
Die MWST- Auswirkungen für Schweizer Unternehmungen durch die deutschen Gesetzesände- rungen im UStG auf 2011

1 Vorbemerkung

Trotz aller Unterschiede, in einem scheinen sich der deutsche und der Schweizer Gesetzgeber vollumfänglich zu gleichen, in den unermüdlichen Bemühungen, die Unternehmer, deren Steuerberater und auch die Finanzbeamten auf Trab halten zu wollen. Dem Grunde nach ist dies verständlich und zu einem Teil sicherlich auch erforderlich, weil in Deutschland Vorgaben der Europäischen Union umzusetzen sind und die Rechtsprechung des Europäischen Gerichtshofes, des Bundesfinanzhofes² (des höchsten deutschen Steuergerichtes), andauernd einen starken Einfluss auf das Verständnis zur An-

¹ Die Mitwirkung am nachfolgenden Artikel erfolgte nicht in dienstlicher Eigenschaft und gibt nur die persönliche Meinung des Verfassers wieder.

² Siehe: www.bundesfinanzhof.de.



Dieter Ludäscher

Dozent Master of VAT Kalaidos
Fachhochschule Zürich
Diplom-Finanzwirt (FH),
Umsatzsteuer-Sonderprüfer
und Hauptsachbearbeiter
Umsatzsteuer beim Finanzamt
Konstanz¹



Rolf Hoppler-Liesch

Dozent Master of VAT Kalaidos
Fachhochschule Zürich
Rechtsanwalt/
MWST-Experte FH
Von Graffenried AG Treuhand,
8005 Zürich

wendung des Gesetzes ausüben und auch in der Schweiz Verbände und Interessengruppen dauernd «Verbesserungen» für ihre Klientel einfordern.

Erforderlich waren in der Schweiz und in Deutschland zum 1.1.2010 im Wesentlichen Gesetzesänderungen zur Neubestimmung des Ortes von sonstigen Leistungen. Auch deshalb machte die Schaffung eines neuen Schweizer Mehrwertsteuergesetzes – zumindest aus diesem Grund – Sinn. Zum 1.7.2010 musste in Deutschland zudem wegen neuer Regelungen zu den nunmehr erweiterten Erklärungspflichten hinsichtlich der innergemeinschaftlich ausgeführten sonstigen Leistungen Anpassungen vorgenommen werden. Zum 1.1.2011 sind nun bereits wiederum Änderungen zur Ortsbestimmung von sonstigen Leistungen ins UStG eingetreten.

Bereits im Vorfeld der Gesetzesänderungen auf 2011 waren Unschärfen erkennbar, insbesondere für nicht in der Europäischen Union ansässige Schweizer Unternehmer. Im folgenden Beitrag werden in der Hauptsache die Änderungen des deutschen Umsatzsteuergesetzes zum 1.7.2010

und zum 1.1.2011, welche für Unternehmer in der Schweiz eine Bedeutung haben können, dargestellt.

2 Neuer Anwendungserlass

2.1 Ersetzung der Umsatzsteuerrichtlinie durch den Anwendungserlass zur Umsatzsteuer – UStAE

Mit Erlass vom 1.10.2010 wurden die Umsatzsteuerrichtlinien mit Wirkung ab dem 1.11.2010 für ungültig erklärt und durch einen 608 Seiten starken Anwendungserlass³ (UStAE) ersetzt. Die Umsatzsteuerrichtlinien waren eine Verwaltungsvorschrift, welche die Finanzverwaltung zur einheitlichen Rechtsanwendung verpflichtete. Durch den Anwendungserlass ist das Bundesfinanzministerium in die Lage versetzt worden, schnell auf die geänderten Anforderungen zum Verständnis des Gesetzes, die sich insbesondere durch die Rechtsprechung des Europäischen Gerichtshofes und des Bundesfinanzhofes ergeben, zu reagieren. Der Inhalt des Anwendungserlasses entspricht grundsätzlich dem der bisherigen gültigen Umsatzsteuerrichtlinie 2008, es sind aber gegenüber den bisherigen Richtlinienregelungen erhebliche Abweichungen festzustellen. Im Oktober 2010,

notabene dem Monat seiner Veröffentlichung, wurde er bereits dreimal durch das Bundesfinanzministerium geändert⁴ bzw. ergänzt. Es ist absehbar, dass auch in Zukunft mit einer Flut von Änderungen zu rechnen ist. Was eine solche Änderungswut für den Gesetzesanwender bedeutet, muss an dieser Stelle wohl kaum erläutert werden.

2.2 Inlandsbegriff – Schweizer Unternehmer

Um Missverständnisse und Verwechslungen mit dem Schweizer Mehrwertsteuergesetz (MWSTG) zu vermeiden, wird im folgenden Beitrag der Anwendungsbereich des deutschen Umsatzsteuergesetzes⁵ (UStG) konsequent als «Deutschland» bezeichnet (§ 1 Abs. 2 Satz 1 UStG).

Das Umsatzsteuergesetz unterscheidet Unternehmer nicht grundsätzlich nach dem Ort ihrer Ansässigkeit (§ 1 Abs. 2 Satz 3 UStG). Da im folgenden Beitrag die besonderen Verhältnisse der Schweizer Unternehmer in Bezug zum deutschen Umsatzsteuergesetz dargestellt werden sollen, wird der ausländische Unternehmer als Schweizer Unternehmer bezeichnet.

3 Übersicht über die ab dem 1.7.2010 bedeutsamen Änderungen

3.1 Änderung des § 13b zum Reverse-Charge-Verfahren und des § 14a Abs. 1 UStG zur Anforderung an eine Rechnung

3.1.1 § 13b UStG – Reverse-Charge-Verfahren

Für grenzüberschreitend ausgeführte sonstige (Dienst-)Leistungen ist § 13b UStG analog zu Art. 10 Abs. 2 lit. b in Verbindung mit Art. 45

³ Unter www.bundesfinanzministerium.de kann der Anwendungserlass zur Umsatzsteuer abgerufen werden.

⁴ BMF-Schreiben vom 21.10.2010 zur Umsatzsteuerbefreiung von Universalpostdienstleistungen; BMF-Schreiben vom 26.10.2010 zur Umsatzsteuerbefreiung von ambulanten Rehabilitationsleistungen; BMF-Schreiben vom 27.10.2010 zur Anwendung der Durchschnittsbesteuerung für land- und forstwirtschaftliche Betriebe (§ 24 UStG).

⁵ Das Umsatzsteuergesetz (UStG) ist in der jeweils gültigen Fassung im Internet unter www.gesetze-im-internet.de abrufbar.

MWSTG eine zentrale Vorschrift. Durch sie wird die Übertragung der Umsatzsteuerschuld vom leistenden Unternehmer auf seinen Kunden geregelt. Neu gefasst wurde der Absatz 1 des § 13b UStG, der nur für in der Europäischen Union ansässige Unternehmer massgeblich ist. Schweizer Unternehmer sind von dem neu gefassten Absatz 1 nur betroffen, wenn sie in Deutschland eine Betriebsstätte unterhalten, sonstige (Dienst-)Leistungen im Sinne des § 13b Abs. 1 UStG beziehen oder von dort aus erbringen. Geregelt wird in dem neu gefassten § 13b Abs. 1 UStG, dass die Umsatzsteuer für die sonstigen Leistungen, für die der Leistungsort nach dem Empfängerortsprinzip⁶ (§ 3a Abs. 2 UStG, B2B), zu bestimmen ist, mit Ablauf des Voranmeldungszeitraumes entsteht, in dem die Leistung ausgeführt worden ist. Die Leistung muss in Deutschland umsatzsteuerpflichtig sein und sie muss von einem im übrigen Gemeinschaftsgebiet (§ 1 Abs. 2a Satz 1 UStG) ansässigen Unternehmer ausgeführt werden. Entsprechend der Gesetzesbegründung⁷ war die Änderung erforderlich, um für diese Leistungen einen einheitlichen Entstehungszeitpunkt der Steuer zu regeln. Denn innergemeinschaftlich grenzüberschreitend ausgeführte sonstigen Leistungen (Dienstleistungen) müssen zur effektiveren Kontrolle des innergemeinschaftlichen Waren- und Dienstleistungsverkehrs in einer zusammenfassenden Meldung (§ 18a UStG) erklärt werden. Damit soll gewährleistet werden, dass die sonstige Leistung im Abgangsmitgliedstaat im selben Voranmeldungszeitraum gemeldet wird, wie sie der Empfänger der Leistung im Bestimmungsmitgliedstaat zur Besteuerung anmeldet.

Der Gesetzgeber hat in § 13b UStG auch die Frage beantwortet, wer diese Steuer im Reverse-Charge-Verfahren schuldet. Danach schulden ab dem 1.7.2010 Unternehmer und juristische Personen die Umsatzsteuer auf eingekaufte

Inhaltsübersicht

I Vorbemerkung

2 Neuer Anwendungserlass

- 2.1 Ersetzung der Umsatzsteuerrichtlinie durch den Anwendungserlass zur Umsatzsteuer – UStAE
- 2.2 Inlandsbegriff – Schweizer Unternehmer

3 Übersicht über die ab dem 1.7.2010 bedeutsamen Änderungen

- 3.1 Änderung des § 13b zum Reverse-Charge-Verfahren und des 14a Abs. 1 UStG zur Anforderung an eine Rechnung

4 Übersicht über die ab dem 1.1.2011 eintretenden bedeutsamen Gesetzesänderungen für Schweizer Unternehmungen

- 4.1 Leistungsortsbestimmung des § 3 Abs. 3a UStG – kulturelle Veranstaltungs- oder ähnliche Dienstleistungen
- 4.2 Ein Schweizer Unternehmer wird als Durchführungsgesellschaft tätig – noch § 3a Abs. 3 Nr. 3a UStG im Zusammenhang mit der Ausnahme des § 13b Abs. 6 Nr. 5 UStG
- 4.3 Die Verschaffung von Eintrittsberechtigungen ab dem 1.1.2011 – § 3a Abs. 3 Nr. 8 UStG
- 4.4 Weitere Änderungen im Reverse-Charge-Verfahren – § 13b UStG
- 4.5 Änderungen im Zusammenhang mit der EU-Verzollung § 5 Abs. 1 Nr. 3 UStG

5 Fazit

Dienstleistungen (§ 13b Abs. 5 UStG). In der bis zum 30.6.2010 geltenden Fassung war die Übertragung der Steuerschuldnerschaft auf Unternehmer und juristische Personen des öffentlichen Rechts beschränkt. Durch die neu in § 13b UStG eingefügten Regelungen des Ab-

⁶ B2B: Business to Business im Gegensatz zu B2C: Business to Consumer.

⁷ Gesetzesentwurf der Bundesregierung, Bundestagsdrucksache 17/506 vom 25.1.2010 – Seite 31 dort zu Nummer 3.

satzes 1 wird erstmals im Umsatzsteuergesetz der im Gemeinschaftsgebiet ansässige Unternehmer für Zwecke der Ermittlung der Schuldenhaftung ausdrücklich genannt.

Für Schweizer Unternehmer gelten jedoch die bisherigen Regelungen, die neu in § 13b Abs. 2 UStG dargestellt sind, unverändert fort. Wie nachfolgend gezeigt wird, hat die Einfügung des neuen Absatzes 1 in § 13b UStG Auswirkungen auf die Anforderungen an eine Rechnung im Sinne des § 14a Abs. 1 UStG.

3.1.2 Verpflichtung zur Rechnung von Rechnungen für sonstige Leistungen gemäss § 14a USG

Für in der Schweiz ansässige Unternehmer gelten die Regelungen des § 14a Abs. 5 UStG⁸. Dagegen war in § 14a Abs. 1 UStG vom 1.1.2010 bis zum 30.6.2010 geregelt, dass jeder Unternehmer (§ 2 UStG) in einer Rechnung über grenzüberschreitend ausgeführte sonstige Leistungen, für die der Leistungsort nach dem Empfängerortsprinzip (§ 3a Abs. 2 UStG – B2B) zu bestimmen war, zur Angabe seiner eigenen Umsatzsteuer-Identifikationsnummer und der seines Kunden verpflichtet⁹. In der damaligen Vorschrift wurden die Unternehmer nicht nach solchen Unterschieden, die in Deutschland, der übrigen Europäischen Union oder in einem Drittland im Verhältnis zur Europäischen Union ansässig

waren¹⁰. In der ab dem 1.7.2010 geltenden Neufassung wurde die Zitierung des § 13b UStG geändert (Zitat bisher: § 13b Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 und Abs. 2 Satz 1; Zitat neu: § 13b Abs. 1 und 5 Satz 1 UStG). Durch das neue Zitat wird klargestellt, dass nur die in § 13b Abs. 1 UStG genannten, in der Europäischen Union ansässigen Unternehmer von den erweiterten Anforderungen an eine Rechnung betroffen sind. Die Änderung des § 14a Abs. 1 UStG wurde im Gesetzgebungsverfahren damit begründet, dass es sich lediglich um eine redaktionelle Folgeänderung handeln würde¹¹. Eine redaktionelle Folgeänderung bezweckt keine inhaltliche Änderung. Dennoch ergibt sich eine Auswirkung für Schweizer Unternehmer. Denn durch das geänderte Zitat wurde klargestellt, dass die Anforderungen an eine Rechnung im Sinne des § 14a Abs. 1 UStG nicht für die im Drittland ansässigen Unternehmer gelten. Schweizer Unternehmer brauchen die erweiterten Anforderungen des § 14a Abs. 1 UStG an eine Rechnung folglich nicht mehr zu erfüllen. Warum die Gesetzesänderung allerdings durch einen Hinweis auf § 13b UStG derart verklausuliert wurde, verschliesst sich dem Anwender. Der Gesetzgeber hätte es einfach und klar regeln können, indem er in § 14a Abs. 1 UStG den Wortlaut wie folgt gefasst hätte: *«Führt der im übrigen Gemeinschaftsgebiet ansässige Unternehmer eine sonstige Leistung im Sinne des § 3a Abs. 2 im Inland aus und schuldet der für diese Leistung die Umsatzsteuer nach § 13b UStG ...»*. Stattdessen muss der Anwender einen mit Negativabgrenzungen versehenen verschlungenen Pfad betreten, bis sich auch für ihn ergibt, welche Unternehmer von der Regelung letztendlich betroffen sind. Für Schweizer Unternehmer hat dies dennoch eine positive Bedeutung, weil sie ab dem 1.7.2010 nicht mehr dem Vorwurf ausgesetzt sind, unrichtige Rechnungen auszustellen, was gemäss § 26a UStG mit einem Bussgeld bedroht ist.

⁸ «Steuer Revue» Heft 11/2010 «Risikobereiche des deutschen Umsatzsteuerrechts für Schweizer Unternehmer nach der Umsetzung EU-Richtlinie 2008 Nr. 8» von Dieter Ludäscher/Rolf Hoppler

⁹ siehe Fussnote 7.

¹⁰ Zur Bestimmung des Anwendungsbereichs des Umsatzsteuergesetzes wird auf § 1 Abs. 2 und 2a UStG verwiesen.

¹¹ Gesetzesentwurf der Bundesregierung, Bundestagsdrucksache 17/506 vom 25.1.2010.

Es besteht die begründete Vermutung, dass der Gesetzgeber die Folgen der «redaktionellen Folgeänderung» für Drittlandsunternehmer nicht erkannt hat. Denn hätte er konsequent gehandelt, hätte er auch die Vorschriften zu Anmeldung von innergemeinschaftlich ausgeführten Dienstleistungen (§§ 18a 18b UStG) «redaktionell» geändert. Dies ist leider nicht geschehen. Erforderlich wäre eine Klarstellung mit dem Inhalt, dass Drittlandsunternehmer nicht die erweiterten Erklärungs- bzw. Anmeldepflichten im Besteuerungsverfahren im Zusammenhang mit grenzüberschreitend ausgeführten sonstigen Leistungen erfüllen müssen. Entsprechend dem Wortlaut der §§ 18a, 18b UStG ist dies grundsätzlich weiterhin der Fall. Bei richtlinienkonformer Auslegung des Gesetzes kann von Schweizer Unternehmern allerdings nicht gefordert werden, dass hinsichtlich der von der Schweiz aus erbrachten oder eingekauften Dienstleistungen Erklärungspflichten auf der Ebene der Europäischen Union zu erfüllen sind.

3.1.3 Erweiterung des § 13b UStG auf Übertragung von Berechtigungen nach dem Emissionshandelsgesetz

Neu in die Regelungen zur Übertragung der Umsatzsteuerschuld auf den Leistungsempfänger wurden verschiedene Leistungen aufgenommen, die dem Treibhausemissionshandelsgesetz unterliegen. Der Emissionshandel hat auch die Eidg. Steuerverwaltung, wie an der eigens publizierten MWST-Praxis-Info Nr. 02 dokumentiert ist, vor spezielle Probleme gestellt. Im

Einzelnen handelt es sich um die Übertragung von Berechtigungen (§ 3 Absatz 4 Treibhausemissionshandelsgesetz), von Emissionsreduktionseinheiten (§ 3 Abs. 5 Treibhausemissionshandelsgesetz) und von zertifizierten Emissionsprodukten (§ 3 Abs. 6 Treibhausemissionshandelsgesetz)¹².

4 Übersicht über die ab dem 1.1.2011 eintretenden bedeutsamen Gesetzesänderungen für Schweizer Unternehmungen

4.1 Leistungsortsbestimmung des § 3 Abs. 3a UStG – kulturelle Veranstaltungs- oder ähnliche Dienstleistungen

Der Ort einer kulturellen Veranstaltungs- oder ähnlichen Dienstleistung, wie eine Leistung im Zusammenhang mit Messen und Ausstellungen, ist nach § 3a Abs. 3 Nr. 3a UStG zu bestimmen. Ab dem 1.1.2010 galt analog zum weiterhin gültigen Art. 8 Abs. 2 lit. c. MWSTG der Ort der Erbringung der Leistung als der Besteuerungsort. Das galt unabhängig von der Frage, ob der Leistungsempfänger Unternehmer oder Nichtunternehmer war. Durch das Jahressteuergesetz 2010¹³ wird § 3a Abs. 3 Nr. 3a UStG neu wie folgt gefasst:

«kulturelle, künstlerische, wissenschaftliche, unterrichtende, sportliche, unterhaltende oder ähnliche Leistungen, wie Leistungen im Zusammenhang mit Messen und Ausstellungen, einschliesslich der Leistungen der jeweiligen Veranstalter sowie die damit zusammenhängenden Tätigkeiten, die für die Ausübung der Leistungen unerlässlich sind,
Ergänzung ab dem 1.1.2011: *«an einen Empfänger, der weder ein Unternehmer ist, für dessen Unternehmen die*

¹² Treibhausemissionshandelsgesetz vom 8.7.2004 (Bundesgesetzblatt I S. 1578), das zuletzt durch Artikel 1 des Gesetzes vom 16. Juli 2009 (Bundesgesetzblatt I S. 1954) geändert worden ist.

¹³ Bundesrat-Drucksache 679/10: Beschluss des Bundesrats vom 26.11.2010 zum Jahressteuergesetz 2010.

Leistung bezogen wird, noch eine nicht unternehmerisch tätige juristische Person, der eine Umsatzsteuer-Identifikationsnummer erteilt worden ist,»

Grundlage für die ab dem 1.1.2011 eintretende Änderung ist Artikel 3 der Richtlinie 2008/8¹⁴. Danach ist für kulturelle und ähnliche Veranstaltungsdienstleistungen, die ein Steuerpflichtiger¹⁵ («Unternehmer») an einen Nichtsteuerpflichtigen («Privatmann»/Nichtunternehmer) ausführt, der Veranstaltungsort der Besteuerungsort. In der Gesetzesbegründung wird dementsprechend die Absicht erklärt, dass der Ort der Tätigkeit der Leistungsort sein soll, wenn der Leistungsempfänger ein Nichtunternehmer ist. Auf die umständliche Formulierung bei der Umsetzung der europarechtlichen Vorgaben in das deutsche Umsatzsteuergesetz haben bereits Lohse und Spilker hingewiesen¹⁶. Für Schweizer Unternehmer mag die Betonung der grammatikalischen Auslegung sonderlich anmuten, doch muss er sich bei seiner Tätigkeit in Deutschland gerade auf solche Gesetzesraffinessen einstellen, welche in der Praxis über Besteuerung oder Nichtbesteuerung entscheiden. Um Nichtunternehmer mit den Unternehmern, welche die Leistung für ihren nichtunternehmerischen Bereich beziehen, gleichzustellen, entschloss sich der deutsche Gesetzgeber zur Übernahme einer Formel aus der Regelung des Empfängerortsprinzips (§ 3a Abs. 2 UStG, B2B). Die durch den «Weder-Noch-Satz» ausgedrückte

Verneinung wirkt auf die benannte Zielgruppe und auch auf die in dem eingeschobenen Nebensatz enthaltene Bedingung. Benannt wird der Unternehmer. In dem sich anschliessenden Nebensatz wird die Bedingung aufgestellt, dass die Leistung für dessen Unternehmen bezogen wird. Die Bedingung bezieht sich ausdrücklich auf den zuvor genannten Unternehmer. Die Frage lautet: Wer ist Empfänger der Leistung? Der Unternehmer, der die Leistung nicht für sein Unternehmen bezieht! Oder: Nicht der Unternehmer, der die Leistung für sein Unternehmen bezieht. Aus der Benennung des Empfängerkreises in § 3a Abs., 2 Nr. 3a UStG, die da lautet, «an einen Empfänger, der weder ein Unternehmer ist, für dessen Unternehmen die Leistung bezogen wird, noch ...», ergibt sich, dass gerade die eigentliche Zielgruppe, die der Nichtunternehmer, durch die umständliche Formulierung in dem «Weder-Noch-Satz» nicht mehr erfasst wird. Da der Gesetzgeber die vergleichsweise eindeutige Unterscheidung der Steuerpflichtigen von den Nichtsteuerpflichtigen in der Mehrwertsteuersystemrichtlinie nicht in das Umsatzsteuergesetz übernommen hat, hätte er folgerichtig zur Regelung des Empfängerkreises des § 3a Abs. 3 Nr. 3a UStG drei Gruppen benennen müssen. Die Ergänzung der Vorschrift hätte dann wie folgt lauten können: «... an einen Empfänger, der Nichtunternehmer ist oder der ein Unternehmer ist, der die Leistung nicht für sein Unternehmen bezieht, oder der eine nicht unternehmerisch tätige juristische Person ist, der eine Umsatzsteuer-Identifikationsnummer erteilt worden ist,»

¹⁴ Amtsblatt der EU Nr. L 44 vom 20.2.2008.

¹⁵ Artikel 9 der Mehrwertsteuersystemrichtlinie: Als «Steuerpflichtiger» gilt, wer eine wirtschaftliche Tätigkeit unabhängig von ihrem Ort, Zweck und Ergebnis selbstständig ausübt.

¹⁶ Prof. Dr. W. Christian Lohse/Dr. Bettina Spilker «Bestimmungslandprinzip» und «teilweise steuerpflichtige Leistungsempfänger» in Umsatzsteuer-Rundschau 2009 S. 325.

Beispiel:

Unternehmer DE erbringt in Frankreich eine kulturelle Leistung an in Frankreich ansässige Nichtunternehmer und an in Frankreich ansässige Unternehmer, die die Leistung nicht für ihr Unternehmen beziehen.

Lösungsvorschlag:

Im vorliegenden Fall ist der Leistungsort für beide Empfängerkreise in Frankreich. Nichtunternehmer und Unternehmer, die die Leistung nicht für ihr Unternehmen beziehen, sind gleichgestellt. Das Ergebnis entspricht den Vorgaben der Mehrwertsteuersystemrichtlinie.

Es ist absehbar, dass die Finanzverwaltung sich entgegen dem Wortlaut des Gesetzes auf den Standpunkt stellen wird, dass entsprechend den EU-rechtlichen Vorgaben und der Absicht des Gesetzgebers der Leistungsort für eine der in § 3a Abs. 3 Nr. 3a UStG beschriebenen Leistungen auch dann in Deutschland liegt, wenn sie dort erbracht wird und die Besucher Nichtunternehmer («Privatmann») oder den Nichtunternehmern gleichgestellte Personen sind. Es bleibt abzuwarten, wie gegebenenfalls die Gerichte über derartige Fälle entscheiden werden.

4.2 Ein Schweizer Unternehmer wird als Durchführungsgesellschaft tätig – noch § 3a Abs. 3 Nr. 3a UStG im Zusammenhang mit der Ausnahme des § 13b Abs. 6 Nr. 5 UStG

Eine Besonderheit ergibt sich in den Fällen, in denen ein Schweizer Unternehmer als sogenannte Durchführungsgesellschaft tätig wird (§ 13b Abs. 3 Nr. 5 UStG). Dies ist der Fall, wenn er von einem Messeveranstalter im eigenen Namen und auf eigene Rechnung Stellplatzkontingente mit Nebenleistungen (Strom, Reinigung, Sicherheitsdienst u. a.) einkauft, die er vorrangig an ausländische Unternehmer weiterverkauft. Entsprechend den Ausführungen in Abschnitt 3a. 4. Abs. 4 des UStAE kann eine Durchführungsgesellschaft beispielsweise eine grundstücksbezogene Leistung ein- und ver-

kaufen. Für die wäre der Ort des Grundstücks der Anknüpfungspunkt zur Bestimmung des Leistungsortes (§ 3a Abs. 3 Nr. 1 UStG). Im Anwendungserlass wird auch davon ausgegangen, dass grundsätzlich jede Leistung im Zusammenhang mit einer Messe oder Ausstellung einzelner Gegenstand des Leistungsaustausches sein kann. Für eine einzeln erbrachte, selbständige Leistung ist nach ihrer Art und der Eigenschaft der Empfänger (Nichtunternehmer/Unternehmer) der Leistungsort zu bestimmen und die Frage der Steuerschuldnerschaft im Reverse-Charge-Verfahren zu klären. In der Hauptsache wird die Durchführungsgesellschaft jedoch eine einheitliche Leistung erbringen, für die der Leistungsort nach § 3a Abs. 3 Nr. 3a UStG zu bestimmen ist. Dies gilt losgelöst von der oben unter Kapitel 4.1. dargestellten Kritik jedoch nur dann, wenn der Empfänger ein Nichtunternehmer oder eine ihm gleichgestellte Person ist (der Unternehmer, der die Leistung nicht für sein Unternehmen bezieht, oder die nicht unternehmerisch tätige juristische Person, der eine Umsatzsteuer-Identifikationsnummer nicht erteilt worden ist). Wird von der Durchführungsgesellschaft die Leistung an einen (anderen) ausländischen Unternehmer ausgeführt, der die Leistung für sein Unternehmen bezieht, ist § 3a Abs. 3 Nr. 3a UStG nicht mehr einschlägig. Es gilt das Empfängerortsprinzip des § 3a Abs. 2 UStG (B2B).

Die Änderung der Vorschrift könnte den Anwender nicht weiter beunruhigen, wenn sie nicht im Zusammenhang mit Ausnahmen zum Reverse-Charge-Verfahren zu betrachten wäre. In § 13b Abs. 6 UStG ist unter der laufenden Nummer 5 eine Ausnahme vom Reverse-Charge-Verfahren aufgeführt. Danach ist es nicht anzuwenden, wenn die Leistung des ausländischen Unternehmers besteht, «in einer sonstigen Leistung einer Durchführungsgesellschaft an im Ausland ansässige Unternehmer, soweit diese

Leistung im Zusammenhang mit der Veranstaltung von Messen und Ausstellungen im Inland steht.

Da für diesen Leistungsaustausch das Empfängerortsprinzip anzuwenden ist (s. o.), gibt es für die in § 13b Abs. 6 Nr. 5 UStG geregelte Ausnahme vom Reverse-Charge-Verfahren keinen Regelungsgehalt mehr. Die Leistung unterliegt nicht der deutschen Umsatzsteuer. Warum die Nummer 6 nicht aus dem Gesetz gestrichen wurde, verschliesst sich dem Anwender. Sie macht aber deutlich, dass zunächst die Frage beantwortet werden muss, ob überhaupt eine in Deutschland umsatzsteuerpflichtige Leistung eines Schweizer Unternehmers vorliegt, bevor die Frage des Reverse-Charge-Verfahrens geprüft wird.

4.3 Die Verschaffung von Eintrittsberechtigungen ab dem 1.1.2011 – § 3a Abs. 3 Nr. 8 UStG

Ab dem 1.1.2011 wird auf der Grundlage der Mehrwertsteuersystemrichtlinie in § 3a Abs. 3 UStG eine neue Nummer 8 eingeführt. Sie lautet wie folgt:

«Die Einräumung der Eintrittsberechtigung zu kulturellen, künstlerischen, wissenschaftlichen, unterrichtenden, sportlichen, unterhaltenden oder ähnlichen Veranstaltungen, wie Messen und Ausstellungen, sowie die damit zusammenhängenden Leistungen an einen Unternehmer für dessen Unternehmen oder an eine nicht unternehmerisch tätige juristische Person, der

eine Umsatzsteuer-Identifikationsnummer erteilt worden ist, wird an dem Ort erbracht, an dem die Veranstaltung durchgeführt wird.»

Der Inhalt der Regelung spricht für sich selbst und entspricht im Ergebnis der Leistungsbestimmung des § 3a Abs. 3 Nr. 3a UStG in der ab dem 1.1.2010 bis zum 31.12.2010 geltenden Fassung. Die Änderung war erforderlich, weil die Ortsbestimmung in der Neufassung des § 3a Abs. 3 Nr. 3a UStG für kulturelle Veranstaltungs- und ähnliche Dienstleistungen, wie für Messen und Ausstellungen, ausdrücklich nur Nichtunternehmer als Zielgruppe erfassen soll.

Für Schweizer Unternehmer ist in diesen Fällen nach wie vor § 13b Abs. 6 Nr. 4 UStG zu beachten. Denn das Reverse-Charge-Verfahren ist nicht anzuwenden, wenn die Leistung des Schweizer Unternehmers in der Einräumung von Eintrittsberechtigungen für Messen, Ausstellungen und Kongresse¹⁷ besteht. Erbringt ein Schweizer Unternehmer eine der in § 3a Abs. 3 Nr.8 UStG 2011 aufgeführten Leistungen in Deutschland an Unternehmer, welche die Leistung für ihr Unternehmen beziehen, ist er zur Ausstellung von Rechnungen verpflichtet, die den Anforderungen des § 14 Abs. 4 UStG entsprechen. Er muss folglich deutsche Umsatzsteuer berechnen, diese im Besteuerungsverfahren beim Finanzamt Konstanz anmelden und abführen.

4.4 Weitere Änderungen im Reverse-Charge-Verfahren – § 13b UStG

Zunächst ist darauf hinzuweisen, dass die Anwendung des Reverse-Charge-Verfahrens nach § 13b Abs. 2 Nr. 5 UStG entsprechend der Ergänzung des § 3g UStG von der Lieferung von Gas und Elektrizität auf die Lieferung von Wärme und Kälte ausgedehnt wurde. Der Lieferort ist in diesen Fällen gemäss § 3g UStG nach dem Empfängerortsprinzip zu bestimmen, was in der

¹⁷ Gemäss BMF-Schreiben vom 20.12.2006 – IV A 6 – S 7279 – 60/06, BStBl. 2006 I S. 796 soll die Regelung für alle Fälle anzuwenden sein, in denen der Teilnehmer Kongress-, Teilnehmer- oder Seminarentgelte entrichtet. Unklar ist, weshalb der Gesetzgeber ausdrücklich den Begriff «Kongress» in den Gesetzestext aufgenommen hat.

Schweiz in Art. 7 Abs. 2 MWSTG analog geregelt wurde.

Ab dem 1.1.2011 werden in § 13b Abs. 2 UStG zusätzlich drei neue Sachverhalte eingeführt, auf die das Reverse-Charge-Verfahren anzuwenden ist. Der Handel mit den in einer Anlage 3 zum Umsatzsteuergesetz aufgeführten Gegenstände (§ 13b Abs. 2 Nr. 7 UStG), die Reinigung von Gebäuden und Gebäudeteilen (§ 13b Abs. 2 Nr. 8 UStG) und die Lieferung von Gold in bestimmten Handelsformen (§ 13b Abs. 2 Nr. 9 UStG).

Bei den in der Anlage 3 aufgelisteten Gegenständen handelt es sich im Wesentlichen um Schlacken, Abfälle und Schrott.

Die Reinigung von Gebäudeteilen ist nach deutschem Steuerrecht, im Gegensatz zu der Schweizer Regelung in Art. 3 lit. d Ziffer 2 MWSTG, eine Dienstleistung. Der Leistungsort für eine Gebäudereinigungsdienstleistung ist nach der Belegenheit des zu reinigenden Gebäudes zu bestimmen. Dieses Resultat stimmt, trotz anderer Qualifikation, auch mit der Schweizer Lösung gemäss Art. 7 Abs. 1 lit. a MWSTG überein. Erbringt ein in der Schweiz ansässiger Unternehmer solch eine Dienstleistung in Deutschland an einen Unternehmer, würde das Reverse-Charge-Verfahren bereits nach § 13b Abs. 2 Nr. 1 UStG anwendbar sein. Kauft ein in der Schweiz ansässiger Gebäudereinigungsunternehmer eine Reinigungsdienstleistung von einem Subunternehmer (Unterakkordant) für ein in Deutschland gelegenes Gebäude ein, wird der Schweizer Unternehmer gem. § 13b Abs. 5 UStG Steuerschuldner für die von seinem Subunternehmer eingekaufte Leistung, was zu einer Registrierungspflicht in Deutschland für den Schweizer Unternehmer führt. Dabei kommt es nicht darauf an, ob der Subunternehmer ein in Deutschland oder in einem anderen Staat ansässiger Unternehmer ist.

Die Regelung zur Übertragung der Umsatzsteuerschuld bei der Lieferung von Gold in bestimmten Handelsformen war im ursprünglichen Gesetzesentwurf nicht enthalten. Da der Inhalt der Regelung für sich spricht, wird an dieser Stelle nur auf den Gesetzestext verwiesen.

4.5 Änderungen im Zusammenhang mit der EU-Verzollung § 5 Abs. 1 Nr. 3 UStG

Bei der sogenannten EU-Verzollung wird eine Ware nach Deutschland eingeführt und zollrechtlich zum freien Verkehr abgefertigt. Wird im Zeitpunkt der Wareneinfuhr gegenüber den deutschen Zollbehörden nachgewiesen, dass die Ware nach der Einfuhr unmittelbar zur Ausführung einer innergemeinschaftlichen Lieferung bestimmt ist, ist die Einfuhr gemäss § 5 Abs. 1 Nr. 3 UStG umsatzsteuerfrei. Die Zollanmeldung erfolgt in diesen Fällen im Verfahren 4200. Der Nachweis der sich an die Einfuhr anschließenden innergemeinschaftlichen Lieferung war in § 5 Abs. 1 Nr. 3 UStG nur durch folgenden, allgemeinen Hinweis geregelt: «der Schuldner der Einfuhrumsatzsteuer hat das Vorliegen der Voraussetzungen des § 6a Abs. 1 bis 3 nachzuweisen». Ab dem 1.1.2011 wird dies dadurch präzisiert, dass der Schuldner der Einfuhrumsatzsteuer gegenüber dem Zoll seine deutsche Umsatzsteuer-Identifikationsnummer oder die deutsche Umsatzsteuer-Identifikationsnummer seines Fiskalvertreters und die in einem anderen Mitgliedstaat erteilte Umsatzsteuer-Identifikationsnummer seines Abnehmers mitzuteilen hat. Ferner muss er nachweisen, dass die eingeführten Gegenstände zur Beförderung oder Versendung in das übrige Gemeinschaftsgebiet bestimmt sind. Die Anpassung war erforderlich, weil der Zoll im Zeitpunkt der Einfuhr nicht das Vorliegen der Voraussetzungen des § 6a Abs. 1 bis 3 UStG überprüfen kann. Denn der Nachweis

erfordert nicht nur die Kenntnis der gültigen Umsatzsteuer-Identifikationsnummer des Lieferanten und seines Abnehmers, sondern auch den allgemeinen Beleg- und Buchnachweis als Voraussetzung der Steuerfreiheit einer innergemeinschaftlichen Lieferung. Leider ist noch nicht eindeutig geregelt, wie der Nachweis «zur Beförderung oder Versendung des eingeführten Gegenstandes in das übrige Gemeinschaftsgebiet» tatsächlich so erbracht werden kann, dass er den Anforderungen des Zolls tatsächlich genügt. Eine vom Spediteur ausgestellte Bescheinigung über den Beförderungsauftrag sollte dafür allerdings genügen. Befördert der liefernde Unternehmer selbst den Gegenstand in das übrige Gemeinschaftsgebiet, wird den Incoterms eine erhöhte Bedeutung zukommen.

¹⁸ Vgl. noch «Steuer Revue» Heft 11/2010 «Risikobereiche des deutschen Umsatzsteuerrechts für Schweizer Unternehmer nach der Umsetzung EU-Richtlinie 2008 Nr. 8» von Dieter Ludäscher/Rolf Hoppler.

5 Fazit

Durch die Gesetzesänderungen steigen die Anforderungen an die Unternehmer, an deren Berater und an die Finanzbeamten. Man kann sich des Eindrucks nicht erwehren, dass die zunehmend ausgeklügelten Vorschriften von Theoretikern für Theoretiker entwickelt werden. Zumindest haben sich die formellen Anforderungen an den Beleg für Schweizer Unternehmer gelockert¹⁸. Auch können im Bereich B2B Schweizer Unternehmer, welche eine Veranstaltung in Deutschland durchführen die Registrationspflicht vermeiden. Die Steuerpflicht wird jedoch ausgelöst, wenn der Schweizer Unternehmer Leistungen eines Subakkordanten bspw. im Zusammenhang von Gebäudedienstleistungen einkauft. Bei der Anwendung der EU-Verzollung muss der Schweizer Unternehmer sicherstellen, dass er den Nachweis des innergemeinschaftlichen Verbringens führen kann. Das Umsatzsteuergesetz entfernt sich mehr und mehr von den Anforderungen einer praktikablen Vorschrift.