
Risikobereiche des deutschen Umsatzsteuer- rechts für Schweizer Unter- nehmungen nach der Umsetzung EU-Richtlinie 2008 Nr. 8

Zeitgleich mit der Einführung des neuen Schweizer Mehrwertsteuergesetzes zum 1.1.2010 war das deutsche Umsatzsteuergesetz an die in der Europäischen Union massgebliche Mehrwertsteuer-systemrichtlinie anzupassen. Bereits vor dem 1.1.2010 gab es für den Unternehmer, als den unmittelbar vom Umsatzsteuergesetz betroffenen Anwender, wie auch für den Steuerexperten als Sachverständigen in Teilbereichen des Gesetzes, erhebliche Verständnis-, Auslegungs- und somit Anwendungsschwierigkeiten.

Die formale Strenge des Gesetzes birgt ein hohes Fehlerpotenzial, das angesichts der in der Europäischen Union geltenden Steuersätze zwischen 15 und 25% mit erheblichen Risiken einhergeht. Die Erfahrung zeigt zudem, dass deutsche Unternehmer dazu neigen, mit übersteigerter Vorsicht das Umsatzsteuergesetz anzuwenden und aus-

* Die Mitwirkung am nachfolgenden Artikel erfolgte nicht in dienstlicher Eigenschaft und gibt nur die persönliche Meinung des Verfassers wieder.



Dieter Ludäscher*
Dozent Master of VAT Kalaidos
Fachhochschule Zürich
Diplom-Finanzwirt (FH),
Umsatzsteuer-Sonderprüfer
und Hauptsachbearbeiter
Umsatzsteuer beim Finanzamt
Konstanz



Rolf Hoppler-Liesch
Dozent Master of VAT
Kalaidos Fachhochschule
Zürich, Rechtsanwalt/
MwSt.-Experte FH,
Von Graffenried AG Treuhand,
Zürich

zulegen, um ein eigenes Risiko zu minimieren oder gänzlich auszuschliessen. Das geht zuweilen so weit, dass sie unter Bezugnahme auf das Umsatzsteuergesetz Forderungen an ihre Schweizer Vertragspartner stellen, die bei diesen unnötige und oft auch unerkannte umsatzsteuerliche Nachteile nach sich ziehen. Bei einem Steuersatz von 19% muss der Schweizer Unternehmer solche Unzulänglichkeiten erkennen bzw. aus dem Vertrag streichen.

Durch die ab dem 1.1.2010 geänderten Regelungen ergeben sich teilweise Vereinfachungen, aber auch zusätzliche Schwierigkeiten bei der Anwendung des Gesetzes, von denen in der Schweiz ansässige Unternehmer in besonderem Masse betroffen sind.

Zur Verdeutlichung des Problems soll folgende einfache Ausgangslage als Beispiel dienen:

Der in der Schweiz ansässige Ingenieur CH führt im Kalenderjahr 2010 an den deutschen Unternehmer DE technische Beratungsdienstleistungen aus. Wie er es in früheren Jahren in vergleichbaren Fällen stets getan hat, stellt er eine Rechnung aus, in der er die deutsche Umsatzsteuer nicht ausweist und in der er formlos auf die

Übertragung der Umsatzsteuerschuld gem. § 13b UStG hinweist. Dies in Übereinstimmung mit Art. 8 Abs. 1 MWSTG, welche zu einer Deklaration in der Schweizer MwSt.-Abrechnung unter Ziffer 221 führt.

Unternehmer DE zahlt die Rechnung nicht und fordert CH auf, eine Rechnung auszustellen, die den ab dem 1.1.2010 geltenden Vorschriften des Umsatzsteuergesetzes entspricht.

Es ist zu untersuchen, ob Unternehmer DE recht hat, auf welche Grundlagen er gegebenenfalls seine Forderung stützen kann und was Unternehmer CH tun kann, um die Forderung des DE zu befriedigen oder sie abzuwehren.

Um die Fragestellung in ihrer ganzen Tragweite verstehen zu können, sind für diejenigen, die mit dem deutschen Umsatzsteuerrecht nicht oder nur in groben Zügen vertraut sind, zunächst ein paar grundsätzliche Informationen vorzuschicken.

1 Vorbemerkung

Das deutsche Umsatzsteuergesetz bezeichnet seinen Anwendungsbereich als Inland. Was unter Inland zu verstehen ist, kann unter § 1 Abs. 2 Satz 1 UStG im Einzelnen nachgelesen werden. Weil auch das schweizerische Mehrwertsteuergesetz von Inland spricht, wird zur besseren Lesbarkeit und zur Vermeidung von Missverständnissen im Folgenden der im deutschen Umsatzsteuergesetz verwendete Begriff «Inland» konsequent durch «Deutschland» ersetzt.

Ferner wird im folgenden Artikel nur von Schweizer Unternehmern gesprochen, obwohl von den angesprochenen Schwierigkeiten alle in einem Drittland im Verhältnis zur Europäischen Union ansässigen Unternehmer betroffen sind, z. B. Unternehmer aus Norwegen, den USA usw.

Das deutsche Umsatzsteuergesetz ist im Internet unter www.gesetze-im-internet.de zu finden. Im

Artikel wird auch auf die Umsatzsteuerrichtlinie – UStR – verwiesen. Es handelt sich hierbei um in Deutschland geltende Verwaltungsvorschriften, die zur Anwendung des deutschen Umsatzsteuergesetzes erlassen wurden (Umsatzsteuerrichtlinien 2008 in der Fassung vom 10.12.2007, Bundessteuerblatt Teil I 2007 Sondernummer 2). Die Umsatzsteuerrichtlinien sind derzeit leider in keiner offiziellen Fassung im Internet abrufbar.

2 Unternehmer

Das deutsche Umsatzsteuergesetz regelt die Umsatzbesteuerung und die Steuerkontrolle von Lieferungen und sonstigen Leistungen, die ein Unternehmer in Deutschland und in der übrigen Europäischen Union ausführt¹. Dabei werden Unternehmer im Sinne des Umsatzsteuergesetzes nicht grundsätzlich danach unterschieden, wo sie ansässig sind, was das Schweizer Recht gemäss Art. 10 Abs. 1 lit. a + b MWSTG auch nicht tut. Im Umsatzsteuergesetz wird dazu in § 1 Abs. 2 letzter Satz wörtlich ausgeführt:

«Wird ein Umsatz in Deutschland ausgeführt, so kommt es für die Besteuerung nicht darauf an, ob der Unternehmer deutscher Staatsangehöriger ist, seinen Wohnsitz oder Sitz in Deutschland hat, in Deutschland eine Betriebsstätte unterhält, die Rechnung erteilt oder die Zahlung empfängt.»

Das Umsatzsteuergesetz fragt also danach, ob erstens ein Unternehmer auftritt, und ob zweitens dieser Unternehmer Leistungen ausführt, die dem deutschen Umsatzsteuergesetz zu unterwerfen sind. Grundsätzlich sollte also davon ausgegangen werden können, dass das Umsatzsteuergesetz für alle Unternehmer unabhängig davon gilt, an welchem Ort sie ihr Unternehmen betreiben, vorausgesetzt, sie führen Leistungen aus, die in Deutschland zu besteuern sind. Im Schweizer Recht ist diesbezüglich auf Art. 10 Abs.

2 lit. b MWSTG zu verweisen, wo die Steuerpflicht ausländischer Unternehmungen geregelt wird. Es kann ferner erwartet werden, dass das Gesetz Unternehmer gleich behandelt und eine verlässliche Grösse hinsichtlich seiner Anwendung darstellt.

3 Reverse-Charge-Verfahren – § 13b UStG

Seit dem 1.1.2002 schuldet in den in § 13b UStG aufgeführten Fällen die Umsatzsteuer in Deutschland nicht der leistende Unternehmer, sondern sein Kunde, der Leistungsempfänger. Voraussetzung dafür ist, dass der Leistungsempfänger Unternehmer oder juristische Person des öffentlichen Rechts ist. Im Allgemeinen wird in der Europäischen Union die Übertragung der Umsatzsteuerschuld auf den Leistungsempfänger als Reverse-Charge-System oder, halbwegs eingedeutscht, als Reverse-Charge-Verfahren bezeichnet, was umgekehrt in der Schweiz als Bezugsteuer gemäss Art. 45 MWSTG bezeichnet wird.

In der Schweiz ansässige Unternehmer können von den deutschen Regelungen des Reverse-Charge-Verfahrens nach § 13b UStG sowohl als leistender Unternehmer als auch als Leistungsempfänger betroffen sein.

In der Hauptsache ist das Reverse-Charge-Verfahren für Schweizer Unternehmer von Bedeutung, wenn sie selbst in Deutschland umsatzsteuerpflichtige Werklieferungen oder sonstige Leis-

¹ Gemäss § 18b UStG 2010 sind auch bestimmte, nicht dem deutschen Umsatzsteuergesetz unterliegende Leistungen im Besteuerungsverfahren anzumelden. Daher regelt das deutsche Umsatzsteuergesetz auch die Kontrollmöglichkeit insbesondere auch der innergemeinschaftlich, d. h. zwischen Unternehmern aus zwei Mitgliedstaaten ausgeführten Leistungen (s. a. § 18a UStG).

Inhaltsübersicht

- 1 **Vorbemerkung**
- 2 **Unternehmer**
- 3 **Reverse-Charge-Verfahren – § 13b UStG**
- 4 **Besteuerungsverfahren**
- 5 **§ 14 UStG – Rechnung**
 - 5.1 § 14a Abs. 5 UStG – Rechnung für Werklieferungen und sonstige Leistungen, die dem Reverse-Charge-System unterliegen
 - 5.2 § 14a Abs. 1 UStG – Rechnung für Dienstleistungen, für die der Leistungsort nach § 3a Abs. 2 UStG 2010 zu bestimmen ist, und die dem Reverse-Charge-Verfahren unterliegen
- 6 **Erweiterte Erklärungspflichten**
 - 6.1 § 18b UStG – Gesonderte Erklärung innergemeinschaftlicher Lieferungen und bestimmter sonstiger Leistungen
 - 6.2 § 18a UStG – Zusammenfassende Meldung
 - 6.3 Verhältnis von erweiterten Erklärungspflichten zur Rechnung nach § 14a Abs. 1 UStG
- 7 **Lösung des Ausgangsfallles in der Einleitung?**
- 8 **Zusammenfassung**

tungen («Dienstleistungen») ausführen oder einkaufen (§ 13b Abs. 1 Nr. 1 UStG).

4 Besteuerungsverfahren

Ein in der Schweiz ansässiger Unternehmer, der dem deutschen Umsatzsteuerrecht unterliegende Leistungen erbringt, muss diese grundsätzlich im Besteuerungsverfahren (§§ 16, 18 UStG) anmelden. Für diesen Zweck wird ihm von dem dafür zuständigen Finanzamt Konstanz (§ 21 Abgabenordnung in Verbindung mit der Umsatzsteuerzuständigkeitsverordnung) eine Steuernummer zugeteilt. Als Inhaber einer deutschen Steuernummer kann er beim Bundeszentralamt für Steuern eine Umsatzsteuer-Identifikations-

nummer (UID-Nummer) beantragen². Verwendet er diese UID-Nummer zur Ausführung von innergemeinschaftlichen Warenlieferungen, muss er über den Gebrauch seiner UID-Nummer durch die Abgabe von Zusammenfassenden Meldungen beim Bundeszentralamt für Steuern Rechenschaft ablegen (§ 18a UStG).

Keine Steuernummer erhält ein Schweizer Unternehmer, wenn er in einem Kalenderjahr (= Besteuerungszeitraum, § 16 UStG) ausschliesslich nicht erklärungsspflichtige Umsätze ausführt *oder nur Vorsteuerbeträge abziehen* kann. Für letzteren Fall kann er sich zur Rückerstattung im besonderen Verfahren nach § 59 UStDV (= Vergütungsverfahren) an das Bundeszentralamt für Steuern wenden. Dies muss er trotz Registration selbst dann tun, wenn er in einer Abrechnungsperiode keine erklärungsspflichtigen Umsätze hat. Zur Abgrenzung des Besteuerungsverfahrens vom Vergütungsverfahren sind in § 59 UStDV die Umsätze aufgeführt, die ein Schweizer Unternehmer in Deutschland ausführen kann, ohne dass er Erklärungspflichten im Besteuerungsverfahren zu erfüllen hat. Das Finanzamt achtet darauf, dass eine Steuernummer nicht unnötig vergeben wird. Es ist – wie bereits erläutert – anzumerken, dass ein Finanzamt grundsätzlich Umsatzsteuer-Voranmeldungen nicht bearbeiten darf, in denen ausschliesslich die Rückforderung von Vorsteuern geltend gemacht wird. Formalrechtlich handelt es sich bei solch einer Umsatzsteuer-Voranmeldung um einen Antrag auf Vergütung von Umsatzsteuern. Die Bearbeitung von Vergütungsanträgen bleibt gem. § 5 Abs. 1 Nr. 8 des Finanzverwaltungsgesetzes dem Bundeszentralamt für Steuern vorbehalten. Der in Konstanz registrierte Unternehmer wird in einem solchen Fall also an das Bundeszentralamt verwiesen.

5 § 14 UStG – Rechnung

Im Umsatzsteuergesetz ist in § 14 genau geregelt, in welchen Fällen ein Unternehmer eine Rechnung für Umsatzsteuerzwecke auszustellen hat und welche Pflichtangaben die Rechnung enthalten muss. Auch ein Schweizer Unternehmer, der in Deutschland Umsätze ausführt, ist zur Ausstellung von Rechnungen verpflichtet, welche die im Gesetz geforderten Pflichtangaben enthalten müssen. Für bestimmte Sachverhalte fordert das Umsatzsteuergesetz besondere Angaben in einer Rechnung.

Das Umsatzsteuergesetz verpflichtet Unternehmer ausdrücklich zur Ausstellung einer Rechnung, wenn die Leistung an einen Unternehmer für dessen Unternehmen oder an eine juristische Person, die nicht Unternehmerin ist, ausgeführt wurde. Bei der Verpflichtung zur Ausstellung einer Rechnung handelt es sich um eine öffentlich-rechtliche Verpflichtung, die zugleich zivilrechtlicher Natur ist. Ein Unternehmer hat als Leistungsempfänger analog zu Art. 26 Abs. 1 MWSTG einen Anspruch auf Erhalt einer Rechnung im Sinne des Umsatzsteuergesetzes. Den Anspruch muss er gegebenenfalls auf dem Zivilrechtsweg durchsetzen. Bereits an dieser Stelle kann eine Diskussion darüber entbrennen, ob die öffentlich-rechtliche Verpflichtung durch den leistenden Unternehmer in jedem Fall zu erfüllen ist, oder ob das Ausstellen einer Rechnung durch den Leistungsempfänger nur durchgesetzt werden kann, wenn er beispielsweise für Umsatzsteuerzwecke eine Rechnung für den Vorsteuerabzug benötigt.

Das nicht Ausstellen oder das nicht rechtzeitige Ausstellen einer Rechnung ist mit einem Bussgeld in der Höhe von bis zu 5000 Euro bedroht (§ 26a Abs. 1 UStG). Stadie weist in seinem Kommentar zum Umsatzsteuergesetz zutreffend darauf hin, dass die Bussgeldandrohung nach dieser Vorschrift nur dann einen Sinn ergibt, wenn sie auch unvollständig ausgestellte Rechnungen er-

² Das Bundeszentralamt für Steuern ist im Internet unter www.bzst.de erreichbar.

³ Stadie, UStG Kommentar § 26a RZ 5.

fasst⁵. Jedenfalls meint es der Gesetzgeber durchaus ernst, wenn er die im Gesetz vorgegebenen Pflichtangaben in einer Rechnung beim Rechnungsaussteller durchsetzen will. Das Risiko liegt also beim Schweizer Unternehmer.

Aus den Umsatzsteuerrichtlinien ergibt sich dagegen, dass eine Rechnung nicht sämtliche Angaben enthalten muss, um den Vorsteuerabzug für den Leistungsempfänger noch zulassen zu können (vgl. Abschnitt 192 Abs. 3 UStR). Das wird damit begründet, dass der Leistungsempfänger beispielsweise keine Möglichkeit hat, die Richtigkeit und die Gültigkeit der Steuernummer seines Lieferanten als Pflichtangabe überprüfen zu können. Eine liberale Ausgestaltung wie in der Schweiz gemäss Art. 28 Abs. 4 MWSTG existiert aber im deutschen Recht nicht.

Auf die in den Umsatzsteuerrichtlinien erwähnten Relativierungen der Anforderungen an eine Rechnung für den Vorsteuerabzug kann sich der Rechnungsaussteller nicht berufen und sie entbinden ihn nicht davon, die Rechnung entsprechend den gesetzlichen Vorgaben richtig und vollständig auszustellen.

Für grenzüberschreitend ausgeführte Leistungen sind zusätzlich die Regelungen des § 14a des Umsatzsteuergesetzes von Bedeutung. Diese sind insbesondere auch in den Fällen anzuwenden, in denen ein Schweizer Unternehmer Leistungen ausführt, für die sein Kunde entsprechend den oben dargestellten Regelungen des Reverse-Charge-Verfahrens (§ 13b UStG) die deutsche Umsatzsteuer schuldet.

5.1 § 14a Abs. 5 UStG – Rechnung für Werklieferungen und sonstige Leistungen, die dem Reverse-Charge-System unterliegen

Seit dem 1.1.2002 ist in § 14a Abs. 5 UStG für die Fälle des Reverse-Charge-Verfahrens Folgendes geregelt:

«Führt ein Unternehmer eine Leistung im Sinne des § 13b Abs. 1 aus, für die der Leistungsempfänger nach § 13b Abs. 2 USIG die Steuer schuldet, ist er zur Ausstellung einer Rechnung verpflichtet. In der Rechnung ist auch auf die Steuerschuldnerschaft des Leistungsempfängers hinzuweisen. Die Vorschrift über den gesonderten Steuerausweis in einer Rechnung (§ 14 Abs. 4 Satz 1 Nr. 8) findet keine Anwendung.»

Diese Regelung gilt unverändert auch über den 1.1.2010 hinaus.

Die Verpflichtung zur Ausstellung einer Rechnung gilt folglich immer dann, wenn ein Schweizer Unternehmer die oben bereits erwähnten Werklieferungen oder sonstige (Dienst-) Leistungen in Deutschland ausführt, die dort umsatzsteuerpflichtig sind und für die sein Kunde die Umsatzsteuer im Reverse-Charge-Verfahren schuldet.

Abweichend von den allgemeinen Anforderungen, muss diese Rechnung einen Hinweis auf die Übertragung der Umsatzsteuerschuld enthalten und deutsche Umsatzsteuer darf in der Rechnung nicht gesondert ausgewiesen sein.

Das Erfordernis des formlosen Hinweises auf die Übertragung der Steuerschuld auf den Leistungsempfänger ist leicht zu erfüllen. Es würde beispielsweise folgender Satz auf der Rechnung genügen: *«Auf die Übertragung der Umsatzsteuerschuld wird hingewiesen.»* Der Satz kann bedenkenlos um einen Hinweis auf die Rechtsgrundlage (§ 13b UStG) oder auf die Mehrwertsteuersystemrichtlinie (Artikel 194 bis 199 und 202) ergänzt werden.

Im Übrigen muss die Rechnung jedoch die Pflichtangaben des § 14 Abs. 4 UStG enthalten, welche grösstenteils mit Art. 26 MWSTG verglichen werden können. Eine dieser Pflichtangaben besteht aus der Angabe der dem (leistenden) Unternehmer vom Finanzamt erteilte Steuernummer oder die ihm vom Bundeszentralamt für Steuern erteilte UID-Nummer.

Gebotener Weise kann es sich bei dem im deutschen Umsatzsteuergesetz erwähnten Erfordernis der Angabe der «vom Finanzamt erteilten Steuernummer» nur um eine deutsche Steuernummer handeln. Allerdings könnte man auch hier einen Streit vom Zaune brechen. Da das Umsatzsteuergesetz Unternehmer nicht nach ihrer Ansässigkeit unterscheidet, wird auch ein im Ausland ansässiger Unternehmer im Staat seiner Ansässigkeit bei einem Finanzamt registriert sein. Da in § 14 UStG nicht ausdrücklich von der von einem «deutschen Finanzamt» zugeteilten Steuernummer die Rede ist, könnte man möglicherweise auch die von einem Finanzamt in Patagonien zugeteilte Steuernummer als Steuernummer im Sinne des Gesetzes zulassen. Doch wem sollte das nützen? Ein in der Schweiz ansässiger Unternehmer, der ausschliesslich Leistungen erbringt, die durch das Reverse-Charge-Verfahren vom Leistungsempfänger zu besteuern sind, konnte allerdings das Erfordernis einer «Steuernummer vom – deutschen – Finanzamt» oder einer «Umsatzsteuer-Identifikationsnummer» bereits in den Jahren ab 2002 nicht erfüllen, wenn es für ihn keinen Grund zur Registrierung für Umsatzsteuerzwecke beim Finanzamt Konstanz gab.

Schon in den Anfängen des Reverse-Charge-Verfahrens konnte es zu Leistungsstörungen kommen, wenn der ausländische Unternehmer nach Auffassung des Leistungsempfängers keine ordnungsgemässe Rechnung ausstellte. Rechnungen wurden unter Hinweis auf fehlende Merkmale in der Rechnung zunächst nicht bezahlt. Die Leistungsempfänger fürchteten um ihren Vorsteuerabzug, wenn sie eine dem Reverse-Charge-Verfahren unterliegende Leistung eines Schweizer Unternehmers einkauften, weil gemeinhin das Vorhandensein einer ordnungsgemässen Rechnung für den Vorsteuerabzug Voraussetzung ist (§ 15 Abs. 1 Nr. 1 UStG). Sowohl für die Verwaltung wie auch für die betroffenen Unternehmer verschaffte erst ein Urteil des

Europäischen Gerichtshofes Klarheit, das zum Abzugsverfahren, dem Vorläufer des Reverse-Charge-Verfahrens, ergangen ist (EuGH-Urteil vom 1.4.2004 C-90/02, EuGHHE I S. 3303). Mit diesem Urteil wurde entschieden, dass entsprechend dem Wortlaut des Umsatzsteuergesetzes in den Fällen des Reverse-Charge-Verfahrens dem Leistungsempfänger als Steuerschuldner der Vorsteuerabzug aus der ihm aufgebürdeten Umsatzsteuerschuld auch dann zusteht, wenn der ausländische Unternehmer keine ordnungsgemässe Rechnung ausstellte und der Leistungsempfänger die Leistung für sein Unternehmen bezogen hatte. Die Rechtsprechung floss erst in die Umsatzsteuerrichtlinie 2008, Abschnitt 201, ein. Dort wird dazu sinngemäss folgendes gesagt: Für den Vorsteuerabzug in den Fällen, in denen der Leistungsempfänger die Umsatzsteuer im Reverse-Charge-Verfahren schuldet, ist nicht Voraussetzung, dass der Leistungsempfänger im Besitz einer nach §§ 14, 14a UStG ausgestellten Rechnung ist.

Das Urteil des EuGH entlastet den zum Vorsteuerabzug berechtigten Unternehmer. Das Erfordernis einer im Sinne des Umsatzsteuergesetzes auszustellenden Rechnung wird durch die Entscheidung des Europäischen Gerichtshofes jedoch nicht berührt. Das führt dazu, dass der Schweizer Unternehmer, der nicht im Umsatzbesteuerungsverfahren in Deutschland registriert ist, die nach § 14a Abs. 5 UStG geforderte Rechnung nicht ordnungsgemäss ausstellen kann und somit gegen geltendes Gesetz verstösst.

Zugleich räumt das Gesetz dem Leistungsempfänger auch das Recht ein, eine Rechnung im Sinne des Umsatzsteuergesetzes, gegebenenfalls auf dem Zivilrechtsweg, von seinem Lieferanten fordern zu können. Seine Erfolgsaussichten dürften aufgrund der Verpflichtung zur Übernahme der Umsatzsteuerschuld im Reverse-Charge-Verfahren (§13b UStG) ins Leere laufen; denn das Recht auf Vorsteuerabzug ist in diesem Fall eben

nicht vom Vorliegen einer Rechnung abhängig. Interessanterweise wurde nach Kenntnis der Verfasser, soweit es überhaupt aufgrund der Fülle der Fachliteratur überblickt werden kann, das Erfordernis an eine ordnungsgemässe Rechnung, die ein Drittlandsunternehmer nicht ausstellen kann, bisher in der Literatur nicht weiter erörtert. Wie schon oft zeigt sich, dass Unternehmer aus Drittländern die gesetzlichen Bestimmungen meistens nicht ohne Probleme in der Praxis anwenden können.

Bezogen auf das oben genannte Beispiel ergibt sich unter Berücksichtigung des § 14a Abs. 5 UStG folgendes Zwischenergebnis:

Erster Lösungsansatz:

Unternehmer DE hat einen Anspruch, von CH für Umsatzsteuerzwecke eine Rechnung einzufordern, die den Anforderungen des Umsatzsteuergesetzes entspricht. Allerdings müsste er diesen Anspruch auf dem Zivilrechtsweg geltend machen.

Auf die Verpflichtung zur Übernahme der Umsatzsteuerschuld im Reverse-Charge-Verfahren hat das Fehlen einer nicht ordnungsgemässen oder zumindest unvollständigen Rechnung keinen Einfluss. Für den Vorsteuerabzug von DE ist es nicht erforderlich, dass CH eine «ordnungsgemässe» Rechnung im Sinne des Umsatzsteuergesetzes ausstellt.

Für CH besteht grundsätzlich ein Risiko, wegen nicht ordnungsgemäss ausgestellter Rechnung mit einem Bussgeld belangt zu werden.

5.2 § 14a Abs. 1 UStG – Rechnung für Dienstleistungen, für die der Leistungsort nach § 3a Abs. 2 UStG 2010 zu bestimmen ist und die dem Reverse-Charge-Verfahren unterliegen

Der Gesetzgeber hat ab dem 1.1.2010 die Regelungen zur Ausstellung einer Rechnung durch

Einfügung des § 14a Abs. 1 UStG erweitert und zugleich verschärft. Grundlage hierfür waren die ab dem 1.1.2010 aufgrund einer Änderung der Mehrwertsteuersystemrichtlinie erforderlichen neuen Regelungen zur Ortsbestimmung von sonstigen Leistungen. Gleichzeitig wurde ab dem 1.1.2010 das Kontrollsystem der innergemeinschaftlich, grenzüberschreitend ausgetauschten Dienstleistungen erweitert. Die erweiterten Anforderungen an eine Rechnung gehen einher mit dem erweiterten Kontrollsystem. Daher können sie nur gemeinsam betrachtet werden, um die Auswirkungen in ihrer Tragweite verstehen zu können.

5.2.1 Empfängerortsprinzip ab dem 1.1.2010

Tragendes Element der Ortsbestimmung von sonstigen Leistungen ist das in § 3a Abs. 2 UStG 2010 neu geregelte Empfängerortsprinzip. Analog zu Art. 8 Abs. 1 MWSTG gilt danach eine sonstige Leistung grundsätzlich an dem Ort als ausgeführt, von dem aus der Empfänger sein Unternehmen betreibt, wenn es sich bei diesem um einen Unternehmer oder eine nichtunternehmerisch tätige juristische Person mit UID-Nummer handelt (Ausnahmen hiervon: siehe Wortlaut des § 3a Abs. 2 UStG). Der Leistungsempfänger soll sich dabei grundsätzlich durch seine UID-Nummer als Unternehmer zu erkennen geben. Auf die Schwierigkeiten, auf die ein Schweizer Unternehmer stösst, wenn er sich anhand der UID-Nummer über die Unternehmereigenschaft seines Vertragspartners vergewissern möchte, wäre gesondert hinzuweisen.

5.2.2 § 14a Abs. 1 UStG 2010 – Rechnungen für Leistungen, für die der Leistungsort nach dem Empfängerortsprinzip zu bestimmen sind

Führt ein nicht in Deutschland ansässiger Unternehmer eine sonstige Leistung aus, für die

der Leistungsort nach dem Empfängerortsprinzip (§ 3a Abs. 2 UStG) in Deutschland liegt, ist er gemäss § 14a Abs. 1 UStG zur Ausstellung einer Rechnung verpflichtet.

In § 14a Abs. 1 UStG heisst es dazu wörtlich:

«Führt der Unternehmer eine sonstige Leistung im Sinne des § 3a Abs. 2 in Deutschland aus und schuldet für diese Leistung der Leistungsempfänger die Steuer nach § 13b Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 und Abs. 2 Satz 1, ist er zur Ausstellung einer Rechnung verpflichtet, in der auch die Umsatzsteuer-Identifikationsnummer des Unternehmers und die des Leistungsempfängers anzugeben sind.»

Bereits hier ist zu erkennen, dass sich die Regelung des § 14a Abs. 5 UStG mit der des neu gefassten § 14a Abs. 1 UStG hinsichtlich der Ausführung von sonstigen Leistungen überschneidet. Beide Vorschriften befassen sich mit (Dienst-) Leistungen, die ein ausländischer Unternehmer in Deutschland umsatzsteuerpflichtig ausführt und für die der Leistungsempfänger die Umsatzsteuer im Reverse-Charge-Verfahren (§ 13b UStG) schuldet.

Im Gegensatz zu § 14a Abs. 5 UStG fordert das Gesetz in § 14a Abs. 1 UStG jedoch von dem Unternehmer eine Rechnung, in der er zusätzlich seine eigene UID-Nummer und die seines Kunden anzugeben hat. Wie bereits oben ausgeführt, unterscheidet das Umsatzsteuergesetz Unternehmer nicht nach deren Ansässigkeit. Dies hat zur Folge, dass auch ein in der Schweiz ansässiger Unternehmer, der in Deutschland umsatzsteuerpflichtige sonstige Leistungen ausführt, für die also der Leistungsort gemäss § 3a Abs. 2 UStG nach dem Empfängerortsprinzip in Deutschland zu bestimmen ist und für die sein Kunde die Umsatzsteuer im Reverse-Charge-Verfahren schuldet, grundsätzlich zur Ausstellung einer Rechnung verpflichtet ist, in der er seine eigene Umsatzsteuer-Identifikationsnummer anzugeben hat.

Ein in der Schweiz ansässiger Unternehmer, der nicht aus anderen Gründen im deutschen Besteuerungsverfahren oder in einem anderen Mitgliedstaat der Europäischen Union für Umsatzsteuerzwecke registriert ist, kann das Erfordernis der Angabe der eigenen Umsatzsteuer-Identifikationsnummer nicht erfüllen; er verstösst gegen geltendes Recht. Auch hier droht ein Bussgeld gemäss § 26a UStG.

Das Dilemma, in dem sich der Schweizer Unternehmer befindet, kann zufriedenstellend nicht gelöst werden. Es bedarf der Auslegung des Gesetzes, um zu einem vernünftigen Ergebnis zu kommen. Dazu müssen die oben erwähnten erweiterten Erklärungsspflichten betrachtet werden, die ab dem 1.1.2010 in das Umsatzsteuergesetz aufgenommen wurden.

Bezogen auf das oben genannte Beispiel ergibt sich unter Berücksichtigung des § 14a Abs. 5 UStG zunächst folgendes Zwischenergebnis:

Zweiter Lösungsansatz:

Auch unter Berücksichtigung des § 14a Abs. 1 UStG gilt das oben bereits Gesagte. DE hat gegenüber CH für Umsatzsteuerzwecke grundsätzlich einen Anspruch auf Ausstellung einer Rechnung im Sinne des Umsatzsteuergesetzes. Allerdings müsste er diesen Anspruch auf dem Zivilrechtsweg geltend machen.

Unverändert schuldet Unternehmer DE die Umsatzsteuer für die von CH eingekaufte Leistung. Für seinen Vorsteuerabzug ist es nicht erforderlich, dass CH eine «ordnungsgemässe» Rechnung im Sinne des Umsatzsteuergesetzes ausstellt (s. a. Abschnitt 201 UStR).

Für CH besteht grundsätzlich das Risiko, wegen nicht ordnungsgemäss ausgestellter Rechnung mit einem Bussgeld belangt zu werden.

6 Erweiterte Erklärungsspflichten

In der Europäischen Union wurde beschlossen, dass nicht nur die zwischen Unternehmern aus verschiedenen Mitgliedstaaten innergemeinschaftlich ausgetauschten Warenlieferungen, sondern auch innergemeinschaftlich ausgetauschte sonstige Leistungen in das innergemeinschaftliche Kontrollverfahren aufgenommen werden. Damit das richtig geschehen kann, waren in das deutsche Umsatzsteuergesetz zwei Vorschriften einzufügen. Zum einen die Verpflichtung, die in einem anderen Mitgliedstaat durch den Leistungsempfänger zu steuernden sonstigen Leistungen im deutschen Besteuerungsverfahren (§ 18b UStG) und zum anderen in der Zusammenfassenden Meldung anzumelden (§ 18a UStG).

Den Gesetzesanwender wundert es nicht weiter, dass der Gesetzgeber bei den ergänzten Vorschriften wiederum nur vom Unternehmer spricht. Die Konfusion ist vorprogrammiert.

Aus Gründen des logischen Aufbaus ist zunächst auf die Verpflichtung zur Anmeldung von sonstigen Leistungen in der Umsatzsteuer-Voranmeldung bzw. in der Umsatzsteuer-Jahreserklärung einzugehen und erst danach auf die Verpflichtung zur Anmeldung der innergemeinschaftlich ausgeführten sonstigen Leistungen in der Zusammenfassenden Meldung.

6.1 § 18b UStG – Gesonderte Erklärung innergemeinschaftlicher Lieferungen und bestimmter sonstiger Leistungen

Ab dem 1.1.2010 wird ein Unternehmer zu zusätzlichen Angaben in seinen Umsatzsteuer-Voranmeldungen und seiner Umsatzsteuererklärung verpflichtet. Im Besteuerungsverfahren muss er die sonstigen Leistungen anmelden, für die der Leistungsempfänger in einem anderen

Mitgliedstaat die Umsatzsteuer im Reverse-Charge-Verfahren schuldet.

Die ab dem 1.1.2010 neu gefasste Vorschrift des § 18b UStG lautet hierzu wörtlich:

Der Unternehmer im Sinne des § 2 hat für jeden Voranmeldungs- und Besteuerungszeitraum in den amtlich vorgeschriebenen Vordrucken (§ 18 Abs. 1 bis 4) die Bemessungsgrundlagen folgender Umsätze gesondert zu erklären:

2. seiner im übrigen Gemeinschaftsgebiet ausgeführten steuerpflichtigen sonstigen Leistungen, für die der in einem anderen Mitgliedstaat ansässige Leistungsempfänger die Steuer dort schuldet, und...

Beim Anwender stellt sich ein Gefühl der Ratlosigkeit ein, wenn er versucht, die Vorschrift auf die Verhältnisse eines Schweizer Unternehmers zu übertragen.

Es bietet sich an, drei Gruppen Schweizer Unternehmer zu bilden, um die Frage zu erörtern.

Erste Gruppe

Schweizer Unternehmer sind bei keinem Finanzamt in der Europäischen Union für Umsatzsteuerzwecke steuerlich registriert. Sie führen in Deutschland und in der übrigen Europäischen Union sonstige Leistungen aus, für die der jeweilige Leistungsempfänger im Reverse-Charge-Verfahren die Umsatzsteuer schuldet.

Zweite Gruppe

Schweizer Unternehmer sind beim Finanzamt Konstanz für deutsche Umsatzsteuerzwecke steuerlich registriert. Sie haben neben der deutschen Steuernummer auch eine deutsche UID-Nummer. Sie erbringen in Deutschland und in der übrigen Europäischen Union sonstige Leistungen, für die der jeweilige Leistungsempfänger im Reverse-Charge-Verfahren die Umsatzsteuer schuldet.

Dritte Gruppe

Schweizer Unternehmer sind nicht nur beim Finanzamt Konstanz für deutsche Umsatzsteuerzwecke steuerlich erfasst und haben neben der deutschen Steuernummer eine deutsche UID-Nummer, sondern sie sind auch in anderen Mitgliedstaaten für Umsatzsteuerzwecke steuerlich registriert und haben UID-Nummern anderer Mitgliedstaaten. Sie führen in Deutschland und in der übrigen Europäischen Union sonstige Leistungen aus, für die der jeweilige Leistungsempfänger im Reverse-Charge-Verfahren die Steuer schuldet.

Lösungsansatz zur ersten Gruppe

Es muss nochmals darauf hingewiesen werden, dass das deutsche Umsatzsteuergesetz die Unternehmer nicht danach unterscheidet, wo sie ansässig sind. Folglich gilt die Verpflichtung zur Anmeldung der im übrigen Gemeinschaftsgebiet ausgeführten sonstigen Leistungen, die dem Reverse-Charge-Verfahren unterliegen, für alle Unternehmer. Nimmt man das wörtlich, bezieht das deutsche Umsatzsteuergesetz alle Unternehmer weltweit in das deutsche Umsatzbesteuerungsverfahren ein, damit sie dort ihre im übrigen Gemeinschaftsgebiet ausgeführten sonstigen Leistungen im Besteuerungsverfahren anmelden! Jedem Anwender dürfte schnell klar werden, dass die Vorschrift so nicht gemeint sein kann. Geht man davon aus, dass in den übrigen Mitgliedstaaten auf der Grundlage der Mehrwertsteuersystemrichtlinien vergleichbare Regelungen eingeführt wurden, würde dies bedeuten, dass alle Unternehmer weltweit sich in allen Mitgliedstaaten für Umsatzsteuerzwecke steuerlich registrieren lassen müssten, wenn sie in der Europäischen Union sonstige Leistungen ausführen würden. Unvorstellbar!

Dazu noch folgendes Beispiel:

Unternehmer DE beabsichtigt, in China eine Zweigniederlassung aufzubauen. Er reist

dorthin und nimmt die Leistungen eines Dolmetschers in Anspruch, um mit den Behörden verhandeln zu können.

Der Leistungsort des chinesischen Dolmetschers ist für Umsatzsteuerzwecke gemäß dem Empfängerortsprinzip (§ 3a Abs. 2 UStG) in Deutschland. Der chinesische Dolmetscher ist zur Ausstellung einer Rechnung verpflichtet, in der er seine UID-Nummer anzugeben hat.

Lösung?

Man kann das Umsatzsteuergesetz drehen und wenden, wie man will. Es findet sich keine Antwort auf die Frage, in welchem Mitgliedstaat der Dolmetscher sich für Umsatzsteuerzwecke registrieren lassen könnte, um eine UID-Nummer beantragen zu können.

Schliesslich ergibt sich auch aus dem deutschen Umsatzsteuergesetz, dass ein Schweizer Unternehmer, der in Deutschland ausschliesslich sonstige Leistungen ausführt, nicht verpflichtet ist, diese Umsätze im Besteuerungsverfahren anzumelden (§ 59 UStDV). Er würde dafür vom Finanzamt Konstanz keine Steuernummer zugeteilt bekommen.

Lösungsansatz zur zweiten Gruppe

Ein Schweizer Unternehmer, der beim Finanzamt Konstanz «zufällig» steuerlich erfasst ist, könnte die Vorschrift erfüllen. Würde er es tun, dürfte die Finanzverwaltung keine Einwendungen haben. Es ist die Frage zu stellen, ob die damit einhergehende Ungleichbehandlung gegenüber den Unternehmern der ersten Gruppe vom Gesetzgeber gewollt und gewünscht ist.

Lösungsansatz zur dritten Gruppe

Bei der dritten Gruppe wird die Unmöglichkeit der Anwendung des Gesetzes besonders deutlich. Hält es der Gesetzgeber ernsthaft für wünschenswert, dass ein Schweizer Unternehmer seine beispielsweise an einen finnischen Unterneh-

mer ausgeführte sonstige Leistung nicht nur in Deutschland, sondern auch in anderen Mitgliedstaaten in einem Besteuerungsverfahren anmeldet? Schliesslich ist davon auszugehen, dass die Verpflichtung zur Anmeldung der sonstigen Leistung in jedem Mitgliedstaat zu erfüllen ist, in dem der Schweizer Unternehmer für Umsatzsteuerzwecke steuerliche Anmeldungspflichten zu erfüllen hat. Die Antwort kann nur lauten: nein. Was für eine Konfusion würde eintreten, wenn ein und dieselbe Leistung, beispielsweise die an den oben erwähnten finnischen Kunden, mehrmals im innergemeinschaftlichen Kontrollverfahren übermittelt würde (siehe unten)!

Zusammenfassung

Einen Sinn ergibt die Regelung des § 18b UStG nur, wenn man sie in der Anwendung auf die in der Europäischen Union ansässigen Unternehmer beschränkt. Diese haben eine UID-Nummer, durch die sie sich regelmässig als Unternehmer identifizieren können und die sie zur Ausführung von sonstigen Leistungen einsetzen können.

6.2 § 18a UStG – Zusammenfassende Meldung

Der Unternehmer hat ab dem 1.1.2010 seine im übrigen Gemeinschaftsgebiet ausgeführten sonstigen Leistungen, für die der Empfänger die Umsatzsteuer im Reverse-Charge-Verfahren schuldet, in der Zusammenfassenden Meldung nach § 18a Abs. 2 UStG anzumelden.

Die Zusammenfassende Meldung ist das Transportmedium, mit dessen Hilfe die im übrigen Gemeinschaftsgebiet ausgeführten sonstigen Leistungen, für die der Leistungsempfänger die Umsatzsteuer schuldet, zwischen den Mitgliedstaaten als Information übermittelt wird.

Die Grundlagen dafür, dass der Unternehmer zur Abgabe einer Zusammenfassenden Meldung verpflichtet ist, entsprechen denen des § 18b UStG.

Die Unmöglichkeit der Anforderung, die das Gesetz an Drittlandsunternehmer hinsichtlich der Zusammenfassenden Meldung stellt, ist daher deckungsgleich mit den oben zu § 18b UStG genannten Gründen.

Aber auch hier gilt: Einen Zweck kann die Regelung des § 18a UStG nur verfolgen, wenn sie in der Anwendung auf in der Europäischen Union ansässige Unternehmer beschränkt wird.

6.3 Verhältnis von erweiterten Erklärungspflichten zur Rechnung nach § 14a Abs. 1 UStG

Wenn ein Schweizer Unternehmer die Voraussetzungen für die erweiterten Erklärungspflichten für die im übrigen Gemeinschaftsgebiet ausgeführten sonstigen Leistungen im Besteuerungsverfahren nicht erfüllen kann, ergibt es auch keinen Sinn, ihn zur Ausstellung von Rechnungen zu verpflichten, die den Anforderungen des § 14a Abs. 1 UStG entsprechen. Denn die Anforderungen an eine Rechnung im Sinne des § 14a Abs. 1 UStG erfüllen nur einen Zweck, wenn damit die in §§ 18a, 18b des Umsatzsteuergesetzes verbundenen Erklärungspflichten erfüllt werden.

Aus dem Zusammenhang kann erkannt werden, dass die Vorschriften nur auf die Verhältnisse von in der Europäischen Union ansässigen Unternehmern geschaffen wurden, nicht jedoch für solche, die nicht in der Europäischen Union ansässig sind.

7 Lösung des Ausgangsfalles in der Einleitung?

Wer durch Studium des Umsatzsteuergesetzes und dieses Aufsatzes auf eine Lösung des in der Einleitung dargestellten einfachen Grundfalles hofft, wird enttäuscht werden.

Unternehmer DE hat grundsätzlich recht, wenn er eine ordnungsgemässe Rechnung von Unter-

nehmer CH einfordert. Dabei kann er sich auf § 14 Abs. 2 Nr. 2 UStG berufen. Allerdings kann er diesen Anspruch nur auf dem Zivilrechtsweg durchsetzen. Ob dies erfolgreich ist, ist mehr als fraglich, denn die sich aus dem Leistungseinkauf ergebenden umsatzsteuerlichen Verpflichtungen treffen ihn, ohne dass Unternehmer CH eine Rechnung im Sinne des Umsatzsteuergesetzes ausstellt. Insbesondere ist der Vorsteuerabzug der übernommenen Umsatzsteuer auch ohne Vorliegen einer Rechnung zulässig.

Der Anspruch des DE auf eine Rechnung von CH kann nicht befriedigt werden, wenn sich für diesen kein Grund für eine Registrierung beim Finanzamt Konstanz für Umsatzsteuerzwecke ergibt. Es bleibt ihm nur der Versuch, die Forderung des DE durch einen Hinweis auf Abschnitt 201 der Umsatzsteuerrichtlinie abzuwehren. Denn DE erwachsen aus der unvollständigen Rechnung des CH keine Nachteile. Unternehmer CH muss mit der Hoffnung leben, dass diese Auskunft seinem Vertragspartner für Umsatzsteuerzwecke genügt. Beim Schweizer Unternehmer, der sich mit den Vorschriften auseinandersetzt, wird ein Gefühl des Unbehagens verbleiben. Wird er mit einer Geldbusse rechnen müssen, weil er keine ordnungsgemässe Rechnung ausgestellt hat?

Es ist offensichtlich, dass der Gesetzgeber vom Schweizer Unternehmer etwas Unmögliches abverlangt. Er wird vom Finanzamt keine Steuer Nummer nur für den Zweck erhalten, eine Rechnung im Sinne des § 14a Abs. 1 UStG ausstellen zu können. Es wäre unbillig, ihn dafür noch mit einer Geldbusse zu belegen.

8 Zusammenfassung

Seitdem der Europäische Binnenmarkt im Jahre 1993 verwirklicht wurde, wurde die Anwendung des Umsatzsteuerrechts zunehmend komplizierter. Die neuen Regelungen führen zu einer zunehmenden Verunsicherung des vom Gesetz

betroffenen Personenkreises. Beim Anwender stellt sich ein Gefühl des Unbehagens ein, wenn das Gesetz nur durch seine Auslegung mit einem Sinn und einem nachvollziehbaren Zweck versehen werden kann.

Die Finanzverwaltung hat bereits hinsichtlich der Anwendung anderer, nicht praktikabler Regelungen Nicht-Beanstandungs-Erlasse verfügt⁴. Es wäre ebenfalls zu begrüssen, wenn durch einen Verwaltungserlass geregelt würde, dass die nicht in der Europäischen Union ansässigen Unternehmer, die Vorschriften zur Rechnungsausstellung in den Fällen des § 14a Abs. 1 UStG und zu den erweiterten Erklärungs Pflichten der §§ 18a, 18b UStG nicht zu beachten bräuchten.

Der deutsche Gesetzgeber hat denn auch mittlerweile eine Änderung des Umsatzsteuergesetzes auf die ab dem 1.1.2010 geltende Rechtslage für Drittlandsunternehmer im Zusammenhang mit der Verpflichtung zur Ausstellung von Rechnungen in Erwägung gezogen und es kann allenfalls auf eine differenzierte Anwendung für Drittlandsunternehmer im Gegensatz zu Unternehmungen im Gemeinschaftsgebiet gehofft werden. Es zeigt sich analog zur Situation in der Schweiz, dass auf eine wohlüberlegte Gesetzesplanung mehr Wert zu legen wäre, damit nicht ständige Praxisänderungen die Gesamtübersicht trüben. So wird an dieser Stelle die Entwicklung im Auge behalten und über Anpassungen informiert.

⁴ BMF-Scheiben vom 28.1.2004 zur Einführung des § 4 Nr. 4a und 4b UStG, BStBl. I S. 242, dort Anlage 2, Beispiele 32 und 33; BMF-Schreiben vom 8.12.2009 zur Besteuerung bestimmter Güterbeförderungsleistungen, IV B 9 – S 7117/08/10001, dort RZ 21; OFD Frankfurt a. M. Verfügung vom 7.5.2010 zur Besteuerung von Restaurationsleistungen an Bord eines Schiffes, in einem Luftfahrzeug oder in einer Eisenbahn – S 7279 A – 26 – St 113.