der EU über verschiedene Rechtsgebiete hinweg zu klären¹²² (z. B. Art. 4(5)¹²³ der Dienstleistungsrichtlinie 2006/123/EG, Art. 4(2) Durchsetzungsrichtlinie zur ERL, Art. 3 zum Mittelpunkt der hauptsächlichen Interessen in Verordnung 2015/848 über Insolvenzverfahren¹²⁴, Art. 12/13 VO 883/04 in Kombination mit Art. 14 VO 987/09 und Art. 5 VO 071/2009), indem **ähnliche Indikatoren zur Bewertung herangezogen werden, die auf faktischen Elementen basieren**, wie dem Ort der Aufbewahrung wesentlicher Geschäfts- und Personalunterlagen und Verwaltung, Büroräumlichkeiten, Betriebszentrum, gewerbliche Lizenz bzw. Zulassung zur Ausübung des Berufs, Ort der Ausführung wesentlicher Geschäftstätigkeiten, Anzahl der (Verwaltungs-)Mitarbeiter, Höhe des Umsatzes...

(3b) (Vorgeschlagene) Rechtsvorschriften zu streichen, wie in dem Vorschlag für eine Richtlinie über die Gesellschaft mit beschränkter Haftung mit einem einzigen Gesellschafter, **die ‚Briefkastenstrategien‘ fördern könnten**. Diesbezüglich verdient die Aufnahme einer Klausel zur allgemeinen Bekämpfung von Missbrauch in den AEUV weitere Beachtung.

4. Die Verpflichtung des Niederlassungsmitgliedstaats stärken, Situationen möglichen Betrugs und Missbrauchs im Kraftverkehrssektor zu untersuchen

Die Europäische Kommission führt derzeit eine öffentliche Konsultation zu zehn Richtlinien und Verordnungen durch, die für den Kraftverkehr gelten. Diese wird anschließend zur Vorstellung einer Straßenverkehrsinitiative in der ersten Hälfte von 2017 führen. Ein verbesserter branchenspezifischer Ansatz könnte tatsächlich ‚zusätzlich‘ zu aktuellen Verpflichtungen nach EU-Recht sinnvoll sein, um zu gewährleisten, dass (1) Berufskraftfahrer (zumindest) bei Kabotage im grenzübergreifenden Verkehr effektiv Anspruch auf die Mindestarbeitsstandards des Gaststaats haben und (2) das Land, von dem der Arbeitnehmer für gewöhnlich seine Arbeit in Erfüllung seines Arbeitsvertrags verrichtet, in allen Mitgliedstaaten breit ausgelegt wird, gemäß des Fallrechts des EuGH (in den Rechtssachen Koelzsch und Voogsgeerd). Vor diesem Hintergrund sollte **Erwägungsgrund 10 des Vorschlags zur gezielten Überarbeitung der ERL**, der dazu aufruft, spezifische Regeln für den Sektor des grenzübergreifenden Verkehrs zu verabschieden, **daher gestrichen werden, da er nicht ausgereift ist und die Rechtsunsicherheit eher erhöht anstatt dazu beizutragen, die derzeitigen Probleme zu lösen**.

121 Viele Betrugstatbestände umfassen entsandte (Leih-)Arbeitnehmer, die niemals tatsächlich auf dem Hoheitsgebiet des Niederlassungsmitgliedstaats des Arbeitgebers beschäftigt waren (obwohl dieser Staat vermeintlich ihr üblicher Arbeitsort wäre).

122 Die bestehende EU-Gesetzgebung (‚acquis communautaire‘) sollte auf alle einschlägigen Vorschriften hin überprüft werden, einschließlich EU-Richtlinien zum Gesellschaftsrecht, wie der Mutter-/Tochter-Richtlinie.

123 Definiert eine Niederlassung als ‚die tatsächliche Ausübung einer [...] wirtschaftlichen Tätigkeit durch den Dienstleistungserbringer auf unbestimmte Zeit und mittels einer festen Infrastruktur, von der aus die Geschäftstätigkeit der Dienstleistungserbringung tatsächlich ausgeübt wird.‘ Diese Definition ist zu allgemein und in der Praxis (zu) schwierig anzuwenden.

124 Siehe auch Erwägungsgründe 29-32 der Verordnung 2015/848.

Der Fall ‚Vos‘ und andere Studien (z. B. der GD Move) verdeutlichen, dass im Kraftverkehr die **Priorität sein muss, die wirksame Anwendung der Rechtsvorschriften zu prüfen und zu stärken**. Ein Problem scheint zu sein, dass ein **Mitgliedstaat keine Möglichkeit hat, gegen einen anderen Mitgliedstaat vorzugehen, der die Verpflichtung** aus Art. 12 der Verordnung 1071/2009 zur Festlegung gemeinsamer Rechtsvorschriften zur Zulassung für den Beruf des Kraftverkehrsunternehmers nicht erfüllt. Nach Art. 12 sollten die Mitgliedstaaten prüfen, ob die Bedingungen einer tatsächlichen und festen Niederlassung (und die anderen in Art. 3 festgelegten Anforderungen) erfüllt sind. Daher wird empfohlen, Art. 12 anzupassen und **präziser auszuführen, was die Niederlassungsmitgliedstaaten tun sollen, um zu gewährleisten, dass die Niederlassungsbedingungen erfüllt sind**. Auch der Wortlaut von Art. 13, der von den Mitgliedstaaten verlangt, Zulassungen zu entziehen, wenn Verkehrsunternehmen den Niederlassungsbedingungen nicht genügen, sollte ebenfalls strenger formuliert werden, insbesondere die in Art. 13(1) genannten Fristen.

Insofern die Mitgliedstaaten die Substanzkriterien in Art. 5 der Verordnung 1071/2009 unterschiedlich anwenden¹²⁵, sollte in der Verordnung geklärt werden, dass ein Büro zur Aufbewahrung von Lohnunterlagen und die Beantwortung des Telefons nicht ausreichen; zusätzlich müssen **tatsächliche Transportaktivitäten ausgeführt werden**. Nur wenn ein Unternehmen tatsächliche Transportaktivitäten ausführt, kann es als Unternehmen mit einer tatsächlichen und festen Niederlassung in einem Mitgliedstaat gelten.

Jeder Mitgliedstaat sollte zumindest verpflichtet sein, einmal jährlich über alle aktiven Schritte zu berichten, die er unternommen hat, um möglichen Missbrauch auf eigene Initiative und auf Anfrage anderer Mitgliedstaaten und anderer Akteure wie Gewerkschaften zu untersuchen. **Es ist unerlässlich, dass die Verordnung effektiv umgesetzt wird und die Mitgliedstaaten dies überprüfen**. Wenn die Mitgliedstaaten weiter aufschieben oder es versäumen, ihrer Pflicht zur echten Zusammenarbeit nachzukommen, die in Art. 4(3) EUV festgelegt wird, **sollte die Europäische Kommission Verstoßverfahren einleiten**. Es sollten außerdem keine weiteren Liberalisierungsmaßnahmen erwogen werden, solange keine angemessenen Arbeitsbedingungen und gleiche Wettbewerbsbedingungen im Kraftverkehrssektor garantiert werden können.

5. Einführung strengerer und/oder präziserer Pflichten und Maßnahmen zur Überwachung und Durchsetzung und Stärkung grenzübergreifender Arbeitnehmer fördern¹²⁶

Die Durchsetzungsrichtlinie zur ERL – z. B. Artikel 9) hätte größere Wirkung im Kampf gegen Briefkastenfirmen, wenn Art. 12 (zur gesamtschuldnerischen Haftung) und Art. 4 (zu Kriterien für die Überprüfung der tatsächlichen Entsendung und tatsächlichen Niederlassung eines entsendenden Unternehmens) gestärkt würden. Eine verpflichtende **Kettenhaftung, einschließlich aller Teilnehmer und Endnutzer**, und die Verpflichtung anstelle des Vorschlags, die Indikatoren für die tatsächliche Entsendung und Niederlassung anzuwenden, würden die potenzielle Wirkung dieser Instrumente fördern. Die Einführung eines **EU-weiten Meldesystems** (zusammen mit einem europäischen Register, das sowohl für statistische Zwecke wie dazu geeignet ist, die Überwachung und Durchsetzung zu fördern) verdient eine weiterführende Betrachtung. Um Rechtsvorschriften zur Stärkung der Zusammenarbeit zwischen den zuständigen Behörden und anderen Akteuren umzusetzen, wird geraten, mit der European Platform Tackling Undeclared Work¹²⁷ und dem Ausschuss Hoher Arbeitsaufsichtsbeamter zusammenzuarbeiten, um die finanzielle Belastung zu begrenzen.

Auch die **Verfahrensstellung grenzübergreifender Arbeitnehmer** (insbesondere von Geringverdienern in Hochrisikosektoren) **muss weiter verbessert werden**. In dieser Hinsicht wird nachdrücklich empfohlen, einen Strategieplan¹²⁸ zu entwickeln, um sowohl ihren Zugang zu gewerkschaftlicher Interessenvertretung und ihre individuelle Stellung zu stärken. Hier muss die praktische Relevanz der Richtlinie über **Prozesskostenbeihilfe** (RL 2003/8/EG) für grenzübergreifende Arbeitnehmer untersucht (und ggf. verbessert) werden. Auch die **Erweiterung des Geltungsbereichs der Verordnung über geringfügige Forderungen um offene Lohnforderungen** und

¹²⁵ Nach der Empfehlung 16 von ABVV, Whitebook: 25 measures to combat social dumping in road transport, Antwerpen: 2014.

¹²⁶ In Situationen, wie sie in der Fallstudie im Bericht zur ersten Projektphase vorgestellt werden, ist unklar, ob die beteiligten Arbeitnehmer – nachdem sich der ‚Verschleierungsnebel‘ lichtet – Wanderarbeitnehmer oder entsandte Arbeitnehmer sind. Daher wird der Begriff des ‚grenzübergreifenden Arbeitnehmers‘ verwendet, wenn die empfohlenen Maßnahmen beide Kategorien von Arbeitnehmern umfassen sollten.

¹²⁷ Siehe insbesondere Art. 6 (Aktivitäten) von Entscheidung 2016/344.

¹²⁸ Als Anregung siehe Fahrplan für die Stärkung der Verfahrensrechte von Verdächtigen oder Beschuldigten in Strafverfahren

andere einfache Forderungen bis maximal 5.000 Euro könnte hilfreich sein.¹²⁹ Des Weiteren muss die **Richtlinie zur schriftlichen Unterrichtung des Arbeitnehmers über die Arbeitsbedingungen (RL 91/533)** verbessert werden. Vor allem der abschreckende Charakter der Richtlinie bedarf der Nachbesserung und das Schriftstück sollte auch für Entsendungen von weniger als einem Monat Dauer gelten.¹³⁰ Was den Abbau von Bürokratie betrifft, wäre es klug, das Schriftstück so zu gestalten, dass es sich für die Nutzung in Meldeverfahren eignet.

Und schließlich ist es wichtig, schnellstmöglich nach Aufdeckung von Betrug und/oder Missbrauch **echte abschreckende Strafen zu verhängen**. In Hochrisikosektoren sollte die **Möglichkeit, die Dienstleistungserbringung bei schweren Verstößen** gegen die Entsendegesetzgebung oder geltende Tarifverträge zu sperren, häufiger genutzt werden (vor allem wenn ein Muster zu beobachten ist, bei dem Firmen oft verschwinden, kurz nachdem sie Ziel von Überwachungs- und Durchsetzungsmaßnahmen werden).

6. Erhöhung der Transparenz und Durchdringung des ‚Nebelschleiers‘

Die Durchsetzungsrichtlinie zur ERL, das IMI und mehrere Register, wie zum Beispiel im Kraftverkehrssektor und das EBR, aber auch die Dienstleistungsrichtlinie (Art. 29) und die Richtlinie zur Bekämpfung der Geldwäsche sowie die Unternehmensrichtlinien enthalten Rechtsvorschriften über den Austausch von Informationen und Informationspflichten für bestimmte Arten von Unternehmen. Dennoch ist es in manchen Mitgliedstaaten relativ einfach für die Anteilseigner und Führungskräfte, ihre Identität vor den Behörden zu verbergen. Es wurden Briefkastenstrategien aufgedeckt, bei denen Unternehmen offiziell von nur einer Person geführt werden, die gleichzeitig als eingetragener Eigner und Geschäftsführer fungiert und entweder ein ausländischer Strohmann ist oder eine falsche Identität verwendet. In einigen Fällen vertrat ein Strohmann mindestens 15 Briefkastenfirmen.

Die Verabschiedung des Vierten Pakets zur Verhinderung der Geldwäsche im Mai 2015 ist ein vielversprechender Schritt in Richtung der Bekämpfung solcher Praktiken, auch wenn sich die Maßnahmen vorrangig gegen die Finanzierung terroristischer Aktivitäten richten. Es verlangt von den Mitgliedstaaten die Schaffung nationaler Register der sogenannten wirtschaftlichen Eigentümer¹³¹ von Unternehmen und einigen Treuhandfirmen. Eine solche Initiative wird es für den wirtschaftlichen Eigner erschweren, sich zu verstecken. Die Mitgliedstaaten haben sich verpflichtet, das Paket bis spätestens Ende 2016 umzusetzen. Darüber hinaus hat die Europäische Kommission vorgeschlagen, **die Transparenz bezüglich der tatsächlichen Eigentumsverhältnisse der Unternehmen** und Treuhandfirmen zu erhöhen (siehe Pressemitteilung vom 5. Juli 2016). Der Vorschlag sieht unter anderem die **direkte Vernetzung der Register vor, um die Kooperation zwischen den Mitgliedstaaten zu erleichtern, sowie vollen öffentlichen Zugang zu bestimmten Informationen in diesen Registern und zu den für die Behörden verfügbaren Informationen**.

- Es ist wichtig **zu prüfen und/oder zu fordern, dass diese Tools auch genutzt werden können, um die Aufdeckung von Briefkastenstrategien bezüglich Sozialbetrug zu erleichtern, und die Aufsichtsbehörden und Gewerkschaften in die Lage zu versetzen, gegen die Strippenzieher dieser Strategien vorzugehen sowie gegen die Rechtsberater und Unternehmensdienstleister, die als Vertreter oder Strohmänner fungieren** und damit die Verbindung des wirtschaftlichen Eigentümers zum Unternehmen und dessen Kontrolle verschleiern.

7. Verhinderung von Betrug durch ‚Wiederholungstäter‘ mithilfe eines europäischen Registers für Unternehmen und wirtschaftliche Eigentümer

Unternehmen, die betrügerische Praktiken beim Arbeits- und Gesellschaftsrecht anwenden, sollten angemessen strafrechtlich verfolgt und von öffentlichen Ausschreibungen (und Untervergabe) ausgeschlossen werden. Siehe: Artikel 57 Richtlinie 2014/24.¹³² Es sollte ein europäisches Register geschaffen werden. In dieser Hinsicht wäre eine einheitliche europäische Firmenregistrierungsnummer sinnvoll.

129 Verordnung (EU) 2015/2421 vom 16. Dezember 2015 zur Änderung der Verordnung (EG) Nr. 861/2007 und Verordnung (EG) Nr. 1896/2006 zur Einführung eines europäischen Verfahrens für geringfügige Forderungen. Nach dem Inkrafttreten (14. Juli 2017) gilt die Verordnung sowohl für bestrittene und unbestrittene Forderungen in grenzüberschreitenden Zivil- und Handelssachen mit einem Streitwert bis 5.000 Euro. Sie gewährleistet auch, dass innerhalb dieses Verfahrens gesprochene Urteile ohne Zwischenverfahren vollstreckbar sind, insbesondere ohne die Notwendigkeit einer Vollstreckungserklärung im Mitgliedstaat der Vollstreckung (Abschaffung des Exequaturverfahrens).

130 Eine Neufassung der Richtlinie befindet sich in Vorbereitung. Siehe REFIT Scoreboard, Annex to work programme 2017 EC: priority 5 - deeper and fairer economic and monetary union, S. 23.

131 Die Person, die tatsächlich – hinter den Kulissen / Verschleierungstaktiken – das Unternehmen kontrolliert.

132 Zur Anregung: Art. 7 RL 2009/52.

COMPANY

TEIL II

DIE BRIEFKASTENSTRATEGIEN ZUR VERMEIDUNG VON SOZIALVERSICHERUNGSBEITRÄGEN

Wie Firmen die EU-Koordinierungsregeln
zur sozialen Sicherheit durch
künstliche Konstruktionen unterlaufen
und missbrauchen

Mijke Houwerzijl

Dezember 2016

INHALT VON TEIL II

Kapitel 1. Einführung	51
1.1. Ausgangspunkt und Methodologie	51
1.2. Was ist eine Briefkastenfirma?	52
1.3. Gliederung des Berichts	52
<hr/>	
Kapitel 2. Der Rechtsrahmen: Kurzübersicht und Stärken-Schwächen-Analyse	53
2.1. Einführung	53
2.2. Die Struktur der Koordinierungsverordnungen	54
2.3. Die Hauptmerkmale der Vorschriften zur Festlegung der anzuwendenden Sozialversicherungsgesetzgebung	55
2.4. Entsendung von Arbeitnehmern: Ausnahme vom Arbeitsortsprinzip	57
2.5. Entsendung von Arbeitnehmern: Regeln zur Missbrauchsverhinderung	60
2.6. Feststellung des geltenden Rechts, wenn Personen Tätigkeiten in zwei oder mehr Mitgliedstaaten ausüben	63
2.7. Die allgemeine Ausnahmeklausel	67
2.8. Instrumente der Verwaltung und die Kooperation zwischen Mitgliedstaaten	68
<hr/>	
Kapitel 3. Analyse von Fallstudien unter Berücksichtigung des Regulierungsrahmens	73
3.1. Einführung: die in Phase 1 durchgeführten Fallstudien	73
3.2. Die deutsche Fleischindustrie: Fallstudie Danish Crown	74
3.3. Der niederländische Straßengütertransport: Fallstudie DeVos	77
3.4. Der schwedische Bausektor: Fallstudie Pilgrim	81
3.5. Schlussbemerkungen	84
<hr/>	
Kapitel 4. Abschließende Empfehlungen	86
Empfehlungen zur Lösung von Problemen mit den EU-Sozialversicherungs koordinierungsregeln	86

KAPITEL 1. EINFÜHRUNG

1.1. AUSGANGSPUNKT UND METHODOLOGIE

Der Europäische Gewerkschaftsbund (EGB) hat – gemeinsam mit IndustriALL Europa, dem Europäischen Verband der Lebensmittel-, Landwirtschafts- und Tourismusgewerkschaften (EFFAT), der Europäischen Föderation der Bau- und Holzarbeiter (EFBH) und der Europäischen Transportarbeiter-Föderation (ETF) – ein Projekt zu Briefkastenfirmen durchgeführt, um ein besseres Verständnis des Problems zu erlangen und eine Stellungnahme und Empfehlungen zu erarbeiten.

In der ersten Phase des Projekts zu den Briefkastenfirmen hat das Recherchezentrum zu multinationalen Gesellschaften (SOMO) vier Fallstudien zur Nutzung von Briefkastenstrategien zur Umgehung bzw. Vermeidung von Arbeitsrecht, Sozialversicherungsbeiträgen und Unternehmenssteuern vorgenommen. Ziel war, konkrete Beispiele für die Auswirkungen von Briefkastenfirmen auf die Arbeitnehmer zu liefern. Ein Diskussionspapier¹³³ zu den Ergebnissen dieser Fallstudien diente als Ausgangspunkt für die zweite Projektphase. Auch wenn die von SOMO verwendeten Daten aus für zuverlässig eingestuften Quellen stammen, wird darauf hingewiesen, dass die Verfasserin dieses Berichts nicht für die Genauigkeit, Angemessenheit, Vollständigkeit, Rechtmäßigkeit oder Zuverlässigkeit der im Bericht über die erste Phase enthaltenen Daten haftbar gemacht werden kann.

Ausgehend von den konkreten Problemen, die im Bericht zur ersten Projektphase erfasst wurden, analysierten Experten in der zweiten Projektphase das Phänomen der Briefkastenfirmen. Zu den Rechtsvorschriften, die die Briefkastenfirmen zu umgehen suchen, gehören das Arbeitsrecht, (allgemeinverbindliche) Tarifverträge, das Sozialversicherungs- und Steuerrecht.

Dieser Bericht basiert auf einer Sichtung der geltenden Gesetzgebung und des Fallrechts und hat die **EU-Regelungen der sozialen Sicherheit** als Schwerpunkt.

Ziel dieses Berichts ist herauszuarbeiten, wie sich bestehende Rechtsvorschriften zur Festlegung des anzuwendenden **Sozialversicherungsrechts** auf Briefkastenstrategien auswirken und Schlupflöcher und Widersprüche im geltenden Rechtsrahmen aufzudecken. Der Bericht soll insbesondere klären, wie Firmen die **EU-Regelungen der sozialen Sicherheit** für sich nutzen können, indem sie künstliche Strukturen schaffen, um die **Zahlung von Sozialversicherungsbeiträgen zu umgehen oder zu minimieren**. Als Ergebnis dieser Analyse wird eine Reihe möglicher rechtlicher und anderer Lösungen vorgeschlagen, die dazu beitragen sollen, das Phänomen der Briefkastenfirmen anzugehen.

¹³³ Die Auswirkungen von Briefkastenpraktiken auf Arbeitnehmerrechte und Staatseinnahmen, von Katrin McGauran, Februar 2016, Recherchezentrum zu multinationalen Gesellschaften (SOMO).

1.2. WAS IST EINE BRIEFKASTENFIRMA?

Im Kontext dieses Projekts werden Briefkastenfirmen als Rechtseinheiten definiert, die auf dem Papier in einer beliebigen Rechtsordnung der Europäischen Union (EU) ohne maßgebliche Verbindung zu wesentlichen wirtschaftlichen Aktivitäten in diesem Staat gegründet werden, um so ‚Rechtsordnungs-Shopping‘ auf der Suche nach niedrigeren, im Sitzstaat geltenden Steuern, Arbeitsstandards und Sozialversicherungsbeiträgen zu ermöglichen.¹³⁴

Eine Briefkastenfirma kann daher als Unternehmen definiert werden, das seinen Hauptsitz in einem bestimmten Mitgliedstaat ansiedelt, während es gleichzeitig seine Geschäftstätigkeit (im Wesentlichen) in anderen Mitgliedstaaten betreibt, um geltende Rechtsvorschriften zu umgehen oder deren Einhaltung zu vermeiden.

Auch wenn sich die spezifischen Merkmale von Briefkastenfirmen je nach Zweck – d.h. je nachdem, welche Rechtsvorschriften umgangen werden sollen – unterscheiden können, wurden im Bericht zur ersten Projektphase die folgenden Punkte betont:

- Briefkastenfirmen basieren auf **künstlichen Konstruktionen**, d.h. die rechtliche Realität einer als Firma eingetragenen Rechtseinheit, die behauptet, einer bestimmten Geschäftstätigkeit nachzugehen, entspricht nicht der tatsächlichen Realität.
- **Treuhand- und Unternehmensdienstleister** und die **Rechtsberatungsbranche** sind für die Nutzung von Briefkastenfirmen von zentraler Bedeutung, um die Substanz zu liefern und die Einhaltung der Rechtsvorschriften einerseits zu gewährleisten und Rechtsberatung zu Möglichkeiten der Rechtsumgehung im grenzübergreifenden Kontext andererseits zu bieten.
- Die **Verdunkelung von Eigentumsverhältnissen** ist ein weiteres gemeinsames Merkmal von Briefkastenfirmen. Dies kann rechtmäßig durch die Einbindung von Dienstleistungsfirmen erfolgen, die Treuhanddienste anbieten, oder durch Scheineigner oder falsche Identitäten.

1.3. GLIEDERUNG DES BERICHTS

Kapitel 2 enthält einen allgemeinen Überblick über die EU-sozialversicherungsrechtlichen Vorschriften und eine kritische Analyse ihrer Anwendung bei der Entsendung von Arbeitnehmern.

Kapitel 3 untersucht die Fallstudien, die im Rahmen der ersten Projektphase vorgenommen wurden, im Hinblick auf den in Kapitel 2 analysierten Rechtsrahmen (bzw. einschlägige Teile davon).

Kapitel 4 bietet einen Überblick der Schlussfolgerungen und Empfehlungen.

¹³⁴ SOMO, Bericht zu Phase 1 des Studienprojekts zu Briefkastenfirmen (im Folgenden kurz „Bericht zu Phase 1“ genannt), Abschnitt 1.3, S. 8.

KAPITEL 2. DER RECHTSRAHMEN: KURZÜBERSICHT UND STÄRKEN-SCHWÄCHEN-ANALYSE

2.1. EINFÜHRUNG

Das EU-Recht sieht gemeinsame Regeln zum Schutz der Sozialversicherungsansprüche von Arbeitnehmern vor, die sich innerhalb Europas bewegen.¹³⁵ Das Ziel der Koordinierung der Systeme der sozialen Sicherheit ist es, dafür zu sorgen, dass Personen, die sich innerhalb der EU bewegen, keinerlei Einbußen an ihren Sozialversicherungsansprüchen erleiden. Begibt sich ein Arbeitnehmer in einen anderen Mitgliedstaat, um dort Arbeitsleistungen zu erbringen, kann es sein, dass er dort bessere oder schlechtere Arbeitsbedingungen und einen besseren oder schlechteren Sozialschutz vorfindet. Das an sich ist nicht unvereinbar mit dem EU-Vertrag. Die EU-Verordnungen über die Koordinierung der Systeme der sozialen Sicherheit koordinieren die verschiedenen Sozialversicherungssysteme der Mitgliedstaaten nur. Sie ersetzen die nationalen Systeme nicht durch ein europäisches. Ebensovienig berühren sie nicht die Zuständigkeit der Mitgliedstaaten, ihr Sozialversicherungssystem zu regeln und den betroffenen Arbeitnehmern mehr oder weniger vorteilhafte Sozialleistungen zu bieten. Es ist und bleibt den Ländern überlassen zu bestimmen, wer unter ihrem Sozialversicherungsrecht versichert ist, welche Sozialleistungen und zu welchen Bedingungen gewährt werden.

Die Koordinierung der sozialen Sicherheit ist eines der ältesten Gebiete des EU-Rechts. Die Verordnung 883/2004 ersetzte die Verordnung 1408/71¹³⁶, welche wiederum die Verordnung Nr. 3 ersetzte¹³⁷, die 1958 erlassen wurde. Die gesetzliche Basis ist in erster Linie¹³⁸ Artikel 48 des Vertrags über die Arbeitsweise der Europäischen Union (AEUV), in dem es heißt, dass der Rat Maßnahmen im Bereich der sozialen Sicherheit ergreifen muss, um die Freizügigkeit der Arbeitnehmer zu fördern. Die nach Artikel 48 erforderlichen Maßnahmen sind in der Verordnung 883/2004 zur Koordinierung der Sozialversicherungssysteme ausgearbeitet worden. Dieses Rechtsinstrument wird oft als **Grundverordnung bezeichnet**. Daneben ist die so genannte **Durchführungsverordnung** relevant, d.h. Verordnung 987/2009, in der die Modalitäten zur Durchführung der Grundverordnung festgelegt sind.¹³⁹

Die Koordinierung der Systeme der sozialen Sicherheit wird als einer der kompliziertesten Bereiche des EU-Rechts aufgefasst. Die Durchführung der EU-Koordinierungsvorschriften ist in erster Linie auf nationaler Ebene zu gewährleisten. Dies umfasst in den Mitgliedstaaten Behörden, zuständige Träger, Sozialpartner, Richter, Vertreter von Nicht-Regierungsorganisationen (NROs) und andere Experten. Sie haben in zahlreichen Fällen, die ihnen vorgelegt werden, Entscheidungen zu treffen oder Rat zu erteilen. Es überrascht daher nicht, dass die Durchführung der EU-Koordinierungsvorschriften zu einer erheblichen Anzahl von Urteilen geführt hat. Dieses Fallrecht bezieht sich auf die Freizügigkeit von Arbeitnehmern/Personen und auf die Sozialpolitik. Und zwar verweist der Gerichtshof oft auf Artikel 48 AEUV (bzw. auf dessen Vorgänger) im Lissabon-Vertrag,

135 EU 28 + Island, Liechtenstein, Norwegen und Schweiz. Damit gilt der Rechtsrahmen für 32 verschiedene Sozialversicherungssysteme, d.h. 31 Ländern des europäischen Wirtschaftsraums (durch EWR-Abkommen) plus der Schweiz (aufgrund des EU-Schweiz-Abkommens über die Freizügigkeit). Der Rechtsrahmen wurde auf Angehörige von Drittstaaten durch EU-Verordnung 1231/2010 ausgeweitet.

136 Amtsblatt 149 vom 5. Juli 1971.

137 Amtsblatt 30 vom 16. Dezember 1958.

138 Für Nichterwerbstätige muss eine andere Bestimmung des EU-Vertrags als gesetzliche Grundlage geltend gemacht werden, d.h. Artikel 352 AEUV.

139 Zurzeit Verordnung (EG) Nr. 883/2004, Amtsblatt L 200 vom 7. Juni 2004, zuletzt geändert durch Verordnung (EG) Nr. 465/2012, Amtsblatt L 149 vom 8. Juni 2012 und deren Durchführungsverordnung (EG) Nr. 987/2009, Amtsblatt L 284 vom 30. Oktober 2009, zuletzt geändert durch Verordnung (EU) Nr. 465/2012, Amtsblatt L 149 vom 8. Juni 2012. Für die Begriffe Grundverordnung und Durchführungsverordnung, siehe Artikel 1, Absatz 1, Unterabsatz a und b der Verordnung 987/2009.

wenn er Argumente für seine Auslegung der EU-Koordinierungsvorschriften liefert. Wie aus der Präambel der Grundverordnung hervorgeht, sind die Vorschriften im Hinblick auf die Gewährleistung der Freizügigkeit und der Gleichbehandlung von Arbeitnehmern auszulegen und nicht bloß als eine technische Frage zur Koordinierung.¹⁴⁰

2.2. DIE STRUKTUR DER KOORDINIERUNGSVERORDNUNGEN

Die Grundverordnung 883/04 ist in vier Hauptteile unterteilt. In Artikel 1 bis 10 (Titel I) sind einige in der Verordnung verwendete Begriffe definiert, der persönliche und sachliche Anwendungsbereich erläutert und die Grundprinzipien und Techniken der Koordinierung festgelegt. Soweit dies relevant ist werden die Grundprinzipien und Techniken später in diesem Bericht erklärt.

Titel II der Grundverordnung (Artikel 11 bis Artikel 16) enthält die Regeln zur Bestimmung des anwendbaren Rechts. **Die Regeln zur Bestimmung des anwendbaren Rechts** sind u.a. relevant für die Beantwortung der Frage, an welchen Staat eine Person Beiträge zu zahlen hat und welcher Staat für die Gewährung von Sozialleistungen zuständig ist. Insbesondere legen diese Vorschriften fest, welche Sozialgesetzgebung anzuwenden ist. Dieser Teil der Verordnung und speziell die Regelungen für die Entsendung von Arbeitnehmern und für das Arbeiten in zwei oder mehr Mitgliedstaaten sind der Ausgangspunkt für die Strategien von Briefkastenfirmen und werden deshalb in diesem Bericht weiter ausgeführt.

Artikel 17 bis 70 der Grundverordnung (Titel III) enthalten Sonderregelungen für verschiedene Arten von Sozialleistungen.¹⁴¹ Umfasst sind prinzipiell sowohl beitragsbezogene als auch nicht beitragsbezogene Systeme, was manchmal nationale Unterschiede zwischen Sozialschutz-Recht und Steuerrecht verwischt. In diesem Teil werden die Bedingungen für jede Art von Sozialleistungen erläutert. Das Kapitel enthält u.a. Regelungen für die Zusammenrechnung von Versicherungszeiten, die zu einem Leistungsanspruch berechtigen sowie Berechnungsregeln für die Sozialleistungen. Titel III ist für den Zweck dieses Berichts nicht relevant.

Die übrigen Artikel 71 bis 91 der Grundverordnung (Titel IV, V, VI) enthalten schließlich allgemeine Vorschriften zur Erleichterung und Unterstützung der nationalen Durchführung und Anwendung der Koordinierungsmechanismen. Dieser Bericht hält auch mehrere Grundsätze für wichtig, zum Beispiel den der guten Verwaltungspraxis (Artikel 76 Grundverordnung). **Das Prinzip der guten Verwaltungspraxis**, das sowohl in den europäischen Verträgen als auch in den Koordinierungsvorschriften anerkannt ist, wird als Schlüssel für die erfolgreiche Durchführung der Koordinierungsvorschriften angesehen. Der Bericht zu Phase 1 brachte jedoch zutage, dass sich Briefkastenfirmen bei ihren Strategien die Lücke zunutze machen, die zwischen der Theorie und der Realität klafft, also zwischen dem, wie Verwaltungszusammenarbeit funktionieren soll und wie sie es in Wahrheit tut.

Andere relevante Vorschriften in diesem Teil der Grundverordnung betreffen die Zusammensetzung, die Arbeitsmethoden und die Aufgaben der Verwaltungskommission für die Koordinierung der Systeme der sozialen Sicherheit (im Folgenden kurz Verwaltungskommission genannt).¹⁴² Die Verwaltungskommission ist verantwortlich für die Behandlung aller Verwaltungsangelegenheiten, für Fragen, die bei der Auslegung von Vorschriften der Koordinierung der Sozialversicherung aufkommen sowie für die Förderung und Entwicklung der Zusammenarbeit zwischen den EU-Mitgliedstaaten. Während die Struktur der Durchführungsverordnung 987/2009 grundsätzlich so aufgebaut ist wie die der Grundverordnung, gibt sie mehr konkrete Anleitungen zu Verwaltungsformalitäten und zu Kooperationsanforderungen. So enthält Titel I (Durchführungs-VO) detaillierte Begriffsklärungen und Vorschriften zum Datenaustausch, sagt etwas über die Rechtswirkung von Dokumenten, die von den Behörden und Trägern eines Mitgliedstaats ausgestellt wurden (Artikel 5) und enthält detailliertere Vorschriften zur Bestimmung der anzuwendenden

¹⁴⁰ Siehe Frans Pennings, *European Social Security Law* (zu Deutsch: Europäisches Sozialversicherungsrecht), 6. Ausgabe, Intersentia 2014, S. 15-16.

¹⁴¹ Die EU-Sozialschutzbestimmungen decken acht Zweige von Sozialleistungen ab: Krankheit, Mutterschaft und Vaterschaft, Altersversorgung, Vorruhestandsrente und Invaliditätsrente, Hinterbliebenenrente und Sterbegeld, Arbeitslosigkeit, Familienbeihilfen, Arbeitsunfälle und Berufskrankheiten.

¹⁴² Die Verwaltungskommission setzt sich zusammen aus Vertretern der Mitgliedstaaten. Norwegen, Island, Liechtenstein und die Schweiz nehmen als Beobachter teil. Die Europäische Kommission nimmt an den Sitzungen teil und stellt ihr Sekretariat zur Verfügung.

den Gesetzgebung (Titel II: Artikel 14 bis 21).¹⁴³ Speziell unter diesem Titel sind es die Vorschriften zur Verhinderung des Missbrauchs der Entsendevorschrift und diesbezügliche Vorschriften, die weiter unten untersucht werden.

Wo relevant wird auf offizielle Dokumente der Verwaltungskommission verwiesen, zum Beispiel auf förmliche Beschlüsse zu den mobilen Entsende-Dokumenten und auf ihren „Praktischen Leitfaden zum anwendbaren Recht“, im Folgenden kurz „Praktischer Leitfaden“ genannt.¹⁴⁴ Er soll ein Arbeitsinstrument zur Unterstützung der Behörden, Arbeitgeber und Bürger sein und ihnen ermitteln helfen, welche Gesetzgebung welchen Mitgliedstaats unter bestimmten Umständen anzuwenden ist.¹⁴⁵

2.3. DIE HAUPTMERKMALE DER VORSCHRIFTEN ZUR FESTLEGUNG DER ANZUWENDENDEN SOZIALVERSICHERUNGSGESETZGEBUNG

Einheitliche Kriterien zur Bestimmung des anzuwendenden Rechts

Mangels einer Harmonisierung auf EU-Ebene, obliegt es im Prinzip der Sozialversicherungsgesetzgebung eines jeden Mitgliedstaates, die Personengruppen festzulegen, die unter seinem Recht versichert sind. Indes verwenden die Mitgliedstaaten unterschiedliche Kriterien, um diese Gruppen zu bestimmen. Ohne Koordinierungsvorschriften könnte dies entweder zu einem negativen Konflikt führen (eine Person wäre in keinem Mitgliedstaat versichert) oder zu einem positiven Konflikt (eine Person wäre gleichzeitig in zwei oder gar mehr Mitgliedstaaten versichert). Um zu verhindern, dass national unterschiedliche Kriterien zu solchen Rechtskonflikten führen, enthalten **die Verordnungen einheitliche Kriterien zur Festlegung der anzuwendenden Gesetzgebung.**

Zwangscharakter

Die Vorschriften zur Festlegung der anzuwendenden Sozialversicherungsgesetzgebung sind obligatorisch. Der Zwangscharakter kann dazu führen, dass eine Person, die in einem Mitgliedstaat wohnt, aber in einem anderen arbeitet, in letzterem zu versichern ist, obwohl nach den nationalen Vorschriften dieses Staates der Wohnort für die Versicherung Bedingung ist. Andererseits darf eine Person, die in einem Mitgliedstaat wohnt, aber in einem anderen arbeitet, nicht aus dem Leistungsumfang des Sozialversicherungssystems des Mitgliedstaates, wo sie arbeitet, ausgeschlossen werden, nur weil sie dort nicht wohnhaft ist.

Ausschließliche Wirkung (Nur ein Staat-Prinzip)

Vorschriften zur Festlegung der anzuwendenden Sozialversicherungsgesetzgebung haben ausschließliche Wirkung. Das bedeutet, dass eine Person **nicht zugleich der Gesetzgebung zweier oder mehrerer Mitgliedstaaten unterstehen kann.** Artikel 11, Absatz 1 der Grundverordnung lautet: „Personen, für die diese Verordnung gilt, unterliegen den Rechtsvorschriften nur eines Mitgliedstaats“.¹⁴⁶ So unterstehen Personen nur der Gesetzgebung eines Mitgliedstaates¹⁴⁷ und zahlen Beiträge in nur diesem Staat.

¹⁴³ In Titel III der Durchführungs-VO ist zudem Titel III der Grund-VO ausgearbeitet. Titel IV der Grund-VO stellt Regeln für Finanzfragen auf, z.B. die Verteilung der Leistungskosten auf die Mitgliedstaaten.

¹⁴⁴ „Praktischer Leitfaden über die anwendbare Gesetzgebung in der EU, im europäischen Wirtschaftsraum (EWR) und in der Schweiz“, erhältlich auf der Webseite der Europäischen Kommission. Die amtlichen Dokumente, auf die sich die Verwaltungskommission für die Koordinierung der Systeme der sozialen Sicherheit geeinigt hat sowie ihre Beschlüsse und Empfehlungen sind abrufbar auf folgender Webseite: <http://ec.europa.eu/social>

¹⁴⁵ Spiegelt nicht die offizielle Position der Europäischen Kommission wider.

¹⁴⁶ Erwägungsgrund 18a Grund-VO unterstreicht, dass „ das Einheitsprinzip der geltenden Gesetze von großer Wichtigkeit ist und erweitert werden sollte“. Im Gegensatz zur alten Verordnung 1408/71 (Artikel 14c und 14f) enthält die neue Grundverordnung 883/2004 keine Ausnahmen von der ausschließlichen Wirkung der geltenden Sozialversicherungsgesetzgebung mehr.

¹⁴⁷ Gleichwohl wird im Urteil vom 20.Mai 2008, Fall C-352/06 (Bosmann) bestätigt, dass ein Arbeitnehmer wohl unter die Sozialversicherungsgesetzgebung eines anderen Mitgliedstaates als desjenigen fallen kann, den die Verordnung als für zuständig festgelegt hat.

Grundsatz zur Festlegung der anzuwendenden Gesetzgebung: Gewöhnlicher Arbeitsort

Das Hauptprinzip der zur Festlegung der geltenden Gesetzgebung zugrunde liegenden Vorschriften ist das Gesetz vom gewöhnlichen Arbeitsort (*Lex loci laboris*) auch Beschäftigungsstaatsprinzip oder Arbeitsortsprinzip genannt. Wie es in Artikel 11, Absatz 3a Grund-VO heißt: „eine Person, die in einem Mitgliedstaat eine Beschäftigung oder selbstständige Erwerbstätigkeit ausübt, unterliegt den Rechtsvorschriften dieses Mitgliedstaats“.

Der Gleichbehandlungsgrundsatz

Nach dem Arbeitsortsprinzip (*Lex loci laboris*) sollte ein Wanderarbeitnehmer in dem Gaststaat dieselben Rechte haben wie die einheimischen Arbeitnehmer.¹⁴⁸ Gemäß Artikel 45 AEUV haben Arbeitnehmer, die von ihrem Recht auf Freizügigkeit Gebrauch machen, das Recht auf gleiche Löhne und Arbeitsbedingungen wie sie die einheimischen Arbeitnehmer haben, einschließlich der Sozialleistungen. Dieser Gleichbehandlungsgrundsatz ist untermauert durch die gesetzlichen Bestimmungen, die festlegen welches Sozialversicherungssystem anzuwenden ist. Wie der Gerichtshof bestätigte, zielt das Prinzip nicht nur darauf ab, Wanderarbeitnehmer vor Ungleichbehandlung zu schützen, sondern auch zu verhindern, dass in einem Mitgliedstaat Arbeitgeber, die einheimische Arbeitnehmer beschäftigen, einem unfairen Wettbewerb gegenüber Arbeitgebern ausgesetzt werden, die Wanderarbeitnehmer beschäftigen.¹⁴⁹

Wäre es Arbeitgebern erlaubt, niedrigere Sozialbeiträge für ausländische Arbeitnehmer zu zahlen und/oder dürften sie diese niedrigeren Beiträge an die Sozialversicherungsträger des Endsendestaats zahlen, würde das bedeuten, dass Wanderarbeitnehmer billiger zu beschäftigen sind als einheimische Arbeitnehmer. Das könnte der Auslöser für eine großvolumige Rekrutierung von Wanderarbeitnehmern sein. Wie Pennings dargelegt hat, könnte eine solche Vorgehensweise Druck auf das Sozialversicherungssystem des Zielstaats der Entsendung ausüben und dazu führen, dass dieser seine Beitragsverpflichtungen und damit auch seine Leistungen senkt. Es könnte in diesem Staat sogar zu einer Verschlechterung seines gesamten Sozialleistungssystems führen. Solch „ein Wettrennen nach unten“ wäre unvereinbar mit dem EU-Vertrag, der sozialen Fortschritt und „Aufwärtskonvergenz“ verlangt.¹⁵⁰ Im Erwägungsgrund 1 der Grund-VO ist explizit die Rede von der Verbesserung des Lebensstandards und der Beschäftigungsbedingungen von Arbeitnehmern sowie der Bürger, die ihr Recht auf Freizügigkeit wahrnehmen. Somit wäre es schwierig, gar unmöglich, einen anderen Ansatz mit den EU-Vertragstexten, die gleiche Wettbewerbsbedingungen statt Wettbewerb ohne Regeln wollen, in Einklang zu bringen als den der Gleichbehandlung, der auf dem Arbeitsortsprinzip (*Lex loci laboris*) beruht.¹⁵¹

Abweichung vom Grundsatz vom Arbeitsortsprinzip (*Lex loci laboris*)

Aus diesem Grund waren Ausnahmen vom Gesetz des Arbeitsortes in der Grundverordnung nur für Situationen bestimmt, wo es wegen der Art der ausgeführten Arbeiten entweder unmöglich oder unangemessen wäre, diesem Grundsatz zu folgen.

148 Dieser Gedanke spiegelt sich wider im Erwägungsgrund 17 der Verordnung 883/2004. Er wird ebenso vom EuGH bei zahlreichen Urteilen unterstrichen.

149 Rechtssache 167/73 [1974], Sammlung 360, Randnr. 45. Siehe auch Herwig Verschueren: „*Cross-border workers in the European Internal Market: Trojan horses for Member States' labour and social security law?*“ (übersetzt: Grenzüberschreitende Arbeitnehmer im europäischen Binnenmarkt: Trojanisches Pferd für das Arbeits- und Sozialschutz-Recht der Mitgliedstaaten) in: *The International Journal of Comparative Labour Law and Industrial Relations*, Band 24/2, S. 167-199, 2008.

150 Frans Pennings (Fußnote 8), S. 81. Zu den Zielen des EU-Vertrags, siehe Artikel 3 des Lissabon-Vertrags.

151 Wie es bei Däubler heißt: „Leistungsbasierter Wettbewerb“ und „Wettbewerb, der auf schlechteren Arbeitsbedingungen beruht“, sind in Wirklichkeit zwei verschiedene Dinge im Sinne des EU-Vertrags; sie sind nicht gleichgestellt. Der erste ist ein Grundprinzip der Gemeinschaft, der zweite steht möglicherweise mit den Rechtsprinzipien der EG im Widerspruch, und stellt daher ein „aufhebbares Phänomen“ dar. Wolfgang Däubler, *'Posted Workers and Freedom to Supply Services'* (übersetzt: Entsandte Arbeitnehmer und die Dienstleistungsfreiheit), ILJ 1998, 266.

Es gibt drei in der Grundverordnung angeführte Ausnahmen vom Grundsatz des Arbeitsortes (Lex loci laboris):

- für Situationen, wo Arbeitnehmer entsandt werden (siehe unten Abschnitt 2.4, 2.5),
- für Situationen, wo Arbeitnehmer in zwei oder mehr Mitgliedstaaten arbeiten (siehe unten Abschnitt 2.6),
- und eine allgemeine Befreiungsklausel (siehe unten Abschnitt 2.7).

Politisch besonders sensibel war immer die "Entsendevorschrift", weil die Abweichung vom Arbeitsort-Prinzip (*Lex loci laboris*) hypothetisch die oben beschriebene Entwicklung auslösen konnte. Wenngleich die Ausnahmen nicht zu diesem Zweck gedacht waren, schafften sie dennoch Möglichkeiten dafür, die Unterschiede zwischen den Mitgliedstaaten bei den Sozialversicherungsbeitragshöhen auszunutzen, was Sozialdumping zur Folge hätte. Die Unterschiede der Sozialschutzniveaus der Mitgliedstaaten und mehr noch die EU-Erweiterungen 2004, 2007 und 2013 ließen die politische Sensibilität für Ausnahmen vom Grundsatz des Arbeitsortes (Lex loci laboris) zur Bestimmung der anwendbaren Gesetze anwachsen. Während die Aufnahmeländer fordern, die gegenwärtige Anwendung zu überprüfen, die Entsendevorschrift zu überwachen und durchzusetzen sowie die Entsendeerklärung (Formular A1) zuverlässiger zu machen, wünschen die Entsendeländer keinerlei Änderungen der Regeln zur Bestimmung der anwendbaren Gesetze. Ihrer Meinung, wie in der Stellungnahme „Full implementation of lex loci laboris“ bekundet, würde die „volle Ausführung“ des Arbeitsortsprinzips das definitive Ende des Entsendens von Arbeitnehmern bedeuten¹⁵²

2.4. ENTSENDUNG VON ARBEITNEHMERN: AUSNAHME VOM ARBEITSORTSPRINZIP

Was ist die Entsendung von Arbeitnehmern im Zusammenhang mit sozialer Sicherheit?

Die Entsendung von Arbeitnehmern ist jedwede Tätigkeit eines Arbeitnehmers, die er zeitweilig für seinen Arbeitgeber außerhalb des Mitgliedstaates ausführt, wo sein Arbeitgeber gewöhnlich geschäftstätig ist. Das schließt die Entsendung zur Leistungserstellung auf dem Hoheitsgebiet eines anderen Mitgliedstaats ebenso ein wie Auslandsdienst- und Geschäftsreisen zu Konferenzen oder Auslandsausbildungsaufenthalte.¹⁵³

Ausnahme vom Grundsatz des Arbeitsortes (Lex loci laboris)

Bereits gemäß den ersten Koordinierungsregeln, die 1958 angenommen wurden, war **Lex loci laboris** nicht in Situationen anwendbar, wo ein Arbeitnehmer von seinem Arbeitgeber für kurze Zeit in einen anderen Mitgliedstaat entsandt wurde, um dort in dessen Auftrag zu arbeiten. Derzeit ist diese Ausnahme in der Grundverordnung im Artikel 12 (im diesem Bericht auch Entsendevorschrift genannt) festgelegt. Damit ist bezweckt, dass ein entsandter Arbeitnehmer bei einer voraussichtlichen Entsendungsdauer von bis zu 24 Monaten dem Sozialversicherungssystem des Landes angeschlossen bleibt, in dem sich sein gewöhnlicher Arbeitsort befindet (Entsendestaat) und dass sein Arbeitgeber weiterhin Beiträge in dieses System zahlt.

¹⁵² Brief an Frau Marianne Thyssen vom 18. Juni 2015 von sieben Aufnahmestaaten (Österreich, Belgien, Frankreich, Deutschland, Luxemburg, die Niederlande und Schweden) sowie vom 31. August 2015 von neun Entsendestaaten (Bulgarien, Tschechische Republik, Estland, Ungarn, Litauen, Lettland, Polen, der Slowakei und Rumänien).

¹⁵³ Frans Pennings (Fußnote 8), S.111-112. Da der Anwendungsbereich auch Arbeitnehmer einschließt, die zugunsten ihres eigenen Arbeitgebers entsandt werden (z.B. Journalisten), ist es unumgänglich, dass der Anwendungsbereich der Entsenderegel für das Gesetz zur Koordinierung der Systeme der sozialen Sicherheit breiter ist als der Anwendungsbereich der Entsende-Richtlinie. Daher kann der Begriff „Entsendung“ im Sinne der Sozialversicherungs koordinierung nicht auf entsandte Arbeitnehmer im Sinne der Entsende-Richtlinie beschränkt bleiben

Die Begründung für die Ausnahme vom Grundsatz des gewöhnlichen Arbeitsortes (Lex loci laboris)

Warum wird die Ausnahme für die Entsendung als notwendig erachtet? Einst, in einer frühen Rechtssache (*Manpower*) aus dem Jahre 1970 über die vorübergehende Entsendung von Arbeitnehmern durch Leiharbeitsunternehmen erklärte der Gerichtshof, dass die Entsendevorschrift „die Hindernisse zu überwinden bezweckt, die wahrscheinlich der Freizügigkeit der Arbeitnehmer im Wege stehen entgegenstehen, sowie die wirtschaftliche Verflechtung zu fördern; indem für Arbeitnehmer, Unternehmungen und Sozialversicherungsorganisationen ein erhöhter Verwaltungsaufwand vermieden wird.“¹⁵⁴ 30 Jahre später drückte der Gerichtshof in den Urteilen der Fälle *FTS* und *Plum*, die Begründung für die Entsendevorschrift folgendermaßen aus: „Der Zweck ist es, den freien Dienstleistungsverkehr zugunsten der Arbeitgeber, die Arbeitnehmer in andere Mitgliedstaaten entsenden, zu fördern und ebenso die Freiheit der Arbeitnehmer, in einem anderen Mitgliedstaat zu arbeiten. Diese Bestimmungen zielen auch darauf ab, die Hindernisse zu überwinden, die der Freizügigkeit der Arbeitnehmer im Wege stehen sowie die wirtschaftliche Verflechtung zu fördern; indem insbesondere für Arbeitnehmer und Unternehmen ein erhöhter Verwaltungsaufwand vermieden wird.“¹⁵⁵

Somit zog der Gerichtshof in diesen Urteilen nicht nur die Interessen der Arbeitnehmer in Betracht, sondern auch die der Arbeitgeber und der Sozialversicherungsorganisationen der Aufnahmeländer. Die Idee hinter der Entsendevorschrift war und ist es, den Verwaltungsaufwand zu vermeiden, was im Interesse der beteiligten Akteure ist, nämlich Arbeitnehmer, Arbeitgeber und Sozialversicherungseinrichtungen. Im Praktischen Leitfaden wird die Daseinsberechtigung der Bestimmungen hervorgehoben, die die Entsendung regeln, nämlich die Vermeidung administrativer Schwierigkeiten und einer Fragmentierung des Versicherungsverlaufs. Das geschieht anhand einer Reihe von Beispielsituationen, in denen die Grundverordnung und die Durchführungsverordnung *a priori* die Anwendung der Entsendevorschrift ausschließen, z.B. die Anwerbung eines Arbeitnehmers in einem Mitgliedstaat, um ihn durch ein Unternehmen in einem zweiten Mitgliedstaat an ein Unternehmen in einem dritten Mitgliedstaat zu entsenden.¹⁵⁶

Die Entwicklung der Argumentation in der Rechtsprechung des Gerichtshofs

Oggleich die ursprünglichen Begründungen für die Entsendevorschrift immer noch wichtig sind, entwickelten sich die Begründungen des Gerichtshofs im Bereich der sozialen Sicherheit weiter. Anfänglich wurde das Ziel unterstrichen, die Verwaltung zu vereinfachen. Im Fall *FTS* entschied der Gerichtshof, dass der Zweck der Entsendevorschrift darin besteht, „insbesondere den freien Dienstleistungsverkehr zugunsten von Unternehmen zu fördern“. Das Ziel der Verwaltungsvereinfachung wird erst als zweites genannt.¹⁵⁷ Ein weiterer Unterschied ist, dass in Rechtssache von *Manpower* auf die Sozialversicherungsträger in einer Randnote verwiesen wurden, dass diese aber in den Urteilen von *FTS* und *Plum* ganz außen vor blieben. Das ist insoweit bemerkenswert als gerade aus der Sicht der Sozialversicherungsträger die ordnungsgemäße Kontrolle der Einhaltung der Entsendevorschrift extrem schwierig ist, und so ist es auch mit der Bekämpfung des Sozialdumpings.¹⁵⁸

Streitig ist, ob die Interessen der Arbeitnehmer, die schon unter dem Gesetz des Entsendelandes versichert sind, bei kurzen Entsendungen mit denen ihrer Arbeitgeber übereinstimmen. Denn es kann sein, dass es für einen Arbeitnehmer attraktiver ist, dem System der sozialen Sicherheit des Mitgliedstaates angeschlossen

¹⁵⁴ Siehe Urteil im Rechtsfall 35/70 (*Manpower*), Randnummer 10.

¹⁵⁵ Siehe Urteile in Rechtssachen C-202/97 *FTS* (2000), Randnr. 28 und C-404/98 *Plum* (2000), Randnr. 19, unter Berufung auf Rechtssache 35/70 *Manpower*, Artikel 10.

¹⁵⁶ Solche Situationen stehen scharf in Kontrast zur Ratio der Entsendungsbestimmung. Siehe Praktischer Leitfaden (Fußnote 12), S. 11.

¹⁵⁷ Siehe Mijke Houwerzijl, 'Regime shopping' across (blurring) boundaries' (übersetzt: Regime Shopping über verschwimmende Grenzen), in: Stein Evju (Ed.), *Regulating Transnational Labour in Europe: The quandaries of multilevel governance*, (übersetzt: Die transnationale Regulierung von Arbeit) Oslo: UiO, Skriftserienr. 196, 2014, S. 128; Rob Cornelissen, 'Conflicting Rules of Conflict: Social Security and Labour Law', (übersetzt: Widersprüchliche Konfliktregeln) in: Herwig Verschueren (Ed.), *Where do I belong. EU law and adjudication on the link between individuals and Member States*, (übersetzt: Wohin gehöre ich? EU-Recht und Rechtsurteile im Zusammenhang zwischen Einzelpersonen und Mitgliedstaaten) Cambridge: Intersentia 2016, S. 267.

¹⁵⁸ Siehe Verschueren (Fußnote 17), 190-195.

zu bleiben, in dem er gewöhnlich arbeitet, als dies gegen die Erlangung kleiner Sozialleistungen im System des Aufnahmelandes zu unterbrechen. Das trifft insbesondere zu, wenn der Arbeitnehmer keinerlei (substantielle) Verbesserung durch den Wechsel des anwendbaren Rechts erhält.¹⁵⁹ Die Schwierigkeiten, die ein Wechsel des anwendbaren Rechts nach sich ziehen kann, können einen zu entsendenden Arbeitnehmer davon abhalten, sein Recht auf Freizügigkeit auszuüben. Für den Arbeitgeber ist es selbstverständlich attraktiver, weiterhin in dem Land Sozialbeiträge zu leisten, in dem er gewöhnlich geschäftstätig ist, weil dies Kosten und Verwaltungsschwierigkeiten vermeidet, die mit einem Wechsel des anwendbaren Rechts verbunden wären.¹⁶⁰

Ausnahme von der Ausnahme vom Grundsatz *Lex loci laboris*?

Bemerkenswerterweise zeigt das *Hudzinski- Wawrzyniak*- Urteil, wie entsandte Arbeitnehmer trotz ihrer Zugehörigkeit zu den Gesetzen des Entsendelandes unter Umständen dennoch von den beitragsunabhängigen Sozialleistungen des Aufnahmelandes profitieren können. Dieses Urteil betraf zwei polnische Staatsangehörige, die nach Deutschland entsandt beziehungsweise dort saisonbedingt beschäftigt waren. Nach deutschem Recht ist eine Person, die nicht ständig oder gewöhnlich in Deutschland wohnhaft ist, berechtigt, Kindergeld zu erhalten, wenn sie in Deutschland uneingeschränkt einkommenssteuerpflichtig ist. Nachdem es sich auf ihre Anfrage hin herausgestellt hatte, dass sie in Deutschland uneingeschränkt einkommenssteuerpflichtig waren, beantragten beide Arbeitnehmer ein Kindergeld in Höhe von 154€ pro Kind und Monat für die Zeit, in der sie in Deutschland gearbeitet hatten. Ihre Anträge wurden mit der Begründung verweigert, dass gemäß der Grundverordnung (die alte Grund-VO 1408/71) polnisches Recht anstatt deutsches anzuwenden sei.

Der Gerichtshof entschied, dass EU-Recht Deutschland nicht davon befreit beiden Arbeitnehmern Kindergeld zu bewilligen, obwohl Deutschland gemäß Grund-VO im Prinzip nicht zuständig sei. Ein entscheidendes Element in der Argumentation des Gerichtshofs war die Tatsache, dass die Bewilligung von deutschem Kindergeld zur Verbesserung des Lebensstandards und der Arbeitsbedingungen beider polnischen (entsandten) Arbeitnehmer beitrage und somit zur *Arbeitnehmerfreizügigkeit*.¹⁶¹

Deutschland hatte argumentiert, es würde nicht im Einklang mit dem Sinn der Grundverordnung stehen, in dieser Situation deutsches Kindergeld gewähren zu müssen. Der Gerichtshof lehnte den Einwand ab, indem er darauf hinwies, dass der Erhalt von deutschem Kindergeld in keinster Weise abhängig von den Arbeitgeberverpflichtungen sei, Sozialbeiträge zu leisten oder Verwaltungsformalitäten zu erfüllen. Die Anwendbarkeit des deutschen Kindergeldsystems auf einen entsandten Arbeitnehmer würde die Ausübung des Rechts der Arbeitgeber auf freien Dienstleistungsverkehr nicht erschweren.¹⁶²

Anwendungsbereich der Entsendevorschrift für die Entsendung von Arbeitnehmern

Die Entsendevorschrift in der Grundverordnung betrifft „eine Person, die in einem Mitgliedstaat für Rechnung eines Arbeitgebers, der gewöhnlich dort tätig ist, eine Beschäftigung ausübt und die von diesem Arbeitgeber in einen anderen Mitgliedstaat entsandt wird, um dort eine Arbeit für dessen Rechnung auszuführen, unterliegt weiterhin den Rechtsvorschriften des ersten Mitgliedstaats, sofern die voraussichtliche Dauer dieser Arbeit 24 Monate nicht überschreitet und diese Person nicht eine andere Person ablöst“.¹⁶³

159 In *Sec* sah der Gerichtshof Gesetze es als indirekt diskriminierend an, den ausländischen Dienstleistern Sozialversicherungsbeiträge aufzuerlegen, weil diese Beiträge zu keinerlei sozialen Vorteilen für die entsandten Arbeitnehmer führen würden. Siehe Rechtssache C-62/81 (1982). Siehe auch Mijke Houwerzijl, Frans Pennings, 'Double charges in case of posting of employees: the *Guiot* judgment and its effects on the construction sector' (übersetzt: Doppelte Belastungen bei der Entsendung von Arbeitnehmern), 1999, 1 EJSS 93.

160 Siehe M.S. Houwerzijl (Fußnote 25).

161 Siehe Urteil vom 12. Juni 2012 und die verbundenen Rechtssachen C-611/10 und C-612/10, *Hudzinski and Wawrzyniak*, Randnr. 57, mit Verweis auf den Zweck von Artikel 48 AEUV und den ersten Erwägungsgrund in der Verordnung 1408/71. Bemerkenswert ist, dass diese beiden Arbeitnehmer unter der Entsende-Richtlinie wegen ihrer Arbeitnehmerrechte (nur) als Wanderarbeitnehmer im Rahmen der Freiheit angesehen werden, für ihre Arbeitgeber Dienstleistungen zu erbringen.

162 *Hudzinski und Wawrzyniak*, Randnummern 82–85.

163 Artikel 12(1) Verordnung 883/2004.

Im *Manpower-Urteil*¹⁶⁴, in dem die alte Verordnung 3 ausgelegt wird, entschied der Gerichtshof, dass die Entsendevorschrift auch für einen Arbeitnehmer gilt, der vorübergehend von einer Leiharbeitsagentur beschäftigt wird, sogar, wenn, wie es der Generalanwalt formulierte: „Die Verfasser der Verordnung dachten wahrscheinlich nicht an Leiharbeitsunternehmen, die zeitweilige Arbeiten anbieten. Die Fälle, die sie regeln wollten sind (...) zum Beispiel solche, wo ein Industrieunternehmen eine Maschine ins Ausland liefert und dabei von einem Techniker begleitet wird, der sich um die Installation und die Prüfungen kümmert und der für kurze Zeit dem Personal beim Gebrauch beisteht“.¹⁶⁵

Dabei wurde im *Manpower-Fall* und in einem folgenden Rechtsfall bekräftigt, dass die Entsendevorschrift **weiterhin als Ausnahme** vom allgemeinen Prinzip angesehen **muss**, diejenigen Sozialgesetze anwenden zu müssen, wo der Arbeitnehmer seinen gewöhnlichen Arbeitsort hat.¹⁶⁶ Das bedeutet, dass das Prinzip des gewöhnlichen Arbeitsortes (**Lex loci laboris**) den Anwendungsbereich der Entsendevorschrift und ihre Wirkung bestimmt, wobei „Ausnahmen, wie alle Ausnahmen überhaupt, nicht zu weit und unsachgemäß ausgelegt werden sollen.“¹⁶⁷ Somit muss die Formulierung in der Durchführungs-VO, dass die Entsendevorschrift **„eine Person betrifft, die mit der Absicht angeworben wird, um in einen anderen Mitgliedstaat entsandt zu werden“**, im Zusammenhang mit einer Reihe von Gesetzen zur Missbrauchsverhinderung der Sonderregelung gelesen werden müssen.¹⁶⁸

2.5. ENTSENDUNG VON ARBEITNEHMERN: REGELN ZUR MISSBRAUCHSVERHINDERUNG

Fünf Bedingungen für die sachgemäße Anwendung der Entsendevorschrift

Im Lichte des oben gesagten wurde es für notwendig erachtet, die Anwendbarkeit der Entsendevorschrift von einer Reihe von Bedingungen abhängig zu machen, um Fälle zu verhindern, für die die Ausnahme vom Grundsatz des gewöhnlichen Arbeitsortes (**Lex loci laboris**) nicht bestimmt ist. Sämtliche unten aufgelistete Bedingungen müssen erfüllt werden. Sonst wäre die Anwendung der Entsendevorschrift unrechtmäßig.

(1) Die Entsendung ist temporär:

Die erwartete Entsendedauer beträgt maximal 24 Monate. Ist sie länger, greift die Sonderregelung überhaupt nicht. Falls unvorhergesehen die Dauer im Beschäftigtenstaat 24 Monate überschreitet, unterliegt der Arbeitnehmer nach Ablauf des Zeitraums der Sozialversicherungsgesetzgebung des Beschäftigungsstaates, es sei denn, eine so genannte „Artikel 16 Vereinbarung“ wurde mit Einwilligung der zuständigen Behörden beider beteiligten Staaten getroffen (siehe unten Abschnitt 2.6).

Bemerkenswert ist, dass die Entsendungsdauer in der alten **Grund-VO 1408/71 zwölf Monate** betrug, allerdings mit der streng auszulegenden Möglichkeit, auf weitere zwölf Monate zu verlängern, von der aber selten Gebrauch gemacht wurde.¹⁶⁹ Schoukens und Pieters weist darauf hin, dass eine klare Rechtfertigung für eine Verlängerung auf 24 Monate fehle. Die Verlängerung passe im Gegenteil nicht zu den ursprünglich speziell angeführten Gründen, die Sonderregelung einzubringen, zum Beispiel jener, dass die Anwendung zu vieler Gesetze über einen kurzen Zeitraum zu mehr Verwaltungslasten oder sogar zu einem Verlust¹⁷⁰ der

164 Urteil in der Rechtssache 35/70 (Manpower) mit Verweis auf das Urteil in der Rechtssache 19/67 (Van der Vecht).

165 Stellungnahme im Rechtsfall 35/70 (Manpower) vom 8. Dezember 1970, S. 1261.

166 Urteile in Rechtssache 35/70 (Manpower), Rechtssache 13/73 (Hakenberg), Rechtssache C-404/98 (Plum).

167 Siehe Stellungnahmen A-G im Fall 13/73 (Hakenberg).

168 Artikel 14 (1) der Verordnung 987/2009.

169 Siehe K.M. Sengers, P. T. H. Donders, *Current Practice in Posting According to Regulation 1408/71*, (übersetzt: Die gegenwärtige Entsendepraxis vor dem Hintergrund der Verordnung 1408/71) Utrecht: 2002. (Es handelt sich um einen von der EU-Kommission in Auftrag gegebenen Bericht), S. 17.

170 Dieses Thema ist mit Artikel 48 der VO 1408/71 verknüpft, welcher vorschreibt, dass Staaten nicht verpflichtet sind, Sozialversicherungsleistungen für einen Versicherungszeitraum von weniger als einem Jahr zuzuerkennen. Auch Artikel 57 der aktuellen Grund-VO legt eine einjährige Versicherungszeit zugrunde, an die die Staaten aber nicht für die Koordinierung von gesetzlichen Renten gebunden sind.

Sozialversicherungsansprüche¹⁷¹ führen könne. In Anbetracht der zusätzlichen Flexibilität, die die Entsendung von Arbeitnehmern für die zeitweilige Erbringung von Dienstleistungen im Rahmen von Artikel 56 AEUV schafft, sollte beachtet werden, dass, selbst ohne maximale Dauer für zeitweilige grenzüberschreitende Dienstleistungserbringung, die der EU-Gesetzgeber nicht festgelegt hatte, die Entsendung von Arbeitnehmern „ihrem Wesen nach“ mehr durch Kurz- als durch Langfristigkeit gekennzeichnet ist.¹⁷² Jüngste von der EU-Kommission in Auftrag gegebene Studien bestätigen, dass die Entsendungen im Durchschnitt drei bis vier Monate dauern.¹⁷³

Wahrscheinlich wurde die Dauer für die Entsendung von Arbeitnehmern in der aktuellen Grund-VO durch bilaterale Vereinbarungen verlängert, die viele der alten 15 EU-Mitgliedstaaten, darunter vor allem Deutschland, mit den damals noch nicht zur EU gehörenden acht Beitrittsländern abgeschlossen hatten.¹⁷⁴

„Deutschland hatte seit den 60-er Jahren bilaterale Eventualfall-Vereinbarungen mit Nicht-EU-Ländern wie Rumänien und Ungarn abgeschlossen, denen gemäß eine bestimmte Anzahl von benötigten Arbeitnehmern für bestimmte Branchen für maximal drei Jahre nach Deutschland entsandt werden durften. Die deutsche Bundesregierung handhabte diese jedoch restriktiv, indem sie die Gesamtzahl dieser Arbeitnehmer auf jährlich 100.000 beschränkte und nur hochqualifizierte Arbeitskräfte zuließ, und zwar als Antwort auf politische Bedenken, die Eventualfälle könnten missbraucht werden und es könnte dadurch zu Ausbeutung durch Lohndumping, zu versteckter Beschäftigung und zu Schwarzarbeit führen.“ Die Entsendung von Arbeitnehmern ist in den 60-er Jahren eingetreten. Die Entsendung von Arbeitnehmern im großen Maßstab, vor allem in der Fleischwirtschaft und anderen Branchen wie der Bau- und der Transportwirtschaft, nahm erst durch die freie Beweglichkeit von Arbeitskräften und Dienstleistungen in der EU beträchtlich zu, angetrieben von den großen Unterschieden bei Löhnen und Sozialabgaben zwischen West- und Osteuropa.¹⁷⁵

Es ist bemerkenswert, dass die Regeln, auf die man sich in bilateralen Vereinbarungen geeinigt hatte, weiter ausgelegt wurden als in der Grund-VO.¹⁷⁶ Als Standard für die Entsendungsdauer einigte man sich auf zwei, manchmal drei Jahre.¹⁷⁷ Auch waren aufeinanderfolgendes Entsenden und Ausleihen von entsandten Arbeitnehmern an ein zweites Unternehmen in den bilateralen Vereinbarungen nicht verboten. Damit ist klar, dass die bilateralen Entsendevereinbarungen eher als eine **Alternative denn als eine Ausnahme zum *Lex loci laboris*-Prinzip** charakterisiert werden können. Die ersten Erfahrungen der alten acht EU-Länder mit der Entsendung unter bilateralen Staatsverträgen könnten auch erklären, warum sich viele, wenn auch nicht alle Vertreter der „neuen“ Mitgliedstaaten (meist Entsendestaaten) bemühten, die Entsendung als **die Regel** und nicht als die Ausnahme anzusehen, anders als der Wortlaut der Grund-VO, der Durchführungs-VO sowie diesbezüglicher Rechtsurteile.

(2) Der Arbeitnehmer übt Tätigkeiten als eine abhängig beschäftigte Person aus und unterliegt den Gesetzen des Entsendestaats (Anforderung der vorherigen Verbundenheit);

Gemäß Artikel 14(1) der Durchführungs-VO betrifft dies eine Person, die mit dem Zweck angeworben wird, in einen anderen Mitgliedstaat entsandt zu werden, unter der Voraussetzung, dass sie unmittelbar¹⁷⁸ vor Beginn ihrer Beschäftigung den Gesetzen des Landes unterlag, wo ihr Arbeitgeber seinen Sitz hat. Zweck ist hierbei die Kontinuierlich-Machung der Zugehörigkeit des Arbeitnehmers zum Sozialversicherungssystem des Entsendestaats.¹⁷⁹ Wie dem Wortlaut der alten Entsendungsvorschrift, Artikel 13(1)(a) der Verordnung Nr. 3

171 Paul Schoukens and Danny Pieters, 'The rules within Regulation 883/2004 for determining the applicable legislation' (übersetzt: Die Vorschriften innerhalb der Verordnung 883/2004 zur Bestimmung der anwendbaren Gesetzgebung), EJSS, 2009/1-2, S. 106-107.

172 ebenda, S. 107.

173 Analyse von Jozef Pacolet & Frederic de Wispelaere, *Posting of workers. Report on A1 portable documents issued in 2012 and 2013*, (übersetzt: Die Entsendung von Arbeitnehmern. Bericht über in 2012 und 2013 ausgestellte A1-Formulare) Brüssel: Europäische Kommission, Dezember 2014, S. 6 und Tabelle 18: Von 1,7 Millionen A1-Formularen, die von 8 Mitgliedstaaten 2013 ausgestellt wurden, waren im Durchschnitt 1,3 Millionen für die Entsendung mit einer Dauer von drei bis vier Monaten bestimmt.

174 Vorgeschlagen in einer von Sengers & Donders durchgeführten und von der EU-Kommission in Auftrag gegebenen Studie aus dem Jahre 2002, (Fußnote 37). Siehe Kapitel 7 und 8, insbesondere S. 53.

175 Bericht zu Phase 1, S. 19, Hassel & Wagner zitierend, im angeführten Werk, S. 5: 1992 hatte Deutschland solche Abkommen mit elf Ländern für zirka 116.000 neue Arbeitskräfte. Die Gesamtzahl der von Unterauftragnehmern beschäftigten Fremdarbeiter betrug 637.000.

176 Die Anzahl der Entsendungen war manchmal durch Quoten der Mitgliedsländer für Arbeitsgenehmigungen vorgegeben. Sengers & Donders (Fußnote 37), S. 53.

177 Ferner war die Verlängerung der ursprünglichen Entsendedauer ohne zeitliche Beschränkung erlaubt.

178 Gemeint mit "unmittelbar" ist im Praktischen Leitfaden 'mindestens ein Monat' vor der Entsendung, S. 9-10. Kürzere Zeiträume erfordern eine Fall-zu-Fall-Bewertung bei Berücksichtigung aller beteiligten Umstandsfaktoren.

179 Praktischer Leitfaden (Fußnote 12) S. 10 verdeutlicht: 'Die Beschäftigung bei jedem entsendenden Arbeitgeber erfüllt die Bedingung. Es ist nicht erforderlich, dass die Person während dieses Zeitraums für den Arbeitgeber gearbeitet hat, der ihre Entsendung beantragt hat.'

(worauf im *Manpower*-Rechtsfall unter A bis G Bezug genommen wird) deutlich zu entnehmen ist, besteht der Zweck darin, dass der Lohnempfänger oder assimilierte Arbeitnehmer (...), weiterhin den Gesetzen des erstgenannten Mitgliedstaats *unterliegt als er ob noch auf dessen Hoheitsgebiet beschäftigt sei (...)*“.

Angesichts dieser ungeänderten Zwecksetzung unterminiert die Aussage im Praktischen Leitfaden 2013 (S. 11), den Ausnahmecharakter der Entsendung von Arbeitnehmern und sollte nach meiner Meinung aufgehoben und/oder auf wirkliche Situationen wie die von pensionierten Beschäftigten beschränkt werden.¹⁸⁰ Dort heißt es nämlich, dass die Voraussetzung der vorherigen Verbundenheit “auch von Studierenden, Rentnern oder anderen Personen erfüllt ist, die aufgrund ihres Wohnsitzes versichert sind und dem System der sozialen Sicherheit des Entsendestaates angehören.“

(3) Der Arbeitnehmer wird vom entsendenden Arbeitgeber auf dessen Rechnung zur Arbeit geschickt (Erfordernis der direkten Beziehung oder organische Bindung).

Als Antwort auf Befürchtungen, der Gebrauch der Entsendevorschrift durch Briefkastenfirmen oder Zeitarbeitsfirmen könnte zu Missbrauch führen, bestätigte der Gerichtshof in den Urteilen *FTS* und *Plum* dadurch, dass während der gesamten Entsendedauer eine direkte arbeitsrechtliche Beziehung zwischen der entsendenden Gesellschaft und dem entsandten Arbeitnehmer hätte bestehen müssen.¹⁸¹

Die Verwaltungskommission legte fest, dass die Anwendung der Entsendevorschrift unter bestimmten komplexen Umständen von vornherein ausgeschlossen sei, da hier das Vorhandensein einer direkten arbeitsrechtlichen Bindung zwischen dem Arbeitnehmer und dem entsendenden Unternehmen nicht gewährleistet werden könne.¹⁸² Das ist zum Beispiel der Fall, wenn ein an einen Mitgliedstaat entsandter Arbeitnehmer einem Unternehmen mit Sitz in einem anderen (dritten) Mitgliedstaat zur Verfügung gestellt wird.

(4) Der Arbeitgeber übt gewöhnlich Tätigkeiten im Entsendestaat aus (Erfordernis der gewöhnlichen Ausübung von nennenswerten Tätigkeiten);

Laut Artikel 14(2) der Durchführungs-VO bezieht sich dies nur auf „Arbeitgeber“, die gewöhnlich andere nennenswerte Tätigkeiten als reine interne Verwaltungstätigkeiten auf dem Hoheitsgebiet des Mitgliedstaats ausüben, in dem ihr Unternehmen niedergelassen ist, unter Berücksichtigung aller Kriterien, die Tätigkeit des betreffenden Unternehmens kennzeichnen. Die maßgebenden Kriterien müssen auf die Besonderheiten eines jeden Arbeitgebers und die **Eigenart der ausgeübten Tätigkeiten** abgestimmt sein.“ Indem der Gerichtshof das zuletzt Genannte in der Rechtssache *Plum* zur Auflage machte, wollte er damit vermeiden, dass Briefkastenfirmen die Entsendevorschrift anwenden können. Der Präzedenzfall fand in der Durchführungs-VO seinen Niederschlag und wurde in ihr kodifiziert. Bemerkenswert und anders als in den Kollisionsregeln zur Feststellung des geltenden Arbeitsrechts¹⁸³ ist hier nicht die Tatsache, dass der Arbeitnehmer seine Tätigkeiten im Entsendestaat ausübt, sondern dass er an einen Arbeitgeber gebunden ist, der seine Geschäftstätigkeit üblicherweise im Entsendestaat ausübt.

(5) Der Arbeitnehmer darf nicht entsandt werden, um einen anderen entsandten Arbeitnehmer zu ersetzen (Ersetzungsverbot);

Diese Bedingung soll Jobrotation von Arbeitnehmern vermeiden, die dieselben Tätigkeiten ausüben. Im Praktischen Leitfaden wird ein Zeitraum von mindestens zwei Monaten zwischen dem Zeitpunkt, wo der eine

¹⁸⁰ Siehe auch: Pennings (Fußnote 8, S. 116). Ein Beispiel auf S. 11 im Praktischen Leitfaden demonstriert, wie die Bedingung einer vorherigen arbeitsrechtlichen Bindung auf Personen ausgeweitet wurde, die nicht als Arbeitnehmer sozialversichert waren, bevor sie entsandt wurden: Arbeitnehmer X trat seine Tätigkeit für Arbeitgeber A am 1. Juni an. Unmittelbar vor Beginn seiner Beschäftigung lebte er im Mitgliedstaat A und unterlag den Rechtsvorschriften von Mitgliedstaat A, da er dort ein Hochschulstudium absolvierte. Die Auslegung scheint auf der Erweiterung des persönlichen Geltungsbereichs der neuen Grund-VO zu beruhen (Die alte Grund-VO 1408/71 war auf Arbeitnehmer und Selbstständige beschränkt). Da diese Wirkung nicht beabsichtigt war und dem wahren Charakter schadet, sollte der Gesetzgeber sie ändern.

¹⁸¹ Urteil in der Rechtssache C-202/97 (Fitzwilliam)

¹⁸² Verwaltungskommission, Beschluss A2, Artikel 4. Siehe Liste in Fußnote 12 des Praktischen Leitfadens, S. 11.

¹⁸³ Der Hauptanknüpfungspunkt zur Bestimmung des geltenden Arbeitsrechts ist „das Land, in dem oder von dem aus der Arbeitnehmer gewöhnlich seine Arbeit bei Vertragserfüllung verrichtet“ (siehe Artikel 8(2) Rom I Verordnung).

entsandte Arbeitnehmer aufhört und der andere anfängt, empfohlen.¹⁸⁴ Das Ersetzungsverbot schließt jenen Arbeitnehmer ein, der seine Entsendezeit vollkommen beendet hat. Bevor zwei Monate nach Beendigung nicht vergangen sind, kommt für ihn keine erneute Entsendung an dasselbe Unternehmen in denselben Mitgliedstaat infrage.¹⁸⁵ Dennoch sei die 'Entsendung in andere Mitgliedstaaten unmittelbar im Sinne von Artikel 12 (1) der Grund-VO möglich, worauf der Praktische Leitfaden verweist.¹⁸⁶ Dies kann wiederum damit erklärt werden, dass hier nicht die gewöhnliche Arbeitsverrichtung des Arbeitnehmers im Entsendestaat ausschlaggebend ist, sondern dass dieser arbeitsrechtlich mit einem Arbeitgeber verbunden ist, der seine Geschäftstätigkeit gewöhnlich im Entsendestaat ausübt. Gleichwohl folgt diesem Satz im Leitfaden folgende Warnung: "Die Entsendebestimmungen gelten nicht, wenn eine Person gewöhnlich gleichzeitig in verschiedenen Mitgliedstaaten beschäftigt ist. Für solche Fälle gelten die Bestimmungen in Artikel 13 der Grundverordnung."

2.6. FESTSTELLUNG DES GELTENDEN RECHTS, WENN PERSONEN TÄTIGKEITEN IN ZWEI ODER MEHR MITGLIEDSTAATEN AUSÜBEN

Damit kommen wir zur zweiten Ausnahme vom Grundsatz des gewöhnlichen Arbeitsortes (Lex loci laboris), die für Situationen infrage kommt, wo eine Person gewöhnlich eine Beschäftigung in zwei oder mehr Mitgliedstaaten ausübt. In diesen Fällen verhindert das "Nur-ein-Staat"-Prinzip die Anwendbarkeit von *Lex loci laboris*. So wurden andere Überlegungen in Sonderregelungen aufgenommen. Der zuständige Mitgliedstaat muss aufgrund des Wohnsitzes des betroffenen Arbeitnehmers und/oder dem Unternehmenssitz des/der Arbeitgeber ermittelt werden.

Übt der Arbeitnehmer einen wesentlichen Teil seiner Tätigkeit in seinem Wohnsitzstaat aus?

Der erste Anknüpfungspunkt zur Bestimmung des für Arbeitnehmer geltenden Rechts, die gewöhnlich in zwei oder mehr Mitgliedstaaten arbeiten, ist der Begriff „**wesentlicher Teil**“ der Tätigkeiten des Arbeitnehmers. Denn ein Arbeitnehmer, der gewöhnlich in zwei oder mehr Mitgliedstaaten arbeitet und der einen wesentlichen Teil seiner Tätigkeit in seinem Wohnsitzstaat ausübt, unterliegt den Sozialversicherungsgesetzen dieses Staates.¹⁸⁷ Ein „wesentlicher Teil“ bedeutet, ein quantitativ erheblicher Teil. Die Arbeitszeit und/oder das Arbeitsentgelt sind die Orientierungskriterien. Werden die Kriterien zu weniger als 25% erfüllt, ist von keinem "wesentlichen Teil" auszugehen.¹⁸⁸ Bei der Bemessung dieser Kriterien ist die voraussichtliche Situation der nächsten zwölf Monate in Betracht zu ziehen.¹⁸⁹ Anhand von konkreten Beispielen vermittelt der Praktische Leitfaden Orientierungshilfen. Er verdeutlicht die verwendeten Begriffe und stellt Arbeitsinstrumente zur Verfügung, mit denen diese Begriffe für alle möglichen Personengruppen beurteilt werden können, z.B. Arbeitnehmer im Verkehrswesen. Wie es Pennings bemerkt, sei indes der Begriff "wesentlich" nicht scharf formuliert und nicht hieb- und stichfest: „Er (der Begriff) weist nur darauf hin, wann eine Tätigkeit

184 Praktischer Leitfaden, S. 18, Fußnote 13 zum Beschluss A2 der Verwaltungskommission: „Ist die Entsendung abgelaufen, kann eine weitere Entsendung für dieselben Arbeitnehmer, dieselben Unternehmen und denselben Mitgliedstaat erst nach Ablauf von mindestens zwei Monaten nach Ende des vorangehenden Entsendezeitraums zugelassen werden. Unter besonderen Gegebenheiten kann allerdings von diesem Grundsatz abgewichen werden.“ Ebenso wird auf S.14 klargestellt, dass das Verbot der Ersetzung unabhängig davon gilt, aus welchem Mitgliedstaat der neu entsandte Arbeitnehmer kommt. Ein entsandter Arbeitnehmer darf nicht unmittelbar durch einen anderen entsandten Arbeitnehmer ersetzt werden. Im Sinne der EU-Entsende-Richtlinie heißt dies jedoch nicht, dass ein entsandter Arbeitnehmer nicht unmittelbar durch einen anderen entsandten Arbeitnehmer ersetzt werden kann. In solch einer Fallgestaltung muss der neu entsandte Arbeitnehmer dem Sozialversicherungssystem des Beschäftigungsstaates vom Anbeginn seiner Tätigkeit angeschlossen sein, weil die Ausnahme von Artikel 12 der EU-Verordnung für ihn nicht mehr gilt.

185 Praktischer Leitfaden, S. 15, siehe auch S.11

186 ebenda, S. 12

187 Seit dem Inkrafttreten der Verordnung 465/2012 greift das Erfordernis, einen "wesentlichen Teil" der Tätigkeit im Wohnsitzort-Land auszuüben nicht nur für Arbeitnehmer, die nur einen Arbeitgeber haben, sondern auch für solche, die zwei oder mehr haben.

188 Artikel 14(8) Durchführungs-VO: Der Anteil der in einem Mitgliedstaat ausgeübten Tätigkeiten kann keinesfalls "wesentlich" sein, wenn er weniger als 25% aller ausgeübten Tätigkeiten hinsichtlich des Umsatzes, der Arbeitszeit, der Vergütungen oder des Arbeitsentgelts ausmacht.

189 Artikel 14(10) Durchführungs-VO.

nicht wesentlich ist und lässt alternative Definitionsmöglichkeiten, für das, was „wesentlich“ ist, offen. Das heißt mit anderen Worten, dass es den Mitgliedstaaten überlassen bleibt, zu definieren, was „wesentlich“ ist und was, nicht, denn der EU-Ministerrat konnte sich auf keine präzisen Kriterien einigen.¹⁹⁰

Wo ist die registrierte Firmenadresse oder der Sitz des Arbeitgebers?

Übt die betroffene Person keinen wesentlichen Teil ihrer Tätigkeit im Wohnsitzstaat aus, dann ist das Kriterium **„registrierte Firmenadresse oder der Geschäftssitz“** des Arbeitgebers oder einer der Arbeitgeber ausschlaggebend. Die registrierte Firmenadresse oder der Geschäftssitz bezeichnet den Ort, **wo wesentliche Entscheidungen des Unternehmens getroffen werden und die zentralen Verwaltungsfunktionen liegen**.¹⁹¹ Grundsätzlich erfüllen „Briefkastenfirmen“, bei denen die Sozialversicherung der Arbeitnehmer an ein reines Verwaltungsunternehmen gebunden ist, dem keine eigentlichen Entscheidungskompetenzen übertragen wurden, diese Anforderung nicht. Dennoch ist dieses Kriterium bemerkenswerterweise weniger klar als das Kriterium der gewöhnlichen Ausübung von wesentlichen Tätigkeiten, das als Vorbedingung für den Gebrauch der Entsendevorschrift vorgebracht wird (siehe Abschnitt 2.5, Viertes Kriterium fürs Entsenden).

Der Praktische Leitfaden nennt die folgenden Kriterien und gibt den Behörden Hilfestellung bei der Bewertung von Anträgen, bei denen sie die Vermutung haben, es mit Briefkastenfirmen zu tun zu haben.¹⁹²

- der Ort, an dem das entsendende Unternehmen seinen Sitz und seine Verwaltung hat;
- die Dauer, seit der das Unternehmen im fraglichen Mitgliedstaat eingetragen ist;
- die Zahl der in dem betreffenden Büro tätigen Verwaltungsmitarbeiter;
- der Ort, an dem die Mehrheit der Verträge mit den Kunden geschlossen wird;
- das Büro, von dem aus Entscheidungen der Unternehmenspolitik und in operativen Angelegenheiten getroffen werden;
- der Ort, an dem die wichtigsten Finanzfunktionen einschließlich Bankangelegenheiten – angesiedelt sind;
- der Ort, der nach den Rechtsvorschriften der EU als der Ort gilt, der für die Verwaltung und Führung von Aufzeichnungen im Zusammenhang mit den ordnungsrechtlichen Anforderungen der betreffenden Branche, in der das Unternehmen tätig ist, verantwortlich ist;
- der Ort, an dem die Arbeitnehmer eingestellt werden.

Wenn die Träger nach Prüfung der obigen Kriterien die Gefahr, dass es sich bei dem eingetragenen Sitz um eine „Briefkastenfirma“ handelt, immer noch nicht völlig ausschließen können, sind auf die betreffende Person die Rechtsvorschriften des Mitgliedstaats anzuwenden, in dem sich das Unternehmen befindet, zu dem der Arbeitnehmer bei der Ausübung der abhängigen Beschäftigung die engsten Beziehungen hat.¹⁹³ Dieses Unternehmen gilt für die Zwecke der Verordnungen als Sitz oder Wohnsitz des Arbeitgebers der betreffenden Person.

Bei dieser Feststellung darf nicht vergessen werden, dass dieses Unternehmen auch tatsächlich die betreffende Person beschäftigt und dass eine arbeitsrechtliche Bindung mit der Person im Sinne von Teil I Punkt 4 dieses Leitfadens besteht.¹⁹⁴

¹⁹⁰ Pennings (Fußnote 8), S. 100.

¹⁹¹ Artikel 14(5)(a) Durchführungs-VO, eingefügt durch Verordnung 465/2012. Laut dem Praktischen Leitfaden auf Seite 39 beruht diese Definition *auf einer umfassenden Rechtsprechung des Gerichtshofes der Europäischen Union und auf anderen Rechtsvorschriften der EU*. In einer Rechtssache aus dem Bereich Besteuerung (Rechtssache C-73/06 Planzer Luxemburg) hatte der Gerichtshof entschieden, dass der Ausdruck „Betriebsstätte“, den Ort meint, wo die wesentlichen Entscheidungen der Geschäftsführung getroffen werden und wo Zentralverwaltungsaufgaben durchgeführt werden.

¹⁹² Praktischer Leitfaden, S. 40.

¹⁹³ An dieser Stelle wird auf das Urteil der Rechtsache C-29/10 Koelzsch, Randnummern 42-45 verwiesen und auf die Verordnung (EG) Nr. 1071/2009 zur Festlegung gemeinsamer Regeln für die Zulassung zum Beruf des Kraftverkehrsunternehmers. Diese Verordnung schreibt unter anderem vor, dass Unternehmen, die den Beruf des Kraftverkehrsunternehmers ausüben, über eine tatsächliche und dauerhafte Niederlassung in einem Mitgliedstaat verfügen müssen.“ Notwendig sind Räumlichkeiten, in denen Unternehmensunterlagen aufbewahrt werden, die mit dem Kerngeschäft zusammenhängen, also Buchführungsunterlagen, Personalverwaltungsunterlagen, Dokumente mit Daten über die Lenk- und Ruhezeiten sowie alle sonstigen Unterlagen, zu denen die zuständige Behörde Zugang haben muss, um die Erfüllung der in der Verordnung (EG) Nr. 1071/2009 festgelegten Voraussetzungen überprüfen zu können.

¹⁹⁴ Hier verweisen wir auf die vierte Bedingung für das Entsenden Arbeitnehmern. Siehe Abschnitt 2.5 oben.

Gleichzeitiges Arbeiten in zwei oder mehr Mitgliedstaaten oder im Wechsel?

Bei Personen, die gewöhnlich Tätigkeiten in mehr als einem Mitgliedstaat ausüben, können verschiedene Situationen ausgemacht werden. Es können Personen sein, die fortwährend für einen Arbeitgeber in verschiedenen Mitgliedstaaten arbeiten (zum Beispiel internationale Transportarbeiter wie Lastwagenfahrer), Personen, die gleichzeitig mehrere arbeitsrechtliche Beziehungen zu mehreren Arbeitgebern in verschiedenen Mitgliedstaaten haben (zum Beispiel simultane Zeitarbeitsverträge mit zwei Arbeitgebern in Grenzregionen verschiedener Mitgliedstaaten) oder Personen mit kurzfristigen Arbeitsverträgen, die gewöhnlich in verschiedenen Mitgliedstaaten eingesetzt werden (zum Beispiel Künstler wie Opernsänger, die während eines ganzen Jahres Engagements überall in Europa haben).

Sondervorschriften gelten für Seeleute und für fliegendes Personal. Für sie wurde in Artikel 11(4) und 11(5) der Grund-VO eine Rechtsfiktion geschaffen. Für Flugpersonal gilt das Kriterium **„Heimatbasis“**. Das soll wohl sich auf den Ort beziehen, wo der Arbeitnehmer gewöhnlich wohnt. Denn es wird nur Bezug genommen auf den Ort, wo der Firmenbetreiber normalerweise nicht für die Unterbringung des betroffenen Flugpersonals verantwortlich ist.¹⁹⁵ Gemäß dem Erwägungsgrund 18b der Grund-VO sollten die Vorschriften für das Cockpit- und das Kabinenpersonal stabil bleiben und das Heimatbasis-Prinzip sollte wegen der Arbeitsabläufe in der Flugbranche und der saisonal bedingten Auslastungen nicht zu häufigen Änderungen des geltenden Rechts führen.¹

Internationaler Straßentransport

Anders als in der alten Grund-Verordnung 1408/71 und der alten dazugehörigen Durchführungsverordnung gibt es in den beiden entsprechenden aktualisierten Verordnungen keine Sondervorschriften mehr für internationale Bahnarbeiter, Straßentransportarbeiter und Arbeiter der Binnenschifffahrt.

Gleichzeitig in zwei Mitgliedsländern arbeiten

Lastwagenfahrer der internationalen Transportwirtschaft, die durch unterschiedliche Mitgliedstaaten fahren, um Güter auszuliefern, nennt der Praktische Leitfaden als ein Beispiel für gleichzeitig in mehreren Mitgliedstaaten arbeitende Personen. Eine Überschneidung der Tätigkeiten ist hier wegen des Arbeitsmodells ganz normal und es gibt keinen Bruch zwischen der Tätigkeit in dem einen oder anderen Mitgliedstaat.¹⁹⁶ Dennoch ist es schwer herauszufinden, ob diese Arbeitnehmer ununterbrochen entsandt sind oder, ob sie in mehreren Mitgliedstaaten gleichzeitig arbeiten. Bei der großen Bandbreite der Arbeitsvereinbarungen in diesem Wirtschaftszweig ist es quasi unmöglich, ein Beurteilungssystem zu empfehlen, das allen Umständen gerecht wird. Der Praktische Leitfaden gibt ausführliche Anleitungen bezüglich den der internationalen Transportwirtschaft eigenen Arbeitsvereinbarungen.

Hier das Beispiel:¹⁹⁷

Ein Fernfahrer wohnt in Deutschland und ist bei einem niederländischen Verkehrsunternehmen angestellt. Der Arbeitnehmer übt seine Erwerbstätigkeit überwiegend in den Niederlanden, Belgien, Deutschland und Österreich aus. Über einen bestimmten Zeitraum, z. B. eine Woche, belädt er den Lkw fünf Mal und lädt ihn fünf Mal ab. Insgesamt umfasst dieser Zeitraum also zehn Arbeitsabschnitte (fünf Beladungen, fünf Entladun-

¹⁹⁵ Gemäß Artikel 11 (5) Grundverordnung. Anhang III der Verordnung (EWG) Nr. 3922/91 Unterteil Q 1.7 definiert „Heimatbasis“ so: Vom Luftfahrtunternehmer gegenüber dem Besatzungsmitglied benannter Ort, wo das Besatzungsmitglied normalerweise eine Dienstzeit oder eine Abfolge von Dienstzeiten beginnt und beendet und wo der *Luftfahrtunternehmer normalerweise nicht für die Unterbringung des betreffenden Besatzungsmitglieds verantwortlich ist.* (in Kursiv von MH). Das Partizip **„benannt“** wurde durch das Partizip **„zugewiesen“** ersetzt, was seit dem 18. Februar 2016 gilt. Verordnung (EU) Nr. 83/2014 fügt ORO.FTL hinzu. 105 Definitionen (14) des Abschnitts 1, Unterteil FTL zum Anhang III der Verordnung (EU) Nr. 965/2012). Zweck dieser kleinen Änderungen ist es zu verhindern, dass gleichzeitig mehrere Heimatbasen gelten. Unverändert hingegen blieb die Möglichkeit des Luftfahrtbetreibers, die zugewiesene Heimatbasis auf ein neues Besatzungsmitglied umzustellen. Leider sind viele Sozial-Dumping-Fragen im Luftfahrtsektor noch ungelöst. Siehe Y.Jorens, D. Gillis, L.Valcke & J.DeConinck, 'Atypical Forms of Employment in the Aviation Sector', *European Social Dialogue*, (übersetzt: Atypische Beschäftigungsformen in der Luftfahrt) Europäische Kommission 2015. Die EU-Behörde warnt vor Zuständen wie in der Schifffahrt (Billigflaggen).

¹⁹⁶ Praktischer Leitfaden, S. 32.

¹⁹⁷ ebenda, S. 33

gen). Während dieses Zeitraums lädt und entlädt er einmal in Deutschland, seinem Wohnmitgliedstaat. Dies entspricht zwei Arbeitsabschnitten also 20 % des Gesamtumfangs, was darauf hinweist, dass er in seinem Wohnmitgliedstaat keinen wesentlichen Teil seiner Tätigkeit ausübt. Daher gelten die Rechtsvorschriften der Niederlande, da sich der Sitz des Arbeitgebers in diesem Mitgliedstaat befindet.

Wechselnde Tätigkeiten in zwei oder mehr Mitgliedsländern

Alternierende Tätigkeiten kommen in Situationen vor, wo ein Arbeitnehmer aufeinanderfolgende Kurzeinsätze in verschiedenen Mitgliedsländern unter demselben Arbeitsvertrag leistet. Eine gewisse Regelmäßigkeit und wiederkehrende Tätigkeitsmuster sind das Kriterium dafür. Der Praktische Leitfaden gibt folgendes Beispiel:

„So wäre beispielsweise bei einem Handelsvertreter, der Jahr für Jahr in einen Mitgliedstaat reist, um dort neun Monate lang Kundenbesuche zu machen, und der für drei Monate im Jahr in seinen Wohnmitgliedstaat zurückkehrt, um dort zu arbeiten, von abwechselnden Tätigkeiten auszugehen.“¹⁹⁸

Der Gerichtshof stellte in der Rechtsache *Format* klar, dass sich die zuständige Behörde auf die Erkenntnisse über die aktuelle Lage der betreffenden Person zu stützen hat und nicht auf deren Arbeitsvertrag, sollte dieser der Sachlage nicht entsprechen.¹⁹⁹ Als Beteiligter in diesem Rechtsfall arbeitete Herr Kita in einem Mitgliedstaat unter Vertrag. Der Arbeitsrahmenvertrag sah vor, dass Herr Kita gleichzeitig oder zeitig abwechselnd in verschiedenen Mitgliedstaaten zu arbeiten habe. Das entsprach aber nicht seiner tatsächlichen Arbeitssituation. Kein Arbeitsvertrag folgte sofort dem anderen, und aufgrund der Bedingungen in den einzelnen Verträgen konnte nicht ermessen werden, ob Herr Kita tatsächlich in einem Kalenderjahr in mehreren Mitgliedstaaten gearbeitet hatte. Weil keine Hinweise von wiederkehrenden Arbeitsmustern gefunden werden konnten, galt für jeden Vertrag die Gesetzgebung des jeweiligen Mitgliedstaats und nicht Artikel 13 der Grund-VO.

Die Klage gegen die irische Personalvermittlungsagentur Atlanco- Rimec

Im Sonderfall *'Bogdan Chain v Atlanco'*²⁰⁰ hatte der Gerichtshof zu beurteilen, ob sich eine Person, die von einem in einem Mitgliedstaat ansässigen Arbeitgeber zu dem Zweck beschäftigt wurde, in mehreren Mitgliedstaaten zu arbeiten, in einer Situation befand, auf die Artikel 13 Anwendung findet, wenn zu fragen ist:

- i.) Ist der zweite Mitgliedstaat, in dem die Person zu arbeiten hat, noch unbestimmt und ist es unvorhersehbar, wann das Entsendungsformular A1 beantragt wird [Feststellung des anzuwendenden Rechts], wegen des besonderen Charakters der Arbeit, nämlich die kurz befristete Beschäftigung in verschiedenen Mitgliedstaaten? oder
- ii.) kann die Beschäftigungsdauer im ersten und/oder zweiten Mitgliedstaat noch nicht bestimmt werden oder ist diese wegen des besonderen Charakters der Arbeit, d.h. die kurz befristete Beschäftigung in verschiedenen Mitgliedstaaten unvorhersehbar?

Selbst wenn diese Fragen bejaht würden, bleibt die dritte Frage offen, ob Artikel 13 auf eine Situation anzuwenden ist, wo es Zeiträume der Untätigkeit zwischen zwei Arbeitseinsätzen in verschiedenen Mitgliedstaaten gibt, während denen der Beschäftigte demselben Arbeitsvertrag unterliegt.

Diese Frage wurden angeblich von Bogdan Chain gestellt, einem ehemaligen Mitarbeiter von Atlanco, einer internationalen Personalberatung mit Hauptsitz in Dublin, aber eingetragen in Zypern. Diese berühmte Personalvermittlungsagentur wurde im Bericht zu Phase 1 als ein Unternehmen dargestellt, das mittels Briefkastenfirmen in ausbeuterischer Weise die Zahlung von Sozialversicherungsbeiträgen vermeidet und Tarifverträge umgeht.²⁰¹

198 Siehe Urteile in Rechtssache 13/73 Willy Hakenberg; Rechtssache 8/75 Fußballverein Andlau, Rechtssache C-425/93 Calle Grenzshop.

199 Urteil in der Rechtssache C-115/11.

200 Rechtsfall C-189/14.

201 Siehe Bericht zu Phase 1, S. 44/45.

Am 21. Mai 2015 riet Generalanwalt Bot dem Gerichtshof, die Frage zu bejahen. Wäre das geschehen, wäre der zuständige Mitgliedstaat fast nach Belieben, à la carte, zumindest für sehr mobile Arbeitnehmer, festlegbar, wie es Pieters und Schoukens formulieren. Dann unterliege der grenzüberschreitend tätige Mitarbeiter nicht dem System des Beschäftigungsstaats, sondern des Staates, den sein Arbeitgeber auswählt.²⁰²

Knapp entkam Bogdan Chain diesem für Briefkastenfirmen traumhaften Szenario, nachdem der zypriotische Generalanwalt den Fall zurückgezogen und ein Strafermittlungsverfahren eingeleitet hatte. Das passierte unmittelbar nach Untersuchungen eines irischen investigativen Journalisten, der Bogdan dabei half herauszufinden, ob ein Missbrauch vorlag.²⁰³ Im Sommer 2015 stellte schließlich der Gerichtshof das Verfahren in diesem Scheinfall ein.

2.7. DIE ALLGEMEINE AUSNAHMEKLAUSEL

Ein schweizerisches Merkblatt illustriert, wie die funktioniert:

„Wenn der Zeitraum von 24 Monaten nicht ausreicht, so kann der Arbeitgeber im Interesse des Arbeitnehmers beim Bundesamt für Sozialversicherungen (BSV) einen Antrag auf Entsendungsverlängerung (Ausnahmevereinbarung) einreichen. Das Bundesamt wird versuchen, mit der zuständigen ausländischen Behörde im Beschäftigungsstaat eine Ausnahmevereinbarung nach Artikel 16 der Verordnung (EG) Nr. 883/2004 zu treffen. Falls die Vereinbarung zustande kommt, wird dem Arbeitgeber eine Bestätigung zugestellt, wonach die schweizerischen Rechtsvorschriften weiterhin anwendbar bleiben. (...) Wenn bereits bei Beginn der Entsendung damit zu rechnen ist, dass die Frist von 24 Monaten zur Erfüllung der Aufgaben nicht ausreichen wird, so kann (...) direkt ein Antrag auf eine längere Entsendung gestellt werden.“²⁰⁴

Gemäß Artikel 16 Grund-VO muss bei zwei oder mehr beteiligten Mitgliedstaaten ein Abkommen zwischen ihnen getroffen werden. Solche Abkommen werden oft dazu verwendet, die Entsendung zu verlängern und vergangene Sachverhalte zu legalisieren (Beitragszahlung an 'falsche' Mitgliedstaaten). Artikel 16 erlaubt den Mitgliedstaaten "maßgeschneiderte" Lösungen für bestimmte Personengruppen. Er schafft ihnen die Möglichkeit mit besonderen Sachlagen umzugehen und stellt Regeln auf, wie die Feststellung des jeweils geltenden Rechts angepasst werden kann. Die Mitgliedstaaten genießen einen weiten Ermessensspielraum bei der Anwendung des Artikels 16.²⁰⁵ Er kann als Mittel für die Lösung komplexer Fälle dienen.²⁰⁶

Das Abkommen erfordert die Zustimmung der Behörden beider beteiligten Staaten Das Abkommen muss im **Interesse der Personen oder Personengruppen** sein.

Solche Vereinbarungen zwischen Mitgliedstaaten können zwar durchaus zu einer Verwaltungsvereinfachung führen, diese darf jedoch nicht der einzige Grund sein, entsprechende Vereinbarungen zu schließen. Ausschlaggebend müssen immer die Interessen der betroffenen Person/en.²⁰⁷

Cornelissen hält es für verfrüht, zu schließen, dass automatisch das Interesse des Arbeitnehmer gewahrt ist, wenn er und sein Arbeitgeber den Antrag auf eine Entsende-Bescheinigung unterschrieben haben²⁰⁸ Er verweist auf eine Anzahl von Fällen, wo „solche Anträge den Arbeitnehmern auf Druck der Arbeitgeber auferlegt wurden, damit er Beiträge in dem für ihn günstigsten Staat zahlen konnte“²⁰⁹ Weder in der Jurisprudenz noch in der Durchführungs-VO wurde die Frage beantwortet, welche Kriterien anzuwenden sind, um zu beurteilen, ob einen Vereinbarung im Interesse des Arbeitnehmers ist oder nicht.²¹⁰

202 Pieters & Schoukens (Fußnote 39), S. 108.

203 Die Hörfunkdokumentation dazu 'The Case That Never Was' (übersetzt: Der Fall, den es nie gab) gewann 2016 den Preis für die beste Hörfunkdokumentation in Europa; <http://www.rbb-online.de/fernsehen/beitrag/prix-europa-2016.html>.

204 <https://www.bsv.admin.ch/.../Entsendungsmerkblatt%...>

205 Urteil in Rechtssache 101/83 (Brusse).

206 Bei einer Anzahl von im Rahmen des Artikels 16 geschlossenen Abkommen geht es um bestimmte Unternehmen, die in europäische Projekte eingebunden sind, z.B. aus der Raumfahrtindustrie, oder im Rahmen von bilateralen Kooperationsvereinbarungen zweier Länder. Andere Abkommen betreffen Arbeitnehmer, die innerhalb von Konzernen mobil sind.

207 Praktischer Leitfaden, S. 18.

208 Cornelissen (Fußnote 25), S. 270-271.

209 Cornelissen (Fußnote 25), S. 271. Für Probleme mit "Artikel 17-Abkommen" unter der alten Grund-VO 1408/71, siehe ausgiebig TreSS Report 2007, S. 62-67.

210 Wie Cornelissen (Fußnote 25), S. 271, erklärt: Die Interessensfrage der Arbeitnehmer sei „politisch heikel“ In den Verhandlungen des Ministerrats über den Vorschlag der EU-Kommission, der in der Verabschiedung der Verordnung 987/2009 endete, wurde der Vorschlag, solch ein Kriterium einzuführen diskutiert, aber von mehreren Mitgliedstaaten nicht angenommen

Eine zeitliche Obergrenze ist nicht vorgeschrieben, obwohl in Artikel-16-Abkommen vieler (alter) Mitgliedstaaten, diese auf fünf Jahre gesetzt wurde. Deutschland stellt eine bemerkenswerte Ausnahme dar. Es erlaubte früher eine Dauer von sechs Jahren mit der einer Verlängerungsoption von zwei Jahren²¹¹. Aber auch Abkommen mit noch längeren Laufzeiten existierten und existieren, wie im *Schlecker*-Urteil klar wurde.²¹²

Eine deutsche Angestellte (Frau Boedeker) geriet mit ihrem deutschen Arbeitgeber (die Schlecker-Gesellschaft) in Konflikt. Sie war in den letzten zwölf ihrer 27-jährigen Betriebszugehörigkeit als Managerin in Schleckers niederländischen Tochtergesellschaft beschäftigt, wo sie die Aufsicht über 300 lokale Filialen hatte. Unbestritten war die Tatsache, dass die Niederlande ihr gewöhnlicher Arbeitsort waren (geworden waren). Als Frau Boedeker beim niederländischen Gericht eine Beschwerde gegen ihren Arbeitgeber einlegte, vertraute sie darauf, dass niederländisches Recht angewendet werden würde. Ihr Arbeitgeber Schlecker behauptete indes, dass der Arbeitsvertrag einen engeren Bezug zu Deutschland habe. Elemente, die dies nahelegten, waren *unter anderem* die gemeinsame Staatsangehörigkeit und der Wohnsitz beider Parteien, die Sprache und die im Vertrag angegebene Geldwährung, Verweise auf deutsche Vorschriften im Arbeitsvertrag und die Tatsache, dass die Angestellte dem deutschen Einkommenssteuerrecht, dem deutschen *Sozialversicherungsrecht* und dem deutschen Zusatzpensionssystem unterlag. Hätte der Gerichtshof in diesem Fall das Arbeitsortsargument zugunsten deutschen Rechts ignorieren sollen?

Tatsächlich ließ der Gerichtshof in seinem *Schlecker*-Urteil das Arbeitsortsargument beiseite und stützte sich auf den zwischen beiden Parteien geschlossenen Arbeitsvertrag. Der Gerichtshof hielt den Ort für ausschlaggebend, wo der Arbeitnehmer seine Steuern und Sozialabgaben zahlt und wo er Sozialversicherungsleistungen (Rente, Invalidität und Krankheit) erhält. Weit ausgelegt, bedeutete dies die Anwendung des **Grundsatzes der Kontrolle durch den Herkunftsmitgliedstaat**. Überdies verschiebt die dem Steuer- und Sozialversicherungssystem zugewiesene Bedeutung die Aufmerksamkeit auf die in diesem Bereich geltenden Gesetze. Dies fördert die Ausrichtung geltenden Arbeitsrechts auf das Sozialversicherungsrecht. Cornelissen hebt hervor, dass dies die Tür öffnen könne, den Schlecker-Fall zu missbrauchen, insbesondere bei einer (zu) breiten Anwendung des Artikels 16 der Grund-VO.²¹³

2.8. INSTRUMENTE DER VERWALTUNG UND DIE KOOPERATION ZWISCHEN MITGLIEDSTAATEN

Es ist wichtig, kurz einige verwaltungs- und verfahrenstechnische Fragen der Verordnungen anzusprechen. Abgesehen vom wesentlichen Inhalt der Verordnungen, hängt das reibungslose Funktionieren der Koordinierungs-Regeln letztlich von ihrer korrekten Umsetzung und Anwendung durch die Sozialversicherungsbehörden der Mitgliedstaaten ab, sowie von deren wirksamen Kooperation untereinander.

Die Verwaltungskommission

Artikel 71 und 72 der Grund-VO betreffen die Verwaltungskommission. Ihr gehören Regierungsvertreter an. Aufgabe der Verwaltungskommission ist es unter anderem, alle Verwaltungs- und Auslegungsfragen zu behandeln, die sich aus dieser Verordnung ergeben (Artikel 72). Die Verwaltungskommission hat auch die Aufgabe, geeignete Vorschläge zur Koordinierung der Systeme der sozialen Sicherheit zu unterbreiten. Die Beschlüsse der Verwaltungskommission sind für die Verwaltungspraxis maßgeblich nützlich. Den Entscheidungen des Gerichtshofs zufolge ist die Rechtswirksamkeit der Beschlüsse der Verwaltungskommission indes relativ gering. In einem seiner Urteile kam der Gerichtshof zu dem Schluss, dass ein Beschluss der Verwaltungskommission ein nützliches Instrument für die Sozialversicherungsbehörden sein könne, aber dass die Verwaltungskommission ihnen nicht vorschreiben könne, einer bestimmten Auslegungspraxis des Gemeinschaftsrechts zu folgen.²¹⁴

211 Sengers & Donders (Fußnote 37), 2002, S. 47 - 49.

212 Rechtssache C-64/12.

213 Cornelissen (Fußnote 25), S. 272.

214 Pennings (Fußnote 8), S. 23.

Die Verwaltungsinstrumente und die Zusammenarbeit zwischen den Mitgliedstaaten

Artikel 76(4) Grund-VO verlangt, den so genannten **Grundsatz der guten Verwaltungspraxis** zu beachten. Dieser in den Europäischen Verträgen als auch in den Koordinierungs-Verordnungen verankerte Grundsatz ist für die erfolgreiche Ausführung der Koordinierungs-Verordnungen entscheidend. In einigen Fällen hat der Gerichtshof betont, dass die Mitgliedsländer diesem Grundsatz bei der Ausgabe der A1-Formulare, die als Nachweis eines Entsendesachverhalts gelten, nachkommen sollten. Gute Zusammenarbeit beinhaltet den Informationsaustausch zwischen den (rund 8500) Behörden der Mitgliedstaaten untereinander, aber auch mit den jeweils durch die Koordinierungs-Verordnungen betroffenen Personen. Offenkundig ist die Zusammenarbeit komplizierter mit dezentral als mit zentral organisierten Staaten, wo es nur eine Anlaufstelle gibt.

Betrug und Fehler

Die Ausführung, die Überwachung und die Durchsetzung der EU-Koordinierungsregeln ist als Erstes Aufgabe der Mitgliedstaaten. Dort sind Behörden, die Sozialpartner, Rechtsanwälte und Vertreter von Nicht-Regierungsorganisationen (NROs) und andere Fachleute involviert. In einer großen Anzahl von Fällen treffen sie Entscheidungen oder geben Rat.

Jahrelang hatten die Überwachung und die Durchsetzung für die Europäische Kommission keine Priorität. Das hat sich geändert. Die Juncker-Kommission erklärte, dass sie der operativen Seite mehr Beachtung schenken werde: "(...) wir werden gewährleisten, dass bestehende europäische Rechtsvorschriften ordnungsgemäß angewendet und durchgesetzt und ihrem Zweck gerecht werden (...) und wir werden mit den Mitgliedstaaten, den Sozialpartnern und der Zivilgesellschaft zusammen auf förderliche Rahmenbedingungen für die Verwirklichung der politischen Ziele der Union hinarbeiten. Wir werden insbesondere noch größere Anstrengungen unternehmen, um die Durchsetzung des EU-Rechts zu verbessern, denn auch das beste Gesetz nützt nichts, wenn es vor Ort nicht angewendet wird."²¹⁵

Eine Intensivierung der Bemühungen scheint besonders dringend bei der Grund- und der Durchführungsverordnung. Seit dem Beschluss H5 der Verwaltungskommission für die Koordinierung aus dem Jahre 2010, mit dem ein Rahmen zur Bekämpfung von Fehlern und Vermeidung von Fehlern geschaffen wurde, hat sich die Kooperation kaum verbessert. Gute Kooperation beruht auf dem Austausch von Informationen und bewährter Verfahren. Jährlich können die Mitgliedstaaten auf freiwilliger Basis nationale Berichte einreichen, in denen sie die Schwierigkeiten darlegen, denen sie hinsichtlich Betrug und Fehlern bei innergemeinschaftlicher Mobilität ausgesetzt waren, und die Maßnahmen, die sie dagegen durchgeführt haben. In den Berichten werden insbesondere Vorbilder für gute Kooperation zwischen den Mitgliedstaaten hervorgehoben. Seit der Annahme des Beschlusses H5 hätten die Mitgliedstaaten ein wachsendes Interesse an einem Meinungs-austausch über die Bekämpfung von Betrug und der Vermeidung von Fehlern gezeigt, so die Verwaltungskommission. Doch genügt das offensichtlich nicht, um mit der Entwicklung der Missbräuche und Verstöße Schritt zu halten

Statistiken

Seit 2013 verbessert sich die Datenerhebung. In Übereinstimmung mit den in Artikel 91 der Durchführungs-VO dargelegten Verpflichtungen wurden erste Schritte unternommen, umfangreiche Statistiken zu sammeln, mit denen das Funktionieren der Koordinierung der Sozialversicherungssysteme bewertet werden kann, was die Mitgliedstaaten und die Kommission in die Lage versetzt, notwendige Maßnahmen zur Funktionsverbesserung zu ergreifen. Die Vorschrift bezweckt ein vermehrtes Sammeln von relevanten Daten durch die Mitgliedsländer anhand von umfangreichen Indikatoren und eine bessere Nutzung der vorhandenen Daten sowie eine Verbesserung der Datenerhebungsmethoden.

²¹⁵ KOM (2016) 710 Arbeitsprogramm der EU-Kommission 2017, S. 3.

Einige Zahlen

Laut Angaben der Kommission gab es 2014 über 1,9 Millionen Entsendungen von Arbeitnehmern in der EU. Das entspricht einem Anstieg von 10,3% im Vergleich zu 2013 und von 44,4% zu 2010. Auf den Bausektor entfielen 43,7% aller Entsendungen. Geringer, aber auch bedeutend, sind die Anteile im verarbeitenden Gewerbe, im Unterrichts- und im Gesundheitswesen.

Da waren:

- 1,7 Millionen A1-Formulare A-1 (gesammelt in acht Mitgliedstaaten) 2013
- -> 1,3 Millionen A1-Formulare für Entsendungen mit einer durchschnittlichen Dauer von drei bis vier Monaten
- -> 0,4 Millionen A1-Formulare für Tätigkeiten in zwei oder mehr Mitgliedstaaten (einschließlich solche mit Rücktrittsklauseln 'escape agreements')

Die zentrale Rolle der A1-Formulare (Entsendebescheinigung)

Der **Dialog zwischen den Verwaltungen der Mitgliedstaaten** wurde wichtiger, nachdem der Gerichtshof entschieden hatte, dass ein Gericht des Beschäftigungsstaates nicht berechtigt sei, die Gültigkeit einer Entsendebescheinigung zu hinterfragen,“ im Hinblick auf die Bestätigung der Tatsachen, auf deren Grundlage eine solche Bestätigung ausgestellt wurde, insbesondere das Bestehen einer arbeitsrechtlichen Bindung“²¹⁶

Das **A1-Dokument**, das von der zuständigen Behörde des Entsendestaats ausgestellt wird, gibt an, welche Sozialversicherungsgesetze anzuwenden sind. Es ist nicht verpflichtend, vor dem Entsenden im Besitz dieses Dokuments zu sein; aber viele Merkblätter zur Information von Arbeitgebern und Arbeitnehmern empfehlen: "nützlich in Fällen, wo **Sie nachweisen müssen, dass sie Sozialversicherungsbeiträge in einem anderen EU-Land zahlen**".

Arbeitnehmer und Arbeitgeber machen sich nicht immer die Mühe, die Entsendebescheinigung zu bekommen, insbesondere wenn die auswärtige Tätigkeit nur kurzfristig ist. Pennings behauptet, dass die Mehrheit der entsandten Arbeitnehmer keine Bescheinigung habe.²¹⁷ Da, wo Missbrauch vermutet wird, untersuchen die zuständigen Behörden des Beschäftigungsstaates den rechtlichen Status der Arbeitnehmer und dann wird die juristische Bedeutung der Bescheinigungen deutlich.

Was geschieht, wenn ein Arbeitnehmer kein A1-Formular vorweisen kann? Die Entsendevorschriften der Verordnungen gelten trotzdem, wenn alle fünf Kriterien des Artikels 12 der Grund-VO erfüllt sind. Der Besitz eines A1-Dokuments ist keine Bedingung für das Entsenden. Der Gerichtshof entschied, dass die Bescheinigungen mit rückwirkender Kraft erteilt werden können.²¹⁸

Was geschieht, wenn ein Arbeitnehmer ein A1-Formular vorweisen kann, es aber vom Beschäftigungsstaat angefochten wird? Ist es verbindlich für die Sozialversicherungsbehörden des Beschäftigungsstaates und wenn ja für welchen Zeitraum? Ist es verbindlich bis es der ausstellende Staat zurückzieht? Oder kann es der Beschäftigungsstaat für unverbindlich erklären mit der Begründung, die Angaben seien falsch? Die Kurzantworten auf die letzten drei Fragen lauten: Ja, ja, nein. Somit stehen die Beschäftigungsstaaten mit leeren Händen da. Das wurde deutlich in den Rechtsurteilen der Fälle *FTS* und *Herbosch Kiere*, die übrigens in der Durchführungs-VO ihren Niederschlag fanden.

216 Urteile in Rechtssache C-202/97 (FTS) und Rechtssache C-2/05 (Herbosch Kiere).

217 Pennings (Fußnote 8), S.122.

218 Urteile in Rechtssache C-178/97 (Banks).

Laut Artikel 5 der Durchführungs-VO sind prinzipiell Dokumente, die von einer Behörde ausgestellt wurden, verbindlich für die Behörden eines anderen Mitgliedstaats und müssen von ihnen akzeptiert werden, es sei denn, die ausstellende Behörde widerruft sie. Artikel 5 (2-4) der Durchführungs-VO sagt, wie bei Zweifeln vorgegangen werden soll. Die Verwaltungskommission kann angerufen werden.²¹⁹

Die Sachlage ist ausschlaggebend:

Wenn der ausstellende Staat (oder ein dort zuständiges Gericht) das Formular A1 erneut überprüft (auf Verlangen des Beschäftigungsstaates oder auf eigene Initiative), muss dies auf Grundlage der ermittelten Sachlage passieren und nicht aufgrund des Arbeitsvertrags. Sollte die zuständige Behörde nach der Ausstellung des Dokuments herausfinden, dass die wirkliche Arbeitssituation von der im Arbeitsvertrag beschriebenen abweicht und Zweifel an der Richtigkeit der Angaben haben, so muss sie ihre Begründungen für die Herausgabe der Entsendebescheinigung überdenken und diese zurücknehmen

Auf dem Papier klingt das einfach und beruhigend, aber in Wirklichkeit herrschen oft Unwille und Misstrauen in der Verwaltungszusammenarbeit unter den Mitgliedstaaten vor. Das fängt schon an, wenn ein Arbeitgeber oder Arbeitnehmer bei der zuständigen Behörde des Entsendestaats einen Bescheinigungsantrag stellt. Die Bescheinigung gilt als Nachweis für die Sozialversicherungspflicht im Entsendestaat für die Zeit vor und während der Entsendung. Zwar empfehlen die oben genannten Merkblätter, dass ein A1-Formular nur nach Prüfung der Angaben ausgestellt werden sollte, in Wirklichkeit stellt das Entsendedokument eine „Stellungnahme“, eine bloße Erklärung dar. Die Behörden sind nicht verpflichtet, die Zuverlässigkeit der Angaben zu überprüfen, bevor sie ein A1-Formular ausstellen.

Das riesige Problem (der Elefant), das im Raum steht ist, dass die Entsendestaaten diese die Regeln nicht gleich streng anwenden. Der Grundsatz der guten Zusammenarbeit ist in der Praxis schwer anwendbar, insbesondere in einer Situation, wo der Herkunftsmitgliedstaat die Kontrolle hat. Die Verbindlichkeit des A1-Formulars unterminiert die Stringenz der fünf gleichzeitig für eine Entsendung zu erfüllenden Bedingungen (siehe Abschnitt 2.6 oben). Sollten die zuständigen Behörden im Entsendestaat unwillens sein, die durch die zuständigen Behörden im Beschäftigungsstaat vorgebrachten Nachweise eines Verstoßes gegen die Entsendevorschriften zu akzeptieren und/oder auf geäußerte Zweifel über die Aktivitäten den entsendenden Firmen nicht reagieren und die Entsendebescheinigung nicht zurückziehen, dann sind die Vorschriften zahnlos.

In Arbeitssituationen in zwei oder mehr Mitgliedstaaten

Anders als das Entsenden in nur einen Mitgliedstaat ist das Vorgehen beim Entsenden in zwei oder mehr Mitgliedstaaten bezüglich der Feststellung des geltenden Rechts ausgewogener.

Artikel 16 der Durchführungs-VO sieht vor, dass eine Person, die in zwei oder mehreren Mitgliedstaaten eine Tätigkeit ausübt, dies der zuständigen Behörde ihres Wohnmitgliedstaats mitteilt. Letztere legt fest, welchen Rechtsvorschriften die betreffende Person unterliegt. Die Festlegung muss unverzüglich erfolgen, gilt aber als vorläufig. Dann muss sie die bezeichneten Behörden jedes Mitgliedstaats, in dem die Person eine Tätigkeit ausübt, über ihre vorläufige Festlegung unterrichten und darüber, wo der Arbeitgeber seinen Geschäftssitz hat. Die vorläufige Festlegung der anzuwendenden Rechtsvorschriften erhält binnen zwei Monaten endgültigen Charakter, es sei denn, mindestens eine der betreffenden Behörden akzeptiert die Festlegung nicht. Ist aufgrund bestehender Unsicherheit bezüglich der Bestimmung der anzuwendenden Rechtsvorschriften eine Kontaktaufnahme zwischen den Behörden zweier oder mehrerer Mitgliedstaaten erforderlich, so werden auf Ersuchen eines oder mehrerer der von den zuständigen Behörden der betreffenden Mitgliedstaaten bezeichneten Träger oder auf Ersuchen der zuständigen Behörden selbst, einvernehmlich festgelegt.

²¹⁹ Indes entschied der Gerichtshof in damit verbundenen Rechtssachen (C-72/14 und C-197/14 X und T.A. van Dijk), dass eine Entsendebescheinigung (damals die alte E101) unter dem multilateralen Übereinkommen über die soziale Sicherheit von Rheinschiffen nicht dieselbe bindende Wirkung hat wie eine unter der Grund-VO und der Durchführungs-VO. Erwähnenswert ist auch das Urteil in der Rechtssache C-114/13, wo der Gerichtshof eine wichtige Nuance bezüglich der bindenden Wirkung von mobilen Dokumenten hinzufügte, wenn auch nicht in Bezug auf die Entsendung von Arbeitnehmern, sondern auf Artikel 47 der alten Durchführungsverordnung 574/72. Siehe auch die Stellungnahmen (A-G) dazu von Szpunar dazu, Randnr. 32.

Dieses Verfahren wendete die zuständige niederländische Behörde SVB im Fall der AFMB (Transport) an, was im Bericht zu Phase 1 wie folgt beschrieben wird:

2011 erhielten mehrere Transportgesellschaften in den Benelux-Ländern das Angebot der AFMB Ltd., ihre Belegschaften an eine Zwischengesellschaft auf Zypern zu transferieren. AFMB Ltd. bot an, als Arbeitgeber für die Belegschaften zu fungieren, unter Hinweis auf Änderungen in der Sozialversicherungskoordination infolge eines neuen Schemas basierend auf Verordnung 883/2010. Die ursprünglichen Arbeitgeber der Lastkraftwagenfahrer würden "Kunden" werden und eine Rechnung für die erstellten Dienste bekommen, während die Lastkraftwagenfahrer weiterhin für ihren ursprünglichen Arbeitgeber arbeiten würden. AFMB Ltd. ist eine Gruppe von Unternehmen mit umfangreicher Erfahrung im Contracting, Lohnbuchhaltung und anderen Diensten in der Seeschifffahrt und in der Hotel- und Catering-Branche. Mit der Errichtung eines Büros auf Zypern behauptete AFMB, es sei vertretbar, den Lastkraftwagenfahrern einen zypriotischen Arbeitsvertrag anzubieten, selbst wenn diese dort nicht lebten oder niemals das Land besucht hätten.²²⁰

Hätte AFMB Ltd. nicht versucht, sich auf ein "Entsende-Konstrukt" einzulassen, dann wären die niederländischen Behörden wahrscheinlich nicht in der Lage gewesen, diese Firma wirksam ins Visier zu nehmen.

220 Bericht zu Phase 1, S. 69-70.

KAPITEL 3. ANALYSE VON FALLSTUDIEN UNTER BERÜCKSICHTIGUNG DES REGULIERUNGSRAHMENS

3.1. EINFÜHRUNG: DIE IN PHASE 1 DURCHGEFÜHRTEN FALLSTUDIEN

Die in diesem Kapitel beurteilten Fallstudien sind solche aus dem Bau- und Transportgewerbe sowie der Fleischindustrie, nämlich die Fälle Pilgrim (Schweden), Vos Transport (Niederlande) und Danish Crown (Deutschland).

Gemeinsame Elemente in den Fallstudien

Alle drei Fälle zeigen Wirtschaftszweige, in denen (reichlich) Gebrauch von vorgetäuschten Entsende-Vereinbarungen gemacht wird. In allen drei Fällen ist es fragwürdig, ob die folgenden Voraussetzungen für das Entsenden von Arbeitnehmern erfüllt waren (siehe Abschnitt 2.5):

- Verbot von aufeinander folgenden Entsendungen /keine weiteren Entsendungen des entleihenden Unternehmens;
- Versicherung in dem Entsende-Staat, vor der Entsendung, mindestens einen Monat davor;
- "Direkte Beziehung" zwischen dem Arbeitnehmer und dem Arbeitgeber;
- Wesentliche Tätigkeiten im Entsende-Staat
- Entsende-Dauer nicht länger als 24 Monate

Überdies ist diesen drei untersuchten Fällen gemein, dass die Aufsichtsbehörden der Beschäftigungsstaaten sich wenig Mühe machten, zu überwachen und/oder (auf Anfrage) Unregelmäßigkeiten zu untersuchen.²²¹ Unterauftragsvergabe in der deutschen Fleischindustrie wird sogar als Mafia-ähnliche Praxis bezeichnet. Den deutschen Behörden schien es an politischem Willen zu fehlen und /oder an den Kapazitäten zur Überwachung oder an der Durchsetzungskraft.²²² Die betroffenen Arbeitnehmer waren eindeutig zu arm und zu abhängig, um Gerechtigkeit zu suchen.²²³ 2013 wachten die Behörden endlich auf, aber erst alarmiert von Berichten investigativer Journalisten und Gewerkschaften über unter dem Existenzminimum liegende Niedrigstlöhne, und über ausbeuterische, dem Menschhandel ähnliche Arbeitsbedingungen. Und überdies war da eine Beschwerde, eingeleitet von der belgischen Regierung und der Europäischen Kommission, gegen missbräuchliche zu Dumping-Löhnen führende Entsende-Praktiken in der deutschen Fleischindustrie.²²⁴

221 Siehe Bericht zu Phase 1, insbesondere über den "Danish Crown"-Rechtsfall und dem Mangel an Aufsicht und Durchsetzung in der deutschen Fleischindustrie, S. 23, 27, 28, sowie die über die gemachten Beobachtungen bei arbeitsrechtlichen Regeln im Transportbereich, S. 17.

222 Im Bericht zu Phase 1 wird beklagt, dass Beschwerden selten zu Untersuchungen führten

223 Im Bericht zu Phase 1 festgestellt: "Arbeiter nach Beschwerde entlassen (kein Geld = zurück nach Hause). Beschwerden würden oft in einem außergerichtlichen Vergleich geregelt. Erfolgreiche Verurteilungen hingen von der Aufklärung durch Gewerkschaften ab.

224 Bericht zu Phase 1, S. 19 (Fußnote 34), verweisend auf Anfragen im Europäischen Parlament vom 12.4.2013 (E-004208-13) bezüglich der gegen Deutschland von belgischen Ministern eingelegten Sozialdumping-Beschwerde <http://www.europarl.europa.eu/sides/getDoc.do?pubRef=-//EP//TEXT+WQ+E-2013-004208+0+DOC+XML+VO//EN>.

Wenn eins durch die drei Fallstudien klargelegt worden ist, so ist es die dringende Notwendigkeit von mehr Aufsicht und Durchsetzung. Eine unvollständige Liste mit Empfehlungen dafür ist in Kapitel 4.2 unter A.

3.2. DIE DEUTSCHE FLEISCHINDUSTRIE: FALLSTUDIE DANISH CROWN

Laut dem Bericht zu Phase 1 ist Danish Crown der viertgrößte Wettbewerber in der deutschen Fleischindustrie und hatte in den letzten Jahren seine Geschäfte im Land ausgeweitet. Die Firma hat einen Anteil von 80% auf dem dänischen Heimatsmarkt. Wie andere europäische Schlachtunternehmen verfolgt Danish Crown die Strategie, Arbeitskosten dadurch zu reduzieren, in dem es das Schlachten und Zerlegen auf den angrenzenden deutschen Markt verlagert, wo es osteuropäische Arbeiter in Lohnaufträgen beschäftigt.

2010 übernahm Danish Crown D&S Fleisch, eine von Deutschlands größten Fleischfirmen, und deren Schweineschlachtbetrieb in Essen bei Oldenburg, und stieg damit groß in die deutsche Fleischindustrie ein. Er ist mit zirka 1300 Beschäftigten und mit wöchentlich 64.000 geschlachteten und zerlegten Schweinen der größte Betrieb in Deutschland, gelegen im nördlichen Städtchen Essen (Bezirk Cloppenburg). Die Zerlegungsbetriebe liegen in Boizenburg in Mecklenburg-Vorpommern (360 Beschäftigte) und in Oldenburg in Niedersachsen (250 Beschäftigte). Es gibt zusätzlich zwei Fleisch verarbeitende Abteilungen in Oldenburg und Essen mit insgesamt 180 Beschäftigten. Danish Crowns Rinderverarbeitungsbetrieb liegt in Husum (Schleswig Holstein) mit 100 Beschäftigten, die wöchentlich 2000 Rinder schlachten und zerlegen. Die fleischverarbeitenden Firmen vergeben die Arbeitsaufträge an verschiedene Subunternehmer, die ein Netz von Briefkastenfirmen benutzen, um ihrerseits Unteraufträge an andere Firmen zu vergeben, welche mit den Arbeitern Verträge schließen, die selten länger als sechs Monate laufen. Manche Briefkastenfirmen sind in Osteuropa angemeldet, haben aber Adressen in Deutschland, manche sind auch in Deutschland angemeldet.

Obwohl es keine zuverlässigen Informationen gibt, enthält der Danish Crown-Fall mehrere Hinweise darauf, dass Sozialversicherungsbeiträge überhaupt nicht oder nicht korrekt für die Wanderarbeiter entrichtet wurden. Es dürfte sich daher um pure Ausbeutung von Arbeitskräften und Sozialdumping handeln – ohne jede Achtung für das Sozialschutzsystem des Herkunftslandes und des Gastlandes.

Hier unten werden wichtige Teile aus dem Bericht zu Phase zitiert und aus der Perspektive der EU-Sozialversicherungs koordinierungs-Verordnungen (Grund-VO und Durchführungs-VO), wie sie in Kapitel 2 erläutert wurden, analysiert.

“Die Subunternehmer ihrerseits machen Profit durch die finanzielle Ausbeutung von Arbeiternehmern, die – laut NGG und diversen Medienberichten (siehe Fußnoten) – u. a. folgende Elemente einschließt:

Reduzierung von Sozialversicherungskosten durch Versicherung der Arbeitnehmer in Rumänien, Ungarn oder Polen, wo die entsprechenden Beiträge niedriger sind. **Prämien werden vom Lohn einbehalten**, Berichten zufolge in Osteuropa jedoch nicht abgeführt. Doppelter Abzug von Sozialversicherungsbeiträgen (für Deutschland, weil in Deutschland versichert, und für das Herkunftsland).“²²⁵

“Ein weiterer Vorteil der Entsendung: Sozialleistungen und Steuern können im Entsendeland gezahlt werden – was potenziellen Betrug (sprich: eine Nicht-Zahlung), dank mangelnder grenzübergreifender Durchsetzung, begünstigt. Lohnabrechnungen sind der „Beweis“ dafür, dass der Mindestlohn gezahlt wird – es liegen jedoch Berichte vor über Fälle undokumentierter Mehrarbeit und illegaler Abzüge vom Nettoverdienst, was de facto einer Bezahlung unter Mindestlohn entspricht.“²²⁶

²²⁵ Bericht zu Phase 1, S. 24
²²⁶ ebenda, S. 22

“Einige Lohnabrechnungen rumänischer Arbeitskräfte (...) weisen eine Reihe von Unregelmäßigkeiten auf. (...) Sozialversicherungsarten (z. B. Arbeitslosen-, Kranken-, Rentenversicherung) und **-beiträge** sind **nicht im Einzelnen aufgeführt**, sondern als pauschaler Gesamtbetrag unter der Bezeichnung „Zahlungen im Herkunftsland“ vom Nettolohn abgezogen. (...) Die Arbeiter haben jedoch der Gewerkschaft gegenüber erklärt, sie verstünden die Abzüge nicht; darüber hinaus hätten sie nie Lohnzahlungen in Rumänien erhalten und dort würden auch keine **Sozialversicherungen oder sonstigen Leistungen für sie gezahlt**.”²²⁷

Rechtliche Analyse: Die obigen Zitate zeigen, dass die Entsendevorschrift in der Grund-VO als Deckmantel dient. In Wahrheit findet reines Sozialdumping statt, indem man sich weder an die Regeln im Herkunftsland noch an die im Gastland hält, denn es gibt Hinweise darauf, dass die Arbeitnehmer **nirgendwo versichert sind**.

Und selbst wenn Sozialversicherungsbeiträge im Entsendestaat gezahlt wurden, deuten die obigen Zitate darauf hin, dass die nicht korrekt berechnet wurden. Berechnungsgrundlage sollte eigentlich der während des Entsende-Zeitraums erhaltene Bruttolohn sein. Die Arbeitgeber versuchen jedoch, ihre Arbeitskosten durch unberechtigte Lohnabzüge und andere Tricks zu minimieren. Laut der Entsende-Richtlinie, muss der entsandte Arbeitnehmer mindestens den gesetzlichen Mindestlohn des Beschäftigungs-Mitgliedstaates erhalten, aber die **Sozialversicherungsbeiträge werden oft aufgrund der im Entsende-Mitgliedstaat gesetzlichen Mindestlöhne berechnet**.

Schlussfolgerung: Es ist notwendig, im Beschäftigungsstaat die Aufsicht und die Durchsetzung der (Mindest-)Lohnregeln, einschließlich Prüfungen verbotener Lohnabzüge, zu verstärken. Als Nächstes sollten die Gesetze verbessert werden, um Schlupflöcher zu schließen. Ein Schlupfloch besteht z.B. darin, dass es in den Verordnungen (Grund-VO u. Durchführungs-VO) und im Entsende-Bescheinigungsformular A1 keine klar formulierte Auflage gibt, den Bruttolohn im Beschäftigungsstaat zur Berechnungsgrundlages der Sozialversicherungsbeiträge zu nehmen.

“NGG berichtet, dass Arbeitnehmer teils jahrelang an ein und denselben Betrieb entsendet werden, während ihr Arbeitsvertrag alle sechs Monate auf eine andere Briefkastenfirma läuft – die just in dem Moment in die Insolvenz geht, wenn Steuerbehörden beginnen, sich für diese Firma zu interessieren, oder Arbeitnehmer anfangen, ausstehende Lohn- oder Urlaubsansprüche massiv einzufordern. Auf diese Weise wird auch die in der EU PWD festgelegte maximale Entsendungsdauer von zwei Jahren umgangen. (...) Entsendungskonstrukte über ständig wechselnde Briefkastenfirmen sollen (...) die Aufdeckung von Steuer- Sozialversicherungsbetrug verhindern.”²²⁸

Rechtliche Analyse: Das ist eine Beispiel dafür, wie Briefkastenfirmen dazu benutzt werden, zu verbergen, dass Arbeiter ständig am selben Ort eingesetzt werden. Das Zitat verdeutlicht, dass entgegen den in Artikel 12 der Grund-VO genannten Voraussetzungen **verbotener Austausch** von entsandten Arbeitnehmern durch andere entsandte Arbeitnehmer im großen Maßstab stattfindet. Das **A1-Formular sollte** von der ausstellenden Behörde **widerrufen** und zurückgezogen **werden**, und der Arbeitnehmer sollte der Gesetzgebung des Beschäftigungsstaates unterworfen werden, und zwar von dem Tag an, an dem die zuständige Behörde des Entsende-Staats von der nachgewiesenen Lage im Beschäftigungsstaat benachrichtigt wurde. Bei Betrug sollte der Widerruf rückwirkend erfolgen.

“Rechtsverfahren in dieser Branche konzentrieren sich deswegen vor allem darauf zu ermitteln, ob die Entsendung legal ablief, d. h. ob der Subunternehmer für seine entsandten Arbeitskräfte im Besitz gültiger A1-Formulare des Entsendelandes ist oder ob das Fleischunternehmen die Arbeitskräfte direkt instruiert hat, was der Nachweis eines direkten Beschäftigungsverhältnisses wäre.”²²⁹

“Im Rahmen solcher Entsendungskonstrukte ist der Subunternehmer verantwortlich für die Qualität des Produkts und der Auftraggeber hat den Arbeitskräften gegenüber keine direkte Weisungsbefugnis, was anderenfalls einem direkten Beschäftigungsverhältnis gleichkäme. Tatsächlich jedoch wird sehr wohl von Fällen berichtet, in denen die Vorarbeiter der fleischverarbeitenden Unternehmen den Arbeitskräften der Subunternehmer direkte Weisungen erteilt und sogar Geldstrafen auferlegt haben.”²³⁰

227 ebenda, S. 32

228 Bericht zu Phase 1, S. 21

229 ebenda, S. 22

230 ebenda, S. 34

Rechtliche Analyse: Entgegen den in Artikel 12 der Grund-VO genannten Voraussetzungen für eine Entsendung, dürfte in Wirklichkeit **keine direkte arbeitsrechtliche Beziehung** zwischen dem „entsandten“ Arbeitnehmer und der „entsendenden“ Firma bestehen. Das **A1-Formular sollte** von der ausstellenden Behörde **widerrufen** und zurückgezogen **werden**, und der Arbeitnehmer sollte der Gesetzgebung des Beschäftigungsstaates unterworfen werden, und zwar von dem Tag an, an dem die zuständige Behörde des Entsende-Staats von der nachgewiesenen Lage im Beschäftigungsstaat benachrichtigt wurde. Bei Betrug sollte der Widerruf rückwirkend erfolgen.

Weil der Fall von Danish Crown Ähnlichkeiten mit einem Beispiel aus dem Praktischen Leitfaden aufweist, wir es hier in Gänze zitiert.²³¹

Beispiel (unbefristeter Rahmenvertrag):

X ist ein Leiharbeitsunternehmen, das sich darauf spezialisiert hat, Fleischer an Fleischzerlegungsbetriebe im Mitgliedstaat A zu vermitteln. Zeitarbeitsunternehmen X schließt einen Vertrag mit dem Schlachthof Y im Mitgliedstaat B: X schickt Mitarbeiter, um dort Fleisch zu zerlegen. Die Bezahlung (von Schlachthof Y an Arbeitgeber X) für diese Leistung richtet sich nach der Menge des zerlegten Fleisches in Tonnen. Die von den verschiedenen entsandten Arbeitnehmern ausgeführten Tätigkeiten sind nicht immer dieselben, aber grundsätzlich könnte jeder entsandte Arbeitnehmer bei der Fleischzerlegung an jedem Arbeitsplatz des Schlachthofes eingesetzt werden. Die Entsendedauer pro Beschäftigten beträgt üblicherweise zehn Monate. Bei dem Vertrag zwischen Arbeitgeber X und Schlachthof Y handelt es sich um einen Rahmenvertrag, mit dem entsandte Fleischer für aufeinanderfolgende Zeiträume (beispielsweise jährlich) angefordert werden können; aber der Rahmenvertrag selbst ist nicht zeitlich befristet. Außerdem schickt auch der in Mitgliedstaat C niedergelassene Arbeitgeber Z seine Mitarbeiter an den Schlachthof Y. Nach einiger Zeit stellt sich bei einer Überprüfung heraus, dass die Fleischzerlegung im Schlachthof Y jahrelang ausschließlich und ohne Unterbrechung von Arbeitnehmern erledigt wurde, die von den Arbeitgebern X und Z entsandt worden waren.

Dies ist ein Beispiel für die unzulässige Ersetzung entsandter Arbeitnehmer durch andere entsandte Arbeitnehmer. Das portable Dokument A1 sollte von dem Träger, der es ausgestellt hat, wieder eingezogen und die Arbeitnehmer den Rechtsvorschriften des Beschäftigungsstaats unterstellt werden, und zwar ab dem Tag, an dem der zuständige Träger im Entsendestaat informiert wurde und vom zuständigen Träger im Beschäftigungsstaat einen Nachweis über die Situation im Beschäftigungsstaat erhalten hat. In Fällen von Betrug kann die Wiedereinziehung auch rückwirkend erfolgen.

Wird ein entsandter Arbeitnehmer umgehend durch einen anderen entsandten Arbeitnehmer ersetzt, so unterliegt der neu entsandte Arbeitnehmer dann vom Beginn seiner Tätigkeit an dem Sozialversicherungsrecht des Beschäftigungsstaats, da die Ausnahme des Artikels 12 der Verordnung 883/2004 in diesem Fall nicht mehr anwendbar ist.

Das größte Problem im Fall Danish Crown ist nicht der Inhalt der Gesetze an sich, sondern, dass diese nicht wirken können. Wenn Behörden versuchen, die Regeln durchzusetzen, steht ihnen die Verbindlichkeit der Entsendebescheinigung A1 im Wege.

²³¹ Praktischer Leitfaden, S. 12.

3.3. DER NIEDERLÄNDISCHE STRASSENGÜTERTRANSPORT: FALLSTUDIE DEVOS

Wenden wir uns nun der zweiten Fallstudie zu. Es geht dabei um den niederländischen Straßengüterverkehr im Kontext des europäischen Verkehrsbinnenmarkts, genau gesagt um die Transportfirma De Vos. Die Studie zeigt wie schwierig es in einer von Briefkasten-Firmen-Strategien durchsetzten Branche ist, die Verletzung von im niederländischen Tarifrecht verankerten Arbeitnehmerrechten zu bekämpfen. Große Aufmerksamkeit wurde den so genannten "Substanz-Kriterien" gewidmet, die garantieren sollen, dass Kraftverkehrsunternehmer eine tatsächliche und dauerhafte Niederlassung in einem Mitgliedstaat haben.

Es wird kein Bezug genommen auf die Sozialversicherungssituation der Lastkraftwagenfahrer. Dennoch ist es möglich, einige Fragen aus der Perspektive der EU-Sozialversicherungs-Koordinierungs-Regeln (Grund-VO/ Durchführungs-VO), wie sie in Kapitel 2 erörtert wurden, zu analysieren. Unten sind relevante Teile der Fallstudie aus dem Bericht zu Phase 1 zitiert, und anschließend werden sie, wo angemessen, aus dem Blickwinkel des Sozialschutzes analysiert. Vorher wird der Zusammenhang zum sehr spezifischen (Rechts-)Rahmen des europäischen Transportsektors hergestellt.

Es gibt es viele besondere Vorschriften für den Transportsektor, je nach Art der internationalen Transporte. Auf den grenzüberschreitenden Verkehr kommt ein Drittel des Gesamtaufkommens aller Güterbeförderungen innerhalb der EU. Bei 70% der grenzüberschreitenden Transporte handelt es sich um bilaterale, d.h. das Transportunternehmen ist in einem der beiden Mitgliedstaaten niedergelassen, von wo aus es die Transporte durchführt. Bei 5% der grenzüberschreitenden Transporte handelt es sich um Kabotage,²³² welche besonderer Regelung unterliegt²³³. Bei 25% der Fälle handelt es sich um Transporte zwischen Drittländern, in denen das Unternehmen keine Niederlassung hat.²³⁴

Im europäischen grenzüberschreitenden Transportgeschäft werden Lohnunterschiede systematisch durch Unteraufträge missbraucht, wobei die Rolle der Tochtergesellschaften im Ausland vor allem darin besteht, der Muttergesellschaft Fahrer zu besorgen. Zwar sind die großen Speditionsfirmen in diesen Ländern auch im Transport tätig, aber die Hauptrolle dieser Niederlassungen besteht darin, Fahrer für Auslandstransporte zu finden.²³⁵ Die europäische Transportarbeitergewerkschaft (ETF) findet, dass die Briefkastenmodelle der Speditionen nicht die Ausnahme, sondern die Regel sind: „[d]ie über das Briefkastensystem „angebotenen“ niedrigen Löhne und kritischen Arbeits- und Sozialbedingungen heute eher den Maßstab für die gesamte Branche setzen. Sie sind eine Bedrohung für jeden einzelnen Fahrer, der im Wege solcher Modelle beschäftigt ist, und gleichzeitig für die gesamte Berufsgruppe.“²³⁶

Dass dies ein Problem darstellt, wurde vom europäischen Gesetzgeber anerkannt. Seit 2009 unterliegt das Transportgewerbe einer Niederlassungsbedingung, festgeschrieben in Artikel 5 der EU-Kraftverkehrszulassungsverordnung (1071/2009)²³⁷, der u.a. entworfen worden war, um scharf gegen das Phänomen der Briefkastenfirmen vorgehen zu können. Damit Transportfirmen dem **Erfordernis einer tatsächlichen und dauerhaften Niederlassung in einem Mitgliedstaat** gerecht werden, müssen sie im Einzelnen folgende Bedingungen erfüllen:

“a) über eine Niederlassung in dem genannten Mitgliedstaat verfügen, mit Räumlichkeiten, in denen seine wichtigsten Unternehmensunterlagen aufbewahrt werden, insbesondere seine Buchführungsunterlagen, Personalverwaltungsunterlagen, Dokumente mit den Daten über die Lenk- und Ruhezeiten sowie alle sonstigen Unterlagen, zu denen die zuständige Behörde Zugang haben muss, um die Erfüllung der in dieser Verordnung festgelegten Voraussetzungen überprüfen zu können. Die Mitgliedstaaten können verlangen, dass die Niederlassungen in ihrem Hoheitsgebiet auch andere Unterlagen jederzeit in ihren Räumlichkeiten zur Verfügung halten;

232 Kabotage ist der Transport von Gütern oder Personen zwischen zwei Orten in einem Land, durchgeführt von einem Transportunternehmen eines anderen Landes.

233 EU-Verordnung 1072/2009. Die folgenden Beschränkungen gelten für Kabotage: Jedes Unternehmen darf Transporte in jedem Mitgliedstaat durchführen, aber nur bis zu drei Einsätze in bis zu sieben Tagen nach einer grenzüberschreitenden Fahrt.

234 Bericht zu Phase 1, S. 35

235 ebenda, S. 35/36

236 ebenda, S. 42, wo die ETF-Sektionsstrategie für 2013-2017 erläutert wird.

237 Verordnung (EG) Nr. 1071/2009 des Europäischen Parlaments und des Rates vom 21. Oktober 2009 zur Festlegung gemeinsamer Regeln für die Zulassung zum Beruf des Kraftverkehrsunternehmers und zur Aufhebung der Richtlinie 96/26/EG des Rates.

b) nach Erhalt der Zulassung über ein oder mehrere Fahrzeuge verfügen, die sein Eigentum oder aufgrund eines sonstigen Rechts, beispielsweise aufgrund eines Mietkauf- oder Miet- oder Leasingvertrags, in seinem Besitz sind sowie in dem betreffenden Mitgliedstaat zugelassen sind oder auf andere Art und Weise entsprechend den Rechtsvorschriften dieses Mitgliedstaats in Betrieb genommen werden;

c) seine Tätigkeit betreffend die unter Buchstabe b) genannten Fahrzeuge tatsächlich und dauerhaft, mittels der erforderlichen verwaltungstechnischen Ausstattung und der angemessenen technischen Ausstattung und Einrichtung, an einer in dem betreffenden Mitgliedstaat gelegenen Betriebsstätte ausüben.“

Nach Meinung der Gewerkschaften wird die Einhaltung der für eine tatsächliche und dauerhafte Niederlassung geltenden Kriterien durch zwei Ursachen unterlaufen:

Erstes Problem: unzureichende Durchsetzung

“Obgleich die Zustände-Regeln in Bezug auf die Niederlassung von Transportunternehmen, die Fahrer einstellen können, sehr spezifisch sind, ist die Nutzung von Briefkastenfirmen weitverbreitet in der Branche. Nach Ansicht von ETF und nationalen Transportgewerkschaften ist nicht eine unzureichende Gesetzgebung das Problem im europäischen Güterkraftverkehr, sondern deren unzureichende Durchsetzung durch die Behörden.“²³⁸

“Ob ein ausländischer Subunternehmer ein echtes Unternehmen ist, lässt sich jedoch nur schwierig ermitteln. Die FNV hat festgestellt, dass selbst bei Auskunftsersuchen der niederländischen Arbeitsaufsichtsbehörde unter Transportaufsichtsbehörden anderer Länder kaum Kenntnisse über die Funktionsweise der Straßentransportvorschriften bestehen. Aus diesem Grund arbeitet die FNV jetzt enger mit Gewerkschaften im Ausland zusammen, um potenziellen Missbrauch durch Subunternehmerbeauftragung aufzudecken. Die FNV beschäftigt rumänische, ungarische und polnische Kollegen, die unmittelbar auf Rastplätzen Informationen zu Arbeitsbedingungen und -verträgen sammeln. Gewerkschaften in osteuropäischen Ländern, in denen Briefkastenfirmen gegründet werden, überprüfen anschließend, ob es sich um künstliche Konstrukte handelt“²³⁹

Einige Mitgliedstaaten halten ein Büro, wo Lohnbelege aufbewahrt werden, für ausreichend, andere legen die Verordnung so aus, dass die Transporte tatsächlich durchgeführt werden müssen.²⁴⁰ Wenn man Briefkastenfirmen vermeiden will dürfte wohl das Letzere zutreffen. Das gilt auch, wenn man dem Wortlaut des Artikels 5 folgt. Der könnte jedoch verbessert werden. (siehe unten stehende Beispiele für die Sozialversicherungs Koordinierungs-Verordnungen). Ein anderes Problem ist, dass ein Mitgliedstaat keine Mittel hat, gegen einen Mitgliedstaat vorzugehen, der die Verpflichtungen der Verordnung nicht einhält.

Auch die Europäische Kommission signalisiert Unterschiede in der Auslegung von Artikel 5 und anderer Vorschriften durch Mitgliedstaaten und Spediteure. Widersprüche bei den Durchsetzungspraktiken und mangelnde Zusammenarbeit zwischen den Mitgliedstaaten behinderten die wirksame Durchsetzung der Verordnungen und führten bei den Teilnehmern Rechtsunsicherheit herbei“, so die EU-Kommission.²⁴¹

Ein anderes Beispiel in der Fallstudie betrifft die Verpflichtung, ein nationales elektronisches Register zu führen (Europäisches Register für Straßentransportunternehmen, ERRU), doch viele Länder haben dies noch nicht umgesetzt.²⁴² Die Mitgliedstaaten stellen ihren registrierten Güterkraftverkehrsunternehmen Gemeinschaftslizenzen aus. Eine solche Lizenz berechtigt den Güterkraftverkehrsunternehmer, in jedem Mitgliedstaat internationale Transportdienstleistungen und Kabotagebeförderungen zu erbringen. ERRU ist eigentlich nur eine Verknüpfung dieser nationalen elektronischen Register von Transportunternehmen. Die verknüpfte Datenbank ERRU ist seit dem 1. Januar 2013 in Betrieb. Hielten sich die Mitgliedstaaten daran, gäbe es einen besseren Datenaustausch zwischen den Mitgliedstaaten, z.B. bei über harte Verstöße. Die zuständigen Behörden könnten

238 Bericht zu Phase 1, S. 40

239 ebenda, S. 40.

240 Für einige sehr interessante Vorschläge siehe ABVV, Weißbuch: 25 Maßnahmen zur Bekämpfung von Sozialdumping im Transportsektor, Antwerpen 2014, in drei Sprachen: http://www.btb-abvv.be/images/stories/Wegvervoer/sociale_dumping/Witboek.pdf.

241 Evaluierung der Verordnung (EG) 1071/2009 zur Festlegung gemeinsamer Regeln für die Zulassung zum Beruf des Kraftverkehrsunternehmers und der Verordnung (EG) 1072/2009 über gemeinsame Regeln für den Zugang zum Markt des grenzüberschreitenden Güterkraftverkehrs

242 Bericht zu Phase 1, S. 38

besser überwachen, ob die Transportunternehmen die Regeln einhalten.²⁴³ Das zeigt noch einmal, dass die Durchsetzungsbemühungen verstärkt werden müssen. Ebenso sollten Unstimmigkeiten und Fehler aufgedeckt, gesetzliche Schlupflöcher des gesetzlichen Rahmenwerks geschlossen und jenen Ländern Sanktionen auferlegt werden, die es nicht befolgen.²⁴⁴

Zweites Problem: Die Briefkastenfirmer ändern ihre Strategien

Die Fallstudie machte drei Formen unechter Arbeitsverhältnisse aus, die zum Sozialdumping genutzt wurden. Bei allen waren Briefkastenfirmer involviert:²⁴⁵

- 1) Transportfirmer vergeben Unteraufträge an ihre osteuropäischen Tochtergesellschaften, die dort ein wenig aktiv sind. Dabei handelt es sich um europäische Expeditionen, die groß genug sind, um in vielen europäischen Ländern substanzielle Betriebe zu unterhalten.
- 2) Unternehmen (meistens mittelständische), die nicht die Mittel haben, ihr Geschäft auszuweiten, vergeben Unteraufträge an Briefkastenfirmer in Niedriglohnländern ohne jede echte Betriebstätigkeit vor Ort.
- 3) Die Firmer unterzeichnen Verträge mit ausländischen Unternehmensdienstleistern.²⁴⁶

Die Fallstudie zeigt deutlich, dass die Strategien der Briefkastenfirmer mit der Zeit immer raffinierter wurden. Heute ist es schwieriger als früher, künstliche Beschäftigungskonstrukte zu entdecken:

“Nach Angaben der Niederländischen Gewerkschaftsföderation FNV haben niederländische Transportunternehmen etwa 2006 damit angefangen, sich in puncto Anstellung ihrer Mitarbeiter in Richtung Osteuropa zu orientieren – mit Hilfe von Rechtsberatern und oftmals im Wege der Nutzung von Briefkastenfirmer. Das Wissen rund um regulatorische Schlupflöcher ist seither erweitert und verfeinert worden; so konstruieren Unternehmen heute komplexere Modelle und stellen sicher, dass in den osteuropäischen Büros das Telefon abgenommen wird.”²⁴⁷

“Angesichts der Tatsache, dass es sich einige osteuropäische Speditionsniederlassungen durchaus leisten können, eine begrenzte Zahl von Substanz-Kriterien zu erfüllen,” gibt die Fallstudie in ihrer Schlussfolgerung die Empfehlung, dass „diese Kriterien nicht allein abprüfen, ob ein Transportunternehmen Umsätze oder Lkw-Stellplätze im Beschäftigungsland vorweisen kann, sondern auch, ob die bei der betreffenden Niederlassung angestellten Fahrer tatsächlich von dieser Niederlassung instruiert und personaltechnisch verwaltet werden und ob sie ihre Fahrten vom jeweiligen Beschäftigungsland aus antreten.”²⁴⁸

Strittig im (Rechts)streit zwischen De Vos und der niederländischen Gewerkschaft FNV war, ob es eine direkte arbeitsrechtliche zwischen der Tochtergesellschaft und den Beschäftigten gab:

“Vos Transport BV argumentiert, die rumänischen und litauischen Fahrer stünden unter der Aufsicht, Leitung und Disposition der Büros in Rumänien und Litauen. Laut FNV ist dies nicht der Fall. FNV hat zwei der rumänischen Firmer vor Ort aufgesucht und festgestellt, dass eine der beiden Adressen zu einem Privathaus gehört und unter der anderen weder Büros noch echte Gebäude bestehen. Unter diesen Adressen, so die FNV, finde also keinerlei Dispositionsarbeit für die angestellten Fahrer statt. Und obwohl Vos über Aussagen litauischer Disponenten verfügt, die angeben, die Fahrten von Litauen aus zu planen, besagen die Facebook-Seiten dieser Disponenten, dass sie für Vos Transport BV arbeiten und in den Niederlanden leben. Darüber hinaus sind die Arbeitsverträge von Jules Menheere, dem Hauptgeschäftsführer der Vos Transport BV in den Niederlanden

243 Die Einführung nationaler Register und ihre Verknüpfung untereinander werden verlangt in der Verordnung (EG) 1071/2009 zur Festlegung gemeinsamer Regeln für die Zulassung zum Beruf des Kraftverkehrsunternehmers. Die gemeinschaftliche Klassifizierung für schwere und schwerste Verstöße gegen die EU-Straßenverkehrsregeln, verabschiedet am 18. März 2016, verschafft den Mitgliedstaaten eine einheitliche Ausgangsbasis für die Erweiterung ihrer Register für Straßentransportunternehmen.

244 Für einige sehr interessante Vorschläge siehe ABVV, Weißbuch: 25 Maßnahmen zur Bekämpfung von Sozialdumping im Transportsektor, Antwerpen 2014, in drei Sprachen: http://www.btb-abvv.be/images/stories/Wegvervoer/sociale_dumping/Witboek.pdf.

245 Bericht zu Phase 1, S. 43

246 ebenda, S.33: Die Briefkastenfirmer auf Zypern, die niederländische Lastkraftwagen beschäftigten, erhielten große Medienaufmerksamkeit. FNV betonte aber, dass dies nicht der Hauptort sei, wo niederländische Transportunternehmen die Zahlung von Sozialversicherungsbeiträgen vermieden, da dort nur vier niederländische Transportunternehmen einen Briefkasten hätten.

247 ebenda, S. 32

248 ebenda, S. 48

unterzeichnet. Nach diesen Verträgen sind die rumänischen Fahrer an die Weisungen der niederländischen Disponenten sowie die internen Vorschriften der Vos Transport BV gebunden. Die Instruktionen auf den Bordcomputern werden ebenfalls von den Disponenten in den Niederlanden geschickt. Die rumänischen und litauischen Fahrer parken ihre Lkw auf den Stellplätzen von Vos in den Niederlanden. Sie haben ihre eigenen Schlafzimmer und Duschen an den dortigen Standorten von Vos, und Vos Transport BV hat Akten zu allen Mitarbeitern von Popescu S.R.L. an ihrer niederländischen Betriebsstätte. Darüber hinaus sind die litauischen und rumänischen Fahrer verpflichtet, ein Lohnkonto bei einer niederländischen Bank zu eröffnen.“²⁴⁹

Um zu prüfen, ob die von einer Tochtergesellschaft beschäftigten Fahrer tatsächlich von ihr geleitet werden, ist nicht Artikel 5 der Verordnung 1071/2009 ausschlaggebend, sondern es sind die Arbeits-, Steuer- und Sozialversicherungsgesetze. Dabei enthalten die Koordinierungsverordnungen „wesentliche Bestimmungen“, die konkreter sind als die in der Transportvorschrift. Sie sollten eine Inspirationsquelle sein.

Je nach Umstand sind für das Entsenden entweder die „direkte arbeitsrechtliche Bindung“ und die „gewöhnliche Ausübung von wesentlichen Tätigkeiten“ ausschlaggebend im Sinne von Artikel 12 Grund-VO (Entsendevorschrift), oder die Begriffe „wesentlicher Teil der Tätigkeit“ und „registrierter Firmensitz bzw. Geschäftssitz“ im Kontext von Artikel 13 Grund-VO (Ausübung von Tätigkeiten in zwei oder mehr Mitgliedstaaten). Diese Begriffe wurden oben in den Abschnitten 2.5 und 2.6 erörtert.

Es ist an dieser Stelle zu erwähnen, dass Artikel 12 Grund-VO wesentlich konkreter und strenger ist als Artikel 5 der Verordnung 1071/2009.

Laut Artikel 14 (2) Durchführungs-VO (Entsenden von Arbeitnehmern) beziehen sich die Worte „der gewöhnlich dort tätig ist“ auf einen „Arbeitgeber, der gewöhnlich andere nennenswerte Tätigkeiten als reine interne Verwaltungstätigkeiten auf dem Hoheitsgebiet des Mitgliedstaats, in dem das Unternehmen niedergelassen ist, ausübt, unter Berücksichtigung aller Kriterien, die die Tätigkeit des betreffenden Unternehmens kennzeichnen. Die maßgebenden Kriterien müssen auf die Besonderheiten eines jeden Arbeitgebers und die Eigenart der ausgeübten Tätigkeiten abgestimmt sein.“

So wird das im Praktischen Leitfaden dargestellt²⁵⁰:

Ob eine nennenswerte Geschäftstätigkeit im Entsendestaat besteht oder nicht, ist anhand einer Reihe objektiver Kriterien nachprüfbar. Folgenden Kriterien kommt dabei ein besonderer Stellenwert zu: Es ist zu beachten, dass diese Liste nicht vollständig ist, da die Kriterien auf jeden einzelnen Fall abgestimmt werden müssen und die Art der Tätigkeit zu berücksichtigen ist, die das Unternehmen im Staat seiner Niederlassung ausübt. Unter Umständen sind – je nach den Besonderheiten eines jeden Arbeitgebers und der Eigenart der im Staat seiner Niederlassung tatsächlich ausgeübten Tätigkeiten – auch andere Kriterien zu berücksichtigen:

- 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. mit seinen Kunden schließt;

Bei der Entscheidung, ob eine nennenswerte Geschäftstätigkeit im Entsendestaat vorliegt, müssen die zuständigen Einrichtungen auch überprüfen, ob der Arbeitgeber, der eine Entsendung beantragt, auch der tatsächliche Arbeitgeber der zu entsendenden Arbeitnehmer ist. Besonders wichtig ist dies bei Sachverhalten, in denen ein Arbeitgeber eine Kombination von fest angestellten Mitarbeitern und Zeitarbeitern einsetzt.

249 Bericht zu Phase 1, S. 47-48
250 Praktischer Leitfaden, S. 8/9.

Wenn die Kriterien in der Grund-VO richtig angewendet würden,²⁵¹ müsste herauskommen, dass viele von De Vos eingesetzte Lastkraftwagenfahrer in den Niederlanden sozialversichert werden müssten oder in anderen Ländern, wenn ihr Arbeitgeber dort nennenswerte Geschäftstätigkeiten ausübt und/oder sie dort wesentliche Tätigkeiten ausüben.

3.4. DER SCHWEDISCHE BAUSEKTOR: FALLSTUDIE PILGRIM

Die Pilgrim-Fallstudie ist die einzige, die explizit unter die Lupe nahm, ob Sozialversicherungsbeiträge bei einer grenzüberschreitenden Unterauftragsvergabe gezahlt wurden. Pilgrim Sp. z o.o. ist eine 1992 in Polen gegründete Firma. Ihr Eigentümer hat enge Beziehungen zur polnisch-schwedischen Handelskammer. Sie ist in Polen an der selben Adresse gemeldet wie die polnisch-schwedische Handelskammer und das niederländische und das schwedische Honorarkonsular. Die Firma Pilgrim ist seit 2006 als Subunternehmer auf dem schwedischen Baumarkt aktiv, wo sie Verträge mit großen schwedischen Bauunternehmen schließen konnte. Weiter unten werden relevante Teile der Studie zitiert und aus der Perspektive der zwei EU-Sozialversicherungs-Koordinierungsverordnungen (siehe Kapitel 2) analysiert.

1. Entsendete Pilgrim, ein polnischer Baudienstleister, Arbeitnehmer von Polen nach Schweden?

„In einem 2014 mit der schwedischen Investigativjournalismus-Plattform Stoppafusket geführten Interview argumentierte die Pilgrim Sp. z o.o., sie zahle keine Sozialversicherungsbeiträge in Schweden, weil sie ihren Firmensitz in Polen und keine permanente Niederlassung in Schweden habe – was einen operativen Geschäftsbetrieb (...) in Danzig, Polen, implizieren würde.“²⁵²

Rechtliche Analyse: Pilgrim gibt vor, von der Entsendevorschrift (Artikel 12 Grund-VO) Gebrauch zu machen, nach der entsandte Arbeitnehmer dem Sozialversicherungssystem des Entsende-Staats (in diesem Fall Polen) angegliedert bleiben, **wenn die Bedingungen dafür erfüllt sind.**

2. Erfüllte Pilgrim die Bedingungen (siehe Abschnitt 2.5 oben)?

Pilgrim hatte offensichtlich keinerlei nennenswerte operative Betriebstätigkeit in Polen (Personalbeschaffung für Baustellen in Polen) aufzuweisen. Die Subunternehmerfirma hatte nur ein Büro in Danzig.

„Bei einem Besuch der Danziger Adresse jedoch Stoppafusket feststellen, dass das Unternehmen über lediglich einen Raum mit einem Computer verfügt – gelegen innerhalb eines Büros, das es sich, ebenso wie die Telefonnummer, mit der Polnisch-Schwedischen Handelskammer teilt. Die unter dieser Adresse ansässigen Organisationen haben demnach beratende Funktionen, jedoch keine offensichtlichen Verbindungen zum Baugewerbe – auch lässt sich kein Beleg dafür finden, dass die Pilgrim Sp. z o. o. an irgendwelchen Bauprojekten in Polen beteiligt wäre: Die unternehmenseigene Website gibt ausschließlich schwedische Kunden an und selbst Recherchen durch Stoppafusket erbrachten keine Hinweise auf Aktivitäten des Unternehmens in der polnischen Bauwirtschaft.“²⁵³ „Im Jahr 2013 beliefen sich die Betriebseinnahmen auf USD 1,5 Mio. – gemeldete Mitarbeiter hatte das Unternehmen nicht“²⁵⁴

²⁵¹ Das ist beim Entsenden von Arbeitnehmern angesichts der Verbindlichkeit des A1-Formulars leichter gesagt als getan.

²⁵² Bericht zu Phase 1, S. 56

²⁵³ Bericht zu Phase 1, S. 56

²⁵⁴ ebenda, S. 53

Rechtliche Analyse: Eine der fünf Bedingungen für die Entsendung ist, dass der Arbeitgeber im Niederlassungsstaat (in diesem Fall Polen) gewöhnlich eine nennenswerte Geschäftstätigkeit ausübt. Diese Bedingung ist **nicht erfüllt**. Ein Arbeitgeber, der Arbeitnehmer entsendet, sollte im Entsende-Staat geschäftstätig sein. Laut Artikel 14(2) der Durchführungs-VO gilt das nur für einen "Arbeitgeber, der gewöhnlich andere nennenswerte Tätigkeiten als reine interne Verwaltungstätigkeiten auf dem Hoheitsgebiet des Mitgliedstaates, in dem das Unternehmen niedergelassen ist, ausübt, unter der Berücksichtigung aller Kriterien, die die Tätigkeit des betreffenden Unternehmens kennzeichnen (siehe oben Abschnitt 2.5, vierte Bedingung).

Schlussfolgerung: Die polnischen Arbeitnehmer, die von Pilgrim auf schwedische Baustellen geschickt wurden, hätten vom ersten Tag an unter dem schwedischen gesetzlichen System sozialversichert werden müssen, weil Pilgrim nicht alle Bedingungen erfüllte, die die Grund-VO und die Durchführungs-VO vorschreiben.

3. Ausbeutung der Arbeitskraft und Sozialdumping in reinster Form?

Laut eines investigativen Berichts der schwedischen Betrugsplattform Stoppafusket von Anfang 2014 sei es nicht nur etwa so, „ dass die Pilgrim Sp. z o.o. auf ihren vermeintlichen Entsendestatus vertraut und ihren Sozialversicherungssitz somit in Polen belassen habe; sie habe – durch Nutzung polnischer Subunternehmerkonstrukte – bis 2013 vielmehr auch vermieden, diese Beiträge im Entsendeland zu zahlen.“²⁵⁵

Rechtliche Analyse: Die Antwort auf die obige Frage lautet „**möglicherweise**“. Aus dem Phase-1-Bericht wird nicht deutlich, ob die Arbeitnehmer überhaupt nicht unter dem polnischen System versichert waren, oder „nur“ nicht durch Pilgrim, denn die Firma behauptete, von Verträgen für befristete Arbeitseinsätze, so genannte „Umowy o dzieło“-Verträge, Gebrauch zu machen (siehe unten unter Punkt 4).

Schlussfolgerung: Die schwedische Sozialversicherungsbehörde hätte eigentlich schon Anfang 2014 durch den investigativen Bericht alarmiert sein und die in Polen zuständige Sozialversicherungsbehörde ZUSand kontaktieren müssen, damit diese prüft, ob die Arbeitnehmer vor ihrer Entsendung dem polnischen Sozialversicherungssystem angeschlossen waren.

4. Konnte sich Pilgrim auf das polnische Gesetz für befristete Arbeitseinsätze „Umowy o dzieło“, berufen, um die Zahlung von Sozialversicherungsbeiträgen in Schweden zu verweigern?

„ In diesem Kontext habe man sich der Vertragsform für befristete Arbeitseinsätze, „Umowy o dzieło“, bedient. Diese befreit Unternehmen von der Zahlung von Sozialversicherungsbeiträgen für Arbeitskräfte, die für spezifische, zeitlich begrenzte Projekte nach Polen entsandt sind. Da es bei „Umowy o dzieło“ um einen Einsatz oder eine vorübergehende Versetzung und keine Hauptbeschäftigung geht, sollten die entsprechenden Sozialversicherungsbeiträge durch den Hauptauftraggeber getragen werden (...) Des Weiteren argumentiert Stoppafusket, das Konzept derartiger befristeter Arbeitseinsätze ließe sich nicht auf den Baubetrieb der Pilgrim Sp. z o.o. in Schweden anwenden.“²⁵⁶

Rechtliche Analyse: Nach Angaben auf einer für Ausländer in Polen bestimmten Webseite, die auf Englisch abgerufen werden können, handle es sich bei den Verträgen für befristete Arbeitseinsätze („Umowy o dzieło“) nicht um Arbeitsverträge, sondern um zivilrechtliche Verträge, die für einen bestimmten Zweck geschlossen würden: „Verträge für bestimmten Aufgaben oder Arbeiten werden häufig geschlossen, weil dabei keine sozialversicherungspflichtigen Abgaben anfallen. Sollte jedoch eine Firma einen solchen Vertrag mit einem Angestellten schließen, muss sie Sozialversicherungsbeiträge zahlen, so wie bei einem Arbeitsvertrag“²⁵⁷

²⁵⁵ ebenda, S. 54

²⁵⁶ Bericht zu Phase 1, S. 54 und ebenda: "Laut Interviews von Stoppafusket mit Mariusz Rutkowski, dem Geschäftsführer der Pilgrim Sp. z o.o., und Tadeusz Iwanowski, bezahlt der unmittelbare Arbeitgeber diese Sozialversicherungsbeiträge, die er dann wiederum Pilgrim Sp. z o.o. in Rechnung stelle. Da der Subunternehmer jedoch nicht verpflichtet ist, Sozialversicherungsbeiträge zu entrichten, erhielt die Pilgrim Sp. z o.o. eine „Nullrechnung“.

²⁵⁷ <http://www.foreignersinpoland.com/types-employment-contracts-poland/>

Sollte diese Information richtig sein, hätten die polnischen Sozialversicherungsbehörden zu prüfen, ob es sich bei den geschlossenen Verträgen in Wirklichkeit nicht doch um Arbeitsverträge handelt.

Schlussfolgerung: Die schwedische Sozialversicherungsbehörde hätte wenigstens im Rahmen der Koordinierung der sozialen Sicherheit ein Gesuch bei der zuständigen polnischen Sozialversicherungsbehörde einreichen und diese bitten können, zu prüfen, ob Pilgrims Behauptung auf Fakten beruht oder nicht.

5. Seit 2014 wurden A1-Formulare für Pilgrims Arbeiter ausgestellt. Wie konnte das passieren, wenn es sich doch in Wirklichkeit um eine Briefkastenfirma handelte?

“Nach 2013 wurden alle Arbeitskräfte dauerhaft bei der Pilgrim Sp. z o.o. angestellt und gemäß der Entsendrichtlinie mit einem A1-Formular nach Schweden entsandt.”²⁵⁸

Rechtliche Analyse: Wenn es (wie oben unter Punkt 2 analysiert) zutrifft, dass nach 2013 in der Niederlassung keine nennenswerte Geschäftstätigkeit ausgeübt wurde, dann wären die **A1-Formulare auf Basis von falschen Daten ausgestellt worden.**

Schlussfolgerung: Das zeigt, wie notwendig wirkliche Beweisdokumente sind, anstatt Formulare, auf denen lediglich ungeprüfte Angaben der Arbeitgeber eingetragen werden. (siehe Empfehlung A2 in Kapitel 4.2).

6. War Pilgrim verpflichtet, Sozialversicherungsbeiträge zu zahlen, da es als feste Niederlassung unter schwedisches (Steuer-)Recht fiel?

“Laut Gewerkschaft weist die Pilgrim Sp. z o.o. die Merkmale auf, die sie per Definition als permanente Niederlassung kennzeichnen: Arbeit auf einer Baustelle (Fixpunkt) in Schweden für einen Zeitraum von mehr als sechs Monaten. Diese Einstufung als permanente Niederlassung wiederum verpflichtet das Unternehmen zur Deklaration und Entrichtung der entsprechenden Arbeitgeberanteile an den schwedischen Sozialversicherungsbeiträgen.”²⁵⁹

Rechtliche Analyse: Würde das schwedische Recht angewendet, wäre es im Widerspruch zum vorrangigen EU-Recht, denn Artikel 12 Grund-VO erlaubt eine Entsendung von maximal 24 Monaten und nicht nur 6 Monaten und hätte unmittelbare Wirkung. EU-Recht hat Vorrang vor nationalem Recht. Es kann in diesem Falle sein, dass irrtümlich auf die Koordinierungs-Rahmen Bezug genommen wurde. Es kann aber auch sein, dass die Steuervorschriften der OECD-Musterabkommen gemeint waren. Hier gilt eine Frist von 6 Monaten. Überdies stammt der Begriff “permanente Niederlassung” aus dem Steuerrecht fürs Entsenden bzw. Abstellen von Arbeitnehmern. In Schweden hängt das Sozialversicherungssystem mit dem Steuersystem zusammen, was auf Seite 51 des Phase-1-Berichts erklärt wird.

Es kann auch sein, dass die Gewerkschaft annahm, Pilgrim sei eine Briefkastenfirma und daher in Schweden als ständige Niederlassung anzusehen sei. Solange die A1-Formulare von der in Polen zuständigen Behörde nicht zurückgezogen wurden, waren sie in Schweden verbindlich, was auch für die schwedischen Gewerkschaften galt. Aufgrund der (unvollständigen) Angaben in der Fallstudie ließe sich nur schließen, dass Pilgrim **nicht** verpflichtet war, Sozialversicherungsbeiträge zu zahlen, Sozialversicherungs- und Steuergesetzgebung nicht auseinander gehalten werden konnten.

Auch die Tatsache, dass sich die Fallstudie häufig auf die Sozialversicherungsverpflichtungen der Arbeitgeber bezieht, die unter Tarifrecht fallen, zudem zusammengestellt von Foren und nicht von Ämtern, verwischt das Bild. Es sieht so aus, als es im Konflikt zwischen Pilgrim und den schwedischen Beteiligten nicht um die gesetzliche Sozialversicherung ging, sondern um zusätzliche Sozialschutzvereinbarungen, die abgedeckt sind durch arbeitsrechtliche Konfliktregeln und nicht durch das Sozialversicherungs koordinierungsrecht.

258 Bericht zu Phase 1, S. 54

259 ebenda, S. 54

Schlussfolgerung: Dies ist nicht der einzige Fall, wo Fachleute, Vorschriften verschiedener Gebiete, vermischen. Das zeigt, wie rechtlich komplex das Entsenden von Arbeitnehmern ist und erklärt, warum es so schwer ist, unseriösen grenzüberschreitenden Service-Anbietern das Handwerk zu legen.

7. Hätte Pilgrim Sozialversicherungsbeiträge nach dem Tarifrecht der schwedischen Bauindustrie zahlen sollen?

“Die Baugewerkschaft Byggnads Väst ist der Auffassung, dass der Subunternehmer – selbst in der Entsendesituation, die ab 2013 gegeben war – gemäß dem Tarifvertrag für die schwedische Bauindustrie verpflichtet gewesen wäre, Sozialversicherungsbeiträge in Schweden zu entrichten. Wie aus Lohnabrechnungen jedoch ersichtlich, hat Pilgrim Sp. z o.o. für rund 50 Arbeitskräfte, die auf Basis einer Auftragsuntervergabe durch Serneke auf zwei Göteborger Baustellen dieses Unternehmens geschickt wurden, keine Arbeitgeberanteile an den Sozialversicherungsbeiträgen gezahlt, obgleich die entsprechenden Anteile der Arbeitnehmer von deren Löhnen einbehalten wurden. Die schwedische Sozialversicherung wurde gebeten zu bestätigen, dass die betreffenden Beiträge in Schweden zu entrichten gewesen wären. Sollte die Antwort positiv ausfallen, könnten sich die für die vergangenen vier Jahre (2011–2014) geschuldeten Beiträge auf eine Summe von SEK 313.000 (EUR 35.000) belaufen.”²⁶⁰

Rechtliche Analyse: Aus dem Blick der Grund-VO muss die Frage verneint werden. Sozialversicherungsbeiträge unter dem Tarifrecht sind nicht durch den persönlichen Geltungsbereich der Grund-VO abgedeckt. Letztere ist auf sozialversicherungsrechtliche Verpflichtungen beschränkt. Solange für Pilgrims Arbeiter ausgestellte A1-Formulare nicht zurückgezogen werden (siehe oben unter Punkt 5), muss Pilgrim keine schwedischen Sozialabgaben zahlen, wenn die voraussichtliche Entsende-Dauer jedes Arbeiters 24 Monate beträgt. Eine Antwort auf die Frage, ob nicht-gesetzliche auf Tarifverträgen beruhende Beiträge unter der EU-Entsende-Richtlinie erforderlich sind, gibt der Bericht zu Phase 2 über Aspekte des Arbeits- und Unternehmensrechts.

3.5 SCHLUSSBEMERKUNGEN

Die drei oben analysierten Fallstudien, die gesammelten “anekdotischen medialen Beweise” aus dem investigativen Journalismus und die Ergebnisse akademischer Forschung geben ein umfassendes Bild über den Missbrauch von grenzüberschreitenden Arbeitsmärkten durch Arbeitgeber. Die betroffenen Arbeitnehmer kennen meistens ihre Rechte nicht. Das zeigen zum Beispiel die ausgewerteten Interviews von Wagner und Berntsen, die mit Arbeitnehmern auf der Baustelle der Europäischen Zentralbank in Deutschland, auf der Baustelle des Seehafens “Eemshaven” in den Niederlanden und an Einsatzorten der Fleischindustrie und der Supermarktvertriebszentren geführt wurden²⁶¹. Die Rechtsstellung der Arbeitnehmer ist schwierig auszumachen. Denn die meisten präsentierten Fälle, entpuppten sich nach Prüfung der Fakten als nicht einwandfreie Entsendungen, weil der Arbeitgeber im Beschäftigungsstaat nicht wirklich niedergelassen war oder keine arbeitsrechtliche Beziehung mit dem Arbeitnehmer hatte.

²⁶⁰ Bericht zu Phase 1, S. 55

²⁶¹ L.E. Berntsen, *Agency of labour in a flexible pan-European labour market: A qualitative study of migrant practices and trade union strategies in the Netherlands* (übersetzt: Agentur für Arbeit in einem flexiblen pan-europäischen Arbeitsmarkt: Eine qualitative Studie über Praktiken von Wanderarbeitnehmern und über Gewerkschaftsstrategien in den Niederlanden), Promotionsarbeit an der Universität von Groningen, SOM Recherchezentrum 2015, und I. Wagner, *Posted Work and Deterritorialization in the European Union: A study of the German Construction and Meat Industry* (übersetzt: Entsandte Arbeitnehmer und die Deterritorialisierung in der Europäischen Union: Eine Studie über die deutsche Bauindustrie und die Fleischindustrie), Promotionsarbeit an der Universität von Groningen, SOM Recherchezentrum 2015. Beide Autoren erforschten auf Mikro-Ebene die Strategien von Wanderarbeitern/ entsandten Arbeitnehmern und die von Gewerkschaften, und zwar aufgrund von Interviews, die auf zwei Großbaustellen geführt wurden sowie an Einsatzorten im Einzelhandel und in der Fleischindustrie in den Niederlanden und Deutschland. Bezüglich des Vereinigten Königreichs siehe C. Barnard und A. Ludlow, *Enforcement of Employment Rights by EU-8 Migrant Workers in Employment Tribunals* (übersetzt: Durchsetzung von Arbeitnehmerrechten auf Arbeitsgerichten von Wanderarbeitnehmern aus acht EU-Ländern), präsentiert als Arbeitspapier auf der LLRN Konferenz vom 25-27 Juni 2015 in Amsterdam.

Die drei Fallstudien fokussierten Briefkastenfirmen, die zum Zwecke der Entsendung gegründet wurden. Die Arbeitnehmer schienen nur unter ihrer direkten Aufsicht zu stehen. In Wirklichkeit handelte es sich um vorgetäuschte Unterauftragsvergabe und unzulässige Beschaffung von Arbeitskräften. Die Arbeitnehmer übten keine echte Tätigkeit in ihrem Heimatland aus, arbeiteten aber (meistens) ständig als entsandte Arbeitnehmer in einem anderen Mitgliedstaat. Es kam vor, das sie abwechselnd entsendet wurden, das heißt hintereinander an verschiedene Firmen und/oder in verschiedene Mitgliedstaaten, oder sie wurden immer wieder in denselben Staat entsandt und gezwungen, während der Zwischenzeiten unbezahlten Urlaub zu nehmen.

Damit bestätigen die drei Fallstudien, neben den anderen erwähnten Beweismitteln, dass man über den Missbrauch der im EU-Binnenmarkt gewährten Arbeitnehmerfreizügigkeit besorgt sein muss. Denn die Entsendevorschrift der Grund-VO wird gezielt missbraucht. Sie ist im Wettbewerb um billige Löhne auf den Arbeitsmärkten der Aufnahmeländer zu einem wesentlichen Bestandteil der Geschäftsmodelle geworden. Besonders in der deutschen Fleischindustrie stößt man auf Schwierigkeiten, illegale Praktiken bis hin zum Menschenhandel zu bekämpfen.²⁶²

Für die Gewerkschaften und die (unterbesetzten) Vollstreckungsbehörden ist es schwierig, die Umstände ausfindig zu machen und zu bekämpfen. Die Umstände im grenzüberschreitenden Kontext ändern sich ständig: Firmen verschwinden oder gehen Bankrott. Das erschwert den Gewerkschaften und Behörden, die ortsüblichen Arbeitsnormen durchzusetzen. Selbst in den selten Fällen, wo sie es ihnen gelang, die Arbeitnehmer zu kontaktieren, stießen sie auf enorme praktische Schwierigkeiten festzustellen, welche Vorschrift in welcher individuellen Arbeitsbeziehung anzuwenden war. Denn die Regeln sind in grenzüberschreitenden Situationen einfach zu kompliziert.²⁶³

Da fällt es nicht schwer, eine strengere Aufsicht und Durchsetzung zu fordern. Damit dies wirken kann müssten zugleich im gesetzlichen Rahmenwerk Schlupflöcher geschlossen und Unstimmigkeiten aufgehoben werden. Deutlich heißt es im Praktischen Leitfaden, dass die „Entsendevorschriften, nicht in Anspruch genommen werden dürfen, um für Unternehmen oder Aufträge durch fortlaufende Entsendung verschiedener Arbeitnehmer auf ein und dieselbe Position und für dieselben Zwecke Mitarbeiter bereitzustellen.“²⁶⁴

Doch gerade das scheint in allen drei oben beschriebenen Fällen passiert zu sein: Das Entsenden als die Regel und nicht als die Ausnahme. Um fortlaufendes oder aufeinander folgendes Entsenden zu vermeiden, ist es unbedingt erforderlich, die Regelungslücken zu schließen. Eine davon ist, dass ein Arbeitnehmer unmittelbar nach Beenden einer Entsendung wieder entsandt werden kann. Es darf ja nur nicht an dieselbe Firma im selben Land geschehen. Deshalb sollte ein sechstes Kriterium zu den bestehenden fünf hinzugefügt werden, die allesamt vor der Entsendung erfüllt sein müssen. So wie der Arbeitgeber eine gewöhnliche Geschäftstätigkeit im Entsendestaat ausüben muss, sollte auch der entsandte Arbeitnehmer ein Land haben müssen, wo er gewöhnlich Arbeitstätigkeiten ausübt. Das führt uns zum letzten Teil dieser Studie: Empfehlungen.

262 Die Agentur der Europäischen Union für Grundrechte (FRA) forderte eine "Null-Toleranz für schwerwiegende Formen der Ausbeutung von Arbeitskräften" (einschließlich vorgetäuschter Entsendung) in ihrem Bericht über *Severe Labour Exploitation: Workers Moving within or into the European Union, States' Obligations and Victims' Rights* (übersetzt: *Schwerwiegende Ausbeutung von Arbeitskräften: Wanderarbeiter innerhalb der Europäischen Union, Staatsverpflichtungen und Opferrechte*), Brüssel 2015.

263 Gleichartig: Berntsen (Fußnote 92), S. 170 – 175; Wagner (Fußnote 92), S. 70 – 76

264 Praktischer Leitfaden, S. 8

KAPITEL 4.

ABSCHLIESSENDE EMPFEHLUNGEN

EMPFEHLUNGEN ZUR LÖSUNG VON PROBLEMEN MIT DEN EU-SOZIALVERSICHERUNGSKOORDINIERUNGSREGELN

Weiter unten geben wir 20 Empfehlungen (siehe A-H), damit die Schwächen der derzeitigen Vorschriften und deren Anwendung behoben sowie deren Aufsicht und Durchsetzung verstärkt und so Sozialdumping und –betrug wirksam bekämpft werden.²⁶⁵

Wir zogen auch radikale Lösungen in Betracht (siehe hier unten), ließen sie jedoch fallen. Sie hätten weitreichende Folgen ohne die Garantie gehabt, den Arbeitnehmern zu nützen:

Anreize für Briefkastenfirmen-Strategien beseitigen, indem die Ausnahme von der Lex loci laboris-Regel fürs Entsenden abgeschafft wird?

Die radikalste Lösung wäre es, sämtliche Ausnahmen vom Beschäftigungsstaat-Prinzip für die Entsendung von Arbeitnehmern, d.h. den gesamten Artikel 12 der Grund-VO abzuschaffen. Dann wären entsandte Arbeitnehmer rechtlich so gestellt wie einheimische Arbeitnehmer. Das aber wäre für ehrlich entsandte Arbeitnehmer nicht immer von Vorteil. Die Idee müsste weiter untersucht werden. Dabei wäre es interessant, einen Vergleich mit unternehmensintern versetzten Arbeitnehmern anzustellen, die aus Drittlandstaaten kommen. Diese sind vom ersten Tag an unter dem System des Aufnahmelandes versichert und dort manchmal besser versichert als Unternehmensintern transferierte Arbeitnehmer, die keine Drittstaatsangehörigen sind und innerhalb der EU versetzt werden (siehe Artikel 18(2)(c) Richtlinie 2014/66). Ebenso interessant wäre ein Vergleich mit der steuerrechtlichen Behandlung von entsandten, befristet eingesetzten Leiharbeitern sowie entsandten Arbeitnehmern mit so genannten „Nur-Arbeitskraft“-Verträgen, die vom ersten Tag an der Steuergesetzgebung des Aufnahmelandes unterliegen.

In bestimmten Branchen sollte es möglich sein, Vorsorgemaßnahmen zu treffen. Zum Beispiel, indem man die Ausnahme von der Lex loci laboris-Regel unter die Bedingung stellt, nachzuweisen, dass mit dem entsandten Arbeitnehmer „ehrlich zusammengearbeitet“ wird (folglich nicht nur eine allgemeine Befreiungsklausel wie in Artikel 16 Grund-VO), sondern auch eine allgemeine Vorbehaltsklausel mit umgekehrter Beweislast. Siehe Empfehlung 1a.

²⁶⁵

Das "Nur-Ein-Staat"-Prinzip abschaffen, um den Spielraum für Sozialdumping zu verkleinern?

Gründe dafür: Schaffte man für grenzüberschreitende Arbeitnehmer das "Nur-Ein-Staat"-Prinzip ab, könnte man diese unter Umständen den Sozialversicherungssystemen zweier (oder mehrerer) Länder unterstellen: für wohnsitzbezogene Sozialleistungen dem des Entsendestaats (Standard) und für arbeitsbezogene Sozialleistungen dem des Beschäftigungsstaats. So flexibel gehandhabt, wäre der Spielraum für Sozialdumping kleiner. Die sozialversicherungsrechtliche Situation eines entsandten Arbeitnehmers könnte mit seiner steuerrechtlichen in Einklang gebracht werden. Steuerlich und sozialversicherungsrechtlich könnten für ihn gleichzeitig zwei oder mehr Staaten zuständig sein.

Gründe dagegen: Dies würde die Koordinierung der Sozialversicherungssysteme noch mehr komplizieren. Rechtliche Komplexität ist es gerade, die zur Umgehung oder Vermeidung genutzt wird. Es wäre auch ein Vorteil für Arbeitgeber, die ihre Arbeitnehmer gleichzeitig oder aufeinanderfolgend in mehrere Länder entsenden, und es entstünden Probleme für die Arbeitnehmer, wenn es um die Zahlung von Sozialleistungen geht

Die Einführung eines EU-weiten Sozialversicherungssystems für höchst mobile Arbeitnehmer wie Berufskraftfahrer verdient weiteren Forschungsaufwand²⁶⁶

Empfehlungen:

A. Das "Prinzip der loyalen Zusammenarbeit" in Branchen mit hohen Betrugsrisiken operationalisieren

- 1) Unter Hinweis auf das "Prinzip der loyalen Zusammenarbeit" sollte EU-gesetzlich sichergestellt sein, dass die Sozialversicherungsbehörden und die Aufsichtsämter **genügend Ressourcen für die Überwachung der Einhaltung der Vorschriften** der Grund-VO (883/04) und der Durchführungs-VO (987/09) haben, insbesondere für Wirtschaftsbereiche mit hohen Betrugsrisiken.²⁶⁷
- 2) In Wirtschaftsbereichen mit hohen Betrugsrisiken sollten die Angaben der Arbeitgeber **standardgemäß auf Echtheit überprüft** werden, **bevor** die A1-Formulare ausgestellt werden. So kann schon vorab ihr Missbrauch verhindert werden. Alternativ sollte ein fälschungssicherer Sozialversicherungsausweis eingeführt werden²⁶⁸, auf dem alle notwendigen Daten gespeichert werden. So könnte der Sozialversicherungsstatus des entsandten Arbeitnehmers anhand der darauf gespeicherten Angaben festgestellt werden.
- 3) Die **A1-Formulare** sollten **vorab (ex-ante)** ausgestellt werden müssen. Zumindest sollte es für Entsendungen in Wirtschaftsbereiche mit hohen Betrugsrisiken keine rückwirkende Gültigkeit geben.
- 4) Informationsaustausch stärken: **Der im Aufnahmestaat übliche Bruttolohn sollte auf dem A1-Formular angegeben werden**, und zwar als Grundlage für die Einziehung von Beiträgen. So soll im Entsendestaat eine Nivellierung nach unten der Bemessungsgrundlage für Sozialversicherungsbeiträge verhindert werden

B. Die Entsendedauer auf 12 Monate und für bestimmte Branchen auf 183 Tage begrenzen

- 5) **Der Ausnahme- Charakter von Entsendungen** sollte durch eine Dauer-Begrenzung auf zwölf Monate **untermauert werden**. Wenn es der Aufnahmestaat erlaubt, sollte die Dauer auch länger sein dürfen, wie es unter der alten Grund-VO (1408/71) möglich war. Besser wäre eine Beschränkung auf 183 Tage. Das wäre in Übereinstimmung mit dem Steuerrecht (siehe allgemeine Empfehlungen).

²⁶⁶ Mit einem Mindestniveau, das dem Durchschnitt der 28 EU-Staaten entspricht

²⁶⁷ Diese sind: Landwirtschaft, Bauindustrie, Fleischindustrie, Gütertransportwirtschaft, Gaststättengewerbe, Reinigungsdienstleistungen, Dienstleistungen in Privathaushalten (alle einschließlich dort tätiger Arbeitsvermittler)

²⁶⁸ Wie von der Europäischen Föderation der Bau- und Holzarbeiter (EFBWW) empfohlen.

- 6) Die **Sozialpartner** sollten für Wirtschaftsbereiche mit hohen Betrugsrisiken **eine andere als die einjährige Standardhöchstdauer** vereinbaren können. Es bedarf allerdings weiterer Untersuchungen, ob es sektorale Sozialdialogausschüsse auf EU-Ebene entscheiden können. Wenn ja, wäre es ein Anstoß für Kollektivverhandlungen.

C. Ein Kriterium für das „Land, wo der Arbeitnehmer gewöhnlich arbeitet“ einführen

- 7) Es sollten mehr als ein Monat an Versicherungszeiten erforderlich sein, die der entsandte Arbeitnehmer im Heimatstaat zurückgelegt hat, mindestens 3 oder 6 Monate. Das würde sein Gebundensein an das Sozialversicherungssystem des Landes, wo er gewöhnlich wohnt und arbeitet stärken. Dazu müsste eine zusätzliche Bedingung in der Grund-VO und der Durchführungs-VO eingebaut werden. Das ginge aber nur in Übereinstimmung mit der EU-Verordnung Rom I und der EU-Entsende-Richtlinie, denen nach der **Arbeitnehmer in dem Land sozialversichert sein muss, wo er gewöhnlich arbeitet**. Zusätzliche Impulse kommen von der EU-Richtlinie 2014/67, Artikel 4(2c) und 4(2d). Ein Kriterium für das „Land, wo der Arbeitnehmer gewöhnlich arbeitet“ in die Koordinierungsverordnungen einzuführen, würde eine Rechtslücke füllen, nämlich die, dass Arbeitnehmer dann nicht mehr der Reihe nach an andere Firmen in andere Länder versandt werden können.

Außerhalb der Entsende-Problematik stehen Auslandsstudenten und Personen, die aufgrund ihres ständigen Wohnorts im Heimatland sozialversichert sind. Sie würden sowieso das vorgeschlagene Kriterium erfüllen und sollten es deshalb nicht erfüllen müssen.

D. Verhindern, dass Sozialbeiträge nirgendwo gezahlt werden

- 8) Eine europäische **Verantwortungskette**, die demnächst mit EESSI²⁶⁹, dem elektronischen Datenaustausch unter den europäischen Sozialversicherungsträgern, starten soll²⁷⁰, mag ein nützliches Instrument sein, insbesondere für „gute Arbeitgeber“ aus Branchen mit hohen Betrugsrisiken. Denn diese könnten durch EESSI entlastet werden. EESSI soll die Wachsamkeit über die Dienstleistungslieferketten stärken. EESSI soll Informationen über alle Glieder der Dienstleistungslieferkette austauschen, einschließlich Arbeitsvermittlern und Endverbrauchern. Damit würde die Mafia-ähnliche Vermeidung von Sozialversicherungsbeiträgen im Entsendestaat unterbunden.
- 9) Auf nationaler und/oder sektoraler Ebene sollten die Vertragspartner zugelassen und mit einem Qualitätssiegel versehen werden müssen. Das Siegel soll den Endnutzern zeigen, dass sie es mit einem seriösen Vertragspartner zu tun haben²⁷¹.
- 10) Die **Eintreibung der Sozialversicherungsbeiträge** sollte **in den Händen der Beschäftigungsstaaten** liegen, wenigstens für Wirtschaftsbereiche oder Regionen mit hohen Betrugsrisiken. Das würde die Eintreibung von Beiträgen in Staaten ohne hochentwickelte elektronische Verwaltung vereinfachen. Der Beschäftigungsstaat sollte die Beiträge reibungslos an die zuständige Behörde des Entsendestaats transferieren können, was er vorher nachzuweisen hätte.²⁷²

E. Wiederholungsbetrüger europaweit registrieren

- 11) Unternehmen, die in betrügerischer Weise die Koordinierungsgesetze der Sozialversicherungen verletzt haben, **sollten angemessen sanktioniert und von öffentlichen Ausschreibungen** (einschließlich der damit verbundenen Unteraufträge) **ausgeschlossen** werden.²⁷³ Zu diesem Zweck sollte ein europäisches Unternehmensregister geschaffen werden. Eine europäische Firmenregisternummer wäre in dieser Hinsicht nützlich. Die Richtlinie 2009/52, Artikel 7 regt dazu an.

Was den Straßengüterverkehr angeht, sollte die Nicht-Einhaltung von ERRU, abschreckend sanktioniert werden.

269 Der elektronische Austausch von Sozialversicherungsdaten (EESSI) soll 2017 nach mehrjähriger Verzögerung lanciert werden.

270 Hier wären weitere Untersuchungen erforderlich, weil die grenzüberschreitende Zuständigkeit für Sozialversicherungsbeiträge technisch schwierig zu operationalisieren ist. Die Pflicht der Auftragsnehmer einen Teil der Zahlungen an ihre (grenzüberschreitend tätigen) Unterauftragsnehmer zurückzuhalten, um offen stehende Beitragsverpflichtungen des Unterauftragnehmers zu begleichen, wäre machbar und im grenzüberschreitenden Kontext abschreckend.

271 Das muss nicht immer funktionieren, wie die Fallstudie über die schwedische Bauindustrie zeigt – war Pilgrim als Vertragspartner zertifiziert

272 Eine Idee von Piet Van den Bergh ACV-CSC auf einer Präsentation vom 18. May 2016: 'Posting & how to ensure the effective payment of social security contributions?' (übersetzt: Wie die effektive Zahlung von Sozialversicherungsbeiträgen bei der Entsendung von Arbeitnehmern gewährleisten?) Ein automatischer Datenaustausch in einem SEPA-ähnlichen Umfeld müsste untersucht werden.

273 Siehe Artikel 57 Richtlinie 2014/24, der besagt, dass Unternehmen von öffentlichen Ausschreibungen ausgeschlossen werden sollten, die illegalen Menschenhandel zum Zwecke der wirtschaftlichen Ausbeutung trieben.

F. Den entsandten Arbeitnehmer einbeziehen: Ihm erklären, was das A1-Formular bedeutet und ihm bewusst machen, dass er beteiligt ist

- 12) Der Arbeitnehmer sollte rechtzeitig auf schriftlichem Wege über die Erteilung oder die Aberkennung der A1-Entsendebescheinigung informiert werden, sollte nicht er, sondern sein Arbeitgeber die Antragstellung veranlasst haben.²⁷⁴
- 13) Vorschriften über abwechselnde Tätigkeiten in zwei oder mehr Mitgliedstaaten (Art. 13 Reg 883/04) sollten im Hinblick auf Schlupflöcher überprüft und verschärft werden, damit sie nicht in alternativen künstlichen Entsendevereinbarungen genutzt werden können, da heute die Entsende-Vorschriften in einigen Entsendestaaten strikter ausgelegt werden als früher.²⁷⁵
- 14) Einvernehmliche Ausnahmevereinbarungen nach Artikel 16 Grund-VO (allgemeine Schutzklausel) sollten zuallererst im Interesse der Arbeitnehmer und nur unter außergewöhnlichen Umständen getroffen werden. Es sollte die Standard-Regel angelegt werden, dass solche Ausnahmevereinbarungen nicht länger als fünf Jahre laufen dürfen. Damit sollen Fälle wie der im Schlecker-Urteil vermieden werden (siehe Bericht über Firmen und Arbeitsrecht). Es ist daher unbedingt erforderlich, dass der Arbeitnehmer weiß, was in seinem Interesse verhandelt wurde, und dass seine Einwilligung überprüft wird. Letztere gilt insbesondere für Wirtschaftsbereiche mit hohem Betrugsrisiko.
- 15) Zu untersuchen wäre, ob für Transportarbeiter eine Vorschrift nach dem Vorbild der "Heimatbasis"-Regel für Flugpersonal, nur strenger als diese, geschaffen wird.²⁷⁶

G. Das Prinzip "Kontrolle durch den Herkunftsmitgliedstaat" abschaffen

- 16) Die Aufsichts- und Durchsetzungskompetenzen der Heimat- und der Gastländer sollten ausgewogener verteilt werden (so wie es Artikel 9 in der Durchsetzungs-Richtlinie zu Entsende-Richtlinie vorsieht). Die zuständigen Behörden im Gastland sollten die Zuverlässigkeit der A1-Entsendebescheinigung prüfen und sie gegebenenfalls zurückziehen können, und zwar in Wirtschaftsbereichen mit hohem Betrugsrisiko, wenigstens bei ernstem Zweifel, ob es sich um eine echt Entsendung handelt.

H. Transparenz erhöhen und die kreative Ausnutzung von Komplexität verhindern

- 17) In der A1-Entsendebescheinigung sollte der Beschäftigungsstaat und der Bruttolohn angegeben sein, nach dem sich die zu zahlenden Sozialversicherungsbeiträge bemessen. Tagesspesen und/oder andere steuerfreie Auslandsaufwandsentschädigungen sollten die Bemessungsgrundlage nicht verkleinern dürfen.
- 18) Es sollte in jedem Mitgliedstaat eine einzige Anlaufstelle eingerichtet werden, die auf grenzüberschreitende Sozialversicherungsfragen (Sozialbeiträge und -leistungen) spezialisiert ist, denn in den Mitgliedstaaten sind die Zuständigkeiten fragmentiert und verteilen sich auf zu viele Behörden.²⁷⁷
- 19) Es sollte eine europäische Datenbank²⁷⁸ aufgebaut werden, auf der alle A1-Entsendebescheinigungen abgelegt werden; zumindest sollten die entsprechenden nationalen Datenbanken vernetzt werden. So könnten die ausgestellten A1-Formulare besser überprüft werden.
- 20) Artikel 5 der EU-Kraftverkehrszulassungsverordnung (1071/2009), der eine tatsächliche und dauerhafte Niederlassung in einem Mitgliedstaat vorschreibt, sollte präzisiert werden, damit er nicht zum Gebrauch von Briefkastenfirmen genutzt werden kann. Hier könnte man Artikel 12 (die Entsendevorschrift) und Artikel 13 (Ausübung von Tätigkeiten in zwei oder mehr Mitgliedstaaten) der Grund-VO als Vorbild nehmen. Denn Artikel 12 schreibt dem Arbeitgeber die Ausübung einer nennenswerten Geschäftstätigkeit im Entsendestaat vor, Artikel 13, einen registrierten Geschäftssitz im Entsendestaat.

274 Weitere Überlegungen wären notwendig, um zu ermitteln, wie die Wahrnehmung der Arbeitnehmer bei in ihrem Namen gefällten Rechtsurteilen geprüft werden könnte. Siehe die Dokumentation über den vor dem EuGH (Fußnote 58) behandelten Schwindel von Bogdan Chain. (Rechtssache C-189/14).

275 Siehe Bots Schlussfolgerung über das falsche Szenario (A-G) im Schwindelfall Bogdan Chain (Rechtssache C-189/04).

276 Artikel 4(10) der VO 987/2009 bestimmt für Flugbesatzungen, dass das anwendbare Recht aufgrund der voraussichtlich in den folgenden zwölf Kalendermonaten auszuübenden Tätigkeiten zu ermitteln ist. Dabei darf sich während dieses Zeitraums die Situation der betroffenen Person nicht substantiell ändern, sondern nur das Arbeitsablaufmuster.

277 Der elektronische Austausch von Sozialversicherungsdaten (EESSI) soll 2017 lanciert werden. Dann wären über 8500 Einrichtungen über Netzwerkzugänge miteinander verbunden.

278 Empfohlen wurde das schon im FreScco-Bericht *Good practices of procedures related to the granting of Portable Document A1: an overview of country practices*, (übersetzt: Bewährte Vorgehensweisen bei der Zuerkennung des portablen A1-Formulars: ein Länderüberblick), Mai 2014, S. 32

COMPANY

TEIL III

BRIEFKASTENFIRMEN UND BESTEUERUNG

Edoardo Traversa und François Henneaux

Dezember 2016



INHALT VON TEIL III

Liste der Akronyme und Abkürzungen	93
<hr/>	
Umfang und Aufbau des Berichts	
1. Umfang des Berichts	95
2. Aufbau des Berichts	96
<hr/>	
Kapitel 1. Briefkastenfirmen: Regulierungskonzept und laufende Initiativen	97
1. Zuordnung der Befugnis zur Besteuerung und zum Informationsaustausch zwischen den EU-Mitgliedstaaten: allgemeine Grundsätze	97
2. Die EU begrenzt das Recht eines EU-Mitgliedstaates, Gegenmaßnahmen auf eine Briefkastenfirma anzuwenden, die ihren Sitz in einem anderen EU-Mitgliedstaat hat	105
3. Die EU begrenzt das Recht von EU-Mitgliedstaaten, Briefkastenfirmen auf ihr Staatsgebiet zu ziehen	107
4. Laufende Initiativen mit Einfluss auf die Besteuerung von Briefkastenfirmen	110
<hr/>	
Kapitel 2. Analyse der Fallstudien	116
1. Fallstudie zur Fleischindustrie	116
2. Fallstudie im Transportsektor	118
3. Fallstudie aus der Baubranche	119
4. Fallstudie zur Fertigungsindustrie	120
5. Fallstudie über die Gesellschaft, die bewusst an der Einhaltung ihrer Steuerverpflichtungen scheitert	121
<hr/>	
Kapitel 3. Unsere Empfehlungen für den EGB	122
1. Allgemeine Empfehlungen	122
2. Empfehlungen zu den Steuerthemen der Fallstudien	124
<hr/>	
Referenzen	126
1. EU- und EWR-Dokumente	126
2. OECD-Dokumente	129
3. Dokumente der Vereinten Nationen	130
4. Bilaterale Steuerabkommen	130
5. Leitfäden, Bücher und Berichte	130
6. Artikel und Präsentationen	131

LISTE DER AKRONYME UND ABKÜRZUNGEN

Bekanntmachung der Kommission zur staatlichen Beihilfe 2016	Bekanntmachung der Europäischen Kommission vom 19. Juli 2016 zum Begriff der staatlichen Beihilfe im Sinne des Artikels 107 Absatz 1 des Vertrags über die Arbeitsweise der Europäischen Union
Richtlinie zur Bekämpfung von Steuervermeidung	Richtlinie 2016/1164 des Rates vom 12. Juli 2016 mit Vorschriften zur Bekämpfung von Steuervermeidungspraktiken mit unmittelbaren Auswirkungen auf das Funktionieren des Binnenmarkts
BEPS	Aushöhlung der Steuerbasis und Gewinnverlagerung
BEPS-Bericht zu Aktionspunkt 6	OECD, Preventing the Granting of Treaty Benefits in Inappropriate Circumstances (Verhinderung der Gewährung von Abkommensvorteilen unter unangemessenen Umständen), Aktionspunkt 6 – 2015 Abschlussbericht, Paris, OECD-Veröffentlichung, 2015
BEPS-Bericht zu Aktionspunkt 7	OECD, Preventing the Artificial Avoidance of Permanent Establishment Status (Verhinderung der künstlichen Umgehung des Status als Betriebsstätte), Aktionspunkt 7 – 2015 Abschlussbericht, Paris, OECD-Veröffentlichung, 2015
Bilaterales Steuerabkommen Deutschland – Polen	Abkommen vom 14. Mai 2003 zwischen der Bundesrepublik Deutschland und der Republik Polen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen
Bilaterales Steuerabkommen Deutschland – Rumänien	Abkommen vom 4. Juli 2001 zwischen der Bundesrepublik Deutschland und Rumänien zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen
Bilaterales Steuerabkommen Litauen – Niederlande	Abkommen vom 16. Juni 1999 zwischen dem Königreich der Niederlande und Rumänien zur Vermeidung von Doppelbesteuerung und Verhinderung von Steuerhinterziehung auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen
Bilaterales Steuerabkommen Niederlande – Rumänien	Abkommen vom 5. März 1998 zwischen dem Königreich der Niederlande und Rumänien zur Vermeidung von Doppelbesteuerung und Verhinderung von Steuerhinterziehung auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen
Bilaterales Steuerabkommen Niederlande – Vereinigtes Königreich von Großbritannien	Abkommen vom 26. September 2008 (in der geltenden Fassung gemäß Protokoll vom 12. Juni 2003) zwischen der Regierung des Königreichs Großbritannien und Nordirland und der Regierung des Königreichs der Niederlande zur Vermeidung von Doppelbesteuerung und Verhinderung von Steuerhinterziehung auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen und vom Kapitalertrag
Bilaterales Steuerabkommen zwischen Polen und Schweden	Abkommen vom 19. November 2004 zwischen der Regierung der Republik Polen und der Regierung des Königreichs Schweden zur Vermeidung von Doppelbesteuerung und Verhinderung von Steuerhinterziehung auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen

GKB	Gemeinsame Körperschaftsteuer-Bemessungsgrundlage
GKB-Richtlinienentwurf	Vorschlag der Europäischen Kommission vom 25. Oktober 2016 für eine Richtlinie des Rates zu einer gemeinsamen Körperschaftsteuer-Bemessungsgrundlage
GKKB	Gemeinsame konsolidierte Körperschaftsteuer-Bemessungsgrundlage
GKKB-Richtlinienentwurf	Vorschlag der Europäischen Kommission vom 25. Oktober 2016 für eine Richtlinie des Rates zu einer gemeinsamen konsolidierten Körperschaftsteuer-Bemessungsgrundlage
CFC	Beherrschtes ausländisches Unternehmen
Richtlinie über die verwaltungstechnische Zusammenarbeit in Steuerangelegenheiten	Richtlinie 2011/16/EU des Rates vom 15. Februar 2011 über die Zusammenarbeit der Verwaltungsbehörden im Bereich der Besteuerung und zur Aufhebung der Richtlinie 77/799/EWG.
EuGH	Gerichtshof der Europäischen Union
EU	Europäische Union
SOMO-Bericht	K. McGauran, The impact of letterbox companies on labour rights and public revenue (Die Auswirkung von Briefkastenfirmen auf Arbeitsrechte und staatliche Einnahmen), Amsterdam, SOMO, Juni 2016
OECD	Organisation für wirtschaftliche Zusammenarbeit und Entwicklung
OECD-Kommentar	Kommentar der OECD zum Modell des Abkommens der Besteuerung von Einkommen und Vermögen
OECD-Musterabkommen	OECD-Musterabkommen zur Besteuerung von Einkommen und Vermögen
Mutter-/ Tochtergesellschaftsrichtlinie	Richtlinie (EU) 2015/121 des Rates vom 27. Januar 2015 zur Änderung der Richtlinie 2011/96/EU über das gemeinsame Steuersystem der Mutter- und Tochtergesellschaften verschiedener Mitgliedstaaten
EUV	Vertrag über die Europäische Union
AEUV	Vertrag über die Arbeitsweise der Europäischen Union
MwSt.	Mehrwertsteuer
MwSt.-Richtlinie	Richtlinie 2006/112/EG des Rates vom 28. November 2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem

UMFANG UND AUFBAU DES BERICHTS

1. UMFANG DES BERICHTS

Der vorliegende, vom Europäischen Gewerkschaftsbund in Auftrag gegebene Bericht behandelt die Steueraspekte des Phänomens der Briefkastenfirmen in der Europäischen Union. Der Bericht greift auf vier Fallstudien zurück, die, inspiriert von realen Situationen, die in einem früheren Bericht, der von der SOMO im Rahmen desselben EGB-Projekts („der SOMO-Bericht“)²⁷⁹ erstellt wurde, jeweils die Fleischindustrie, den Transportsektor, die Baubranche und die Fertigungsindustrie betrafen.

Die vier Fallstudien sind aus verschiedenen realen Fällen abgeleitet, mit denen die mit dem EGB verbundenen Organisationen konfrontiert worden waren, von denen einige sogar rechtliche Schritte nach sich zogen. Unser Bericht untersucht nicht, ob die den Fallstudien zugrundeliegenden Annahmen sich in diesen realen Fällen bewahrheitet haben, und er greift auch in keiner Weise ihren gerichtlichen Konsequenzen vor.

Genauer gesagt, zielt der vorliegende Bericht darauf ab, den rechtlichen und verwaltungstechnischen Rahmen auf EU- und nationaler Ebene zu erkennen, der Auswirkungen auf die Besteuerung von Briefkastenfirmen und ihre Arbeitnehmer hat, zu analysieren, welche Regeln in den vier Fallstudien gelten würden, und Empfehlungen zu geben für zukünftige Reformen, um dieses Phänomen innerhalb der EU wirkungsvoller zu bekämpfen.

Der SOMO-Bericht unterstreicht richtigerweise, dass das „Briefkasten-Phänomen“ in Bezug auf Steuerangelegenheiten nicht neu ist und dass es schwierig ist, eine einfache Definition zu finden, was eine „Briefkastenfirma“ ist.²⁸⁰ Tatsächlich gibt es kein Einvernehmen über den Inhalt dieses Konzepts und es kann sich auf verschiedene in der Praxis beobachtete Phänomene beziehen. Die Fallstudien rücken drei verschiedene Arten von Briefkastenfirmen ins Licht.²⁸¹

Als Erstes könnte sich dahinter eine Firma verbergen, die in einem „Niedriglohn“-Land eingetragen ist und als Subunternehmen für eine Gesellschaft arbeitet, die ihren Sitz in einem Land mit einem „höheren Lohnniveau“ hat und operative Tätigkeiten ausschließlich in diesem Land mit dem „höheren Lohnniveau“ ausübt. Das scheint der Fall in den Fallstudien aus der Fleischindustrie, dem Transportsektor und der Baubranche zu sein. Das entspricht der OECD-Definition einer „Briefkastenfirma“, nach der eine Briefkastenfirma allgemein wie folgt definiert werden kann: „eine auf dem Papier bestehende Gesellschaft oder eine Strohfirma, d. h. eine Gesellschaft, die sich bei der Organisation und Registrierung in einem bestimmten Land nur auf das Wesentlichste beschränkt hat. Die tatsächlichen gewerblichen Tätigkeiten werden in einem anderen Land ausgeführt“.²⁸²

Zweitens könnten Gesellschaften betroffen sein, die keine operativen Tätigkeiten ausführen, sondern nur ein passives Einkommen von verbundenen Unternehmen, die sich in anderen Ländern befinden, erzielen (Zinsen, Lizenzgebühren, Dividenden usw.). Manchmal profitieren diese Einkommensteile von einer günstigen Steuerregelung. Dies scheint die in der Fallstudie über die Fertigungsindustrie beschriebene Situation zu sein.

279 K. McGauran, *The impact of letterbox companies on labour rights and public revenue* (Die Auswirkung von Briefkastenfirmen auf Arbeitsrechte und staatliche Einnahmen), Amsterdam, SOMO, Juni 2016

280 *ebd.*, S. 10

281 Ein weiteres Beispiel, das wir hier nicht untersuchen werden, ist die Benutzung von Privatpersonen einer Offshore-Briefkastenfirma, um Vermögenswerte oder Einkommen zu verschleiern.

282 OECD, *Glossary of Tax Terms* (Glossar der Steuerbegriffe), verfügbar auf der OECD-Website (Link: www.oecd.org/ctp/glossaryoftaxterms.htm).

Drittens könnten „Briefkastenfirmen“ operative Tätigkeiten in ihrem Gründungsland ausführen, jedoch (bewusst) dabei versagen, die Steuer- und Sozialgesetzverpflichtungen einzuhalten. Sie bezahlen keinerlei Körperschaftsteuer oder MwSt. und sie behalten keine Lohnsteuer ein. Manchmal ziehen sie sogar MwSt. und Lohnsteuer ein, geben diese aber nicht an die zuständige Verwaltung weiter und die Organisatoren der Briefkastenfirma veruntreuen das Geld. Diese Situation wird von SOMO in den Fallstudien über die Fleisch- und die Baubranche beschrieben.

In der letztgenannten Hypothese stellt die Einrichtung und Verwendung einer „Briefkastenfirma“ eindeutig ein illegales (betrügerisches) Konzept dar. Es sollte jedoch nicht vergessen werden, dass die bloße Einrichtung einer „Briefkastenfirma“ an sich noch nicht illegal ist, selbst wenn sie darauf abzielt, einen Steuervorteil zu erhalten. Zur Klarstellung muss daher eine Unterscheidung getroffen werden zwischen „Steuerplanung“ oder „Steuerumgehung“, bei der eine Briefkastenfirma im Rahmen der zulässigen Steuerminimierungsregelungen genutzt wird, und „Steuerhinterziehung“ oder „Steuerbetrug“, wobei es um eine Verletzung bestehender Gesetze und Regelungen geht.

2. AUFBAU DES BERICHTS

Der Bericht ist in drei Kapitel aufgeteilt: eine Beschreibung des Rechtsrahmens und der laufenden Initiativen auf Gesetzes- und Verwaltungsebene (Kapitel I), eine rechtliche Analyse der vier Fallstudien (Kapitel II) und Empfehlungen zur Drosselung der missbräuchlichen und betrügerischen Steuerkonzepte mittels Briefkastenfirmen (Kapitel III).

KAPITEL 1. BRIEFKASTENFIRMEN: REGULIERUNGSKONZEPT UND LAUFENDE INITIATIVEN

In diesem Kapitel werden kurz die EU-Regeln und die internationalen Regeln diskutiert, um Folgendes festzulegen:

1. die Zuordnung der Befugnis zwischen den Mitgliedstaaten zur Besteuerung einer Briefkastenfirma, die ihren Standort in der EU hat, der Befugnis zur Besteuerung der Arbeitnehmer dieser Firma und des Rechts, die von dieser Firma erbrachten Dienstleistungen der MwSt. zu unterwerfen, sowie der Regeln, die den Informationsaustausch zwischen Mitgliedstaaten im Bereich der Einkommenbesteuerung beeinflussen;
2. die Grenzen des Rechts eines Mitgliedstaates, Gegenmaßnahmen auf eine Briefkastenfirma anzuwenden, die ihren Sitz einem anderen Mitgliedstaat hat;
3. die Grenzen des Rechts eines Mitgliedstaates, Briefkastenfirmen auf sein Staatsgebiet zu ziehen, sowie
4. die laufenden Initiativen der EU und der OECD, um den derzeitigen Rechtsrahmen zu ergänzen.

Es ist wichtig zu bedenken, dass die Direktbesteuerung – anders als die MwSt. - nicht auf allen EU-Ebenen harmonisiert ist. Anders als die Mitgliedstaaten übt die Europäische Union ihre Zuständigkeiten nicht auf dem Gebiet der Besteuerung aus, da sie primär ein Einkommensziel im Auge hat. Infolgedessen finden die wenigen EU-Vertragsartikel, die sich ausdrücklich oder stillschweigend auf Besteuerung beziehen, ihre Rechtfertigung in ihrem Beitrag zur Politik der Union und insbesondere im zu erreichenden Ziel des Binnenmarkts. Zwecks Förderung des Binnenmarktes bietet der EU-Vertrag zwei Arten von Steuerbestimmungen, die darauf abzielen, Hindernisse im Intra-EU- Handels die sich aus der Ausübung der Besteuerungsbefugnis durch die Mitgliedstaaten ergeben, abzubauen.

Der erste Typ der EU-Vertragsbestimmungen ermöglicht es dem Rat (und nur dem Rat), Harmonisierungsrichtlinien im Bereich der Besteuerung zu verabschieden. Der zweite Typ betrifft allgemeine Verbote für die Mitgliedstaaten, Hindernisse für die innergemeinschaftliche Bewegung und den innergemeinschaftlichen Handel aufzubauen und aufrechtzuerhalten. Aus Sicht der Steuerzahler schaffen diese Verbote individuelle Rechte und Freiheiten, die direkt vor nationalen oder europäischen Gerichten durchsetzbar sind.

1. ZUORDNUNG DER BEFUGNIS ZUR BESTEUERUNG UND ZUM INFORMATIONSAUSTAUSCH ZWISCHEN DEN EU-MITGLIEDSTAATEN: ALLGEMEINE GRUNDSÄTZE

Der vorliegende Teil untersucht jeweils die Aufteilung der Befugnis zwischen den EU-Mitgliedstaaten zur Erhebung von Körperschaftsteuern auf die Gewinne einer Briefkastenfirma (siehe nachfolgend A), die Zuordnung der Befugnis zur Erhebung einer persönlichen Einkommensteuer auf die Löhne und Gehälter der Arbeitnehmer (siehe nachfolgend B) und die Regeln bezüglich der Besteuerung von Dienstleistungen einer Briefkastenfirma gemäß den MwSt.-Regeln der EU (siehe nachfolgend C). Dann werden die Vorschriften, die den Informationsaustausch zwischen Mitgliedstaaten über die Direktbesteuerung regeln, zusammengefasst (siehe nachfolgend D).

A. Zuordnung der Befugnis zur Erhebung von Körperschaftsteuern auf die Gewinne einer Briefkastenfirma

Als Folge dieser fehlenden Harmonisierung in Bezug auf Körperschafts- und persönliche Einkommensteuern innerhalb der EU hat jeder Mitgliedstaat im Grunde dieselben Befugnisse festzulegen, welche Gesellschaften steuerlich gesehen in diesem Staat gebietsansässig sind – und im Allgemeinen mit ihrem gesamten weltweiten Einkommen der Körperschaftsteuer unterliegen – und in welchem Maße steuerlich nicht gebietsansässige Gesellschaften der Steuer auf Einkommen unterliegen, das aus einem anderen Staat stammt. Staaten bestätigen klassischerweise tatsächlich ihre Zuständigkeit zur Besteuerung auf der Grundlage von Kriterien, die einen *Nexus* (eine Verbindung) zum Einkommen haben. Diese Verbindung kann entweder zum Begünstigten des Einkommens bestehen, der beispielsweise ein Einwohner des Staates ist, oder zum Einkommen selbst, das z. B. seine Quelle im Staat hat. Das Ergebnis der Interaktion zwischen diesen beiden Arten von Kriterien und der verschiedenen Definitionen jeder Art ist, dass dasselbe Einkommen in zwei oder mehr Staaten besteuert werden kann, wodurch sich das Problem der internationalen Doppel- (oder Mehrfach-)Besteuerung ergibt.

Zum Zwecke der Begrenzung der Mehrfachbesteuerung derselben Einkünfte haben die Mitgliedstaaten *bilaterale* Steuerverträge geschlossen, um ihre Besteuerungsbefugnis zwischen sich aufzuteilen. Die meisten dieser bilateralen Steuerverträge basieren auf dem von der OECD erstellten Modell, dem „OECD-Musterabkommen zur Vermeidung von Doppelbesteuerung von Einkommen und Vermögen“, das zum letzten Mal im Juli 2014 aktualisiert wurde.²⁸³ Dieses Musterabkommen beinhaltet erstens die allgemeinen Bestimmungen hinsichtlich Anwendbarkeit und allgemeine Begriffsbestimmungen der Vertragsbegriffe, gefolgt von sogenannten „verteilungspolitischen Regeln“, die in Artikel 6 bis 22 des Musterabkommens bestimmt sind und die Zuordnung der Besteuerungsbefugnis zwischen den Vertragsparteien vornehmen. Das Musterabkommen umfasst auch Bestimmungen zum Austausch von Informationen und manchmal Schiedsgerichtsverfahren. Die Kommentare, die das OECD-Musterabkommen begleiten, bieten Richtlinien darüber, wie jede Bestimmung des Modells auszulegen ist, und schlägt manchmal alternative Bestimmungen vor, die besser zu den Bedürfnissen der Vertragsstaaten passen könnten.

Da die meisten der in der EU gültigen bilateralen Steuerverträge auf dem OECD-Musterabkommen zur Vermeidung von Doppelbesteuerung beruhen, lässt sich ein Überblick der geltenden Grundsätze geben, wenn eine in einem Staat gegründete Briefkastenfirma ihre gesamten gewerblichen Tätigkeiten in einem anderen Staat ausübt. Dazu ist zu bemerken, dass man, wenn man mit einem bestimmten bilateralen Steuervertrag konfrontiert wird, seine spezifischen Bestimmungen und die Art und Weise berücksichtigen muss, wie dieser Vertrag von den heimischen Gerichten ausgelegt wird. Darüber hinaus kann die Umsetzung der Änderungen am OECD-Musterabkommen durch die Vertragsstaaten sehr lange dauern (oder auch nie erfolgen).

²⁸³ *Model Tax Convention on Income and on Capital 2014 (Full Version)*, Paris, OECD Publishing, 2015. Die Vereinten Nationen haben ebenfalls ein Musterabkommen für die Besteuerung erstellt, das für bilaterale Steuerabkommen gedacht ist, die zwischen Industrieländern und Entwicklungsländern geschlossen werden (*United Nations Model Double Taxation Convention between Developed and Developing Countries*, 2011, verfügbar auf der Website der Vereinten Nationen unter www.un.org/esa/ffd/documents/UN_Model_2011_Update.pdf). Im Vergleich zum OECD-Modell weist dieses Modell dem Staat der Einkommensquelle eine größere Besteuerungsbefugnis zu (im Gegensatz zum Wohnsitzstaat des Empfängers).

I. Befugnis zur Besteuerung von Briefkastenfirmen mit ihrem „Ort der effektiven Geschäftsführung“ auf dem Staatsgebiet

Zur Feststellung, wo eine Briefkastenfirma ihren steuerlichen Sitz hat, muss man sich zunächst die inländischen Steuergesetze (i) des EU-Mitgliedstaates, in dem die Briefkastenfirma ihren Sitz hat, und (ii) des EU-Mitgliedstaates, in dem die Briefkastenfirma ihre Tätigkeiten ausübt, anschauen. Die heimischen Steuergesetze der EU-Mitgliedstaaten bieten in dieser Hinsicht eine Vielzahl von Anknüpfungspunkten: Es gibt zumindest ein Kriterium in Bezug auf den „Ort der Geschäftsführung“, manchmal zusammen mit einem Kriterium „Ort des eingetragenen Geschäftssitzes“.²⁸⁴ In einigen Rechtssystemen jedoch ist der einzige Anknüpfungspunkt der Ort des Geschäftssitzes (z. B.: in Schweden²⁸⁵ oder, außerhalb der EU, in den Vereinigten Staaten²⁸⁶).

Wenn eine Gesellschaft nach den heimischen Steuergesetzen in beiden Mitgliedstaaten niedergelassen ist, bietet das bilaterale Steuerabkommen normalerweise eine Tie-Breaker-Regel auf der Grundlage von Artikel 4.3 des OECD-Musterabkommens, nach der die Gesellschaft „in dem Staat niedergelassen ist, in dem sich [der] Ort der effektiven Geschäftsführung befindet (siehe beispielsweise Artikel 4.3 des bilateralen Steuerabkommens zwischen Deutschland und Polen; Artikel 4.3 des bilateralen Steuerabkommens zwischen Deutschland und Rumänien; Artikel 4.3 des bilateralen Steuerabkommens zwischen den Niederlanden und Rumänien). Der OECD-Kommentar spezifiziert, dass der „Ort der effektiven Geschäftsführung“ der „Ort [ist], an dem im Wesentlichen Schlüsselmanagement und wirtschaftliche Entscheidungen stattfinden, die für die Führung der Geschäfte der Rechtseinheit insgesamt erforderlich sind“, weil „es keine angemessene Lösung ist, einem rein formalen Kriterium wie der Eintragung Bedeutung beizumessen“.²⁸⁷ Abgesehen von diesen allgemeinen Richtlinien gibt es jedoch kein internationales Einvernehmen darüber, worauf genau sich der „Ort der effektiven Geschäftsführung“ bezieht.²⁸⁸

Der OECD-Kommentar bietet auch eine alternative Regelung an, nach der die Feststellung des Geschäftssitzes von Unternehmen mit doppeltem Sitz zu Zwecken des Steuerabkommens fallweise durch Verständigung zwischen den Steuerbehörden erfolgt (siehe Artikel 4.3 des bilateralen Steuerabkommens zwischen den Niederlanden und Litauen; Artikel 4.4 des bilateralen Steuerabkommens zwischen den Niederlanden und dem Vereinigten Königreich). Wenn diese alternative Regelung umgesetzt wird, enthält sie manchmal die Bestimmung, dass die Steuerbehörden besondere Aufmerksamkeit auf dieses oder jenes Kriterium richten – wobei es sich oftmals um den Ort der effektiven Geschäftsführung handelt (siehe Artikel 4.3 des bilateralen Steuerabkommens zwischen Polen und Schweden²⁸⁹).

Aus den obigen Ausführungen lässt sich schließen, dass die reine Gründung einer Gesellschaft in einem EU-Mitgliedstaat im Grunde nicht für die Annahme ausreicht, dass diese Gesellschaft ihren steuerlichen Sitz in diesem Staat hat. Wenn aber die Sitzungen des Vorstands dort abgehalten werden, kann die Gesellschaft regulär behaupten, dass sie ihren steuerlichen Sitz nur in diesem Staat hat, wenn nicht gemäß den einschlägigen heimischen Steuergesetzen, so doch zumindest gemäß dem einschlägigen bilateralen Steuerabkommen. Dies gilt auch dann, wenn sämtliche operativen Tätigkeiten in einem anderen EU-Mitgliedstaat ausgeführt werden – und erst recht, wenn die Gesellschaft überhaupt keine wirtschaftlichen Tätigkeiten ausführt.

284 Eine Übersicht über die von den nationalen Steuergesetzen angewandten Kriterien finden Sie bei L. De Broe, „Corporate tax residence in civil law jurisdictions“ (Steuerlicher Wohnsitz juristischer Personen in der Zivilgerichtsbarkeit), in *Residence of Companies under Tax Treaties and EC Law* (Wohnsitz von Gesellschaften gemäß Steuerabkommen und EG-Recht), Amsterdam, IBFD, 2009, S. 281 und J. Avery Jones, „Corporate residence in common law: the origins and current issues“ (Gesellschaftssitz nach bürgerlichem Recht: Ursprünge und aktuelle Fragen), ebd., S. 119 ff., sowie in den verschiedenen nationalen Berichten im selben Buch.

285 L. Larsson, „Corporate Tax – Sweden“ (Körperschaftsteuer – Schweden), in *Chambers Legal Practice Guides, 2016*, Nr. 1.3 (Link: <http://practiceguides.chambersandpartners.com/practice-guides/corporate-tax-2016/Sweden>).

286 Das könnte ein Steuervermeidungssystem bewirken, das darin besteht, dass es nirgendwo einen Wohnsitz gibt. Dieses System wurde beispielsweise von Apple genutzt, das Niederlassungen in Irland anmeldete und diese von den Vereinigten Staaten aus führte (zumindest laut Angabe der irischen Steuerbehörden). Gemäß den irischen Steuergesetzen hat eine Gesellschaft dort ihren steuerlichen Wohnsitz, wo sich der Ort der effektiven Geschäftsführung befindet, während eine Gesellschaft nach den US-Steuergesetzen ihren steuerlichen Wohnsitz dort hat, wo sie eingetragen ist, wobei diese Niederlassungen keiner Körperschaftsteuer in diesen beiden Ländern noch anderswo auf der Welt unterliegen. Siehe diesbezüglich A. Ting, „Tax – Apple’s International Tax Structure and the Double Non-Taxation Issue“ (iTax – Apples internationale Steuerstruktur und das Problem mit der Nicht-Doppelbesteuerung), *B.T.R.*, 2014, S. 40 ff.; A. Ting, „The Politics of BEPS – Apple International Tax Structure and the US Attitude towards BEPS“ (Die BEPS-Strategie – Apples internationale Steuerstruktur und die US-amerikanische Haltung zu BEPS), *Bull. Int’l Tax’n*, 2015, S. 410 ff.

287 OECD-Kommentar Nr. 4/22.

288 Siehe diesbezüglich J. Sasseville, „The meaning of ‘place of effective management’“ (Die Bedeutung des ‚Orts der tatsächlichen Geschäftsführung‘), in *Residence of Companies under Tax Treaties and EC Law*, Amsterdam, IBFD, 2009, S. 281ff.; E. Reimer et al., *Klaus Vogel on Double Taxation Conventions*, (Klaus Vogel zum Doppelbesteuerungsabkommen), 4. Ausg., Alphen am Rhein, Wolters Kluwer, 2015, Art. 4 Abs. 125.

289 Gemäß der Bestimmung „wo [...] eine andere Person als eine Einzelperson ihren Wohnsitz in beiden Vertragsstaaten hat, bemühen sich die zuständigen Behörden der Vertragsstaaten, die Frage in gegenseitigem Einvernehmen zu klären. In einer derartigen Vereinbarung müssen die zuständigen Behörden besonders darauf achten, wo sich der Ort der effektiven Geschäftsführung dieser Person befindet“.

Wenn aber eine Gesellschaft sämtliche Aktivitäten in einem anderen EU-Staat als dem seiner Gründung ausübt, dann wird oftmals davon ausgegangen, dass sie zumindest eine Betriebsstätte in diesem Staat hat.²⁹⁰

II. Befugnis zur Besteuerung der Gewinne von gebietsfremden Briefkastenfirmen mit einer Betriebsstätte im Land

Gemäß Artikel 5 und 7 des OECD-Musterabkommens hat ein Staat die Besteuerungsbefugnis nicht nur für die Gewinne von Gesellschaften mit steuerlichem Sitz, sondern auch für die Gewinne, die der Betriebsstätte einer gebietsfremden Gesellschaft in diesem Staat zuzuweisen sind.

Die Betriebsstätte einer gebietsfremden Gesellschaft kann ein fester Geschäftssitz sein, an dem sie ihre Geschäfte insgesamt oder teilweise ausübt („konkrete Betriebsstätte“).²⁹¹ Beispiele für konkrete Betriebsstätten sind *ein* Ort der Geschäftsführung, eine Zweigstelle, ein Büro, eine Werkstatt usw.²⁹² Ungeachtet dessen gibt es keine konkrete Betriebsstätte, wenn die gesamte Tätigkeit am festen Ort der Geschäftsführung vorbereitender oder unterstützender Art ist.²⁹³ Diese Grundsätze finden sich beispielsweise in den bilateralen Steuerabkommen zwischen Deutschland und Polen, Deutschland und Rumänien, Litauen und den Niederlanden, den Niederlanden und Rumänien, den Niederlanden und dem Vereinigten Königreich von Großbritannien sowie zwischen Polen und Schweden.²⁹⁴

Eine Baustelle oder ein Bau- oder Montageprojekt stellt ebenfalls eine konkrete Betriebsstätte dar, aber nur, wenn sie gemäß OECD-Musterabkommen länger als zwölf Monate dauert.²⁹⁵ Dies ist beispielsweise beim bilateralen Steuerabkommen zwischen Polen und Schweden der Fall.²⁹⁶ Jedoch folgend die Vertragsstaaten in diesem Punkt nicht immer dem OECD-Musterabkommen, so dass die genaue Dauer von einem bilateralen Steuerabkommen zum anderen je nach Ergebnis der Verhandlungen variieren kann (z. B. beträgt die Schwelle im bilateralen Steuerabkommen zwischen Litauen und den Niederlanden neun Monate).

Die Betriebsstätte einer gebietsfremden Gesellschaft kann auch eine Person sein, die im Namen einer gebietsfremden Gesellschaft handelt und normalerweise Verträge im Namen der gebietsfremden Gesellschaft abschließen kann („Vertreterbetriebsstätte“).²⁹⁷ Ungeachtet dessen wird ein unabhängiger Vertreter, der im Rahmen seines ordentlichen Geschäftsbetriebs handelt, nicht als Vertreterbetriebsstätte betrachtet.²⁹⁸

III. Befugnis zur Einkommenbesteuerung aus der Vermietung von Wohngrundstücken in einem anderen Mitgliedstaat als dem Wohnsitzstaat

In der Fallstudie aus der Fleischindustrie und der Baubranche besitzen Briefkastenfirmen Wohngrundstücke in dem Staat, in dem sie ihre gesamten wirtschaftlichen Aktivitäten durchführen, und berechnen den dort untergebrachten Arbeitnehmern überhöhte Preise.

Nach Artikel 6 des OECD-Musterabkommens wird Einkommen aus unbeweglichem Eigentum in dem Staat besteuert, in dem sich das unbewegliche Eigentum befindet, d. h. in dem Staat, in dem die Briefkastenfirma ihre gesamten Tätigkeiten ausübt. Dieser Grundsatz findet weitestgehend Anwendung, unter anderem in den bilateralen Steuerabkommen zwischen Deutschland und Polen, Deutschland und Rumänien, Litauen und den Niederlanden, den Niederlanden und Rumänien, den Niederlanden und dem Vereinigten Königreich von Großbritannien und zwischen Polen und Schweden.²⁹⁹

290 Siehe z. B. in den Niederlanden Gerechthof Den Haag, 28. März 1983, Fall 101/82 (nachzuschlagen auf der IBFD-Website, www.ibfd.org).

291 OECD-Musterabkommen, Art. 5.1.

292 ebd., Artikel 5.2

293 ebd., Artikel 5.4

294 Siehe Artikel 5.1, 5.2 und 5.4 in den jeweiligen bilateralen Steuerabkommen.

295 OECD-Musterabkommen, Artikel 5.3. Gemäß dem UN-Musterabkommen, das dem Staat eine größere Besteuerungsbefugnis der Einkommensquelle zuerkennt, stellen eine Baustelle, ein Bau-, Montage- oder Installationsprojekt oder damit in Verbindung stehende Aufsichtstätigkeiten eine Betriebsstätte dar, wenn sie länger als *sechs* Monate dauern (siehe Artikel 5.3.a).

296 Gemäß Artikel 5.3 dieses Abkommens „stellen eine Baustelle oder ein Bau-, Montage- oder Installationsprojekt oder damit in Verbindung stehende Aufsichtstätigkeiten nur dann eine Betriebsstätte dar, wenn diese Baustelle, das Projekt oder die Tätigkeiten für einen Zeitraum von länger als zwölf Monate andauern.“ Dies ist auch der Fall in den bilateralen Steuerabkommen zwischen Deutschland und Polen, Deutschland und Rumänien, den Niederlanden und Rumänien und den Niederlanden und dem Vereinigten Königreich von Großbritannien.

297 OECD-Musterabkommen, Art. 5.5.

298 ebd., Artikel 5.6

299 Siehe Artikel 6 dieser bilateralen Steuerabkommen.

IV. Befugnis zur Besteuerung von Gewinnen, die von Gesellschaften mit steuerlichem Sitz an verbundene Briefkastenfirmen ins Ausland transferiert werden: Verrechnungspreisregelungen

Inländische und internationale Steuergesetze sehen üblicherweise vor, dass Gewinne, die zugunsten verbundener Unternehmen mit Sitz im Ausland verschoben werden, der Steuerbasis des Steuerzahlers hinzugefügt werden, wenn die Transaktionen mit diesen verbundenen Unternehmen nicht unter normalen Marktbedingungen (Fremdvergleichsgrundsatz) ausgeführt werden.

Beispielsweise hat Gesellschaft A ihren Sitz in Staat A, einem Gebiet mit höherem Steuersatz. Gesellschaft A stellt Schokolade her und verkauft sie zum Selbstkostenpreis (10 €/kg) an Gesellschaft B, die Teil desselben Konzerns ist, aber ihren Sitz in Staat B hat, einem Gebiet mit niedrigerem Steuersatz. Gesellschaft B verkauft die Schokolade nun an einen Dritten. Wenn Gesellschaft A ihre Schokolade an eine unabhängige Gesellschaft verkauft hätte, würde sie 15 €/kg berechnet haben (den „Fremdvergleichspreis“). Zur Vermeidung eines Verlustes an Steuereinnahmen erlauben die Steuergesetze des Staates A den Steuerbehörden, dem steuerpflichtigen Gewinn von Gesellschaft A 5 €/kg hinzuzufügen.

Das entspricht dem OECD-Musterabkommen, das in Artikel 9.1 vorsieht, dass, wenn verbundene Unternehmen „in ihren kaufmännischen oder finanziellen Beziehungen an vereinbarte oder auferlegte Bedingungen gebunden sind, die von denen abweichen, die unabhängige Unternehmen miteinander vereinbaren würden, [...] die Gewinne, die eines der Unternehmen ohne diese Bedingungen erzielt hätte, wegen dieser Bedingungen aber nicht erzielt hat, den Gewinnen dieses Unternehmens zugerechnet und entsprechend besteuert werden“ dürfen. Auch hier wird dieser Grundsatz weitestgehend in den bilateralen Steuerabkommen zwischen den EU-Mitgliedstaaten angewendet.³⁰⁰

Natürlich liegt die Schwierigkeit in der Festlegung, was ein „Fremdvergleichspreis“ ist. Zwecks diesbezüglicher Hilfestellung für die Steuerbehörden und die Steuerzahler hat die OECD Leitlinien erstellt („Verrechnungspreisleitlinien für multinationale Unternehmen und Steuerverwaltungen“, zuletzt 2010 aktualisiert). Diese Leitlinien lösen nicht jedes Umsetzungsproblem und es treten häufig Streitigkeiten zwischen Steuerbehörden und Steuerzahlern und auch zwischen Steuerbehörden der verschiedenen Mitgliedstaaten auf.

B. Zuordnung der Befugnis zur Besteuerung von Arbeitnehmern der Briefkastenfirma

Gemäß dem OECD-Musterabkommen hat als allgemeine Regel ein Staat die Befugnis zur Besteuerung des Einkommens aus unselbstständiger Arbeit auf seinem Staatsgebiet.³⁰¹ Ungeachtet dessen hat ein Staat diese Befugnis nicht, wenn alle drei folgenden Bedingungen gleichzeitig erfüllt sind:³⁰²

- a) Der Aufenthalt des Mitarbeiters in Land A übersteigt in einem beliebigen Zeitraum von zwölf Monaten nicht 183 Tage;
- b) Die Vergütung wird von einem oder für einen Arbeitgeber gezahlt, der nicht in Land A ansässig ist;
- c) Die Vergütung wird nicht von einer Betriebsstätte getragen, die Gesellschaft B in Land A unterhält.

Aus dieser ersten Bedingung folgt in jedem Fall, dass ein von einer im Ausland ansässigen Briefkastenfirma eingestellter Arbeitnehmer im Tätigkeitsstaat steuerpflichtig ist, wenn sein Aufenthalt 183 Tage übersteigt.

³⁰⁰ Siehe beispielsweise die bilateralen Steuerabkommen zwischen Deutschland und Polen, Deutschland und Rumänien, Litauen und den Niederlanden, den Niederlanden und Rumänien, den Niederlanden und dem Vereinigten Königreich von Großbritannien und zwischen Polen und Schweden (Artikel 9.1).

³⁰¹ OECD-Musterabkommen, Artikel 15.1. Dieser Grundsatz findet sich in den bilateralen Steuerabkommen zwischen Deutschland und Polen, Deutschland und Rumänien, Litauen und den Niederlanden, den Niederlanden und Rumänien, zwischen Polen und Schweden (in allen Fällen gemäß Artikel 15.1) sowie in den bilateralen Steuerabkommen zwischen den Niederlanden und dem Vereinigten Königreich von Großbritannien (Artikel 14.1).

³⁰² ebd., Artikel 15.2. Dieser Grundsatz findet sich auch in den in Fußnote 20 genannten bilateralen Steuerabkommen.

Gemäß der zweiten und dritten Bedingung allerdings ist dieser Arbeitnehmer, obwohl sein Aufenthalt 183 Tage nicht übersteigt, oftmals im Tätigkeitsstaat steuerpflichtig, weil(i) die Briefkastenfirma, obwohl sie im Ausland ansässig ist, ihren Steuersitz im Tätigkeitsstaat hat, weil dort der Ort der effektiven Geschäftsführung ist, oder (ii) weil die Briefkastenfirma zwar keinen Steuersitz im Tätigkeitsstaat, aber eine Betriebsstätte hat, die die Vergütung übernimmt, oder (iii) weil davon ausgegangen wird, dass der Arbeitnehmer bei der Gesellschaft angestellt ist, die Leistungen aus den Steuergesetzen des Tätigkeitsstaates erhält.³⁰³ Bezüglich (iii) sehen einige bilaterale Steuerabkommen ausdrücklich vor, dass eine andere Person als der formale Arbeitgeber als „Arbeitgeber“ im Sinne dieser Bestimmung betrachtet werden könnte,³⁰⁴

Es gelten grundsätzlich keine besonderen Regeln für Arbeitnehmer, die auf einer Baustelle oder in einem Bau- oder Montageprojekt arbeiten. Von daher sind sie in dem Staat steuerpflichtig, in dem sie arbeiten, wenn ihre Anwesenheit dort 183 Tage übersteigt, obwohl die Gewinne der gebietsfremden Gesellschaft, die ihn angestellt hat, nur dann steuerpflichtig sind, wenn die Baustelle oder das Projekt länger als zwölf Monate dauert (siehe oben, A, ii). Aus diesem Grunde muss sich die gebietsfremde Gesellschaft nach den inländischen Steuergesetzen möglicherweise bei den Steuerbehörden des Staates, in dem sie arbeitet, nach 183 Tagen registrieren lassen: Sie kann verpflichtet sein, Lohnsteuern in deren Namen einzubehalten.³⁰⁵

Schließlich muss unterstrichen werden, dass die obigen Ausführungen nur von geringer Bedeutung sind, wenn die Arbeitnehmer Löhne unter dem Existenzminimum beziehen: Selbst wenn diese Löhne im Staat der Arbeit der Steuerpflicht unterliegen, werden sie oftmals dank des steuerfreien Mindesteinkommens, das die Steuergesetze im Staat der Arbeit vorsehen, gar nicht besteuert.

C. Briefkastenfirmen und MwSt.

Anders als bei der Direktbesteuerung gibt es ein gemeinsames MwSt.-System auf EU-Ebene, das einheitliche Regeln bezüglich des lokalen Charakters beststeuerbarer Transaktionen beinhaltet.³⁰⁶

Gemäß der MwSt.-Regelung ist eine Gesellschaft dort ansässig, wo sich der „Ort befindet, an dem die zentrale Verwaltung des Geschäfts stattfindet“.³⁰⁷ In dieser Hinsicht sind die folgenden Faktoren zu berücksichtigen³⁰⁸: der Ort, an dem wesentliche Entscheidungen über die allgemeine Geschäftsführung getroffen werden; der Ort, an dem sich der eingetragene Geschäftssitz befindet; und der Ort, an dem die Geschäftsführung zusammentritt. Im Falle eines Konflikts hat der Ort Vorrang, an dem die wesentlichen Entscheidungen über die allgemeine Geschäftsführung getroffen werden.³⁰⁹ Auf keinen Fall „kann das bloße Vorhandensein einer Postanschrift als der Ort berücksichtigt werden, an dem das Geschäft einer steuerpflichtigen Person stattfindet“.³¹⁰

303 Siehe OECD-Kommentar, Abs. 15/8.2 ff. Der Staat des Lieferanten könnte dieser Beurteilung widersprechen. In diesem Fall schlägt der OECD-Kommentar vor zu prüfen, ob die Dienstleistungen Bestandteil der von der Gesellschaft im Staat der Arbeit ausgeführten Geschäftstätigkeiten sind, welche Gesellschaft die Verantwortung oder das Risiko für das Ergebnis der von der Einzelperson erbrachten Arbeit trägt, welche Gesellschaft gegenüber der Einzelperson hinsichtlich der Art und Weise der Ausführung der Arbeit weisungsbefugt ist usw. (siehe OECD-Kommentar, Abs. 15/8.2 ff.)

304 Siehe beispielsweise das bilaterale Steuerabkommen zwischen Deutschland und Polen, Artikel 15.3: „Die Bestimmungen von Abs. 2 gelten nicht für Vergütungen, die ein Inländer in einem Vertragsstaat erzielt, in diesem Absatz ein „Arbeitnehmer“, der von einem oder für einen Arbeitgeber bezahlt wird, der keinen Sitz in dem anderen Vertragsstaat hat, falls die Beschäftigung in einem anderen Staat ausgeübt wird und: (a) der Arbeitnehmer während seiner Anstellung Dienstleistungen für eine andere Person als den Arbeitgeber erbringt, wobei diese Person die Art der Ausführung der Aufgabe direkt oder indirekt überwacht; und (b) der Arbeitgeber keine Verantwortung oder kein Risiko in Bezug auf die Arbeitsergebnisse des Arbeitnehmers übernimmt“. Siehe auch bilaterales Steuerabkommen zwischen Deutschland und Rumänien, Artikel 15.3: „Die Bestimmungen des Absatzes 2 finden keine Anwendung auf Vergütungen für Arbeit im Rahmen gewerbsmäßiger Arbeitnehmerüberlassung“.

305 Siehe beispielsweise in Belgien die Beschreibung dieses System im Rundschreiben Nr. AAF 17/2003 vom 24. Juli 2003, Pkt. V; dies scheint auch in Schweden der Fall zu sein: siehe SOMO-Bericht, S. 48.

306 Richtlinie 2006/112/EG des Rates vom 28. November 2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem.

307 Durchführungsverordnung (EU) Nr. 282/2011 zur Festlegung von Durchführungsvorschriften zur Richtlinie 2006/112/EG über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem, Artikel 10.1.

308 ebd., Artikel 10.2.

309 ebd., Artikel 10.2.

310 ebd., Artikel 10.3.

In einer Firmenkundenbeziehung (B2B) sind die Dienstleistungen im Prinzip in dem Staat angesiedelt, in dem die Gesellschaft, die die Dienstleistungen *erhält*, ihren Sitz hat.³¹¹ Wenn der Lieferant seinen MwSt.-Sitz oder einen festen Sitz in ein und demselben Staat hat, muss er in diesem Staat für MwSt.-Zwecke erfasst sein und er haftet direkt für die Zahlung der MwSt. an die Steuerbehörden dieses Staates.³¹²

Aus den obigen Ausführungen folgt, dass die Einrichtung und Nutzung einer Briefkastenfirma in einem B2B-Kontext im Grunde keinen MwSt.-Vorteil bietet, selbst wenn die Briefkastenfirma ihren MwSt.-Sitz tatsächlich im Ausland hat, ohne einen festen Sitz in dem Staat zu haben, in dem sie ihre gesamten wirtschaftlichen Tätigkeiten ausübt.

Schließlich sollte angemerkt werden, dass die EU-Institutionen die Umsetzung der gemeinsamen MwSt.-Regeln in den Mitgliedstaaten streng überwachen, umso mehr, als ihre eigenen Ressourcen zum Teil aus der erhobenen MwSt. stammen. Gemäß der Rechtsprechung³¹³ des EuGH haben die Mitgliedstaaten nicht nur die allgemeine Verpflichtung, alle gesetzgeberischen und verwaltungsrechtlichen Maßnahmen zu ergreifen, die für die Sicherstellung der Beitreibung sämtlicher auf ihrem Staatsgebiet fällig werdenden MwSt. geeignet sind, sondern sie müssen auch aktiv gegen Steuerhinterziehung vorgehen und illegalen Aktivitäten durch abschreckende und sinnvolle Maßnahmen wie Audits und Sanktionen entgegenwirken. Jedoch muss ein Mitgliedstaat diese Befugnisse unter Berücksichtigung der den Steuerpflichtigen durch die MwSt.-Richtlinie gewährten Rechte ausüben. Der EuGH hat beispielsweise darauf hingewiesen, dass ein Mitgliedstaat sich nicht weigern darf, eine MwSt.-Identifikationsnummer an eine (Briefkasten-)Firma zu vergeben, „nur weil [...] die Gesellschaft nicht über die materiellen, technischen und finanziellen Mittel verfügt, um die angegebene wirtschaftliche Tätigkeit auszuüben, und der Inhaber der Anteile dieser Gesellschaft bereits mehrfach eine solche Nummer für Gesellschaften erhalten hat, die nie wirklich eine wirtschaftliche Tätigkeit ausgeübt haben und deren Anteile kurz nach der Zuteilung dieser Nummer übertragen wurden“: Es muss „ernsthafte Anzeichen für das Vorliegen eines Risikos der Steuerhinterziehung“ geben.³¹⁴

D. Regeln bezüglich des Informationsaustausches zwischen Mitgliedstaaten im Bereich der Direktbesteuerung

Innerhalb der EU liefert die Richtlinie über die Zusammenarbeit der Verwaltungsbehörden in Steuersachen³¹⁵ einen Mindeststandard für den Informationsaustausch zwischen den Steuerbehörden im Bereich der Direktbesteuerung.³¹⁶ Diese Richtlinie ergänzt andere Instrumente der grenzüberschreitenden Zusammenarbeit im Bereich der Besteuerung, wie die EU-Richtlinie über die Beitreibung von Steuerforderungen³¹⁷, bilaterale Doppelbesteuerungsabkommen und das OECD-/Europarat-Übereinkommen über die gegenseitige Amtshilfe in Steuersachen.³¹⁸

311 Siehe MwSt.-Richtlinie, Artikel 45 (Ortsbestimmungsregel, wenn die Gesellschaft, die die Dienstleistungen erhält, ein MwSt.-Zahler ist und als solcher handelt). Ausnahmen können für bestimmte Kategorien von Dienstleistungen gelten, beispielsweise für Dienstleistungen in Bezug auf Grundstücke, Verpflegungs- und Unterbringungsleistungen usw.

312 In diesem Fall findet der sogenannte Mechanismus der „Verlagerung der Steuerschuldnerschaft“, nach dem die haftende Person diejenige ist, für die die Dienstleistungen bestimmt ist, tatsächlich keine Anwendung (MwSt.-Richtlinie, Artikel 194 und 197).

313 EuGH, 8. September 2015, *Taricco*, C-105/14, Randnummer 36, 37 und 50.

314 EuGH, 14. März 2013, *Ablesio SIA*, C-527/11, Urteil.

315 Richtlinie 2011/16/EU des Rates vom 15. Februar 2011 über die Zusammenarbeit der Verwaltungsbehörden im Bereich der Besteuerung und zur Aufhebung der Richtlinie 77/799/EWG.

316 Informationsaustausch im Bereich der Direktbesteuerung kann auch auf der Grundlage der einschlägigen Bestimmung des gültigen bilateralen Abkommens auftreten, und zwar auf Grundlage von Artikel 26 des OECD-Musterabkommens oder gemäß einer multilateralen Vereinbarung. Wegen der Richtlinie über die Zusammenarbeit der Verwaltungsbehörden in Steuersachen sind diese Instrumente hauptsächlich für den Informationsaustausch mit Drittländern relevant. Weitere Einzelheiten über den Informationsaustausch finden Sie bei R. Seer, „*Overview of legislation practices regarding exchange of information between national tax administrations in tax matters*“ (Übersicht über die Gesetzgebungspraktiken hinsichtlich Informationsaustausch zwischen nationalen Steuerbehörden in Steuersachen), Studie für TAXE, den Sonderausschuss des Europäischen Parlaments, 2015, erhältlich auf der Website des Europäischen Parlaments (Link: [www.europarl.europa.eu/RegData/etudes/STUD/2015/563452/IPOL_STU\(2015\)563452_EN.pdf](http://www.europarl.europa.eu/RegData/etudes/STUD/2015/563452/IPOL_STU(2015)563452_EN.pdf)).

317 Richtlinie 2010/24/EU des Rates vom 16. März 2010 über die Amtshilfe bei der Beitreibung von Forderungen in Bezug auf bestimmte Steuern, Abgaben und sonstige Maßnahmen.

318 *The Multilateral Convention on Mutual Administrative Assistance in Tax Matters* (Das multilaterale Abkommen über Amtshilfe der Verwaltungen in Steuersachen) (ergänzt durch das Protokoll von 2010), Paris, OECD-Veröffentlichung, 2011. Eine Übersicht findet sich bei E. Traversa und Fr. Cannas, „*The Updates to Article 26 on Exchange of Information*“ (Aktualisierungen von Artikel 26 über den Informationsaustausch), in *OECD-Model-Convention and its Update 2014*, Wien, Linde Verlag, 2015, S. 147-174.

Gemäß der Richtlinie kann der Informationsaustausch in einer der drei folgenden Formen stattfinden: auf Anforderung, spontan oder automatisch.

Bei einem Informationsaustausch auf Anforderung fordern die Steuerbehörden eines Mitgliedstaates von den Steuerbehörden eines anderen Mitgliedstaates Informationen an, die diesen Steuerbehörden vorliegen oder die diese Steuerbehörden infolge von Verwaltungsanfragen einholen können.³¹⁹ Die angeforderten Informationen müssen für die Verwaltung und Durchsetzung der inländischen Steuergesetze des anfordernden Staates „voraussichtlich erheblich“ sein.³²⁰ Die angefragten Steuerbehörden müssen die Informationen „so schnell wie möglich“ und spätestens sechs Monate nach dem Datum des Eingangs der Anforderung bereitstellen; dieser Zeitraum kann auf zwei Monate verkürzt werden, wenn sie bereits im Besitz der angeforderten Informationen sind.³²¹

Bei einem spontanen Informationsaustausch *müssen* die Steuerbehörden eines Mitgliedstaates den Steuerbehörden eines anderen Mitgliedstaates Informationen geben, die für die Verwaltung und Durchsetzung der inländischen Steuergesetze des letztgenannten Mitgliedstaates unter folgenden Umständen „voraussichtlich erheblich“ sind:³²²

- Es gibt „Gründe für die Vermutung einer Steuerverkürzung“ in diesem Mitgliedstaat.
- „Eine Steuerermäßigung oder -befreiung“ sollte „eine Steuererhöhung oder eine Besteuerung“ im letztgenannten Mitgliedstaat zur Folge haben.
- Geschäftsbeziehungen fanden „in einer Art und Weise statt, dass sich daraus Steuerersparnisse ergaben“.
- Es gibt „Gründe für die Vermutung einer Steuerersparnis durch künstliche Gewinnverlagerungen innerhalb eines Konzerns“.

Informationen der Steuerbehörden des letztgenannten Mitgliedstaates, die früher weitergeleitet wurden, „haben dazu geführt, dass Informationen erhalten wurden, die für die Steuerfestsetzung“ in dem letztgenannten Mitgliedstaat „erheblich sein können“.

Die Steuerbehörden eines Mitgliedstaates *können* auch „alle ihnen bekannten und sinnvollen Informationen“ an die Steuerbehörden eines anderen Mitgliedstaates weiterleiten.³²³

Bei der Verpflichtung zum automatischen Austausch von Informationen schließlich teilen die Steuerbehörden eines Mitgliedstaates den Steuerbehörden eines anderen Mitgliedstaates automatisch Kategorien von Informationen über Bürger des letztgenannten Mitgliedstaates mit (z. B. Einkommen aus unselbstständiger Arbeit, Honorare, Lebensversicherungsprodukte, Pensionen, Eigentümerschaft und Einkommen aus Immobilienbesitz).³²⁴ Vor kurzem wurde der automatische Informationsaustausch auf Bankkontoinformationen ausgeweitet.³²⁵ Und laufende Initiativen zielen darauf ab, ihren Umfang auf weitere Informationskategorien auszudehnen, die in Bezug auf Briefkastenfirmen relevant sind (unten, 4, D).

319 Richtlinie über die Zusammenarbeit der Verwaltungsbehörden in Steuersachen, Artikel 5.

320 ebd., Artikel 1.1, 5 und 6.1.

321 ebd., Artikel 7.1.

322 ebd., Artikel 9.1.

323 ebd., Artikel 9.2.

324 ebd., Artikel 8.

325 Richtlinie 2014/107/EU des Rates vom 9. Dezember 2014 zur Änderung der Richtlinie 2011/16/EU bezüglich der Verpflichtung zum automatischen Austausch von Informationen im Bereich der Besteuerung.

2. DIE EU BEGRENZT DAS RECHT EINES EU-MITGLIEDSTAATES, GEGENMASSNAHMEN AUF EINE BRIEFKASTENFIRMA ANZUWENDEN, DIE IHREN SITZ IN EINEM ANDEREN EU-MITGLIEDSTAAT HAT

Auch wenn ein Mitgliedstaat umfassende Befugnisse in Steuersachen behält (siehe oben, 1), so beschränkt das EU-Recht seine Freiheit, Steuerschutzmaßnahmen gegen Briefkastenfirmen zu beschließen, die ihren Sitz in einem anderen Mitgliedstaat haben.³²⁶ Wir untersuchen hier die Auswirkung der Freiheit der Niederlassung und der Erbringung von Dienstleistungen (unten, A) sowie den Einfluss der EU-Sekundärgesetzgebung (Steuer Richtlinien) (unten, B).

A. Beachtung der Freiheit der Niederlassung und der Erbringung von Dienstleistungen

Gemäß den anerkannten Artikeln 49 bis 62 der AEUV beschränken inländische Maßnahmen, die auf Briefkastenfirmen abzielen, die sich in einem anderen Mitgliedstaat niedergelassen haben, wahrscheinlich deren Niederlassungsfreiheit oder deren Freiheit, Dienstleistungen zu erbringen. Gemäß der ständigen Rechtsprechung des EuGH steht eine derartige Beschränkung nicht *per se* dem EU-Recht entgegen, sondern muss durch zwingende Gründe des Allgemeininteresses gerechtfertigt sein.³²⁷ Auf jeden Fall muss die Beschränkung angemessen sein, um das verfolgte Ziel zu erreichen, und darf über das Notwendige nicht hinausgehen.³²⁸

Der bloße Wunsch, einen Steuerausfall zu vermeiden, stellt kein zwingendes Allgemeininteresse dar.³²⁹ Für das Gericht sind zwingende Gründe des Allgemeininteresses die „Bekämpfung missbräuchlicher Praktiken“³³⁰ sowie die Erfordernis, eine ausgewogene Aufteilung der Besteuerungsbefugnis sicherzustellen, „wenn das spezifische Ziel der Beschränkung darin liegt, Verhaltensweisen zu verhindern, die das Recht der Mitgliedstaaten in Gefahr bringen, ihre Steuerzuständigkeit in Bezug auf die in ihrem Hoheitsgebiet durchgeführten Tätigkeiten auszuüben“³³¹ sowie die Effizienz steuerlicher Überwachung.³³²

Die Tatsache, dass die Bekämpfung missbräuchlicher Praktiken ein zwingender Grund des Allgemeininteresses ist, wurde vom EuGH-Urteil im Fall *Cadbury Schweppes* hervorgehoben.³³³ In diesem Rechtsstreit ging es um die Vereinbarkeit des britischen Regelwerks für „beherrschte ausländische Unternehmen“ („CFC“), das im Falle der irischen Tochtergesellschaft einer VK-Gesellschaft angewendet wurde. Normalerweise werden unverteilte Gewinne ausländischer Tochtergesellschaften einer Gesellschaft nicht im Staat des Geschäftssitzes besteuert. Ungeachtet dessen missachten die CFC-Regeln die Rechtspersönlichkeit der ausländischen Tochtergesellschaften, die ihren Sitz in Niedrigsteuerländern haben, und verweisen ihr Einkommen zu Körperschaftsteuerzwecken zurück an die inländische Muttergesellschaft.

326 Siehe EuGH, 18. Juli 2007, *Oy AA*, C-231/05, insbesondere Randnummer 18 und Verweise.

327 Siehe beispielsweise EuGH, 29. November 2011, *National Grid Indus*, Randnummer 42 und Verweise. Ferner muss, falls es sich bei der eingeschränkten Freiheit um die Freiheit zur Erbringung von Dienstleistungen handelt, geprüft werden, ob das Allgemeininteresse nicht bereits durch die Regeln geschützt ist, denen der Dienstleister im Mitgliedstaat seines Geschäftssitzes unterliegt. Siehe beispielsweise EuGH, 3. Dezember 2014, *De Clercq*, C-315/13, Randnummer 62 und Verweise

328 *ebd.*

329 Siehe beispielsweise EuGH, 12. September 2006, *Cadbury Schweppes*, C-196/04, Randnummer 49 und Verweise.

330 *ebd.*, Randnummern 51, 54 und 55.

331 EuGH, 18. Juli 2007, *Oy AA*, C-231/05, Randnummern 51 und 54.

332 EuGH, 15. Mai 1997, *Futura Participations*, C-250/95, Randnummer 31; siehe auch in sozialen Angelegenheiten EuGH, 3. Dezember 2014, *De Clercq*, C-315/13, Randnummer 66 und Verweise. Zur Beschreibung des Fallrechts des EuGH zu inländischen Anti-Steuervermeidungsmaßnahmen siehe J. Malherbe, Ph. Malherbe, I. Richelle und E. Traversa, *The impact of the Rulings of the European Court of Justice in the area of direct taxation* (Die Auswirkung der Urteile des Europäischen Gerichtshofes im Bereich Direktbesteuerung), angefordert vom Ausschuss für Wirtschaft und Währung des Europäischen Parlaments, 1. Ausg.: 2008, 2. Ausg.: 2011, verfügbar auf der Website des Europäischen Parlaments (Link: http://www.europarl.europa.eu/document/activities/cont/201203/20120313ATT40640/20120313_ATT40640EN.pdf).

333 EuGH, 12. September 2006, *Cadbury Schweppes*, C-196/04. Siehe auch Entschließung des Rates vom 8. Juni 2010 zur Koordinierung der Vorschriften für beherrschte ausländische Unternehmen (CFC – Controlled Foreign Corporations) und für die Unterkapitalisierung in der Europäischen Union; EFTA-Gerichtshof, 9. Juli 2014, *Olsen*, E-3/13 und E-3/20, Randnummern 164 und 165.

In Intra-EU-Situationen urteilte das EuGH, dass CFC-Regeln nur dann Anwendung finden, wenn eine „rein künstliche Gestaltung vorliegt, die lediglich dazu bestimmt ist, der Steuer zu entgehen“, wodurch Situationen ausgeschlossen sind, in denen „es sich auf der Grundlage objektiver und von dritter Seite nachprüfbarer Anhaltspunkte erweist, dass das genannte beherrschte ausländische Unternehmen ungeachtet des Vorhandenseins von Motiven steuerlicher Art tatsächlich im Aufnahmemitgliedstaat angesiedelt ist und dort wirklichen wirtschaftlichen Tätigkeiten nachgeht“.³³⁴ Laut Gericht muss die Feststellung, dass es sich um eine „rein künstliche Gestaltung“ handelt, „auf objektiven, von dritter Seite nachprüfbaren Anhaltspunkten beruhen, die sich u. a. auf das Ausmaß des greifbaren Vorhandenseins des beherrschten ausländischen Unternehmens in Form von Geschäftsräumen, Personal und Ausrüstungsgegenständen beziehen.“ „Führt die Prüfung dieser Anhaltspunkte zu der Feststellung, dass die beherrschte ausländische Gesellschaft nur mit einer fiktiven Ansiedlung zusammenhängt, die keine wirkliche wirtschaftliche Tätigkeit im Hoheitsgebiet des Aufnahmemitgliedstaats entfaltet, so ist die Gründung dieser beherrschten ausländischen Gesellschaft als eine rein künstliche Gestaltung anzusehen“.³³⁵ Und das Gericht fährt fort: „Dergleichen könnte insbesondere bei einer Tochtergesellschaft der Fall sein, die eine *‘Briefkastenfirma’* oder eine *‘Strohfirma’* ist“.³³⁶

Aus diesem Urteil folgt, dass, wenn eine niedrig besteuerte Gesellschaft in einem anderen Mitgliedstaat nicht die Eigenschaften einer „rein künstlichen Gestaltung“ aufweist, ein Mitgliedstaat keine Schutzmaßnahme wie CFC-Regeln gegen diese Gesellschaft anwenden kann. Tatsächlich „gibt der bloße Vorteil, der aus der relativ geringen steuerlichen Belastung einer Tochtergesellschaft mit Sitz in einem anderen Mitgliedstaat als dem, in dem die Muttergesellschaft gegründet worden ist, resultiert, als solcher dem letztgenannten Mitgliedstaat nicht das Recht, diesen Vorteil durch eine weniger günstige steuerliche Behandlung der Muttergesellschaft auszugleichen“.³³⁷ Mit anderen Worten, das EU-Recht unterstützt eine bestimmte Form des Intra-EU-Steuerwettbewerbs.

B. Einhaltung der EU-Sekundargesetzgebung im Bereich der Direktbesteuerung

Mit dem Ziel der Beseitigung von Steuerhindernissen bei der Erzielung des Binnenmarktes hat die EU einige Richtlinien verabschiedet, darunter die Richtlinien zu sogenannten „Mutter- und Tochtergesellschaften“³³⁸ und „Zinsen und Lizenzgebühren“³³⁹, die auf die Beseitigung der Doppelbesteuerung multinationaler Gruppen von Gesellschaften abzielen.

Unter den in diesen Richtlinien vorgesehenen Bestimmungen müssen die Mitgliedstaaten von der Erhebung von Quellensteuern auf Dividenden, Zinsen und Lizenzgebühren, die an verbundene Unternehmen gezahlt wurden, absehen.³⁴⁰ Ebenso müssen sie von verbundenen Gesellschaften erhaltene Dividenden von der wirtschaftlichen Doppelbesteuerung ausnehmen, und zwar entweder durch Steuerbefreiung für diese Dividenden oder durch die Ermächtigung, den entsprechenden Anteil der Körperschaftsteuer, die in dem anderen Mitgliedstaat bezahlt wurde, von dem Betrag der fälligen Körperschaftsteuer abzuziehen.³⁴¹

Da diese Richtlinien keine wesentlichen Mindestanforderungen für ihre Anwendung festlegen, darf ein Mitgliedstaat keine Schutzmaßnahmen gegen Briefkastenfirmen ergreifen, die ihren Sitz in einem anderen Mitgliedstaat haben, außer in Betrugs- und Missbrauchsfällen.³⁴² Jedoch ist festzuhalten, dass die Richtlinie über Mutter- und Tochtergesellschaften erst vor kurzem geändert wurde, um Mitgliedstaaten zu verpflichten, Steuervorteile, die sie unter besonderen Umständen gewährt, abzulehnen (siehe unten, 3, B).

334 ebd., Urteil.

335 ebd., Randnummern 67 und 68.

336 ebd., Randnummer 68 (von uns unterstrichen).

337 ebd., Randnummer 49.

338 Richtlinie 2011/96/EU des Rates vom 30. November 2011 über das gemeinsame Steuersystem der Mutter- und Tochtergesellschaften verschiedener Mitgliedstaaten.

339 Richtlinie 2003/49/EG des Rates vom 3. Juni 2003 über eine gemeinsame Steuerregelung für Zahlungen von Zinsen und Lizenzgebühren zwischen verbundenen Unternehmen verschiedener Mitgliedstaaten.

340 Richtlinie über Mutter- und Tochtergesellschaften, Artikel 5; Richtlinie zu Zinsen und Lizenzgebühren, Artikel 1.1.

341 Richtlinie zu Mutter- und Tochtergesellschaften, Artikel 4.1

342 Richtlinie über Mutter- und Tochtergesellschaften, Artikel 1.4; Richtlinie über Zinsen und Lizenzgebühren, Artikel 5.

3. DIE EU BEGRENZT DAS RECHT VON EU-MITGLIEDSTAATEN, BRIEFKASTENFIRMEN AUF IHR STAATSGEBIET ZU ZIEHEN

Das EU-Recht beschränkt nicht nur die Freiheit der Mitgliedstaaten, Gegenmaßnahmen gegen Briefkastenfir­men zu ergreifen (siehe oben, 2), sondern auch ihre Freiheit, diese Gesellschaften auf ihr Staatsgebiet zu ziehen, indem man sie von bestimmten Arten von Steuervorteilen profitieren lässt. Wir untersuchen hier die Auswirkung der EU-Beihilferegeln und des EU-Verhaltenskodex zur Unternehmensbesteuerung (unten, A), der Anti-Steuer­vermeidungsregeln in der Richtlinie über Mutter- und Tochtergesellschaft (unten, B) und der vor kurzem erlassenen Richtlinie zur Bekämpfung von Steuer­vermeidung (unten, C).

A. Einhaltung der EU-Beihilferegeln und des EU-Verhaltenskodex zur Unternehmensbesteuerung

Gemäß Artikel 107(1) AEUV sind, „soweit in den Verträgen nicht etwas anderes bestimmt ist, [...] staatliche oder aus staatlichen Mitteln gewährte Beihilfen gleich welcher Art, die durch die Begünstigung bestimmter Unternehmen oder Produktionszweige den Wettbewerb verfälschen oder zu verfälschen drohen, mit dem Binnenmarkt unvereinbar, soweit sie den Handel zwischen Mitgliedstaaten beeinträchtigen“.

Verbotene staatliche Beihilfen können in Form von Steuervorteilen auftreten. Gemäß der Kommission „ist eine positive Mittelübertragung nicht erforderlich; ein Einnahmenverzicht des Staates reicht aus. Der Verzicht auf Mittel, die der Staat andernfalls eingenommen hätte, stellt eine Übertragung staatlicher Mittel dar. (...) Einnahmenverluste, die aus den von einem Mitgliedstaat gewährten Steuer- und Abgabenbefreiungen oder -ermäßigungen oder aus dem Erlass von Geldbußen oder -strafen resultieren, sind als staatliche Mittel im Sinne des Artikels 107 Absatz 1 AEUV anzusehen. (...)“.³⁴³ Auf dieser Grundlage hat die Kommission zahlreiche Steuermaßnahmen untersucht, die von den Mitgliedstaaten ergriffen worden sind und manchmal Gesellschaften mit sehr geringer wirtschaftlicher Tätigkeit auf ihrem Staatsgebiet, wie Offshore-Gesellschaften wie im Gibraltar-Fall 2011, unbotmäßig begünstigen.³⁴⁴

Unlängst hat die Kommission die Steuervorbescheidpraxis mehrerer Mitgliedstaaten seit Juni 2013 überprüft.³⁴⁵ Steuervorbescheide können definiert werden als „Entscheidungen oder Meinungen der Steuerbehörden in Bezug auf die tatsächliche Sachlage, die ihr als Teil eines Prüfungsverfahrens vorgelegt wird, oder als Reaktion auf die Fragen eines Steuerzahlers“.³⁴⁶ Gemäß der Kommission können Steuervorbescheide eine staatliche Beihilfe darstellen, nämlich dann, „wenn ein Steuervorbescheid ein Ergebnis festschreibt, das nicht zuverlässig dem Ergebnis einer normalen Anwendung des allgemeinen Steuersystems entspricht [...], da diese selektive Behandlung zu einer Senkung der Steuerschuld dieses Steuerpflichtigen in dem betreffenden Mitgliedstaat im Vergleich zu Unternehmen führt, die sich in einer ähnlichen Sach- und Rechtslage befinden“.³⁴⁷

Die Kommission hat bisher herausgefunden, dass die von einigen Mitgliedstaaten an multinationale Gesellschaften gewährten Vorbescheide tatsächlich illegale Beihilfen in mindestens vier Fällen, nämlich die Niederlande und Starbucks³⁴⁸, Luxemburg und Fiat³⁴⁹, Belgien im Rahmen seiner „Befreiung von Mehrgewinnen“³⁵⁰ sowie

343 Bekanntmachung der Europäischen Kommission vom 19. Juli 2016 zum Begriff der staatlichen Beihilfe im Sinne des Artikels 107 Absatz 1 des Vertrags über die Arbeitsweise der Europäischen Union, Absatz 51.

344 EuGH, 15. November 2011, *Kommission und Spanien / ./. Regierung von Gibraltar und Vereinigtes Königreich Großbritannien und Nordirland*, C-106/09 und C-107/09. Für eine allgemeine Übersicht der Fragen, die durch die Anwendung der staatlichen Beihilferegeln in Steuersachen angesprochen wurden, siehe auch die Bekanntmachung der Kommission zum Begriff der staatlichen Beihilfe, Abs. 156 – 184.

345 Siehe auf der Website der GD Wettbewerb (www.ec.europa.eu/competition/index_en.html), „Staatliche Beihilfe“, „Steuervorbescheide“.

346 OECD, *Glossary of Tax Terms* (Glossar der Steuerbegriffe), verfügbar auf der OECD-Website (www.oecd.org/ctp/glossaryoftaxterms.htm).

347 Bekanntmachung der Kommission zur staatlichen Hilfe 2016, Absatz 170.

348 Beschluss vom 21. Oktober 2015 über die staatliche Beihilfe SA.38374 (2014/C ex 2014/NN), umgesetzt von den Niederlanden gegen Starbucks, C(2015)7143.

349 Beschluss vom 21. Oktober 2015 über staatliche Beihilfe SA.38375 (2014/C ex 2014/NN), die Luxemburg Fiat gewährt hat, C(2015)7152.

350 Beschluss 2016/1699 vom 11. Januar 2016 über die Beihilferegelung zur Befreiung von Mehrgewinnen SA.37667 (2015/C ex 2015/NN), umgesetzt von Belgien.

Irland und Apple, waren.³⁵¹ Darüber hinaus wird von der Kommission erwartet, dass sie über drei weitere anhängige Verfahren entscheidet, bei denen Vorbescheide von Luxemburg an Amazon, McDonalds bzw. Engie gewährt wurden.³⁵² Die meisten dieser Vorbescheide betreffen unterstellte Abweichungen von den Verrechnungspreisregelungen, die gemäß den OECD-Leitlinien hätten angewendet werden sollen (siehe oben, 1, A, iii), d. h. Situationen, in denen ein Mitgliedstaat eine künstliche Senkung der Gewinne anerkannt hat, die Gesellschaften mit Sitz vor Ort, die Teil eines multinationalen Konzerns sind, hätten zugewiesen werden sollen. Gegen alle Beschlüsse der Kommission wurden bisher Rechtsmittel eingelegt.³⁵³

Abgesehen von den „Hard-Law-Regeln“ in Sachen Beihilfe haben die EU-Institutionen auch mehrere Initiativen unternommen, um Versuche der Mitgliedstaaten zur Förderung des Intra-EU-Wettbewerbs einzuschränken. Die durch die Divergenzen zwischen den Körperschaftsteuersystemen der Mitgliedstaaten verursachten Probleme, darunter der (schädliche) Steuerwettbewerb³⁵⁴, waren seit Beginn der europäischen Integration Gegenstand zahlreicher Berichte und Untersuchungen im Namen der Kommission.³⁵⁵ In den 1990er Jahren führten die Schwierigkeiten, mit denen sich die Kommission bei ihren Versuchen zum Abschluss einer Vereinbarung mit den Mitgliedstaaten über einen Gesetzgebungsakt in diesem Bereich konfrontiert sah, zur Verabschiedung eines Soft-Law-Ansatzes, der sich im Monti-Bericht widerspiegelt.³⁵⁶ Dieses Verfahren war die Grundlage für den Verhaltenskodex des Rates für die Unternehmensbesteuerung³⁵⁷, dessen Umsetzung insbesondere durch den „Primarolo-Bericht“ zum Abbau der für „schädlich“ befundenen nationalen Steuersysteme führte, wie die belgischen Koordinationszentren, das irische Internationale Finanzdienstleistungszentrum (Dublin) oder die niederländischen Finanzgesellschaften.³⁵⁸ Eine spezielle Gruppe trifft sich immer noch regelmäßig, um die Umsetzung des Verhaltenskodex und der Berichte an den Rat zu überwachen.³⁵⁹

B. Anti-Steuervermeidungsregeln in der Richtlinie über Mutter- und Tochtergesellschaften

Die fehlende Harmonisierung im Bereich der Direktbesteuerung, verbunden mit der Quellensteuerbefreiung für konzerninterne Dividenden, Zinsen und Lizenzgebührenzahlungen sowie mit der Körperschaftsteuerbefreiung für erhaltene Dividenden laut EU-Richtlinien (siehe oben, 2, B) führten bei multinationalen Unternehmen zu Steuerplanungsmöglichkeiten. Ein gutes Beispiel für diese Steuervorteile aufgrund von Steuerplanung sind die sogenannten „hybriden Darlehen“.

351 Beschluss der Kommission vom 30.8.2016 über Beihilfe, SA.38373, umgesetzt von Irland gegen Apple COM(2016) 5605, verfügbar unter http://ec.europa.eu/competition/state_aid/cases/253200/253200_1851004_666_2.pdf.

352 Siehe alle Mitteilungen der Kommission „Beihilfe – Luxemburg – Beihilfe SA.38944 (2014/C) (2014/NN) – Mutmaßliche Beihilfe für Amazon – Aufforderung zur Abgabe von Kommentaren gemäß Artikel 108(2) des Vertrags über die Arbeitsweise der Europäischen Union Text mit Bedeutung für den EWR“, ABl. C44, 6. Februar 2015, S. 13–29; Mitteilung der Kommission „Beihilfe – Luxemburg – Beihilfe SA.38945 (2015/C ex 2015/NN) – Mutmaßliche Beihilfe an McDonald’s – Aufforderung zur Abgabe von Kommentaren gemäß Artikel 108(2) des Vertrags über die Arbeitsweise der Europäischen Union“, ABl. C 258, 15. Juli 2016, S. 11–48; Pressemitteilung vom 19. September 2016 „Beihilfe: Kommission leitet eingehende Untersuchung zur steuerlichen Behandlung von GDF Suez (nun Engie) in Luxemburg ein, IP/16/3085.

353 Siehe u.a. die anhängigen Fälle T-755/15 und T-759/15 (Luxemburg und Fiat), T-760-15 (die Niederlande und Starbucks), T-131/16 (Belgien bezüglich der „Befreiung von Mehrgewinnen“) und T-778/16 (Irland und Apple). Hinsichtlich des Falls von Irland und Apple siehe New York Times, 9. November 2016, „Dublin Appeals \$14.3 Billion Tax Charge Against Apple“ (Dublin legt Berufung gegen den Steueraufwand von 14,3 Mrd. USD gegen Apple ein), erhältlich auf der Website der New York Times (Link: http://www.nytimes.com/2016/11/10/technology/ireland-apple-tax-vestager.html?_r=0).

354 Zur Definition des Konzepts eines schädlichen Steuerwettbewerbs siehe u. a. Pinto, C. *Tax competition and EU law* (Steuerwettbewerb und EU-Recht), Den Haag/London/New York, Kluwer Law international, 2003, Kapitel 1.2.

355 Siehe z. B. O. Ruding et al., *Report of the Committee of Independent Experts on Company Taxation (Bericht des Ausschusses unabhängiger Gutachter zur Unternehmensbesteuerung)*, Brüssel, Kommission der Europäischen Gemeinschaften, 1992; C. Segré et al., *The Development of a European Capital Market* (Die Entwicklung eines europäischen Kapitalmarktes), Brüssel, Kommission der Europäischen Gemeinschaften, 1966; A. J. van de Tempel, *Corporation Tax and Individual income tax in the European Communities* (Körperschaftsteuer und persönliche Einkommensteuer in den Europäischen Gemeinschaften), Brüssel, Kommission der Europäischen Gemeinschaften, 1970.

356 Europäische Kommission, Diskussionspapier vom 20. März 1996 „Steuern in der Europäischen Union“ für die informelle Tagung der für Wirtschafts- und Finanzfragen zuständigen Minister, SEK(96) 487. Siehe auch H. M. van Arendonk, „Fifty years of European co-operation and the tax policy of the European Commission“ (Fünfzig Jahre europäischer Zusammenarbeit und Steuerpolitik der Europäischen Kommission), in *A vision of taxes within and outside European borders. Festschrift[sic] in honor of Prof. Dr. F. Vanistendael* (Eine Steuervision innerhalb und außerhalb europäischer Grenzen. Festschrift zu Ehren Prof. Dr. F. Vanistendael), Alphen am Rhein (Niederlande), Wolters Kluwer, 2008, S. 1 ff., und Verweise.

357 Schlussfolgerungen der Ratssitzung der für Wirtschafts- und Finanzfragen zuständigen Minister vom 1. Dezember 1997 über die Besteuerungspolitik.

358 Der Bericht vom 23. November 1999 der Verhaltenskodex-Gruppe (Unternehmensbesteuerung) des Rates (Primarolo-Bericht, SN 4902/99) listete 66 schädliche Steuermaßnahmen auf.

359 Siehe diesbezüglich die Website des Rates der Europäischen Union (Link: <http://www.consilium.europa.eu/en/council-eu/preparatory-bodies/code-conduct-group>).

Ein „hybrides Darlehen“ lässt sich wie folgt beschreiben. Gesellschaft A mit Sitz in einem Mitgliedstaat A finanziert ein verbundenes Unternehmen (Unternehmen B) mit Sitz im Mitgliedstaat B. Die Finanzierung nimmt die Form eines Darlehens an, aber mit Merkmalen der Beteiligungsfinanzierung (z. B. ist der Zinssatz variabel und entspricht einer Gewinnbeteiligung, die anderen Kreditoren werden im Falle einer Insolvenz zuerst bezahlt usw.). Die Steuergesetze von Mitgliedstaat A charakterisieren die Vereinbarung als Beteiligungsfinanzierung, während die Steuergesetze von Mitgliedstaat B sie als Darlehen deklarieren. Wegen dieser Diskrepanz zu den inländischen Steuergesetzen sind die Gewinnbeteiligungen sowohl von der Steuerbemessungsgrundlage von Gesellschaft B abzugsfähig (Charakterisierung als Zinsen gemäß den Steuergesetzen von Mitgliedstaat B) als auch steuerbefreit in den Händen von Gesellschaft A (Charakterisierung als eingegangenes Dividendeneinkommen nach den Steuergesetzen von Mitgliedstaat A, das gemäß der Richtlinie über Mutter- und Tochtergesellschaften von der Steuer zu befreien ist).

Die Richtlinie über Mutter- und Tochtergesellschaften wurde vor kurzem geändert, um dieses Schlupfloch zu schließen.³⁶⁰ Künftig müssen die Mitgliedstaaten auf die Besteuerung der von einer ihrer Tochtergesellschaften ausgeschütteten Gewinne an die Muttergesellschaft nur dann verzichten, wenn diese Gewinne nicht bei der Tochtergesellschaft abzugsfähig sind.³⁶¹ Daher müssen die Mitgliedstaaten diese Gewinne in dem Maße besteuern, wie diese Gewinne bei der Tochtergesellschaft abzugsfähig sind.³⁶²

In demselben Geiste wurde eine weitere, eher allgemein gehaltene Änderung getätigt:³⁶³ Mitgliedstaaten dürfen laut der Richtlinie über Mutter- und Tochtergesellschaften keine weiteren Beihilfen mehr gewähren, wenn „unter Berücksichtigung aller relevanten Fakten und Umstände eine unangemessene Gestaltung oder eine unangemessene Abfolge von Gestaltungen vorliegt, bei der der wesentliche Zweck oder einer der wesentlichen Zwecke darin besteht, einen steuerlichen Vorteil zu erlangen, der dem Ziel oder Zweck dieser Richtlinie zuwiderläuft“, wobei es sich von selbst versteht, dass „eine Gestaltung oder eine Abfolge von Gestaltungen in dem Umfang als unangemessen“ gilt, „wie sie nicht aus triftigen wirtschaftlichen Gründen vorgenommen wurde, die die wirtschaftliche Realität widerspiegeln“.³⁶⁴

C. Die Richtlinie zur Bekämpfung von Steuervermeidung 2016

Im Rahmen der Bekämpfung des Steuervermeidungspakets (unten, 4, A) hat der Rat der Europäischen Union im Juli 2016 die sogenannte „Richtlinie zur Bekämpfung von Steuervermeidung“ beschlossen.³⁶⁵

Diese Richtlinie enthält fünf Maßnahmen gegen die internationale Vermeidung der Unternehmensbesteuerung.

Die erste Maßnahme besteht in einer „Zinsschranke“, die darauf abzielt, den in einem Steuerzeitraum abziehbaren Zinsbetrag auf 30 Prozent des Ergebnisses vor Zinsen, Steuern, Abschreibungen auf Sachanlagen und Abschreibungen auf immaterielle Vermögensgegenstände (EBITDA) des Steuerzahlers zu beschränken.³⁶⁶ Zweitens müssen Mitgliedstaaten die Übertragung von Vermögenswerten in einen anderen Mitgliedstaat oder in ein Drittland besteuern. Diese „Wegzugsbesteuerung“ muss auf einen Betrag erhoben werden, der dem Marktwert der übertragenen Vermögenswerte abzüglich ihres Wertes für Steuerzwecke entspricht.³⁶⁷ Drittens führt die Richtlinie eine „allgemeine Vorschrift zur Bekämpfung des Missbrauchs“ ein: Für Körperschaftsteuerzwecke muss ein Mitgliedstaat „unter Berücksichtigung aller relevanten Fakten und Umstände eine unangemessene Gestaltung oder eine unangemessene Abfolge von Gestaltungen“ ignorieren, „bei der der wesentliche Zweck oder einer der wesentlichen Zwecke darin besteht, einen steuerlichen Vorteil zu erlangen, der dem Ziel oder Zweck dieser Richtlinie zuwiderläuft“, wobei es sich von selbst versteht, dass „eine Gestaltung oder eine

360 Richtlinie 2014/86/EU des Rates vom 8. Juli 2014 zur Änderung der Richtlinie 2011/96/EU über das gemeinsame Steuersystem der Mutter- und Tochtergesellschaften verschiedener Mitgliedstaaten.

361 Richtlinie über Mutter- und Tochtergesellschaften, Artikel 4.1, geändert durch die Richtlinie 2014/86/EU des Rates vom 8. Juli 2014.

362 ebd.

363 Richtlinie 2015/121 des Rates vom 27. Januar 2015 zur Änderung der Richtlinie 2011/96/EU über das gemeinsame Steuersystem der Mutter- und Tochtergesellschaften verschiedener Mitgliedstaaten.

364 Richtlinie über Mutter- und Tochtergesellschaften, Artikel 1.2, geändert durch die Richtlinie 2015/121 des Rates vom 27. Januar 2015.

365 Richtlinie 2016/1164 vom 12. Juli 2016 mit Vorschriften zur Bekämpfung von Steuervermeidungspraktiken mit unmittelbaren Auswirkungen auf das Funktionieren des Binnenmarkts

366 Richtlinie zur Bekämpfung von Steuervermeidung, Artikel 4.

367 ebd., Artikel 5.

Abfolge von Gestaltungen in dem Umfang als unangemessen“ gilt, „wie sie nicht aus triftigen wirtschaftlichen Gründen vorgenommen wurde, die die wirtschaftliche Realität widerspiegeln“.³⁶⁸ Dies erweitert die Vorschrift zur Bekämpfung des Missbrauchs auf alle Körperschaftsteuersachen, die wir oben in Abschnitt B im Rahmen der Richtlinie über Mutter- und Tochtergesellschaften gesehen haben. Viertens müssen Mitgliedstaaten in ihre nationalen Steuergesetze Regeln für ein „beherrschtes ausländisches Unternehmen“ (CFC) einführen (im Prinzip sind das diese Regeln, siehe oben, 2, A).³⁶⁹ Mitgliedstaaten müssen in die Steuerbemessungsgrundlage der Muttergesellschaft entweder die nicht ausgeschütteten passiven Einkünfte der CFC oder die nicht ausgeschütteten Einkünfte „aus unangemessenen Gestaltungen, deren wesentlicher Zweck darin besteht, einen steuerlichen Vorteil zu erlangen“, einbeziehen.³⁷⁰ Der Mitgliedstaat, der sich für die erste Option entscheidet, muss eine Ausnahme vorsehen, um der Rechtsprechung des EuGH, wie wir sie oben in 2, A dargestellt haben, zu entsprechen: CFC-Regeln gelten nicht, wenn das beherrschte ausländische Unternehmen, gestützt von Personal, Ausstattung, Vermögenswerten und Räumlichkeiten, eine wesentliche wirtschaftliche Tätigkeit ausübt, die durch relevante Fakten und Umstände nachgewiesen wurde – zumindest, wenn dieses Unternehmen im EWR ansässig ist.³⁷¹ Schließlich befasst sich die fünfte Maßnahme mit „hybriden Gestaltungen“ und zielt auf die Sicherstellung ab, dass diese Gestaltungen nicht zu einer doppelten Nichtbesteuerung führen (ein Beispiel für eine solche Gestaltung ist oben in B über die Richtlinie über Mutter- und Tochtergesellschaften zu finden).³⁷²

4. LAUFENDE INITIATIVEN MIT EINFLUSS AUF DIE BESTEUERUNG VON BRIEFKASTENFIRMEN

Wir untersuchen hier mehrere Initiativen, die zu Änderungen des für Briefkastenfirmen relevanten derzeitigen Regulierungsrahmens führen sollten: das Maßnahmenpaket der EU zur Bekämpfung von Steuervermeidung (unten, A), der OECD-Vorschlag zur Regelung des doppelten Wohnsitzes auf Einzelfallbasis (unten, B), die GKB und die Wiederaufnahme der GKKB (unten, C), die Erweiterung des Umfangs des automatischen Informationsaustausches (unten, D) und die anhängige öffentliche Konsultation der Kommission über „wirksamere Maßnahmen zur Reduzierung der Anreize“ in Bezug auf Steuerhinterziehung und Steuerumgehung (unten, E).

A. Das EU-Maßnahmenpaket zur Bekämpfung von Steuervermeidung

Im Jahr 2013 startete die OECD die Initiative „*Base Erosion and Profit Shifting*“ (BEPS, Aushöhlung der Steuerbasis und Gewinnverlagerung), deren Ziel es war, Lösungen auf nationaler und internationaler Ebene anzubieten, um Steuerplanungsmöglichkeiten, die durch die fehlende Koordinierung zwischen inländischen Steuersystemen geschaffen wurden, zu verringern. Diese Initiative führte 2015 zu der Veröffentlichung von Empfehlungen rund um 15 Aktionspunkte, die sich derzeit in den OECD-Ländern und auch über deren Grenzen hinaus in der Umsetzungsphase befinden.³⁷³

Im Rahmen der Umsetzung des BEPS-Pakets innerhalb der EU sowie ihrer eigenen früheren Initiativen³⁷⁴ hat die Kommission ein „Maßnahmenpaket zur Bekämpfung von Steuervermeidung“ vorgeschlagen, das sowohl interne Maßnahmen als auch gemeinsame Aktionen gegen „die Aushöhlung der Steuerbasis von außen“ umfasst.³⁷⁵

³⁶⁸ ebd., Artikel 6.

³⁶⁹ ebd., Artikel 7 und 8.

³⁷⁰ ebd., Artikel 7.2.

³⁷¹ ebd.

³⁷² ebd., Artikel 9.

³⁷³ Diese Berichte sind online auf der OECD-Website zu lesen (Link: www.oecd.org/tax/beps-2015-final-reports.htm).

³⁷⁴ Mitteilung der Kommission an das Europäische Parlament und den Rat vom 6. Dezember 2012, „Aktionsplan zur Verstärkung der Bekämpfung von Steuerbetrug und Steuerhinterziehung“, Com(2012) 722; Empfehlung 2012/771/EU vom 6. Dezember 2012 für Maßnahmen, durch die Drittländer zur Anwendung von Mindeststandards für verantwortungsvolles Handeln im Steuerbereich veranlasst werden sollen; Empfehlung 2012/772/EU vom 6. Dezember 2012 betreffend aggressive Steuerplanung.

³⁷⁵ Siehe Mitteilung der Kommission vom 28. Januar 2016 „Maßnahmenpaket zur Bekämpfung der Steuervermeidung: Nächste Schritte auf dem Weg zu einer effektiven Besteuerung und einer größeren Steuertransparenz in der EU“, Com(2016) 23.

Das Paket bestand aus:

- I. einem Vorschlag für eine Richtlinie zur Bekämpfung der Steuervermeidung, von der im Juli 2016 eine geänderte Version verabschiedet wurde.³⁷⁶
- II. einer Empfehlung zu Vertragsfragen.³⁷⁷
- III. einer Bekanntmachung einer externen Strategie für effektive Besteuerung.³⁷⁸
- IV. einem Vorschlag für eine Richtlinie zur Umsetzung einer länderbezogenen Berichterstattung, die im Mai 2016 verabschiedet wurde.³⁷⁹

In diesem Abschnitt untersuchen wir die zweite und die dritte Maßnahme des EU-Pakets zur Bekämpfung der Steuervermeidung. Wir haben bereits die erste Maßnahme (oben, 3, C) untersucht und fahren unten (D) mit der vierten Maßnahme fort.

I. Empfehlung zu Bereichen des Steuerabkommens

Die Empfehlung zu Steuervertragsfragen bezieht sich auf die Umsetzung der Aktionspunkte des BEPS-Pakets gegen den Missbrauch des Steuerabkommens durch die Mitgliedstaaten und insbesondere auf Aktionspunkt 6 zur Verhinderung der Gewährung von Abkommensvorteilen unter unangemessenen Bedingungen³⁸⁰ und auf Aktionspunkt 7 zur Verhinderung der künstlichen Umgehung des Status als Betriebsstätte.³⁸¹

Der BEPS-Bericht zu Aktionspunkt 7 zielt unter anderem auf das „Aufspalten“ von Bauaufträgen ab, damit diese unter der 12-Monats-Grenze bleiben, wie wir oben unter 1, A, ii dargestellt haben, da ein Überschreiten dieser Schwelle zu einer Betriebsstätte in dem Staat führen würde, in dem die Arbeiten ausgeführt werden.

Zur Betonung dieses Problems schlägt der BEPS-Bericht über Aktionspunkt 7 vor, diesbezüglich dem OECD-Kommentar das folgende Beispiel hinzuzufügen:

„RCo ist ein Unternehmen mit Sitz in Staat R.e hat erfolgreich ein Angebot für den Bau eines Kraftwerks für SCo, eine unabhängige Gesellschaft mit Sitz in Staat S, abgegeben. Die Bauzeit für das Projekt soll 22 Monate dauern. Während der Vertragsverhandlungen wird das Projekt auf zwei verschiedene Verträge aufgeteilt, die eine Laufzeit von jeweils 11 Monaten haben. Der erste Vertrag wird mit RCo und der zweite Vertrag mit SubCo, einer kürzlich gegründeten, einhundertprozentigen Tochtergesellschaft von RCo mit Sitz im Staat R, abgeschlossen. Auf Wunsch von SCo, die sicherstellen möchte, dass RCo vertraglich für die Durchführung beider Verträge haftet, gibt es Vertragsabsprachen, dass RCo gesamtschuldnerisch mit SubCo für die Durchführung der Vertragspflichten von SubCo aus dem SubCo-SCo-Vertrag haftet.“³⁸²

Unter anderem zwecks Umgangs mit diesem Aufspalten von Verträgen schlägt der BEPS-Bericht zu Aktionspunkt 6 vor, dem OECD-Musterabkommen eine Vorschrift zur „Prüfung des Hauptzwecks“ hinzuzufügen.³⁸³ Im Hinblick auf die Gewährleistung der Vereinbarkeit mit der Rechtsprechung³⁸⁴ des EuGH empfiehlt die Kommission den Mitgliedstaaten den Erlass der Vorschrift in ihren bilateralen Steuerabkommen wie folgt:

376 Richtlinie 2016/1164 des Rates vom 12. Juli 2016 mit Vorschriften zur Bekämpfung von Steuervermeidungspraktiken mit unmittelbaren Auswirkungen auf das Funktionieren des Binnenmarkts.

377 Empfehlung (EU) 2016/136 der Kommission vom 28. Januar 2016 zur Umsetzung der Maßnahmen zur Bekämpfung des Missbrauchs von Steuerabkommen.

378 Mitteilung der Kommission an das Europäische Parlament und den Rat vom 28. Januar 2016 über eine externe Strategie für effektive Besteuerung. Com(2016) 24.

379 Richtlinie 2016/881 des Rates vom 25. Mai 2016 zur Änderung der Richtlinie 2011/16/EU bezüglich der Verpflichtung zum automatischen Austausch von Informationen im Bereich der Besteuerung.

380 OECD, *Preventing the Granting of Treaty Benefits in Inappropriate Circumstances* (Verhinderung der Gewährung von Abkommensvorteilen unter unangemessenen Umständen), Aktionspunkt 6 – 2015 Abschlussbericht, Paris, OECD-Veröffentlichung, 2015

381 OECD, *Preventing the Artificial Avoidance of Permanent Establishment Status* (Verhinderung der künstlichen Umgehung des Status als Betriebsstätte), Aktionspunkt 7 – 2015 Abschlussbericht, Paris, OECD-Veröffentlichung, 2015

382 BEPS-Bericht zu Aktionspunkt 7, Absatz 16 und 17, S. 42. Siehe auch BEPS-Bericht zu Aktionspunkt 6, Absatz 29 und 30, S. 69.

383 OECD, *Preventing the Granting of Treaty Benefits in Inappropriate Circumstances* (Verhinderung der Gewährung von Abkommensvorteilen unter unangemessenen Umständen), Aktionspunkt 6 – 2015 Abschlussbericht, Paris, OECD-Veröffentlichung, Paris, 2015, Absatz 26, S. 54 ff.

384 Empfehlung (EU) 2016/136 der Kommission vom 28. Januar 2016 zur Umsetzung der Maßnahmen zur Bekämpfung des Missbrauchs von Steuerabkommen, Erwägungsgründe 6 und 7.

„Unbeschadet der übrigen Bestimmungen dieses Abkommens wird eine Vergünstigung im Rahmen dieses Abkommens für einen Ertrags- oder Kapitalposten nicht gewährt, wenn vernünftigerweise davon ausgegangen werden kann, dass unter Berücksichtigung aller relevanten Fakten und Umstände das Erlangen dieser Vergünstigung einer der Hauptzwecke einer Regelung oder Transaktion war, die unmittelbar oder mittelbar diese Vergünstigung zur Folge hatte, es sei denn, es wird nachgewiesen, dass es sich um eine echte Wirtschaftstätigkeit handelt oder dass die Gewährung der Vergünstigung unter diesem Umständen im Einklang mit dem Gegenstand und dem Zweck der einschlägigen Bestimmungen dieses Abkommens steht.“³⁸⁵

II. Bekanntmachung einer externen Strategie für effektive Besteuerung

Die Kommission schlägt einen gemeinsamen Ansatz gegenüber Drittländern, die verantwortungsvolles Handeln im Steuerbereich (wie Steuerhäfen) nicht akzeptieren, im Wege eines gemeinsamen EU-Systems zur Bewertung, Überprüfung und Auflistung vor.³⁸⁶ Zurzeit verwenden Mitgliedstaaten nationale Listen von Steuerhäfen. Die Kommission möchte gerne eine einheitliche Liste schaffen, so dass Mitgliedstaaten allgemeine Gegenmaßnahmen gegen diese Drittländer ergreifen, wie Quellensteuern, Nichtabzugsfähigkeit von Kosten für Transaktionen über gelistete Länder usw.

Die Kommission hat einen Prozess mit drei Schritten aufgestellt.

Der erste Schritt besteht in der Identifizierung der Drittländer, die als Erstes von der EU auf der Grundlage eines „Barometer-Ansatzes“ überprüft werden sollten, d. h. auf Anzeichen von Bereichen wie Wirtschaftsbeziehungen mit der EU, Ebene finanzieller Aktivität sowie institutionelle und rechtliche Faktoren. Im September 2016 hat die Kommission dieses „Barometer“ veröffentlicht.³⁸⁷

Im zweiten Schritt, der soeben angelaufen ist, entscheiden Mitgliedstaaten auf der Grundlage des Barometers, welche Länder beurteilt werden sollten.

Im dritten Schritt schließlich entscheiden Mitgliedstaaten, ob ein in Frage kommendes Land der gemeinsamen EU-Liste problematischer Steuergesetzgebung hinzugefügt werden soll.

B. Keine automatische Tie-Breaker-Regel mehr in Bezug auf den Sitz in bilateralen Steuerabkommen (BEPS-Aktionspunkt 6)

Wenn eine Gesellschaft einen doppelten Sitz hat, sorgt das OECD-Musterabkommen für eine Tie-Break-Regel, nach der die Gesellschaft in dem Staat ansässig ist, in dem der Ort der effektiven Geschäftsführung liegt. Der OECD-Kommentar bietet eine alternative Bestimmung an, nach der die Festlegung des Sitzes für Steuerpflichtige mit doppeltem Sitz für Steuerabkommenszwecke fallweise geklärt wird (oben, I, A, i).

Der BEPS-Bericht zu Aktionspunkt 6 erläutert, dass es, als diese alternative Bestimmung im OECD-Kommentar 2008 eingeführt wurde, die Ansicht vieler Länder war, dass in diesen Fällen des doppelten Sitzes häufig Steuervermeidungsgestaltungen im Spiel waren. Aus diesem Grund schlägt der Bericht vor, die derzeitige automatische Tie-Breaker-Regel des OECD-Musterabkommens durch die alternative Bestimmung zu ersetzen, die wie folgt aussieht:

³⁸⁵ ebd., „2. Allgemeine Vorschrift zur Verhinderung von Missbrauch auf Basis einer Prüfung des Hauptzwecks“ (Anpassung der Kommission fett und kursiv).

³⁸⁶ Hinsichtlich unserer nachfolgenden Zusammenfassung siehe „Mitteilung der Kommission an das Europäische Parlament und den Rat vom 28. Januar 2016 über eine externe Strategie für effektive Besteuerung“, Com(2016) 24, S. 9 ff.

³⁸⁷ Dieses „Barometer“ ist auf der Website der Kommission (https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/2016-09-15_scoreboard-indicators.pdf) zu finden.

„Die zuständigen Behörden der Vertragsstaaten müssen wegen der Bestimmung der Vertragsstaaten, in denen eine Person im Sinne der Vereinbarung als ansässig gelten soll, verständigen, und zwar unter Berücksichtigung des Ortes der tatsächlichen Geschäftsführung, des Ortes ihrer Eintragung oder anderweitigen Gründung und sämtlicher anderer relevanter Faktoren. Ohne diese Vereinbarung hat diese Person keinen Anspruch auf Steuerermäßigung oder Steuerbefreiung gemäß diesem Abkommen, außer in dem Maße und in der Art, die von den zuständigen Behörden der Vertragsstaaten genehmigt wird.“

C. Die GKB und die Wiederaufnahme der GKKB

Vor dem Maßnahmenpaket zur Bekämpfung der Steuervermeidung hat die Kommission am 17. Juni 2015³⁸⁸ eine Mitteilung veröffentlicht, in der sie vorschlägt, eine gemeinsame Körperschaftsteuer-Bemessungsgrundlage innerhalb der EU (GKB) zu vereinbaren und die bereits im Jahr 2011³⁸⁹ vorgeschlagene gemeinsame konsolidierte Körperschaftsteuer-Bemessungsgrundlage (GKKB) wieder aufzunehmen und sie für multinationale Konzerne verbindlich vorzuschreiben. Am 25. Oktober 2016 veröffentlichte die Kommission beide Vorschläge³⁹⁰, die auch die Regeln für die Verhinderung von Missbrauch vereinheitlichen.³⁹¹

Die GKKB würde die derzeit in der EU geltende Verrechnungspreismethode ersetzen. Es handelt sich dabei um eine „formelhafte Aufteilungsmethode“, d. h., „ein Ansatz, bei dem die weltweit konsolidierten Gewinne eines multinationalen Konzerns den verbundenen Unternehmen in den verschiedenen Staaten auf der Grundlage einer im Voraus festgelegten Formel zugerechnet werden.“³⁹² Das System besteht darin, die steuerlichen Ergebnisse aller Konzernmitglieder, die in der GKKB berechnet werden, zu sammeln und für jedes Konzernmitglied den Steueranteil durch Anwenden einer Formel zu bestimmen, die die konsolidierte Bemessungsgrundlage auf der Basis der Faktoren Umsatz, Arbeit und Vermögenswerte aufteilt.³⁹³

D. Erweiterung des Umfangs des automatischen Informationsaustausches

Darüber hinaus wurden mehrere Initiativen ergriffen, um den Austausch steuerrelevanter Informationen, die zwecks Identifizierung von Briefkastenfirmen von Interesse sein könnten, zwischen Mitgliedstaaten zu fördern.

I. Erweiterung der grenzüberschreitenden Vorbescheide und Vorabverständigungen über die Verrechnungspreisgestaltung

Ab dem 1. Januar 2017 wird der automatische Informationsaustausch Vorabverständigungen über grenzüberschreitende Vorbescheide und Verrechnungspreisgestaltung umfassen.³⁹⁴ Darüber hinaus wird ein sicheres Zentralverzeichnis eingerichtet, in dem diese Informationen gespeichert werden. Ab dem 1. Januar 2018 wird dieses Zentralverzeichnis allen Mitgliedstaaten und in gewissem Maße der Kommission zugänglich sein.³⁹⁵

II. Erweiterung der länderbezogenen Berichte

Gemäß den OECD-Empfehlungen im Rahmen des BEPS-Projekts sollten multinationale Konzerne den Steuerbehörden folgende drei Dokumente zur Verfügung stellen: eine Stammdokumentation (*Master File*), die allen zuständigen Steuerverwaltungen zur Verfügung gestellt wird und in der „ein allgemeiner Überblick über die

388 Mitteilung der Kommission an das Europäische Parlament und den Rat vom 17. Juni 2015, „Eine faire und effiziente Unternehmensbesteuerung in der Europäischen Union: Fünf Aktionsschwerpunkte“, Com(2015) 302.

389 Vorschlag vom 16. März 2011 für eine Richtlinie des Rates zu einer gemeinsamen konsolidierten Körperschaftsteuer-Bemessungsgrundlage, Com(2011) 121.

390 Vorschlag für eine Richtlinie des Rates vom 25. Oktober 2016 über eine Gemeinsame Körperschaft-Bemessungsgrundlage, Com(2016) 685; Vorschlag für eine Richtlinie des Rates vom 25. Oktober 2016 für eine Gemeinsame Konsolidierte Körperschaftsteuer-Bemessungsgrundlage (GKKB), Com(2016) 683.

391 Siehe Kapitel IX des Vorschlags für die GKB-Richtlinie; siehe auch Kapitel 10 des Vorschlags für die GKKB-Richtlinie.

392 Siehe OECD, *Verrechnungspreisleitlinien für multinationale Unternehmen und Steuerverwaltungen*, 2010.

393 Zur Aufteilungsformel siehe Kapitel VIII des Vorschlags für die GKKB-Richtlinie.

394 Richtlinie 2015/2376 des Rates vom 8. Dezember 2015 zur Änderung der Richtlinie 2011/16/EU bezüglich der Verpflichtung zum automatischen Austausch von Informationen im Bereich der Besteuerung.

395 ebd.

grenzüberschreitenden Geschäftsbeziehungen und die Verrechnungspreispolitik“ enthalten ist; eine landesspezifische Dokumentation (*Local File*); und ein länderbezogener Bericht (*Country-by-Country Report*), der jährlich den Steuerbehörden vorzulegen ist.³⁹⁶

Die Verpflichtung der Vorlage eines länderbezogenen Berichts war Gegenstand einer EU-Richtlinie vom 25. Mai 2016.³⁹⁷ Ab dem Steuerjahr 2016 muss die oberste Muttergesellschaft sehr großer multinationaler Konzerne, d. h. Konzerne mit einem konsolidierten Abschluss von über 750 Mio. EUR, den Bericht bei den Steuerbehörden des Mitgliedstaates hinterlegen, in dem die Muttergesellschaft des Konzerns ihren steuerlichen Sitz hat.³⁹⁸ Diese Steuerbehörden werden dann automatisch den Bericht mit allen anderen Mitgliedstaaten austauschen, in denen eine der „Geschäftseinheiten“ des Konzerns entweder einen steuerlichen Sitz oder eine Betriebsstätte hat, über die sie ihrer Geschäftstätigkeit nachgeht.³⁹⁹

Die offengelegten Informationen müssen je Land die Art der Tätigkeiten, die Anzahl der Beschäftigten, den erzielten Nettoumsatz (einschließlich mit nahestehenden Unternehmen), den Gewinn vor Steuern, die Höhe der im Land infolge des Gewinns im laufenden Jahr fälligen Einkommensteuer, die tatsächlichen Zahlungen an die Staatskasse im laufenden Jahr, die Höhe der einbehaltenen Gewinne sowie das ausgewiesene Kapital und die materiellen Vermögenswerte, ohne flüssige Mittel oder Zahlungsmitteläquivalente. Die offengelegten Informationen umfassen auch Angaben zu allen Geschäftseinheiten des Konzerns, wobei der Staat der steuerlichen Ansässigkeit dieser Geschäftseinheit aufzuführen ist und - sofern vom Staat der steuerlichen Ansässigkeit abweichend - der Staat, nach dessen Rechtsvorschriften diese Geschäftseinheit organisiert ist, sowie die Art der wichtigsten Geschäftstätigkeit oder Geschäftstätigkeiten dieser Geschäftseinheit.⁴⁰⁰

Zusätzlich zu der länderbezogenen Berichterstattung an die Steuerbehörden gibt es zurzeit Diskussionen, ob ähnliche Informationen der Öffentlichkeit in Form eines auf der Website des Konzerns zu veröffentlichen Berichts zur Verfügung gestellt werden sollten. Die Kommission hat diesbezüglich einen Vorschlag gemacht.⁴⁰¹ Einige EU-Länder scheinen diesen jedoch nicht annehmen zu wollen.⁴⁰²

III. Erweiterung der Informationen über wirtschaftliches Eigentum?

In einer Mitteilung vom 5. Juli 2016 hat die Kommission erklärt, dass es ein „starkes Argument“ gibt, den automatischen Informationsaustausch auf die eigentlichen wirtschaftlichen Eigentümer von Unternehmen und Kartelle zu erweitern.⁴⁰³ Gleichzeitig hat die Kommission einen Vorschlag für eine neue Richtlinie entworfen, die sicherstellen soll, dass ein Mitgliedstaat diese Informationen von einem anderen Mitgliedstaat anfordern kann.⁴⁰⁴

Die Informationen bezüglich des wirtschaftlichen Eigentums müssen bereits aufgrund der Geldwäschebestimmungen gesammelt werden. Gemäß der vierten Geldwäsche-Richtlinie, die bis zum 26. Juni 2017 umgesetzt werden muss, müssen Mitgliedstaaten dafür sorgen, dass(i) die in ihrem Gebiet eingetragenen Gesellschaften angemessene, präzise und aktuelle Angaben zu ihren wirtschaftlichen Eigentümern, einschließlich genauer Angaben zum wirtschaftlichen Interesse, einholen und aufbewahren;⁴⁰⁵ dass diese Informationen in einem Zentralregister in jedem Mitgliedstaat aufbewahrt werden, beispielsweise in einem Handelsregister, Gesellschaftsregister oder in einem öffentlichen Register;⁴⁰⁶ dass die Informationen in allen Fällen jeder Person oder Organisation zugänglich ist, die ein berechtigtes Interesse nachweisen können.⁴⁰⁷

396 OECD, *Leitlinien zur Umsetzung der Verrechnungspreisdokumentation und der länderbezogenen Berichterstattung*, Aktionspunkt 13 – 2015 Abschlussbericht, OECD-Veröffentlichung, Paris, 2015, Absatz 2, S. 3

397 Richtlinie 2016/881 des Rates vom 25. Mai 2016 zur Änderung der Richtlinie 2011/16/EU bezüglich der Verpflichtung zum automatischen Austausch von Informationen im Bereich der Besteuerung.

398 ebd., Artikel 1(2) und Anhang (neuer Artikel 8aa.1 und Anhang 3 der Richtlinie über die Zusammenarbeit der Verwaltungsbehörden in Steuersachen).

399 ebd., Artikel 1(2) (neuer Artikel 8aa.2 der Richtlinie über die Zusammenarbeit der Verwaltungsbehörden in Steuersachen).

400 ebd. (neuer Artikel 8aa.3 der Richtlinie über die Zusammenarbeit der Verwaltungsbehörden in Steuersachen).

401 Vorschlag vom 12. April 2016 für eine Richtlinie des Europäischen Parlaments und des Rates zur Änderung der Richtlinie 2013/34/EU im Hinblick auf die Offenlegung von Ertragsteuerinformationen durch bestimmte Unternehmen und Zweigniederlassungen, Com(2016) 198.

402 Siehe S. Soong Johnston, „G-20 officials warn against public country-by-country reporting“ (G-20-Vertreter warnen vor öffentlichen länderbezogener Berichterstattung), *Tax Notes International*, 2016, S. 383-384, der sich auf den Einspruch des deutschen Finanzministers bezieht.

403 Mitteilung der Kommission an das Europäische Parlament und den Rat vom 5. Juli 2016 über weitere Maßnahmen zur Verbesserung der Transparenz und der Bekämpfung von Steuerhinterziehung und Steuervermeidung, Com(2016)451.

404 Vorschlag für eine Richtlinie des Rates zur Änderung der Richtlinie 2011/16/EU bezüglich des Zugangs von Steuerbehörden zu Informationen zur Bekämpfung der Geldwäsche, 5. Juli 2016, Com(2016) 452.

405 Vierte Geldwäsche-Richtlinie, Artikel 30.1.

406 ebd., Artikel 30.3.

407 ebd., Artikel 30.5.

Zusammen mit den oben genannten Maßnahmen in Steuersachen hat die Kommission einen Vorschlag formuliert, der die vorhandenen Richtlinien ergänzt, um der Öffentlichkeit Zugang zu einigen Informationen bezüglich des wirtschaftlichen Eigentums zu gewähren.⁴⁰⁸

E. Die anhängige öffentliche Beratung der Europäischen Kommission über „wirksamere Maßnahmen zur Reduzierung der Anreize“ in Bezug auf Steuerhinterziehung und Steuerumgehung

Am 10. November 2016 startete die Kommission eine öffentliche Beratung „zwecks Einholung von Meinungen, ob auf EU-Ebene Handlungsbedarf besteht, um wirksamere Abschreckungsmaßnahmen für Intermediäre oder Steuerzahler einzuführen, die der Steuerhinterziehung und -umgehung Vorschub leisten. Sie wird außerdem zeigen, wie entsprechende Regelungen aussehen sollten“.⁴⁰⁹

Laut der Kommission gibt es „starke Argumente“ für die Einführung diesbezüglicher Maßnahmen. Die Hauptziele dieser Maßnahmen sollten u. a. den Steuerbehörden dabei helfen, aggressive Steuerplanungsmodelle in einem frühen Stadium zu erkennen und zu blockieren, um effektive Hindernisse für diejenigen zu errichten, die solche Modelle unterstützen.⁴¹⁰

Die öffentliche Beratung läuft bis zum 16. Februar 2017.⁴¹¹

408 Vorschlag für eine Richtlinie des Europäischen Parlaments und des Rates zur Änderung der Richtlinie (EU) 2015/849 zur Verhinderung der Nutzung des Finanzsystems zum Zwecke der Geldwäsche und der Terrorismusfinanzierung und zur Änderung der Richtlinie 2009/101/EG, 5. Juli 2016, Com(2016) 450.

409 Öffentliche Beratung, gestartet am 10. November 2016 „Maßnahmen zur Reduzierung der Anreize für Steuerberater und Intermediäre für aggressive Steuerplanungsmodelle“, verfügbar auf der Website der Kommission (Link: <https://ec.europa.eu/eusurvey/runner/intermediaristaxplanning>).

410 Mitteilung der Kommission an das Europäische Parlament und den Rat vom 5. Juli 2016 über weitere Maßnahmen zur Verbesserung der Transparenz und der Bekämpfung von Steuerhinterziehung und Steuervermeidung, Com(2016) 451.

411 Pressemitteilung vom 10. November 2016 „Kommission holt Meinungen zu künftigen Maßnahmen gegen Unterstützer aggressiver Steuerplanung ein“, IP/16/3618.

KAPITEL 2. ANALYSE DER FALLSTUDIEN

Auf der Grundlage des SOMO-Berichts untersuchen wir die jeweiligen Fallstudien in der Fleischindustrie (unten, 1), auf dem Transportsektor (unten, 2), in der Baubranche (unten, 3) und in der Fertigungsindustrie (unten, 4). Wir werden eine fünfte Fallstudie einbeziehen: nationale Briefkastenfirmen, die an ihren Steuerpflichtigkeiten bewusst scheitern (unten, 5).

Wie oben unter I angegeben, untersucht unser Bericht nicht, ob sich die den Fallstudien zugrundeliegenden Annahmen in diesen realen Fällen bewahrheitet haben, und er greift auch in keiner Weise den gerichtlichen Konsequenzen dieser realen Fälle vor.

Wir analysieren die Fallstudie im Lichte des derzeitigen OECD-Musterabkommens und des aktuellen OECD-Kommentars (bezüglich Ähnlichkeiten zwischen dem OECD-Musterabkommen und den bilateralen Steuerabkommen der verschiedenen, im SOMO-Bericht genannten Mitgliedstaaten, siehe oben, II, 1).

1. FALLSTUDIE ZUR FLEISCHINDUSTRIE

A. Kurze Beschreibung der Fakten⁴¹²

Gesellschaft A hat ihren Sitz in Staat A, einem Hochlohnland, und arbeitet in der fleischverarbeitenden Industrie. Gesellschaft A unterzeichnet einen Vertrag über die Erbringung von Dienstleistungen mit Gesellschaft B, die ihren Sitz in Staat B, einem Niedriglohnland, hat. Im Vertrag sind der Preis für das Endprodukt (z. B. x € für geschlachtetem Schwein) und der Zeitrahmen, in dem das Produkt herzustellen ist, festgelegt. Gesellschaft B haftet für das Endprodukt, trägt die Verantwortung für Werkzeuge und die eingestellten Arbeitskräfte und kann entscheiden, wie das Endprodukt hergestellt wird. Gesellschaft B benutzt für die Erbringung der Dienstleistungen die Fleischverarbeitungsanlagen von Gesellschaft A.

Während laut Vertrag die Gesellschaft A keine direkte Weisungsbefugnis gegenüber den Arbeitern der Gesellschaft B hat, haben Arbeiter berichtet, dass Mitarbeiter der Gesellschaft A ihnen direkte Aufträge erteilt haben und ihnen sogar Geldbußen auferlegt haben. Die Arbeiter von Gesellschaft B kommen in den Staat A und erbringen Dienstleistungen mit den Fleischverarbeitungsanlagen der Gesellschaft A. Gesellschaft B vermietet ihren Arbeitern im Staat A Wohnungen zu überhöhten Preisen.

Die Arbeiter der Gesellschaft B bleiben jahrelang in Staat A. Nach sechs Monaten jedoch überträgt Gesellschaft B ihre sämtlichen Tätigkeiten an die Gesellschaft B', eine andere Gesellschaft mit Sitz in Staat B (mit identischen oder ähnlichen Anteilseignern).

Gesellschaft A ist Mehrwertsteuerpflichtig.

412 Siehe SOMO-Bericht, S. 20 ff.

B. Analyse

I. Ist Gesellschaft B in Staat A steuerpflichtig?

Zunächst einmal ist Gesellschaft B in Staat A in Bezug auf die Mieten, die sie ihren Arbeitern berechnet, steuerpflichtig, weil Einkommen aus unbeweglichem Eigentum in dem Staat besteuert wird, in dem sich das Eigentum befindet (siehe oben I, 1, A, iii).

Darüber hinaus könnte angenommen werden, dass Gesellschaft B über eine Betriebsstätte in Staat A verfügt, d. h. über einen „festen Ort der Geschäftsführung, an dem die Gesellschaft B ihre Geschäfte insgesamt oder teilweise ausübt“. Das würde eine Besteuerung der dieser Betriebsstätte zuzuordnenden Gewinne in Staat A auslösen, d. h. der Gewinne, die direkt mit der Tätigkeit des Schweineschlachtens verbunden sind, die in den in Staat A befindlichen Anlagen durchgeführt wird.

Gesellschaft B könnte argumentieren, dass es sich bei dem Werk nicht um einen „festen Ort der Geschäftsführung“ in Staat A handelt, weil er einerseits nicht „fest“ ist – nach sechs Monaten überträgt Gesellschaft B alle ihre Tätigkeiten auf Gesellschaft B' – und weil sie andererseits *formal* keinen Rechtsanspruch auf Zutritt zu den Räumlichkeiten von Gesellschaft A hat. Diese Argumente sind aus folgenden Gründen nicht sehr überzeugend.

Der OECD-Kommentar sieht vor, dass eine Betriebsstätte nur dann anzunehmen ist, wenn der Ort der Geschäftsführung nicht rein vorübergehender Natur ist, und fügt hinzu, dass „die Erfahrung gezeigt hat, dass eine Betriebsstätte normalerweise als nicht existent betrachtet wurde, wenn ein Geschäft in einem Land an einem Ort der Geschäftsführung, der nicht länger als sechs Monate beibehalten wurde, betrieben wurde“.⁴¹³ Unserer Ansicht nach jedoch ist der *Ort der Geschäftsführung* im vorliegenden Fall fest, selbst wenn das „Geschäft“ in regelmäßigen Abständen auf andere Gesellschaften übertragen wird. Darüber hinaus ist die im OECD-Kommentar genannte Sechsmonatsfrist nur eine Faustregel – mit der Ausnahme, „dass Aktivitäten ein Geschäft darstellen, das ausschließlich in diesem Land betrieben wird“.⁴¹⁴

Was das zweite Argument betrifft, so gibt der Dienstleistungsvertrag der Gesellschaft B einen „*stillschweigenden*“ Rechtsanspruch, die Anlagen der Gesellschaft A zu nutzen: Es muss also davon ausgegangen werden, dass die Gesellschaft B einen rechtmäßigen Zugang zum Werk von Gesellschaft A hat, weil der Vertrag voraussetzt, dass Gesellschaft B dort ihre Dienstleistungen erbringt.⁴¹⁵

Darüber hinaus sieht der OECD-Kommentar Folgendes vor:

„Es ist unerheblich, ob die Räumlichkeiten, Anlagen oder Installationen sich im Besitz des Unternehmens befinden oder von diesem angemietet werden oder ihm anderweitig zur Verfügung stehen. Der Ort der Geschäftsführung kann sich in der Betriebsanlage oder einem anderen Unternehmen befinden. Dies kann beispielsweise der Fall sein, wenn ein ausländisches Unternehmen dauerhaft bestimmte Räumlichkeiten, die einem anderen Unternehmen gehören, oder einen Teil davon zur Verfügung gestellt bekommt. [...] Daher ist kein formaler Rechtsanspruch für die Benutzung dieses Ortes erforderlich.“

II. Sind die Arbeiter von Gesellschaft B in Staat A steuerpflichtig?

Die Arbeiter von Gesellschaft B, die länger als 183 Tage im Jahr in Staat A arbeiten, scheinen in Staat A steuerpflichtig zu sein.

Zudem könnten die Arbeiter von Gesellschaft B selbst dann in Staat A steuerpflichtig sein, wenn sie diese Schwelle nicht erreichen. Diese 183-Tage-Schwelle gilt nämlich nicht, wenn ihre Vergütung von der Betriebs-

⁴¹³ ebd.

⁴¹⁴ ebd.

⁴¹⁵ Siehe J. Sasseville und A. Skaar „*Is there a permanent establishment? – General report*“ (Gibt es eine Betriebsstätte? – Allgemeiner Bericht), in *Cah. Dr. Fisc. Int.*, Bd. 94a, Den Haag, Sdu Uitgevers, 2009, S. 17 ff., insbesondere S. 36-37, über einen deutschen Fall aus dem Jahr 1993 (BFH, 3. Februar 1993). Zu diesem Fall siehe auch P. Eckl „*Is there a permanent establishment? – General report*“ (Gibt es eine Betriebsstätte? – Allgemeiner Bericht), in *Cah. Dr. Fisc. Int.*, Bd. 94a, Den Haag, Sdu Uitgevers, 2009, S. 317 ff., insbesondere S. 323-325. Die Autorin erwähnt, dass ein deutsches Urteil aus dem Jahr 1992, bei dem es um einen Subunternehmer ging, der auf einem deutschen Schlachthof arbeitete, keine Betriebsstätte in Deutschland hat (FG Düsseldorf, 24. Juni 1992). Sie fügt hinzu, dass jedoch „weitere aktuelle Beschlüsse ein breiteres Verständnis zeigen“, insbesondere der Beschluss aus dem Jahr 1993.

stätte der Gesellschaft B im Staat A bezahlt wird und es gute Gründe gibt zu behaupten, dass Gesellschaft B eine solche Betriebsstätte in Staat A hat.

III. Wird in Staat A MwSt. auf die erbrachten Dienstleistungen erhoben?

Die Dienstleistungen werden für Gesellschaft A, eine mehrwertpflichtige Steuerzahlerin, im Verlauf ihrer üblichen Geschäftsführung in Staat A erbracht und unterliegen daher der MwSt.-Pflicht des Staates A (siehe oben I, 1, C).

2. FALLSTUDIE IM TRANSPORTSEKTOR

A. Kurze Beschreibung der Fakten⁴¹⁶

Gesellschaft A hat ihren Sitz in Staat A, einem Hochlohnland, und arbeitet in der Transportbranche.

Gesellschaft A vergibt Transporte an die verbundene Gesellschaft B, die ihren Sitz in Staat B, einem Niedriglohnland, hat.

Gesellschaft B hat keinen Geschäftssitz in Staat B.

Alle untervergebenen Transporte finden in Staat A statt.

Die LKW-Fahrer der Gesellschaft B unterzeichnen ihren Vertrag in Staat A, wobei der Vertreter der Gesellschaft B auch ein leitender Angestellter von Gesellschaft A ist. Die Disponenten, die ihre Aktivitäten überwachen, sind in Staat A ansässig. Die LKW-Fahrer der Gesellschaft B müssen für die Überweisung ihrer Gehälter ein niederländisches Bankkonto eröffnen.

Die LKW der Gesellschaft B parken auf den Parkplätzen der Gesellschaft A im Staat A.

Gesellschaft A ist mehrwertsteuerpflichtig.

B. Analyse

I. Ist Gesellschaft B in Staat A steuerpflichtig?

Es wird generell davon ausgegangen, dass die pure Tatsache, dass ein LKW betrieben wird und Waren in einen Staat geliefert werden, keine Betriebsstätte darstellt.⁴¹⁷ In dieser Hinsicht sieht der OECD-Kommentar Folgendes vor:

„Ein Straßentransportunternehmen [...] benutzt seit einigen Jahren jeden Tag ein Lieferdock im Lager des Kunden für die Auslieferung von Waren, die dieser Kunde gekauft hat. In diesem Fall wäre die Anwesenheit des Straßentransportunternehmens am Lieferdock so begrenzt, dass bei diesem Unternehmen nicht angenommen werden kann, dass dieser Ort ihm zur Verfügung gestellt wurde und daher eine Betriebsstätte dieses Unternehmens darstellt.“⁴¹⁸

⁴¹⁶ Siehe SOMO-Bericht, S. 33 ff.

⁴¹⁷ Siehe jedoch K. Van Raad, „New sources of tax revenue for transit countries: can a (rail) road qualify as a permanent establishment?“ (Neue Einkommensteuerquellen für Transitländer: Kann eine Schiene/Straße als Betriebsstätte gelten?), in *Tax Polymath - A life in International Taxation*, IBFD, 2011, S. 125-130.

⁴¹⁸ OECD-Kommentar, Absatz 5/4.4.

Wegen zweier besonderer Umstände in der Fallstudie könnte für Gesellschaft B trotzdem angenommen werden, dass sie eine Betriebsstätte in Staat A unterhält.

- Gesellschaft B hat, wenn nicht *ihren* Ort der Geschäftsführung, so doch *einen* Ort der Geschäftsführung in Staat A (die Verträge werden dort unterzeichnet und die Arbeiter von Gesellschaft B werden von dort aus verwaltet).
- Die Erlaubnis, die LKW auf den Parkplätzen von Gesellschaft A zu parken, geht über die pure Benutzung eines Lieferdocks hinaus. Aus diesem Grunde könnten diese Parkplätze gemäß dem Fallrecht nationaler Rechtsprechung auch als Betriebsstätte der Gesellschaft B betrachtet werden.⁴¹⁹

Diese würde eine Besteuerung der Gewinne, die der Betriebsstätte zuzuordnen sind, in Staat A auslösen.

II. Sind die Arbeiter von Gesellschaft B in Staat A steuerpflichtig?

Die Arbeiter von Gesellschaft B, die länger als 183 Tage im Jahr in Staat A arbeiten, sind in Staat A steuerpflichtig.

Zudem könnten die Arbeiter von Gesellschaft B selbst dann in Staat A steuerpflichtig sein, wenn sie diese Schwelle nicht erreichen. Diese 183-Tage-Schwelle gilt nämlich nicht, wenn ihre Vergütung von der Betriebsstätte der Gesellschaft B im Staat A bezahlt wird und es gute Gründe gibt zu behaupten, dass Gesellschaft B eine solche Betriebsstätte in Staat A hat.

III. Wird in Staat A MwSt. auf die erbrachten Leistungen erhoben?

Die Dienstleistungen werden für Gesellschaft A, eine mehrwertpflichtige Steuerzahlerin, im Verlauf ihrer üblichen Geschäftsführung in Staat A erbracht und unterliegen daher der MwSt.-Pflicht des Staates A (siehe oben I, 1, C).

3. FALLSTUDIE AUS DER BAUBRANCHE

A. Kurze Beschreibung der Fakten⁴²⁰

Gesellschaft B hat ihren Sitz in Staat B, einem Niedriglohnland, und ist in der Baubranche tätig. Alle wesentlichen Vermögenswerte von Gesellschaft B in Staat B sind ein Raum mit einem Computer in einem Büro und eine Telefonnummer, die mit anderen Mietern gemeinsam genutzt wird. Unter dieser Anschrift sind auch weitere Organisationen gemeldet, aber keine arbeitet in der Baubranche.

Alle Kunden von Gesellschaft B haben ihren Sitz in Staat A, einem Hochlohnland, und sind mehrwertsteuerpflichtig. Sie vergeben Bauprojekte in Staat A an Gesellschaft B.

Die genaue Dauer der Bauprojekte ist nicht klar.

Nach nationalem Steuerrecht von Staat A sind Gesellschaften, die in Staat A eingetragen sind, gebietsansässig, und zwar ungeachtet des Ortes ihrer effektiven Geschäftsführung (zu dieser Annahme siehe oben I, 1, A, i).

⁴¹⁹ Siehe M. Junius, P. Mischo, Y. Prussen, „*Is there a permanent establishment? – Luxembourg report*“ (Gibt es eine Betriebsstätte? – Luxemburg-Bericht), in *Cah. Dr. Fisc. Int.*, Bd. 94a, Den Haag, Sdu Uitgevers, 2009, S. 443, über ein Urteil des Luxemburgischen Staatsrats vom 8. April 1981, das erklärt, dass im Hinblick auf das Schifffahrtsgeschäft Werften oder Schiffsanlegestellen in Luxemburg eine luxemburgische Betriebsstätte begründen könnten. Siehe auch N. Message und E. Milhac, „*Is there a permanent establishment? – France Report*“ (Gibt es eine Betriebsstätte? – Frankreich-Bericht), ebd., S. 302, über ein Urteil des französischen Staatsrats vom 19. Oktober 1992, gemäß dem eine Gesellschaft aus dem Vereinigten Königreich von Großbritannien und Nordirland, das drei Binnenschiffe besitzt, die von Mitarbeitern vor Ort betreut werden, welche Ausflüge auf französischen Flüssen organisieren, eine Betriebsstätte in Frankreich besitzt.

⁴²⁰ SOMO-Bericht, S. 44 ff.

B. Analyse

I. Ist Gesellschaft B in Staat A steuerpflichtig?

Gesellschaft B ist in Staat A nicht steuerpflichtig, da sie in Staat A nicht eingetragen ist.

Gesellschaft B könnte aber eine Betriebsstätte in Staat A haben. Eine Baustelle oder ein Bau- oder Installationsprojekt stellt nämlich eine konkrete Betriebsstätte dar, wenn sie/es länger als zwölf Monate dauert (siehe oben I, 1, A, ii). Wenn diese Schwelle überschritten wird, sind die dieser Betriebsstätte zuzuordnenden Gewinne von Gesellschaft B in Staat A zu versteuern.

II. Sind die Arbeiter von Gesellschaft B in Staat A steuerpflichtig?

Sollte Gesellschaft B eine Betriebsstätte in Staat A haben, so sind die Arbeiter in Staat A steuerpflichtig (siehe oben I, 1, B).

Selbst wenn Gesellschaft B keine Betriebsstätte in Staat A hat, weil sie die Zwölfmonatsschwelle nicht überschreitet, sind die Arbeiter der Gesellschaft B in Staat A steuerpflichtig, wenn sie dort mehr als 183 Tage arbeiten. Nach den nationalen Steuergesetzen von Staat A ist Gesellschaft B möglicherweise verpflichtet, sich bei den Steuerbehörden in Staat A registrieren zu lassen und Lohnsteuer von den von ihr gezahlten Gehältern einzubehalten (siehe oben I, 1, B).

III. Wird in Staat A MwSt. auf die erbrachten Leistungen erhoben?

1. Die Dienstleistungen werden für Gesellschaften in Staat A erbracht, bei denen es sich um mehrwertpflichtige Steuerzahlerinnen handelt, die im Verlauf ihrer üblichen Geschäftsführung handeln und daher der MwSt.-Pflicht des Staates A unterliegen (siehe oben I, 1, C).

4. FALLSTUDIE ZUR FERTIGUNGSINDUSTRIE

A. Kurze Beschreibung der Fakten⁴²¹

Eine Holding-Gesellschaft ist Teil eines in Staat A registrierten Konzerns, der Ort der effektiven Geschäftsführung ist jedoch in Staat B. Laut Konzern ist diese Nichtübereinstimmung aus Gründen des Körperschaftsrechts gerechtfertigt (das Körperschaftsrecht von Staat A ermöglicht die Schaffung der gewünschten Konzernstruktur).

Diese Holding-Gesellschaft ist nach den jeweiligen nationalen Steuergesetzen sowohl in Staat A als auch in Staat B steuerpflichtig. Eine Gesellschaft ist nach diesen Gesetzen nämlich steuerpflichtig, wenn sie in Staat B/Staat B registriert ist oder wenn sich der Ort ihrer effektiven Geschäftsführung in Staat A/Staat B befindet.

Im Sinne des bilateralen Steuerabkommens zwischen Staat A und Staat B ist die Holding-Gesellschaft nur in Staat B steuerpflichtig. Gemäß diesem Steuerabkommen bestimmen die Steuerbehörden nämlich einvernehmlich den Geschäftssitz von Gesellschaften mit doppeltem Sitz fallweise. Die Steuerbehörden von Staat A und Staat B haben vereinbart, dass die Holding-Gesellschaft nur in Staat B steuerpflichtig ist, da hier der Ort ihrer effektiven Geschäftsführung ist.

Eine andere Gesellschaft, die Teil desselben Konzerns ist und deren Tätigkeit in der Gewährung von Darlehen innerhalb des Konzerns besteht, ist in Staat C gebietsansässig. Diese konzerninterne Finanzierungsgesellschaft profitiert dank eines vertraulichen, von den Steuerbehörden des Staates C gewährten Steuervorbescheids von einem günstigen Steuersystem.

⁴²¹ Erster Studienbericht, S. 52 ff.

B. Analyse

Gemäß OECD-Kommentar können Fälle eines doppelten Geschäftssitzes Steuervermeidungsabsprachen mit sich bringen (siehe oben I, 4, B). Jedoch begründen die oben beschriebenen Fakten keinesfalls das Vorhandensein einer Absprache. Insbesondere würden die Steuerbehörden von Staat A und Staat B normalerweise in einem derartigen Fall kein Abkommen über die Gebietsansässigkeit zu Zwecken des Steuerabkommens treffen.

Was die konzerninterne Finanzierungsgesellschaft betrifft, so sind die Steuervorteile, die sie genießt, nach nationalen Steuergesetzen nicht per se ungesetzlich, da sie aus einem Steuervorbescheid der nationalen Steuerbehörden stammen. Jedoch könnte der Steuervorbescheid eine ungesetzliche Beihilfe sein und Anlass zur Rückforderung geben (siehe oben I, 3, A).

5. FALLSTUDIE ÜBER DIE GESELLSCHAFT, DIE BEWUSST AN DER EINHALTUNG IHRER STEUERVERPFLICHTUNGEN SCHEITERT

Der SOMO-Bericht unterstreicht auch den Fall von Gesellschaften, die manchmal in dem Staat, in dem sie ihre Tätigkeiten ausführen, registriert sind und bewusst daran scheitern, ihre Steuerverpflichtungen zu erfüllen. Sie bezahlen weder Körperschaftsteuern noch MwSt. und sie behalten auch keine Lohnsteuer von den ihren Arbeitern gezahlten Gehältern ein. Manchmal erheben sie tatsächlich MwSt. und Lohnsteuer im Namen des Staates, aber ihre Träger unterschlagen das Geld. Wenn die Steuerbehörden das Problem erkennen, lassen die Träger die Gesellschaft zurück, gründen eine neue Briefkastenfirma und starten den Kreislauf neu.

Dieses Verhalten ist eindeutig ungesetzlich und sollte strafrechtlich verfolgt werden.

KAPITEL 3. UNSERE EMPFEHLUNGEN FÜR DEN EGB

Wir legen hier zuerst unsere allgemeinen Empfehlungen vor, deren Umfang über die Steuergesetze hinausgehen könnten (unten 1), und dann unsere Empfehlungen zu den spezifischen Steuerthemen in den Fallstudien (unten 2).

1. ALLGEMEINE EMPFEHLUNGEN

A. Arbeitnehmerentsendung

1. Eine gemeinsame EU-Regelung in Sozial- und Steuersachen hinsichtlich der Zuweisung der Zuständigkeit zwischen dem Staat, in dem der Sitz der entsendenden Gesellschaft liegt (der „Staat der Eintragung“), und dem Staat, in dem ihr Arbeiter seine Arbeit verrichtet (der „Staat der Tätigkeit“), würde das derzeitige System vereinfachen und die Rechtssicherheit verbessern.
2. Je nach Fall kann das Steuerrecht diesbezüglich Impulse geben (siehe oben I, 1, B).
 - Gemäß Artikel 15 des OECD-Musterabkommens unterliegt ein Arbeiter der Zuständigkeit des Staates der Tätigkeit (i) in der Regel ab dem ersten Tag; (ii) ausnahmsweise nach 183 Tagen der Anwesenheit innerhalb eines Zwölfmonatszeitraums, falls der Arbeiter bei einem Arbeitgeber beschäftigt ist, der im Staat der Tätigkeit weder ansässig ist noch eine Betriebsstätte hat.
 - Zusatzbestimmungen könnten die Ausnahme nach Unterpunkt (ii) weiter einschränken (siehe auch die diesbezügliche Auswirkung von Empfehlung Nr. 7). Beispiele stammen aus dem Steuerabkommen zwischen Deutschland und Polen: Diese Ausnahme gilt nicht, wenn (a) der Arbeiter Dienstleistungen für eine Person erbringt, die nicht der Arbeitgeber ist, wobei diese Person direkt oder indirekt die Art der Ausführung der Aufgabe überwacht, und (b) der Arbeitgeber weder Haftung noch Risiko hinsichtlich der Arbeitsergebnisse eines Mitarbeiters übernimmt.
3. Die 183-Tagesschwelle könnte in allen oder in speziellen Branchen gesenkt werden.

B. Potenzielle Beihilfe

4. Wenn in einigen Branchen Sozial- und Steuerregeln nicht auf breiter Basis durchgesetzt werden, kann es zu einem staatlichen Beihilfeproblem kommen, das von der EU-Kommission untersucht werden sollte: Die fehlende Durchsetzung dieser Regeln kann eine verschleierte Gewährung von staatlichen Beihilfen für nationale Gesellschaften sein, die in diesen Branchen tätig sind.⁴²²

⁴²² Siehe Bekanntmachung der Kommission zur staatlichen Beihilfe 2016

C. Gebietsansässigkeit von Gesellschaften

5. Die Harmonisierung der Begriffsbestimmung „Gebietsansässigkeit“ auf EU-Ebene sollte angestrebt werden. Welche Begriffsbestimmung dabei auch immer gewählt wird, der Nachweis, dass eine Gesellschaft keinen Sitz in dem Staat hat, von dem sie behauptet, sie habe einen Sitz, ist für die Steuerbehörden ein schwieriger und zeitraubender Prozess. Daher sollte dies mit anderen Maßnahmen kombiniert werden, beispielsweise mit dem unten stehenden Vorschlag Nr. 8.
6. Vorteile aus Situationen eines doppelten Geschäftssitzes oder doppelter Nichtansässigkeit in Drittländern könnten ebenso durch Erlass einer Vorschrift auf EU-Ebene angemessen bereinigt werden. Die Kommission schlägt beispielsweise in ihrem Vorschlag zu einer GKKB-Richtlinie eine Maßnahme vor, mit der ein doppelter Abzug derselben Zahlung in den Händen von Gesellschaften mit zwei Geschäftssitzen vermieden werden kann.⁴²³
7. Schlussendlich könnte der Geschäftssitz zu Sozial- und Steuerzwecken innerhalb der EU auf der Grundlage eines spezifischen Kriteriums festgelegt werden, sofern eine Gesellschaft mehr als einen bestimmten Prozentsatz ihres Gewinns oder Umsatzes (d. h. 80 %) auf dem Staatsgebiet eines Mitgliedstaates realisiert oder zu realisieren erwartet: In diesem Fall könnte angenommen werden, dass eine Gesellschaft ihren Sitz im Staat der Tätigkeit hat, wo auch immer der Ort der Eintragung oder der Ort der effektiven Geschäftsführung ist. Ein auf dem Staatsgebiet eines Staates „realisierte“ Gewinn könnte als Gewinn definiert werden, der aus Tätigkeiten stammt, die von einer oder mehreren Personen, die sich in diesem Staat aufhalten, ausgeführt werden.⁴²⁴ Bei dem derzeitigen System wird eine derartige Gesellschaft häufig eine Betriebsstätte in dem Staat haben, in dem die meisten ihrer Tätigkeiten ausgeführt werden, wodurch es diesem Staat möglich ist, die der Betriebsstätte zuzuordnenden Gewinne zu besteuern. Die Empfehlungen stellen jedoch sicher, dass die Gewinne aus den Tätigkeiten immer im Staat der Tätigkeit besteuert werden können – und zusätzlich, dass die Arbeiter vom ersten Tag an der Zuständigkeit des Staates der Tätigkeit unterliegen, zumindest in Steuersachen (siehe oben 2).

D. Durchsetzung

8. Zur besseren Erkennung der Anteilseigner von Briefkastenfirmen könnte der EGB den jüngsten Vorschlag der Kommission unterstützen, einen automatischen Informationsaustausch zwischen den Steuerbehörden innerhalb der EU über das wirtschaftliche Eigentum einzurichten, wobei diese Informationen im Rahmen der Geldwäschegesetzgebung gesammelt werden.⁴²⁵ Dieser automatische Austausch könnte auf nationale soziale Kontrollorgane ausgedehnt werden.
9. Zur besseren Erkennung der Leitung von Briefkastenfirmen könnte ein ähnliches System hinsichtlich Informationen über die Identität und den Ort oder Wohnort der Direktoren der Gesellschaft eingerichtet werden.
10. Die nationalen Vorschriften über eine „erhebliche Nichteignung“, die zu einem Ernennungsverbot für einen Geschäftsführer führen, sollte auf EU-Ebene beurteilt werden. Zumindest sollten nationale Gerichtsbeschlüsse und Verwaltungserlässe über eine wesentliche Nichteignung in einer Datenbank zur Verfügung gestellt werden, die den Verwaltungen anderer EU-Mitgliedstaaten und auf Wunsch möglicherweise auch interessierten Personen zugänglich ist. Das würde nicht nur Arbeiter schützen, sondern auch Wirtschaftsakteure und Verbraucher.⁴²⁶

⁴²³ Vorschlag für eine GKKB-Richtlinie, Artikel 61a.

⁴²⁴ Diese Begriffsbestimmung wurde von der Wortwahl der alternativen Bestimmung im OECD-Kommentar, Absatz 42.34, über die Besteuerung von Dienstleistungen inspiriert.

⁴²⁵ Siehe Mitteilung der Kommission an das Europäische Parlament und den Rat vom 5. Juli 2016 über weitere Maßnahmen zur Verbesserung der Transparenz und der Bekämpfung von Steuerhinterziehung und Steuervermeidung, Com(2016) 451.

⁴²⁶ Siehe beispielsweise auf einer Website, die mit der Zeitung Le Monde verlinkt ist, die Geschichte eines Beerdigungsinstituts, das Leiter einer spanischen Briefkastenfirma wurde, die ihre gesamten Tätigkeiten in Frankreich ausübte, nachdem sie von einem französischen Gericht für unfähig erklärt wurde, eine Gesellschaft zu leiten (Link: <http://sosconso.blog.lemonde.fr/2016/03/17/le-croque-mort-continue-dexercer-malgre-linterdiction>, Aufruf vom 8. Nov. 2016).

11. Der EGB sollte an der aktuellen offenen öffentlichen Beratung zu Steuerhinterziehung und Steuervermeidungssystemen teilnehmen und könnte jedes Problem vor Ort erläutern, mit dem er es zu tun hatte (und könnte gegebenenfalls die Aufmerksamkeit auf die Tatsache lenken, dass ähnliche Problem bei sozialen Angelegenheiten auftreten).

2. EMPFEHLUNGEN ZU DEN STEUERTHEMEN DER FALLSTUDIEN

A. Empfehlung zur Fallstudie aus der Fleischindustrie

12. Wenn der Subunternehmer keine Steuern im Staat der Tätigkeit zahlt, gibt es ein Durchsetzungsproblem. Als ersten Schritt, sofern dies auf breiter Basis stattfinden soll, raten wir, mit dem Finanzministerium oder den nationalen Steuerbehörden Kontakt aufzunehmen, ihnen eine schematische Fallstudie, ähnlich wie die hier untersuchte, vorzulegen und sie dann zu bitten, (i) klare Leitlinien zur anzuwendenden Steuerbehandlung zu erstellen, (ii) diese Leitlinien öffentlich bekannt zu machen (z. B. durch Veröffentlichung auf ihrer Website) und (iii) Steuerprüfungen in der Fleischindustrie durchzuführen. Bei mangelnder Bereitschaft besteht der zweite Schritt in Empfehlung Nr. 4 – Überprüfung, ob es Beihilfen gibt.

B. Empfehlungen zur Fallstudie im Transportsektor

13. Auf der Grundlage der Tatsachen der Fallstudie scheint der Subunternehmer einen Ort der Geschäftsführung im Staat der Tätigkeit zu haben. Wenn im Staat der Tätigkeit keine Steuern gezahlt werden und wenn dies auf breiter Basis geschieht, dann entsprechen unsere Schlussfolgerung und unsere Empfehlungen der Nr. 12.
14. Über die Fallstudie hinaus ist der Transportsektor unter einem internationalen Steuergesichtspunkt sehr speziell, weil die LKW nicht „fest“ sind; daher allgemein angenommen wird, dass sie selbst keine Betriebsstätte darstellen können, die im Staat der Tätigkeit einkommensteuerpflichtig ist: Wenn eine Straßentransportfirma die meisten ihrer Tätigkeiten in Staat A ausführt, aber ihre LKW von Staat B nach Staat C und zurück verkehren, wird allgemein angenommen, dass diese Firma keine Betriebsstätte im „Transitland“ A hat. Alternativ könnte die Steuerbefugnis zwischen den verschiedenen Mitgliedstaaten, in denen die Straßentransportfirma ihre LKW betreibt, entsprechend den Kilometern zugeordnet werden, die in jedem dieser Mitgliedstaaten gefahren werden.
15. Es kann auch passieren, dass die Straßentransportfirma ohne Betriebsstätte im Staat der Tätigkeit ihre LKW (nahezu) immer auf Parkplätzen in dem Staat parkt, in dem ihr (einziger) Kunde, eine weitere Straßentransportfirma, ihren Sitz hat. Es könnte sich lohnen, die Steuerbehörden in diesem Staat zu fragen, ob sie unter diesen Umständen diese Parkplätze als Betriebsstätte ansehen, wodurch eine Einkommensteuerpflicht entsteht.⁴²⁷ Fällt die Antwort positiv aus, kann um eine bessere Durchsetzung dieser Vorschrift gebeten werden. Ist die Antwort negativ oder unklar, wäre dies ein weiteres Argument für das oben unter Nr. 14 vorgeschlagene alternative System.

⁴²⁷ Zur Unterstützung dieser Position siehe M. Junius, P. Mischo, Y. Prussen, „*Is there a permanent establishment? – Luxembourg report*“ (Gibt es eine Betriebsstätte? – Luxemburg-Bericht), in *Cah. Dr. Fisc. Int.*, Bd. 94a, Den Haag, Sdu Uitgevers, 2009, S. 443, über ein Urteil des Luxemburgischen Staatsrats vom 8. April 1981, das erklärt, dass im Hinblick auf das Schifffahrtsgeschäft Werften oder Schiffsanlegestellen in Luxemburg eine luxemburgische Betriebsstätte begründen könnten. Siehe auch N. Message und E. Milhac, „*Is there a permanent establishment? – France Report*“ (Gibt es eine Betriebsstätte? – Frankreich-Bericht), ebd., S. 302, über ein Urteil vom 19. Oktober 1992 des französischen Staatsrats, gemäß dem eine Gesellschaft aus dem Vereinigten Königreich von Großbritannien und Nordirland, das drei Binnenschiffe besitzt, die von Mitarbeitern vor Ort betreut werden, welche Ausflüge auf französischen Flüssen organisieren, eine Betriebsstätte in Frankreich besitzt.

C. Empfehlung zur Fallstudie aus der Baubranche

16. Eine spezifische Zwölfmonatsschwelle sollte üblicherweise für Bauprojekte gelten: Ein Unternehmen mit Sitz im Ausland hat nur dann eine Betriebsstätte in dem Staat, in dem es seine Arbeiten ausführt, wenn diese Schwelle überschritten wird. Der EGB könnte vorbringen, dass diese Schwelle (i) innerhalb der Europäischen Union vereinheitlicht werden muss und dass sie (ii) für in der Europäischen Union ausgeführte Bauarbeiten zu hoch ist und daher gesenkt werden sollte (z. B. auf 3 oder 6 Monate) – dies umso mehr, da Bauarbeiter normalerweise im Staat der Tätigkeit nach 183 Tagen steuerpflichtig werden (siehe obige Empfehlung Nr. 2).
17. Das OECD-BEPS-Projekt schlägt Bestimmungen vor zur Vermeidung einer künstlichen Aufspaltung von Verträgen zwischen verbundenen Unternehmen mit Sitz im Ausland, damit sie unterhalb der Zwölfmonatsschwelle bleiben. Der EGB möchte vielleicht verfolgen, ob Mitgliedstaaten diese Bestimmung tatsächlich umsetzen.

D. Empfehlungen zur Fallstudie aus der Fertigungsindustrie

18. Damit das Ziel des EGB erreicht wird, die in dieser Fallstudie hervorgehobenen Phänomene zu beherrschen, denken wir, dass die beste Handlungsweise darin besteht, alle Initiativen, die eine größere Harmonisierung bei der Direktbesteuerung in der EU anstreben, zu unterstützen, und zwar den Umständen entsprechend mit Organisationen, die dasselbe Ziel verfolgen. Zu den weitergehenden Initiativen gehören innerhalb der EU der Vorschlag für eine GKB-Richtlinie und der Vorschlag für eine GKKB-Richtlinie sowie gegenüber Drittländern die gemeinsamen Gegenmaßnahmen gegen Länder, die auf einer gemeinsamen EU-Liste bezüglich problematischer Rechtssysteme stehen (siehe oben I, 4). Sie umfassen ebenso die Umsetzung der Anti-Steuervermeidungsrichtlinie durch die Mitgliedstaaten als auch über die Richtlinie hinaus die nicht abgedeckten Aspekte des BEPS-Pakets. Längerfristig kann eine Harmonisierung in Direktbesteuerungssachen durch ein multilaterales Abkommen gefördert werden, das vom EuGH ausgelegt wird und alle vorhandenen bilateralen Steuerabkommen ersetzt. Angesichts der Strategien gegenüber Drittländern könnte ein Musterabkommen für die EU-Doppelbesteuerung ausgearbeitet werden, das einen ersten Schritt hin zu gemeinsamen Steuerabkommen mit Drittländern bilden könnte.

REFERENZEN

1. EU- UND EWR-DOKUMENTE

A. EU-Primärrecht

Vertrag über die Europäische Union (konsolidierte Fassung), ABl. C 326, 26. Oktober 2012, S. 13-45.

Vertrag über die Arbeitsweise der Europäischen Union (konsolidierte Fassung), ABl. C 326, 26. Oktober 2012, S. 47-390.

B. EU-Sekundärrecht

Richtlinie 2016/1164 des Rates vom 12. Juli 2016 mit Vorschriften zur Bekämpfung von Steuervermeidungspraktiken mit unmittelbaren Auswirkungen auf das Funktionieren des Binnenmarkts, ABl. L 193, 19. Juli 2016, S. 1-14.

Richtlinie 2016/881 des Rates vom 25. Mai 2016 zur Änderung der Richtlinie 2011/16/EU bezüglich der Verpflichtung zum automatischen Austausch von Informationen im Bereich der Besteuerung, ABl. L 146, 3. Juni 2016, S. 8-21.

Richtlinie 2015/2376 des Rates vom 8. Dezember 2015 zur Änderung der Richtlinie 2011/16/EU bezüglich der Verpflichtung zum automatischen Austausch von Informationen im Bereich der Besteuerung, ABl. L 332, 18. Dezember 2015, S. 1-10. Richtlinie 2015/849 des Europäischen Parlaments und des Rates vom 20. Mai 2015 zur Verhinderung der Nutzung des Finanzsystems zum Zwecke der Geldwäsche und der Terrorismusfinanzierung, zur Änderung der Verordnung (EU) Nr. 648/2012 des Europäischen Parlaments und des Rates und zur Aufhebung der Richtlinie 2005/60/EG des Europäischen Parlaments und des Rates und der Richtlinie 2006/70/EG der Kommission, ABl. L 141, 5. Juni 2015, S. 73-117.

Richtlinie 2015/121 des Rates vom 27. Januar 2015 zur Änderung der Richtlinie 2011/96/EU über das gemeinsame Steuersystem der Mutter- und Tochtergesellschaften verschiedener Mitgliedstaaten, ABl. L 21, 28. Januar 2015, S. 1-3

Richtlinie 2014/107/EU des Rates vom 9. Dezember 2014 zur Änderung der Richtlinie 2011/16/EU bezüglich der Verpflichtung zum automatischen Austausch von Informationen im Bereich der Besteuerung, ABl. L 359, 16. Dezember 2014, S. 1-29.

Richtlinie 2014/86/EU des Rates vom 8. Juli 2014 zur Änderung der Richtlinie 2011/96/EU über das gemeinsame Steuersystem der Mutter- und Tochtergesellschaften verschiedener Mitgliedstaaten, ABl. L 219, 25. Juli 2014, S. 40-41.

Richtlinie 2011/96/EU des Rates vom 30. November 2011 über das gemeinsame Steuersystem der Mutter- und Tochtergesellschaften verschiedener Mitgliedstaaten, ABl. L 345, 29. Dezember 2011, S. 8-16.

Durchführungsverordnung (EU) Nr. 282/2011 vom 15. März 2011 zur Festlegung von Durchführungsvorschriften zur Richtlinie 2006/112/EG über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem, ABl. L 77, 23. März 2011, S. 1-22.

Richtlinie 2011/16/EU des Rates vom 15. Februar 2011 über die Zusammenarbeit der Verwaltungsbehörden im Bereich der Besteuerung und zur Aufhebung der Richtlinie 77/799/EWG, ABl. L 64, 11. März 2011, S. 1-12.

Verordnung (EU) Nr. 904/2010 des Rates vom 7. Oktober 2010 über die Zusammenarbeit der Verwaltungsbehörden und die Betrugsbekämpfung auf dem Gebiet der Mehrwertsteuer, ABl. L 268, 12. Oktober 2010, S. 1-18.

Richtlinie 2010/24/EU des Rates vom 16. März 2010 über die Amtshilfe bei der Beitreibung von Forderungen in Bezug auf bestimmte Steuern, Abgaben und sonstige Maßnahmen, ABl. L 84, 31. März 2010, S. 1-12.

Richtlinie 2006/112/EG des Rates vom 28. November 2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem, ABl. L 347, 11. Dezember 2006, S. 1-118.

Richtlinie 2003/49/EG des Rates vom 3. Juni 2003 über eine gemeinsame Steuerregelung für Zahlungen von Zinsen und Lizenzgebühren zwischen verbundenen Unternehmen verschiedener Mitgliedstaaten, ABl. L 157, 26. Juni 2003, S. 49-54.

C. Rechtsprechung des Gerichtshof der Europäischen Union

8. September 2015, *Taricco*, C-105/14.

3. Dezember 2014, *De Clercq und andere*, C-315/13.

14. März 2013, *Ablessio SIA*, C-527/11.

29. November 2011, *National Grid Indus*, C-371/10.

15. November 2011, *Kommission und Spanien ./ Regierung von Gibraltar und Vereinigtes Königreich Großbritannien und Nordirland*, verbundene Rechtssachen C-106/09 P und C-107/09 P.

18. Juli 2007, *Oy AA*, C-231/05.

12. September 2006, *Cadbury Schweppes*, C-196/04.

15. Mai 1997, *Futura Participations*, C-250/95.

D. Rechtsprechung des EFTA-Gerichtshofs

9. Juli 2014, *Olsen*, E-3/13 und E-3/20.

E. Rat der Europäischen Union – verschiedene Dokumente

Schlussfolgerungen des Rates vom 25. Mai 2016 zu einer externen Strategie im Bereich Besteuerung und zu Maßnahmen zur Bekämpfung des Missbrauchs von Steuerabkommen, Pressemitteilung Nr. 281/16.

Entschließung des Rates vom 8. Juni 2010 zur Koordinierung der Vorschriften für beherrschte ausländische Unternehmen (CFC – Controlled Foreign Corporations) und für Unterkapitalisierung in der Europäischen Union, ABl. C 156, 16. Juni 2010, S. 1-2.

Schlussfolgerungen der Ratssitzung der für Wirtschafts- und Finanzfragen zuständigen Minister vom 1. Dezember 1997 über die Besteuerungspolitik, ABl. C 2, 6. Januar 1998, S. 2-6.

F. Europäische Kommission – verschiedene Dokumente

Öffentliche Beratung, gestartet am 10. November 2016 „Maßnahmen zur Reduzierung der Anreize für Steuerberater und Intermediäre für aggressive Steuerplanungsmodelle“, verfügbar auf der Website der Kommission (Link: <https://ec.europa.eu/eusurvey/runner/intermediariestaxplanning>).

Pressemitteilung vom 10. November 2016 „Kommission holt Meinungen zu künftigen Maßnahmen gegen Unterstützer aggressiver Steuerplanung ein“, IP/16/3618.

Vorschlag vom 25. Oktober 2016 für eine Richtlinie des Rates zu einer gemeinsamen konsolidierten Körperschaftsteuer-Bemessungsgrundlage, Com(2016) 685.

Vorschlag vom 25. Oktober 2016 für eine Richtlinie des Rates zu einer gemeinsamen konsolidierten Körperschaftsteuer-Bemessungsgrundlage (GKKB), Com(2016) 683.

Pressemitteilung vom 19. September 2016 „Staatliche Beihilfe: Kommission leitet eingehende Untersuchung zur steuerlichen Behandlung von GDF Suez (nun Engie) in Luxemburg ein“, IP/16/3085.

Pressemitteilung vom 30. August 2016 „Staatliche Beihilfen: Irland gewährte Apple unzulässige Steuervergünstigungen von bis zu 13 Mrd. EUR“, IP/16/2923.

Bekanntmachung der Kommission zum Begriff der staatlichen Beihilfe im Sinne des Artikels 107 Absatz 1 des Vertrags über die Arbeitsweise der Europäischen Union, ABI. C 262, 19. Juli 2016, S. 1-50.

Bekanntmachung „Staatliche Beihilfe – Luxemburg – Staatliche Beihilfe SA.38945 (2015/C) (ex 2015/NN) – Mutmaßliche Beihilfe für McDonald’s – Aufforderung zur Stellungnahme nach Artikel 108 Absatz 2 des Vertrags über die Arbeitsweise der Europäischen Union“, ABI. C 258, 15. Juli 2016, S. 11-48.

Mitteilung der Kommission an das Europäische Parlament und den Rat vom 5. Juli 2016 über weitere Maßnahmen zur Verbesserung der Transparenz und der Bekämpfung von Steuerhinterziehung und Steuervermeidung, Com(2016) 451.

Vorschlag vom 5. Juli 2016 für eine Richtlinie des Europäischen Parlaments und des Rates zur Änderung der Richtlinie (EU) 2015/849 zur Verhinderung der Nutzung des Finanzsystems zum Zwecke der Geldwäsche und der Terrorismusfinanzierung und zur Änderung der Richtlinie 2009/101/EG, Com. (2016) 450.

Vorschlag vom 5. Juli 2016 für eine Richtlinie des Rates zur Änderung der Richtlinie 2011/16/EU bezüglich des Zugangs von Steuerbehörden zu Informationen zur Bekämpfung des Geldwäsches, Com(2016) 452.

Vorschlag vom 12. April 2016 für eine Richtlinie des Europäischen Parlaments und des Rates zur Änderung der Richtlinie 2013/34/EU im Hinblick auf die Offenlegung von Ertragsteuerinformationen durch bestimmte Unternehmen und Zweigniederlassungen, Com(2016) 198.

Mitteilung der Kommission an das Europäische Parlament und den Rat vom 28. Januar 2016, „Maßnahmenpaket zur Bekämpfung von Steuervermeidung: nächste Schritte auf dem Weg zu einer effektiven Besteuerung und einer größeren Steuertransparenz in der EU“, Com(2016) 23.

Mitteilung der Kommission an das Europäische Parlament und den Rat vom 28. Januar 2016 über eine externe Strategie für effektive Besteuerung. Com(2016) 24.

Empfehlung (EU) 2016/136 der Kommission vom 28. Januar 2016 zur Umsetzung der Maßnahmen zur Bekämpfung des Missbrauchs von Steuerabkommen, ABI. L 25, 2. Februar 2016, S. 67-68.

Beschluss 2016/1699 vom 11. Januar 2016 über die Beihilferegelung zur Befreiung von Mehrgewinnen SA.37667 (2015/C ex 2015/NN), umgesetzt von Belgien, ABI. L 360, 27. September 2016, S. 61-103.

Beschluss vom 21. Oktober 2015 über die staatliche Beihilfe SA.38374 (2014/C ex 2014/NN), umgesetzt von den Niederlanden gegen Starbucks, C(2015)7143.

Beschluss vom 21. Oktober 2015 über staatliche Hilfe SA.38375 (2014/C ex 2014/NN), die Luxemburg Fiat gewährt hat, C(2015) 7152.

Mitteilung der Kommission an das Europäische Parlament und den Rat vom 17. Juni 2015, „Eine faire und effiziente Unternehmensbesteuerung in der Europäischen Union – Fünf Aktionsschwerpunkte“, Com(2015) 302.

Mitteilung der Kommission an das Europäische Parlament und den Rat vom 6. Dezember 2012, „Aktionsplan zur Verstärkung der Bekämpfung von Steuerbetrug und Steuerhinterziehung“, Com(2012) 722.

Empfehlung 2012/771/EU vom 6. Dezember 2012 für Maßnahmen, durch die Drittländer zur Anwendung von Mindeststandards für verantwortungsvolles Handeln im Steuerbereich veranlasst werden sollen, ABI. L 338, 12. Dezember 2012, S. 37-40

Empfehlung der Kommission vom 6. Dezember 2012 betreffend aggressive Steuerplanung, ABI. L 338, 12. Dezember 2012, S. 41-43.

Bekanntmachung „Staatliche Beihilfe – Luxemburg – Staatliche Beihilfe SA.38944 (2014/NN) – Mutmaßliche Beihilfe für Amazon – Aufforderung zur Stellungnahme nach Artikel 108(2) des Vertrags über die Arbeitsweise der Europäischen Union mit Bedeutung für den EWR“, ABl. C 44, 6. Februar 2015, S. 13-29.

Vorschlag vom 16. März 2011 für eine Richtlinie des Rates zu einer gemeinsamen konsolidierten Körperschaftsteuer-Bemessungsgrundlage, Com(2011) 121.

Diskussionspapier vom 20. März 1996 „Steuern in der Europäischen Union“ für die informelle Tagung der für Wirtschafts- und Finanzfragen zuständigen Minister, SEK(96) 487.

G. Gruppe „Verhaltenskodex“

Bericht vom 23. November 1999 an den Rat „Wirtschaft und Finanzen“, SN 4901/99.

2. OECD-DOKUMENTE

A. Dokumente mit Bezug zum BEPS-Projekt

Projekt Gewinnkürzung und Gewinnverlagerung, Begründung – Abschlussbericht 2015, Paris, OECD-Veröffentlichung, 2015.

Neutralisierung der Effekte hybrider Gestaltungen, Aktionspunkt 2 – Abschlussbericht 2015, Paris, OECD-Veröffentlichung, 2015.

Designing Effective Controlled Foreign Company Rules, Action 3 – 2015 Final Report (Stärkung der Vorschriften zur Hinzurechnungsbesteuerung (sog. CFC-Regeln), Aktionspunkt 3 – Abschlussbericht 2015), Paris, OECD-Veröffentlichung, 2015.

Begrenzung der Gewinnverkürzung durch Zins- und wirtschaftlich vergleichbare Aufwendungen, Aktionspunkt 4 – Abschlussbericht 2015, Paris, OECD-Veröffentlichung, 2015.

Wirksamere Bekämpfung schädlicher Steuerpraktiken unter Berücksichtigung von Transparenz und Substanz, Aktionspunkt 5 - Abschlussbericht 2015, Paris, OECD-Veröffentlichung, 2015.

Preventing the Granting of Treaty Benefits in Inappropriate Circumstances, Action 6 – 2015 Final Report (Verhinderung von Abkommensmissbrauch, Aktionspunkt 6 – Abschlussbericht 2015), Paris, OECD-Veröffentlichung, 2015

Preventing the Artificial Avoidance of Permanent Establishment Status, Action 7 – 2015 Final Report (Verhinderung der künstlichen Umgehung des Status als Betriebsstätte, Aktionspunkt 7 – Abschlussbericht 2015), Paris, OECD-Veröffentlichung, 2015.

Aktionsplan zur Gewinnverkürzung und Gewinnverlagerung, Paris, OECD-Veröffentlichung, 2013.

Gewinnverkürzung und Gewinnverlagerung - Situationsbeschreibung und Lösungsansätze, Paris, OECD-Veröffentlichung, 2013.

B. Sonstige

Musterabkommen zur Vermeidung von Doppelbesteuerung von Einkommen und Vermögen 2014 (Vollversion), Paris, OECD-Veröffentlichung, 2015.

Das multilaterale Abkommen zur gegenseitigen Verwaltungshilfe in Steuersachen (ergänzt durch das Protokoll 2010), Paris, OECD-Veröffentlichung, 2011 (OECD/Europarat).

Verrechnungspreisleitlinien für multinationale Unternehmen und Steuerverwaltungen 2010, Paris, OECD-Veröffentlichungen, 2010.

Glossar der Steuerbegriffe, verfügbar auf der OECD-Website (www.oecd.org/ctp/glossaryoftaxterms.htm).

3. DOKUMENTE DER VEREINTEN NATIONEN

Musterabkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung zwischen Industrie- und Entwicklungsländern, Vereinte Nationen, New York, 2011.

4. BILATERALE STEUERABKOMMEN

Abkommen zwischen der Bundesrepublik Deutschland und der Republik Polen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung im Hinblick auf Einkommen- und Vermögensteuern vom 14. Mai 2003.

Abkommen zwischen Rumänien und der Bundesrepublik Deutschland zur Vermeidung der Doppelbesteuerung im Hinblick auf Einkommen- und Vermögensteuern vom 4. Juli 2001.

Abkommen vom 16. Juni 1999 zwischen dem Königreich der Niederlande und Rumänien zur Vermeidung von Doppelbesteuerung und Verhinderung von Steuerhinterziehung auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen und vom Kapital.

Abkommen vom 5. März 1998 zwischen dem Königreich der Niederlande und Rumänien zur Vermeidung von Doppelbesteuerung und Verhinderung von Steuerhinterziehung auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen.

Abkommen vom 26. September 2008 zwischen der Regierung des Königreichs Großbritannien und Nordirland und der Regierung des Königsreichs der Niederlande zur Vermeidung von Doppelbesteuerung und Verhinderung von Steuerhinterziehung auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen und vom Kapitalertrag (in der gültigen Fassung gemäß Protokoll vom 12. Juni 2003).

Abkommen vom 19. November 2004 zwischen der Regierung der Republik Polen und der Regierung des Königreichs Schweden zur Vermeidung von Doppelbesteuerung und Verhinderung von Steuerhinterziehung auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen.

5. LEITFÄDEN, BÜCHER UND BERICHTE

INTERNATIONAL FISCAL ASSOCIATION (Vereinigung für internationales Steuerrecht), „Is there a permanent establishment?“ (Gibt es eine Betriebsstätte?), *Cahiers de droit fiscal international*, Bd. 94a, Den Haag, Sdu Uitgevers, 2009.

MAISTO, G., *Residence of Companies under Tax Treaties and EC Law*, (Unternehmenssitz in Steuerabkommen und im EG-Recht), Amsterdam, IBFD-Veröffentlichungen, 2009.

MALHERBE, J., MALHERBE, PH., RICHELLE, I., TRAVERSA, E., *The impact of the Rulings of the European Court of Justice in the area of direct taxation*, (Die Auswirkung der Urteile des Europäischen Gerichtshofs im Bereich der Direktbesteuerung), Untersuchung für den Ausschuss Wirtschaft und Währung des Europäischen Parlaments, 1. Ausgabe: 2008, 2. Ausgabe: 2011, verfügbar auf der Website des Europäischen Parlaments (Link: <http://www.europarl.europa.eu/document/activities/cont/201203/20120313ATT40640/20120313ATT40640EN.pdf>).

MCGAURAN, K. *The impact of letterbox companies on labour rights and public revenue* (Die Auswirkung von Briefkastenfirmen auf Arbeitsrechte und staatliche Einnahmen), Amsterdam, SOMO, 2016.

PINTO, C., *Tax competition and EU law* (Steuerwettbewerb und EU-Recht), Den Haag/London/New York, Kluwer Law International, 2003.

REIMER, E. et al., *Klaus Vogel on Double Taxation Conventions*, (Klaus Vogel über Doppelbesteuerungsabkommen) 4. Ausg., Alphen am Rhein, Wolters Kluwer, 2015.

RUDING, O. et al., *Report of the Committee of Independent Experts on Company Taxation*, (Bericht des Ausschusses unabhängiger Sachverständiger zur Unternehmensbesteuerung), Brüssel, Kommission der Europäischen Gemeinschaften, 1992.

SEER, R., „Overview of legislation practices regarding exchange of information between national tax administrations in tax matters“ (Übersicht über die Gesetzgebungspraktiken hinsichtlich Informationsaustausch zwischen nationalen Steuerbehörden in Steuersachen), Studie für TAXE, den Sonderausschuss des Europäischen Parlaments, 2015, erhältlich auf der Website des Europäischen Parlaments (Link: [www.europarl.europa.eu/RegData/etudes/STUD/2015/563452/IPOL_STU\(2015\)563452_EN.pdf](http://www.europarl.europa.eu/RegData/etudes/STUD/2015/563452/IPOL_STU(2015)563452_EN.pdf)).

SEGRÉ, C. et al., *The development of a European capital market* (Die Entwicklung des europäischen Kapitalmarkts), Brüssel, Kommission der Europäischen Gemeinschaften, 1966.

TERRA, B., WATTEL, P., *European Tax Law* (Europäisches Steuerrecht), 6. Ausg., Alphen am Rhein, Wolters Kluwer, 2012.

VAN DEN TEMPEL, A. J., *Corporation tax and individual income tax in the European Communities* (Unternehmenssteuer und individuelle Einkommensteuer in den Europäischen Gemeinschaften), Brüssel, Kommission der Europäischen Gemeinschaften, 1970.

6. ARTIKEL UND PRÄSENTATIONEN

L. LARSSON, „Corporate Tax – Sweden“ (Körperschaftssteuer – Schweden), in *Chambers Legal Practice Guides*, 2016, (Link: <http://practiceguides.chambersandpartners.com/practice-guides/corporate-tax-2016/Sweden>).

LIMBOURG, N., „Projet CES “boîte aux lettres”. Aller au coeur du problème. Comment le droit fiscal peut-il aider?“ (Projekt der Europäischen Gewerkschaftskonferenz (CES) „Briefkastenfirmen“. Dem Problem auf den Grund gehen. Wie kann das Steuerrecht dabei helfen?), Präsentation auf dem Sachverständigentag am 21. Juni 2016 im Rahmen des EGB-Projekts zu Briefkastenfirmen.

TING, A., „iTax – Apple’s International Tax Structure and the Double Non-Taxation Issue“ (iTax – Apples internationale Steuerstruktur und das Problem mit der Nicht-Doppelbesteuerung), *B. T. R.*, 2014, S. 40-71.

TING, A., „The Politics of BEPS – Apple International Tax Structure and the US Attitude towards BEPS“ (Die BEPS-Strategie – Apples internationale Steuerstruktur und die US-amerikanische Haltung zu BEPS), *Bulletin*, 2015, S. 410-15.

TRAVERSA, E., CANNAS, FR., „The Updates to Article 26 on Exchange of Information“ (Aktualisierungen zu Artikel 26 über Informationsaustausch), in: *Das OECD-Musterabkommen und seine Aktualisierungen 2014*, Wien, Linde Verlag, 2015, S. 147-174.

VAN ARENDONK, H. M., „Fifty years of European co-operation and the tax policy of the European Commission“ (Fünfzig Jahre europäischer Zusammenarbeit und Steuerpolitik der Europäischen Kommission), in *A vision of taxes within and outside European borders. Festschrift zu Ehren von Prof. Dr. F. Vanistendael*, Alphen am Rhein, Wolters Kluwer, 2008, S. 1-20.

VAN RAAD, K., „New sources of tax revenue for transit countries: can a (rail) road qualify as a permanent establishment?“ (Neue Einkommensteuerquellen für Transitländer: Kann eine Schiene/Straße als Betriebsstätte gelten?), in *Tax Polymath - A life in International Taxation*, Amsterdam, IBFD, 2011, S. 125-130.

The ETUC is the voice of workers and represents 45 million members
from 89 trade union organisations
in 39 European countries,
plus 10 European Trade Union Federations.



5, Bld du Roi Albert II - B- 1210 Brussels
Tel. 00-32-2/224 04 11
Fax 00-32-2/224 04 54/55

www.etuc.org