



Länderartikelübersicht:

Belgien	2
Deutschland Teil 1	4
Deutschland Teil 2	6
Deutschland Teil 3	9
Frankreich	13
Niederlande	16
Polen	18
Schweiz	20



Liebe DIRO Kollegen,

in vieler Länder stellt die Umsatzsteuer die größte Einnahmequelle der Behörden dar. Aus diesem Grund und wegen ihrer Betrugsanfälligkeit ist die Umsatzsteuer in den letzten Jahren vermehrt in den Fokus der Finanzverwaltung gerückt.

Für Unternehmer und Geschäftsführer ist es daher von entscheidender Bedeutung, dass die Geschäftsprozesse den umsatzsteuerrechtlichen Vorgaben entsprechend gestaltet werden. Daher gewinnt auch in unserer steuerrechtlichen Praxis das Thema "MwSt" an Bedeutung. Es ist an uns, den Mandanten beim schwierigsten Thema der Welt, der MwSt- Gesetzgebung an die Hand zu nehmen.

In diesem Zusammenhang darf ich Ihnen unseren heutigen Newsletter vorstellen, welcher sich vollständig dieser äußerst wichtigen und stets aktuellen Materie widmet.

Wie immer, ist uns Feedback jeder Art sehr willkommen."

Johan De Ridder
Leiter der Practice Group Internationales Steuerrecht

Brüssel, 13.10.2014

BELGIEN: MwSt – Verpflichtungen in Belgien für nicht in Belgien ansässige Steuerpflichtige



Johan De Ridder
Advocaat
Master in Steuerrecht



johan.deridder@kockspartners-
law.be
www.kocks-partners.be

Die gesetzlichen Regelungen zur MwSt in Belgien sind nicht alleine auf in Belgien ansässige steuerpflichtige Personen anwendbar, sondern gleichermaßen auch auf jede steuerpflichtige Person, die zwar „nicht in Belgien ansässig ist“, jedoch Tätigkeiten verrichtet, für die in Belgien MwSt abzuführen ist. Eine steuerpflichtige Person wird dann als nicht in Belgien ansässig erachtet, wenn der Wohnsitz oder Gesellschaftssitz nicht in Belgien belegen ist und auch keine „feste Einrichtung“ besteht.

Die auf eine ausländische steuerpflichtige Person anzuwendenden Regelungen unterscheiden sich danach, ob eine feste Einrichtung in Belgien besteht oder nicht. Im Rahmen der verpflichtenden Registrierung, die einer MwSt- pflichtigen Handlung in Belgien stets voranzugehen hat, besteht zudem ein Unterschied, ob es sich um eine in der EU ansässige steuerpflichtige Person handelt oder ob die Person außerhalb der EU ansässig ist. Zudem kommen ausländische Teilnehmer an Veranstaltungen oder Börsen in den Genuss einer besonderen Regelung.

1. Ausländische steuerpflichtige Personen mit einer festen Einrichtung in Belgien

Steuerpflichtige Personen, die zwar nicht in Belgien ansässig sind, allerdings hier eine feste Einrichtung unterhalten, werden im Rahmen der MwSt-Gesetzgebung den in Belgien ansässigen steuerpflichtigen Personen gleichgestellt. Dies bedeutet, dass ihnen dieselben Rechte zukommen (Recht auf MwSt- Vorabzug, Recht auf Rückgabe etc), aber auch dass sie denselben Verpflichtungen unterworfen sind (Einreichung eines periodischen Bescheids, Abführen der MwSt, Erstellung von Listen etc).

Bevor von einer „festen Einrichtung“ im Sinne der belgischen MwSt-Gesetzgebung gesprochen werden kann, müssen die folgenden drei Voraussetzungen kumulativ vorliegen (Mitteilung Nr. 4/2003 vom 04.03.2003, Nr.9):

1. Die steuerpflichtige Person betreibt in Belgien eine Direktion, eine Filiale, eine Fabrik, eine Werkstätte, eine Geschäftsstelle, eine Vertretungsstelle oder eine andere feste Einrichtung unter Ausschluss von Baustellen
2. Die feste Einrichtung wird von einer Person geführt, die befähigt ist, die steuerpflichtige Person gegenüber Lieferanten und Kunden zu vertreten
3. Die Einrichtung führt in ordnungsgemäßer Weise Lieferungen und Dienstleistungen aus, wie sie in der belgischen MwSt- Gesetzgebung geregelt sind.

2. Die ausländische steuerpflichtige Person ohne feste Einrichtung in Belgien

Steuerpflichtige Personen, die nicht in der europäischen Union ansässig sind, sind grundsätzlich dazu verpflichtet, einen „haftungspflichtigen Vertreter“ zu benennen, bevor sie in Belgien MwSt- pflichtige Handlungen vornehmen (Lieferung, innergemeinschaftliche Käufe oder Einfuhren, Erbringung von Dienstleistungen oder Verlagerung von Gütern in ein MwSt- Lager). Dieser Verpflichtung muss dagegen nicht nachgekommen werden, wenn der Auftragnehmer zur Abführung der MwSt verpflichtet ist (Verlagerung der MwSt) (Art. 55 WBTW).

Steuerpflichtige Personen, die zwar in der europäischen Union ansässig sind, nicht aber in Belgien, dort indes eine der MwSt unterfallende Handlung vornehmen, haben die Wahl, ob sie sich „direkt registrieren“ oder die Registrierung über einen „haftungspflichtigen Vertreter“ geschehen soll (Art. 55 § 2 WBTW).

2.1 Registrierung für die belgische MwSt durch den haftungspflichtigen Vertreter

Wird die Registrierung durch einen haftungspflichtigen Vertreter durchgeführt, so ist dieser durch die ausländische steuerpflichtige Person angestellte haftungspflichtige Vertreter gesamtschuldnerisch für sämtliche MwSt- Schulden der ausländischen steuerpflichtigen Person haftbar.

BELGIEN: MwSt – Verpflichtungen in Belgien für nicht in Belgien ansässige Steuerpflichtigen

Die belgische Behörde ist außerdem befugt, eine Bürgschaft zu fordern, die maximal auf ein Viertel des jährlich geschuldeten MwSt- Betrages beschränkt ist. Der haftungspflichtige Vertreter seinerseits kann in einem solchen Fall bei der belgischen Behörde beantragen, seine Verpflichtung auf den Betrag der Bürgschaft zu begrenzen.

Der Vorteil bei der Beschäftigung eines haftungspflichtigen Vertreters besteht darin, dass sodann die gleichen Verlagerungsregelungen des Art. 51 § 2 WBTW wie im Falle einer in Belgien ansässigen steuerpflichtigen Person Anwendung finden. Konkret kann dies von Belang sein, wenn die ausländische steuerpflichtige Person mit ausländischen Subunternehmern oder Sublieferanten zusammenarbeitet. Die Abführung der MwSt kann in solchen Fällen aufgrund der Verlagerungsregelungen durch die ausländische steuerpflichtige Person mit einem haftungspflichtigen Vertreter vorgenommen werden und wird dann per belgischen MwSt- Bescheid abgerechnet. In solchen Fällen muss sodann die MwSt nicht mehr vorfinanziert werden.

2.2 Direkte Registrierung

Ausländer, die in der EU ansässig sind, haben auch die Möglichkeit sich direkt in Belgien für die MwSt zu registrieren, also ohne Anstellung eines haftungspflichtigen Vertreters.

Der Vorteil einer direkten Registrierung besteht darin, dass keine Bankbürgschaft bestellt werden muss. Nachteilig wiederum ist, dass die allgemeinen Regelungen zur Verlagerung der MwSt (bei Lieferungen oder Dienstleistungen durch Ausländer) nicht angewandt werden können in Situationen, in denen ein direkt in Belgien registrierter Ausländer Abnehmer von derartigen Lieferungen oder Dienstleistungen ist. Auch die „Vertragspartner“-Regelung im Falle von Arbeiten in unbeweglichem Zustand kommt nicht zum Tragen, wenn der Abnehmer direkt in Belgien mehrwertsteuerlich registriert ist (Art. 51 § 2 belg. MwStG).

3. Besondere Regelungen für Veranstaltungen, Börsen und Merchandise

Ausländische Organisatoren von Schauspielen, Veranstaltungen und Börsen sowie auch ausländische Teilnehmer an ebendiesen und ausländische Mittelsmänner, die im Merchandise auf dergleichen Events spezialisiert sind, müssen sich ebenfalls für die MwSt in Belgien registrieren. Sie kommen jedoch in den Genuss einer besonderen Regelung.

Diese Regelung sieht eine vereinfachte administrative Abwicklung vor. So ist beispielsweise anstelle der periodischen MwSt- Erklärung eine einmalige, spezielle MwSt- Erklärung mit dem Titel „VERANSTALTUNGEN, BÖRSEN und MERCHANDISE“ abzugeben.

DEUTSCHLAND: Innergemeinschaftliche Lieferungen mit deutschem Zwischenlager

Lieferungen von einem deutschen Unternehmen an innergemeinschaftliche Kunden sind grundsätzlich umsatzsteuerfrei, sofern der erforderliche Buch- und Belegnachweis erbracht wird und folgende Voraussetzungen erfüllt sind:

1. der Unternehmer oder der Abnehmer hat den Gegenstand der Lieferung in das übrige Gemeinschaftsgebiet befördert oder versendet,
2. der Abnehmer ist Unternehmer, der den Gegenstand der Lieferung für sein Unternehmen erworben hat und
3. der Erwerb des Gegenstands der Lieferung unterliegt beim Abnehmer in einem anderen Mitgliedstaat den Vorschriften der Umsatzbesteuerung.

Im vorliegenden Fall kam es jedoch zu Besonderheiten. Ein deutscher Lieferant bedient unter anderem mit Kleinlieferungen auch Kunden in Polen, Österreich und Tschechien. Die Lieferungen erfolgen jeweils durch den Deutschen Paketdienst (DPD), der beim Grenzübertritt höhere Kosten abrechnet. Im Einzelfall wurde daher vereinbart, dass der ausländische Kunde, z. B. der polnische Kunde, eine grenznahe Adresse in Deutschland angibt, bei der

DPD die Waren abgeliefert. Der polnische Kunde hat hierfür eine Scheune eines Bauernhofes angegeben. Er hat dann nach Anlieferung durch den DPD die Ware jeweils selbst abgeholt und in seinen Betrieb nach Polen verbracht.

Die jeweilige Lieferung vom deutschen Standort des Lieferers an den Bestimmungsort in Polen ist gemäß § 1 Abs. 1 Nr. 1 UStG in Deutschland steuerbar, da es sich hierbei um eine Lieferung von körperlichen Gegenständen handelt, die ein Unternehmer im Inland gegen Entgelt im Rahmen seines Unternehmens ausführt. Wenn alle erforderlichen Voraussetzungen für eine innergemeinschaftliche Lieferung

vorliegen, ist diese gemäß § 4 Nr. 1 b i. V. m. § 6 a UStG steuerfrei, sofern eben der erforderliche Belegnachweis erbracht wird.

In den Kundenunterlagen wurden Rechnungen hierfür erstellt, und zwar des deutschen Lieferanten an seinen Kunden in Polen. In der Rechnung sind insbesondere die Ust.-Id.-Nr. des polnischen Kunden und seine Adresse aufgeführt.

Im Lieferschein des DPD ist die Abladestelle an der deutschen Grenze (Bauernhof) aufgeführt.

In der Betriebsprüfung hat das Finanzamt gegenüber dem deutschen Unternehmen die These aufgestellt, dass die Lieferung der Produkte des deutschen Lieferanten an den Bauernhof ein im Inland steuerbare und steuerpflichtige Leistung im Sinne des § 1 Abs. 1 Nr. 1 UStG darstellt.

Die Rechnung weist zwar die polnische Adresse des Kunden aus. Aufgrund der Abladestelle am deutschen Bauernhof könnte allerdings herausgelesen werden, dass keine Lieferung des deutschen Lieferanten an den polnischen Kunden erfolgt ist und damit keine steuerfreie innergemeinschaftliche Lieferung vorliegt.

Damit müssten alle Lieferungen vom deutschen Lieferanten nachversteuert werden.

Der Fall ist jedoch glücklicherweise finanzgerichtlich anders entschieden worden. Es liegt eine gemischte Versendung und Beförderung vor, da der zu liefernde Gegenstand zunächst im Auftrag des deutschen Lieferanten durch das Transportunternehmen DPD von Deutschland in die Scheune (Grenze Polen) transportiert und anschließend durch den polnischen Abnehmer oder dessen Mitarbeiter nach Polen verbracht wird. Der Leistungsort bestimmt sich in diesen Fällen nach § 3 Abs. 6 Satz 1 UStG und liegt dort, wo mit der Warenbewegung erstmals begonnen worden ist, im vorliegenden Fall also in Deutschland. Fraglich könnte vorliegend jedoch sein, ob der Endpunkt der Warenlieferung in Deutschland und nicht in Polen liegt, so dass nur eine im Inland steuerbare und steuerpflichtige Lieferung vorliegen würde. Dies ist jedoch zu verneinen, da sich der endgültige Bestimmungsort in Polen befindet.



Erich Lechner
Rechtsanwalt
Fachanwalt für Steuerrecht
und Notar

rbo
Recht. Beratung, Oldenburg

Oldenburg/
Deutschland

el@r-b-o.com
www.r-b-o.com

DEUTSCHLAND: Innergemeinschaftliche Lieferungen mit deutschem Zwischenlager

Wie auch das Finanzgericht Hamburg in einem ähnlichen Fall entschied, ist eine kurzfristige Zwischenlagerung innerhalb Deutschlands für eine Beurteilung als innergemeinschaftliche Lieferung unschädlich, wenn der Gegenstand der Lieferung tatsächlich in das übrige Gemeinschaftsgebiet gelangt. Die zeitliche Divergenz, die durch das Abladen und kurzfristige Zwischenlagern der Produkte in der Scheune entsteht, ist als unschädliche Umladung zu werten, zu werten, weil der polnische Abnehmer in Polen bereits bei Beginn der Versendung der Ware vom deutschen Lieferanten aus feststeht.

Da die Produkte im Rahmen einer gemischten Versendung und Beförderung in das übrige Gemeinschaftsgebiet (hier Polen) gelangen, ist die erste Voraussetzung für eine innergemeinschaftliche Lieferung erfüllt. Zudem ist der Abnehmer ein Unternehmer, der die Ware für sein Unternehmen erwirbt (zweite Voraussetzung). Da die Lieferung als im Inland steuerfrei ausgewiesen wird, ist sie in Polen als innergemeinschaftlicher Erwerb zu versteuern und unterliegt somit in jenem Staat den Vorschriften der Umsatzbesteuerung (dritte Voraussetzung). Es sind somit alle erforderlichen Voraussetzungen für eine innergemeinschaftliche Lieferung im Sinne des § 6 a UStG erfüllt.

Weitere Voraussetzung für eine steuerfreie innergemeinschaftliche Lieferung ist gemäß § 6 a Abs. 3 UStG zwingend die Erbringung des Buch- und Belegnachweises. Auf die Führung des Buch- und Belegnachweises ist im vorliegenden Fall streng zu achten, da ansonsten die Nacherhebung der Umsatzsteuer aufgrund von nicht erbrachten Nachweisen drohen kann, gleichgültig, ob die Ware tatsächlich von Deutschland nach Polen gelangt ist oder nicht. Sofern also ein ordentlicher eindeutig und leicht nachprüfbarer Belegnachweis gegeben ist, handelt es sich um eine zwar steuerbare, aber steuerfreie innergemeinschaftliche Lieferung, trotz der Zwischenlagerung in der Scheune.

DEUTSCHLAND: Neuregelung der Nachweispflichten bei innergemeinschaftlichen Lieferungen ab dem 01.10.2013



Rüdiger Schulz,
Dipl.-Kfm., Wirtschaftsprüfer,
Steuerberater, Fachberater
für Internationales
Steuerrecht



Berlin/
Deutschland

schulz@vonzanthier.com
www.vonzanthier.com

Die Gelangensbestätigung ist somit eine, jedoch nicht alleinige Nachweismöglichkeit. Die Neufassung der Nachweispflichten bei steuerfreien innergemeinschaftlichen Lieferungen führt zu grundlegenden Änderungen, da zum einen die in diesem Bereich bislang geltende Unterscheidung in Beförderungen und Versendungen aufgegeben wird, zum anderen der Belegnachweis ausschließlich durch das Doppel der Rechnung und einer so genannten „Gelangens-bestätigung“ zu erfolgen hat. Aufgrund des Ersetzens der bisherigen „Sollvorschriften“ in „Mussvorschriften“ sind künftig andere als die in § 17a bis § 17c UStDV n.F. genannten Nachweise nicht mehr zulässig.

Unter der Gelangensbestätigung ist eine Bestätigung des Abnehmers zu verstehen, die nachweisen soll, dass der gelieferte Gegenstand tatsächlich in den Bestimmungsmitgliedstaat „gelangt“ ist. Infolgedessen wird künftig der ausländische Abnehmer zur Mitwirkung bei der Nachweis-erbringung für den leistenden Unternehmer gegenüber den deutschen Finanzbehörden mit eingebunden.

Checkliste der notwendigen Angaben einer Gelangens-bestätigung

Konkret handelt es sich bei der Gelangensbestätigung um einen Beleg, der vom Abnehmer zu erstellen ist und folgende Angaben enthalten muss:

- Name und Anschrift des Abnehmers
- Menge des Gegenstands der Lieferung und handelsübliche Bezeichnung, bei Fahrzeugen i.S.d. § 1b Abs. 2 UStG einschließlich der Fahrzeug-Identifikationsnummer

- Tag und Ort des Erhalts des Gegenstands im übrigen Gemeinschaftsgebiet (im Beförderungs- oder Versendungsfall durch den leistenden Unternehmer) oder Tag und Ort des Endes der Beförderung des Gegenstands im übrigen Gemeinschaftsgebiet (im Abholfall durch den Abnehmer)
- Ausstellungsdatum der Bestätigung
- Unterschrift des Abnehmers

Bei elektronischer Übermittlung ist die Unterschrift des Abnehmers nicht erforderlich, sofern erkennbar ist, dass die Übermittlung im Verfügungsbereich des Abnehmers oder dessen Beauftragten begonnen hat.

Als gleichrangig anzusehende Alternativnachweise in Fällen der Versendung wurden geregelt:

- Der handelsrechtliche Frachtbrief, unterzeichnet vom Auftraggeber des Frachtführers und vom Empfänger zur Bestätigung des Erhalts der Ware (CMR-Frachtbrief mit ausgefülltem Feld 24)
- ein Konnossement oder
- deren Doppelstücke;

eine Bescheinigung des beauftragten Spediteurs mit den Angaben, wie sie sich auch aus der Gelangensbestätigung ergeben, insbesondere zum Monat des Endes der Beförderung im übrigen Gemeinschaftsgebiet und mit der Versicherung, dass die Angaben aufgrund von Geschäftsunterlagen gemacht wurden, die im Gemeinschaftsgebiet nachprüfbar sind.

DEUTSCHLAND: Neuregelung der Nachweispflichten bei innergemeinschaftlichen Lieferungen ab dem 01.10.2013

- Die Spediteursbescheinigungen können ebenfalls elektronisch übermittelt werden und sind dann auch ohne Unterschrift gültig. (Bei der Transport-beauftragung durch den Abnehmer gilt folgende Vereinfachung: § 17 Abs. 3 Nr. 2 UStDV regelt, dass auch ein Nachweis über die Bezahlung der Lieferung von einem Bankkonto des Abnehmers in Verbindung mit der Versicherung des Spediteurs, dass der benannte Gegenstand in das übrige Gemeinschaftsgebiet befördert wird, vorgelegt werden kann).
- Die schriftliche bzw. elektronische Auftragserteilung in Verbindung mit dem tracking-and-tracing-Protokoll des selbständigen Beauftragten (Kurierdienste, aber auch andere Transportunternehmen), das den lückenlosen Transport bis zum Empfänger nachweist.
- Bei Postsendungen, die Empfangsbestätigung über die Einlieferung des Postdienstleisters in Verbindung mit dem Nachweis über die Bezahlung der Lieferung;
- Bei Transitverkehren zwischen dem Inland über Drittlands-gebiet (z.B. die Schweiz) in einen anderen EU-Mitgliedsstaat (wie Italien) die Bestätigung der Abgangsstelle nach Eingang des Beendigungsnachweises für das gemeinschaftliche Versandverfahren;

Bei der Lieferung verbrauchsteuerpflichtiger Waren unter Steueraussetzung die validierte EMCS-Eingangsmeldung bzw. für Waren des steuerrechtlich freien Verkehrs die dritte Ausfertigung des vereinfachten Begleitdokuments;

Bei der Lieferung von für den Straßenverkehr zulassungs-pflichtigen Fahrzeugen der amtliche Zulassungsnachweis des Fahrzeugs auf den Erwerber im Bestimmungsmitgliedstaat.

Vereinfachungsregelung bei Expeditionen und Kurierdienstleistungsunternehmen

Für Versandungsfälle wurde in § 17a Abs. 2 S. 2 UStDV n.F. eine Vereinfachungsregelung aufgenommen, wonach die Gelangensbestätigung auch gegenüber dem Spediteur abgegeben werden kann. Im Rahmen dessen ist allerdings eine schriftliche Versicherung des Spediteurs gegenüber dem leistenden Unternehmer gefordert, aus der sich ergibt, dass sich der Beleg mit den erforderlichen Pflichtangaben tatsächlich in seinem Besitz befindet und kurzfristig vorgelegt werden kann. Hierbei ist anzumerken, dass der liefernde Unternehmer die Beweislast trägt und somit für ein etwaiges pflichtwidriges Verhalten des beauftragten Spediteurs einsteht.

Bei der Beauftragung von Kurierdiensten sind für die Gelangensbestätigung eine schriftliche Auftragsbestätigung mit den bereits nach der bisherigen Regelung erforderlichen Angaben sowie eine schriftliche Versicherung des beauftragten Unternehmers, über die erforderlichen Angaben des Abnehmers zu verfügen

DEUTSCHLAND: Neuregelung der Nachweispflichten bei innergemeinschaftlichen Lieferungen ab dem 01.10.2013

(insbesondere über den Ort und Tag des Endes der Beförderung des Gegenstands im übrigen Gemeinschaftsgebiet und über die schriftliche Bestätigung des Abnehmers, den Gegenstand der Beförderung erhalten zu haben), ausreichend.

Ergänzende Hinweise

Die Gelangensbestätigung kann aus mehreren Dokumenten bestehen, aus denen sich die geforderten Angaben insgesamt ergeben (bspw. Lieferschein und Empfangsbestätigung).

Eine Übermittlung der Gelangensbestätigung auf elektronischem Weg ist ebenfalls möglich, sofern die Echtheit der Herkunft, Unversehrtheit des Inhalts und Lesbarkeit des Dokuments gewährleistet ist. In diesem Fall ist das Kriterium der Unterschrift des Abnehmers auf der Gelangensbestätigung nicht mehr erforderlich.

Ferner ist es nicht notwendig für jeden einzelnen Liefergegenstand eine Gelangensbestätigung zu erbringen. Vielmehr ist ein Bezug auf die jeweilige, mehrere Gegenstände umfassende Lieferung oder Sammelrechnung ausreichend.

Bei dauerhaften Liefervereinbarungen kann eine Gelangensbestätigung auch über den vereinbarten Leistungszeitraum ausgestellt werden.

Fehlende Gelangensbestätigung

Sofern die Gelangensbestätigung in Beförderungsfällen, d. h. wenn der leistende Unternehmer oder der Abnehmer selbst den Transport des Gegenstands übernimmt, nicht vorliegt, kann der Nachweis der Steuerbefreiung für die innergemeinschaftliche Lieferung auch auf Grundlage objektiver Beweise geführt werden, sofern der Gegenstand tatsächlich in das übrige Gemeinschaftsgebiet gelangt ist. Jedoch trägt auch in diesem Fall der leistende Unternehmer die Beweislast.

DEUTSCHLAND: Das Reverse Charge Verfahren nach deutschem Umsatzsteuerrecht

A) Grundsätze

Nach deutschem Umsatzsteuerrecht schuldet grundsätzlich der Leistungserbringer (der Dienstleister, der Händler, der Verkäufer, usw.) die auf seine Lieferung oder Leistung zuzuschlagende Umsatzsteuer.

Das Reverse-Charge-Verfahren (§ 13b UStG) führt nun bei bestimmten Geschäftsvorfällen dazu, dass die Umsatzsteuerschuld auf den Empfänger der erbrachten Leistungen übergeht, wenn dieser Empfänger ein Unternehmer oder eine juristische Person des öffentlichen Rechts ist. Das Leistungsverhältnis zu Nicht-Unternehmern ist demnach nicht von diesem Verfahren betroffen. Von den Nicht-Unternehmern sind jedoch die Fälle der Leistungen in dem nicht unternehmerischen Bereich von Unternehmern abzugrenzen. Diese Fälle sind von der Umkehr der Steuerschuldnerschaft gleichwohl betroffen.

Darüber hinaus spielt es keine Rolle, ob der empfangende Unternehmer Kleinunternehmer, pauschalversteuernder Land- und Forstwirt oder Unternehmer ist, der ausschließlich steuerfreie Umsätze tätigt. Diese schulden alle sämtlich die Umsatzsteuer nach Reverse Charge. Begründung für diese Regelung ist, dass bei bestimmten Geschäftsvorfällen in der Vergangenheit häufig genug Missbrauch in der umsatzsteuerrechtlichen Selbstdeklaration betrieben wurde, und deshalb dem Staat in nicht unerheblichen Volumina Steuerschaden zugeführt worden ist. Dieser Schaden entsteht dadurch, dass ein Leistender die Umsatzsteuer nicht abführte, der Leistungsempfänger aber trotzdem den Vorsteuerabzug geltend machte.

B) Anwendungsfälle

1) Grundfall und Vorbild für diese Umkehr der Steuerschuldnerschaft waren für den deutschen Gesetzgeber grenzüberschreitende Liefer- und Leistungsverhältnisse. In solchen Fällen von grenzüberschreitenden Liefer- und Leistungen, in denen nach deutschem Steuerrecht der Ort dieser Leistung im Inland liegt, soll der Leistungsempfänger diese Umsatzsteuerschuld des Leistenden in seiner Umsatzsteuervoranmeldung bzw. Umsatzsteuererklärungen übernehmen. Der leistende Unternehmer mit Sitz im Ausland erteilt dafür eine netto-Rechnung. Bei regelbesteuerten Unternehmen im Inland führt dann diese übernommene Umsatzsteuerschuld im gleichen Umfang zu sofort abzugsfähiger Vorsteuer (§ 15 Abs. 1 UStG). So wird eine Auszahlung der Vorsteuer an den empfangenden Unternehmer verhindert.

Während es aber im Bereich der sonstigen Leistungen (Erbringung unkörperlicher Vorteile, bspw. Beratungsleistungen) umfassend zu einer Umkehr der Steuerschuldnerschaft kommt, soweit diese Leistungen von nicht im Inland ansässigen Unternehmen erbracht wird, gilt dies im Falle von Lieferungen (Erbringung körperlicher Vorteile, bspw. Warenlieferung) nur eingeschränkt. Hier betrifft es im Wesentlichen den Bereich der Werklieferungen (Lieferung von Gegenständen, die der liefernde Unternehmer mithilfe selbst beschaffter Stoffe hergestellt hat) von im Ausland ansässigen Unternehmen.



Christoph Schmitz-Schunken
Rechtsanwalt/Steuerberater
Fachanwalt für Steuerrecht


RECHTSANWÄLTE · AVOCATS · ADVOCATEN
Aachen/
Deutschland

schmitz-schunken@daniel-hagelskamp.de
www.dhk-law.de

DEUTSCHLAND: Das Reverse Charge Verfahren nach deutschem Umsatzsteuerrecht

2) Im Laufe der Zeit hat der nationale Gesetzgeber den Kerngedanken dieser Regelung aber auch für bestimmte Sachverhalte, die auch als reine Inlandskonstellation auftreten können, ausgedehnt. So gilt seit 2004 die Umkehr der Steuerschuldnerschaft auch im Falle von durch inländische Unternehmen ausgeführter Bauleistungen und Umsätze, die unter das Grunderwerbsteuergesetz fallen. Betroffen davon sind Unternehmer, die Werklieferungen und sonstige Leistungen tätigen, die der Herstellung, Instandsetzung, Instandhaltung, Änderung oder Beseitigung von Bauwerken dienen, wenn sie derartige Leistungen an Unternehmer erbringen, die ebenfalls diese Art von Leistungen ausführen. Die Regelung bei den Bauleistungen betrifft insbesondere Subunternehmerverhältnisse.

3) Entsprechend gilt seit dem Jahre 2011 die Umkehr der Steuerschuldnerschaft für durch inländische Unternehmen ausgeführter Lieferungen von Wärme oder Kälte, von Industrieschrotten (Schlacken, Kunststoffabfälle, Bruchglas, Edelmetalle und Edelmetallplattierungen), für bestimmte Lieferungen von Gold, Übertragung von Emissionsrechten, Lieferung von Mobilfunkgeräten (oder deren Schaltkreisen) sowie Erbringung inländischer Gebäudereinigungsleistungen.

4) Zum 1. Oktober 2014 wurde der Katalog abermals erweitert. Mit dem „Gesetz zur Anpassung des nationalen Steuerrechts an den Beitritt Kroatiens zur EU zur Änderung steuerrechtlicher Vorschriften (KroatienAnpG) wird der Anwendungsbereich des § 13b UStG erweitert auf Lieferung von Edelmetallen und unedlen Metallen. Davon sind insbesondere betroffen Lieferungen von Eisen, Kupfer, Zink, Blei, Stahl (auch in verarbeiteter Form wie Bleche, Drahte, Profile, Folien, etc.).

5) Die Besonderheiten der vorstehenden Leistungskataloge können sehr vielfältiger Natur sein. Gerade im Bereich der Werklieferungen und immobilienbezogenen Werklieferungen sowie die Lieferungen von Industrieschrotten gibt es im Einzelfall diverse relevante Besonderheiten, deren Darstellung in dem vorliegenden Format unterbleiben muss. Der geneigte Leser sollte sich lediglich merken, dass er den umsatzsteuerrechtlichen Sachverhalt selbst oder durch Einschaltung von Beratern aufklären muss, wenn er im Bereich der vorgenannten Leistungskataloge tätig ist.

C) Ansässigkeit

Sofern ein Leistungstatbestand vorliegt, der die Frage der Ansässigkeit des leistenden Unternehmers aufwirft, ist zu beachten, dass diese Unternehmer dann im Ausland/im übrigen Gemeinschaftsgebiet ansässigen sind, wenn er weder im Inland noch auf der Insel Helgoland noch in den Freihäfen einen Wohnsitz, gewöhnlichen Aufenthalt, Geschäftssitz, dass der Geschäftsleitung oder Betriebsstätte unterhält. Unterhält er dennoch eine Betriebsstätte im Inland gilt er als im Ausland ansässige Unternehmer, wenn die Lieferung/Leistung nicht dieser Betriebsstätte zuzuordnen ist. Für die Beurteilung dieser Fragen kommt es auf den Zeitpunkt an, in dem die Leistung ausgeführt wird (vergleiche § 13b Abs. 7 S. 3 UStG). Relevant wird diese Frage für den Steuerpflichtigen Leistungsempfänger. Ist er sich in der Beantwortung der vorgenannten Ansässigkeit Frage ungewiss, schuldet der Leistungsempfänger die Umsatzsteuer nur dann nicht, wenn ihm der leistende Unternehmer durch eine Bescheinigung des nach den abgabenrechtlichen Vorschriften für die Besteuerung seiner Umsätze zuständigen Finanzamts nachweist, dass er kein im Ausland ansässiger Unternehmer ist. Die Gültigkeitsdauer und solcher Bescheinigungen ist dabei auf ein Jahr beschränkt.

DEUTSCHLAND: Das Reverse Charge Verfahren nach deutschem Umsatzsteuerrecht

D) **Steuerentstehung und Bemessungsgrundlage**

Im Allgemeinen entsteht die Steuer mit Ausstellung der Rechnung, spätestens jedoch mit Ablauf des der Ausführung der Leistung folgenden Kalendermonats. Besonderheiten im Einzelfall gilt es aber auch hier zu beachten. Wichtig ist noch, dass in den Fällen, in denen das Entgelt oder Teile davon vereinnahmt werden, bevor die Leistung ausgeführt worden ist, die Steuer insoweit mit Ablauf des Voranmeldungszeitraums entsteht, in dem das Entgelt oder das Teilentgelt vereinnahmt worden ist.

Bemessungsgrundlage der Steuer ist wie in allen normalen Fällen auch das vereinbarte Entgelt. Im Falle von Tauschgeschäften sind die entsprechenden Grundsätze zum Tausch anzuwenden. In Einzelfällen kann es auch auf den Wert der Gegenleistung ankommen.

Es ist der Regelsteuersatz von derzeit 19 % oder der gegebenenfalls anzuwendende ermäßigte Steuersatz von 7 % anzuwenden. Diesbezüglich gelten die allgemeinen Vorschriften.

E) **Rechnungserteilung**

Grundsätzlich muss der leistende Unternehmer eine Nettorechnung ausstellen, die in ihrem Rechnungstext auf die Steuerschuldnerschaft des Leistungsempfängers hinweist. Fehlt ein solcher Hinweis in der Rechnung, wird jedoch der Leistungsempfänger nicht von seiner Steuerschuldnerschaft entbunden. Weist jeder der leistende Unternehmer die Steuer fälschlich in seiner Rechnung aus, schuldet er die Abführung dieser Steuer nach § 14c Abs. 1 UStG.

Mit dem Amtshilferichtlinie-Umsetzungsgesetz vom 26.6.2013 wurden die gesetzlichen Vorgaben für die Inhalte einer Rechnung deutlich konkretisiert.

Gemäß §14a Abs. 5 UStG muss der leistende Unternehmer eine Rechnung erstellen, die die Angabe im Original-Wortlaut trägt „Steuerschuldnerschaft des Leistungsempfängers“.

Hat er aber weder seinen Sitz noch seine Geschäftsleitung, eine Betriebsstätte, von der aus der Umsatz ausgeführt wird oder die an der Erbringung dieses Umsatzes beteiligt ist, oder in Ermangelung eines Sitzes seinen Wohnsitz oder gewöhnlichen Aufenthalt im Inland sondern im Übrigen Gemeinschaftsgebiet, so gelten für die Rechnungserteilung die Vorschriften seines Heimatlandes, § 14 Abs.7 UStG.

Letzteres kann in praxi natürlich zu mehr Aufwand führen, da die empfangenen Unternehmen gegebenenfalls nicht sämtliche Vorschriften zur Rechnungserteilung aller Mitgliedsländer der EU kennen und verstehen können. Mit Schreiben vom 25.10.2013 hat das Bundesministerium der Finanzen (Az. IV D 2 – S 7280/12/10002) die Wortlaute der Hinweise auf die Umkehr der Steuerschuldnerschaft aller Mitgliedsstaaten der EU einmal zusammengefasst. Anhand dieses Schreibens können jedenfalls die deutschen Steuerpflichtigen, soweit sie empfangenes Unternehmen sind, prüfen, ob eine entsprechende richtige Rechnungslegung durch das leistende Unternehmen erfolgt ist.

F) **Vorsteuerabzug**

Die nach Reverse Charge geschuldete Umsatzsteuer kann der Leistungsempfänger als Vorsteuer wiederum geltend machen, so dass im Idealfall keine Liquiditätsbelastung eintritt. Probleme kommen dann auf, wenn die Rechtslage falsch eingeschätzt wird oder ggfs. Rechnungslegungsvorschriften nicht ordnungsgemäß erfüllt sein. Hier könnte es dann unter Umständen zur Versagung des Vorsteuerabzugs kommen, so dass dann die Pflicht zur Abführung der Umsatzsteuer auch eine tatsächliche Belastung der Liquidität darstellt.

DEUTSCHLAND: Das Reverse Charge Verfahren nach deutschem Umsatzsteuerrecht**G) Allgemeines****Besteuerungsverfahren**

Soweit Unternehmer oder juristische Personen ausschließlich als Leistungsempfänger Steuern nach dem Reverse Charge Verfahren zu entrichten haben, müssen Sie trotzdem Voranmeldungen und eine Umsatzsteuererklärung für das Kalenderjahr abgeben, auch wenn sie sonst keine umsatzsteuerpflichtigen Leistungen erbracht haben, § 18 Abs.4a S.1 UStG.

Für den im Ausland bzw. im übrigen Gemeinschaftsgebiet ansässigen Unternehmer, der im Besteuerungszeitraum/Voranmeldungszeitraum nur Umsätze ausgeführt hat, für die der Leistungsempfänger die Steuer schuldet, kann er Vorsteuerbeträge nur unter den weiteren Voraussetzungen des Vorsteuervergütungsverfahrens geltend machen, da das allgemeine Besteuerungsverfahren nicht zur Anwendung kommt.

FRANKREICH: Besonderheiten im Rahmen des innergemeinschaftlichen Warenaustauschs mit Frankreich

Seit der sechsten Richtlinie 77/388/EWG wurden die Regeln bezüglich der Umsatzsteuer zwischen den Mitgliedstaaten der Europäischen Union harmonisiert. Diese Richtlinie wurde in das französische Steuergesetzbuch (Code Général des Impôts – CGI) umgesetzt.

Die Regelungen des CGI finden für Warenaustausch aus oder in Richtung des französischen Staatsgebiets Anwendung.

Die Verpflichtung, eine spezifische Intrastat-Meldung, sowie eine Umsatzsteuererklärung bei den französischen Behörden einzureichen, obliegt demnach jeder steuerlich in Frankreich ansässigen natürlichen oder juristischen Person, welche innergemeinschaftlichen Warenaustausch durchführt.

Dieser Wirtschaftsteilnehmer unterliegt hier besonderen Verpflichtungen (I). Sollten diese nicht eingehalten werden, sieht das französische Steuergesetzbuch dem-entsprechend Sanktionen vor (II).

I) Verpflichtungen

- Definitionen

Die innergemeinschaftlichen Handlungen, einer in Frankreich steuerpflichtigen Person, werden je nach Handlung wie folgt versteuert:

- **Inneregemeinschaftlicher Erwerb** (eine steuerlich in Frankreich ansässige Person erwirbt eine Ware in einem anderen Mitgliedstaat). Diese Handlung ist, gemäß Artikel 256 bis des CGI in Frankreich besteuert, und unterliegt dem reverse charge Verfahren.

Der Steuertatbestand ist in diesem Fall der Zeitpunkt der Lieferung der Ware.

- **Inneregemeinschaftliche Lieferung** (eine steuerlich in Frankreich ansässige Person verkauft eine Ware in einen anderen Mitgliedstaat). Diese Handlung fällt ebenfalls in den Rahmen der französischen Umsatzsteuer, unterliegt jedoch bestimmten Bedingungen einer Umsatzsteuer von 0% (Artikel 262 ter des CGI).

- Anwendung

Der französische Marktteilnehmer, welcher innergemeinschaftliche Erwerbe oder Lieferungen ausführt, ist verschiedenen steuerrechtlichen Erklärungspflichten unterlegen.

- 1) Die Intrastat-Meldung („*déclaration d'échange de biens – DEB*“)

Diese Meldung verfolgt hauptsächlich zwei Zwecke: die statistische Erfassung des Außenhandels, sowie die Überwachung der rechtmäßigen Anwendung der steuerlichen Regelungen innerhalb Frankreichs.

Die DEB muss in Frankreich dem Zollamt übermittelt werden („*service des douanes*“). Diese Meldung kann dank eines Papierformulars oder auf elektronischem Weg erfüllt werden (<https://pro.douane.gouv.fr/>). Die elektronische Erklärung ist Pflicht, sobald die innergemeinschaftlichen Lieferungen und Erwerbe einer steuerlich in Frankreich ansässigen Person im Laufe des vorherigen Jahres den Betrag von 2.300.000 € überschritten haben.



Magali Tiers,
avocat



Roland Ickowicz,
avocat



Montpellier/Frankreich

roland.ickowicz@bia-avocats.eu
www.bia-avocats.eu

FRANKREICH: Besonderheiten im Rahmen des innergemeinschaftlichen Warenaustauschs mit Frankreich

Der Inhalt dieser Erklärung hängt von dem Verpflichtungsniveau des Marktteilnehmers ab. Das französische Steuergesetzbuch (Artikel 41 sexies B des 4. Anhangs) sieht hier zwei Ebenen vor, welche von dem Volumen des Umsatzes des innergemeinschaftlichen Warenaustauschs des vergangenen Jahres bedingt sind:

Umsatz des letzten Jahres	Inneregemeinschaftlicher Erwerb	Inneregemeinschaftliche Lieferung
≤ 460.000 €	Keine Meldepflicht	Vereinfachte Meldepflicht (DEB simplifiée)
> 460.000 €	Detaillierte Meldepflicht (DEB détaillée)	Detaillierte Meldepflicht (DEB détaillée)

Die Unterschiede zwischen der vereinfachten und der detaillierten Intrastat-Meldung betreffen unter anderem das Volumen und den Transport der Waren.

Die Erklärung muss monatlich, am 10. Tag des Monats nach der Fälligkeit der Umsatzsteuer, an das Zollamt abgegeben werden.

1) Umsatzsteuererklärung

Die Umsatzsteuererklärungen französischer Steuerpflichtiger müssen, je nach Höhe Ihres Umsatzes, monatlich, vierteljährlich oder jährlich an den französischen Fiskus gemeldet und bezahlt werden (Artikel 287,5 b des CGI). Dies betrifft ebenfalls den Umsatz des innergemeinschaftlichen Warenaustauschs.

- Formular CA3 für die monatliche und vierteljährliche Erklärung;
- Formular CA 12 für die jährliche Erklärung.

Für die Anwendung des reverse charge Verfahren („*auto-liquidation*“), erklärt der französische Steuerpflichtige im Falle eines innergemeinschaftlichen Erwerbs, die Ausgangssteuer sowie die abzugsfähige Mehrwertsteuer innerhalb einer einzigen Umsatzsteuererklärung, wodurch sich beide Beträge annullieren, was zur Neutralität der Mehrwertsteuer für den Steuerpflichtigen führt.

Die Umsatzsteuer der innergemeinschaftlichen Lieferungen wird in einer gesonderten Sparte innerhalb der Umsatzsteuererklärung angemeldet, und unterliegt dem Steuersatz von 0% (Artikel 271, II-1-d und 2 des CGI). Hier ist zu beachten dass für die gültige Anwendung dieses Steuersatzes auf der Rechnung der innergemeinschaftlichen Lieferung auf Artikel 262 ter I – 1 des CGI verwiesen werden muss.

Die Bezahlung der Umsatzsteuer muss zeitgleich mit dem Einreichen der Erklärung an die französische Steuerbehörde überwiesen werden.

Diese Erklärung muss ab Oktober 2014 zwingend durch eine elektronische Übermittlung erfolgen.

I) Sanktionen

Wird die Intrastat-Meldung nicht innerhalb der vorgesehenen Frist eingereicht, ist ein Bußgeld von 750 € vorgesehen, welches im Falle einer weiteren Unterlassung nach Mahnung der Behörde auf 1.500 € erhöht wird.

Die Verpflichtung, eine spezifische Intrastat-Meldung, sowie eine Umsatzsteuererklärung bei den französischen Behörden einzureichen, obliegt jeder steuerlich in Frankreich ansässigen natürlichen oder juristischen Person, welche innergemeinschaftlichen Warenaustausch durchführt

FRANKREICH: Besonderheiten im Rahmen des innergemeinschaftlichen Warenaustauschs mit Frankreich

Für jede Auslassung oder Ungenauigkeit in dieser Erklärung kann ein Bußgeld von 15 € fällig werden (begrenzt auf 1.500 € pro Intrastat-Meldung).

Unterlässt ein Steuerpflichtiger die Umsatzsteuererklärung, werden ein Bußgeld in Höhe von 10% der Steuer, sowie Verzugszinsen fällig.

Die Verjährungsfrist ist in beiden Fällen der 31. Dezember des 3. Jahres nach Fälligkeit der Umsatzsteuer.



NIEDERLANDE: Übereignung von Baugrundstücken: Die steuerrechtlichen (Un)Möglichkeiten



Dr. A.S. (Arjen) Westerdijk
Advocaat

 **KIENHUIS HOVING**
ADVOCATEN EN NOTARISSEN
Enschede/Niederlande

arjen.westerdijk@kienhuishoving.nl
www.kienhuishoving.nl

mit freundlicher
Unterstützung von

KROESE WEVERS ■

In den Niederlanden ist die Übereignung unbebauter Grundstücke grundsätzlich von der Umsatzsteuer befreit und dahingegen mit einer 6%igen Übertragungs-/Grunderwerbssteuer belastet. Die Grunderwerbssteuer stellt damit für den Grundstückserwerber einen grundsätzlichen Kostenposten dar.

Die Situation liegt allerdings anders, wenn das unbebaute Grundstück zum Zeitpunkt der Übereignung als Bauland (im steuerrechtlichen Sinne) angesehen wird. In dem Fall wird die Grundstücksübereignung mit 21% Umsatzsteuer belastet, jedoch ist der Erwerb von der Erhebung der Grunderwerbssteuer befreit.

Im Gegensatz zur Grunderwerbssteuer stellt die Umsatzsteuer nicht in allen Fällen einen Kostenposten für den Grundstückserwerber dar (beispielsweise wenn die Übereignung an ein abzugsberechtigtes Unternehmen geschieht).

Die Definition des Begriffs „Bauland“ findet sich in Artikel 11 Absatz 4 des niederländischen Umsatzsteuergesetzes, *Wet op de omzetbelasting 1968*. Dieser Artikel definiert ein unbebautes Grundstück als Bauland, wenn im Hinblick auf eine zukünftige Bebauung:

- Grundstücksarbeiten stattfinden oder stattgefunden haben;
- Maßnahmen ergriffen werden oder wurden, die ausschließlich dem Grundstück dienen;
- in der Umgebung Maßnahmen ergriffen werden oder wurden; oder
- eine Genehmigung für Bauaktivitäten erteilt wurde.

In den Niederlanden entstand in den vergangenen Jahren eine Diskussion über die Auslegung des Begriffs Bauland. Kritiker sind der Ansicht, dass bereits unbebaute Grundstücke, die (nachweislich) eine zukünftige Bebauung als Bestimmung haben, als Bauland zu gelten haben. Mit anderen Worten ist somit eine Erfüllung eines der vorgenannten vier Kriterien nicht länger erforderlich.

In dem Urteil des Europäischen Gerichtshofes (Rechtssache C-543/11) vom 17. Januar 2013 in der Rechtssache „Woningstichting Maasdiel“ wurden die Kritiker in ihrer Ansicht bestätigt. Der Gerichtshof begründet seine Ansicht damit, dass unbebaute Grundstücke, die (nachweislich) für zukünftige Bauungen bestimmt sind, als Bauland (im steuerrechtlichen Sinne) betrachtet werden können. Kombiniert man die Leitsätze des Urteils in der Rechtssache „Woningstichting Maasdiel“ mit den Leitsätzen aus der Rechtssache „Don Bosco“ (Rechtssache C-461/08;), würde auch bei einer Übereignung eines alten Gebäudes, das zum Zwecke der Schaffung von Bauland abgerissen wird, unter bestimmten Bedingungen bereits die Rede von einem Bauland (im steuerrechtlichen Sinne) sein.

Trotz dieser klaren Rechtsprechung haben die Niederlande bis heute keine Änderung in ihrer Gesetzgebung vorgenommen. Dies ändert nichts daran, dass sich Steuerpflichtige direkt auf die Rechtsprechung berufen können. Allerdings kann in der Praxis zu zwei Diskussionen kommen, wenn man sich direkt auf die Rechtsprechung beruft.

„Umsatzsteuerbefreiung bei Übereignung unbebauter Grundstücke, aber nicht bei Bauland!“

NIEDERLANDE: Übereignung von Baugrundstücken: Die steuerrechtlichen (Un)Möglichkeiten

Es könnte eine Diskussion mit dem Finanzamt über die Frage entstehen, ob, aufgrund der Rechtsprechung, überhaupt die Rede von Bauland (im steuerrechtlichen Sinne) ist, und falls dem so ist, ob in diesen Fällen überhaupt Gebrauch von der Grunderwerbssteuerbefreiung gemacht werden kann.

Eine Grunderwerbssteuerbefreiung ist, ausgehend von dem wörtlichen Gesetzestext, nur dann möglich, wenn es um Bauland (im steuerrechtlichen Sinne) gemäß der niederländischen Gesetzgebung geht. Strikt genommen wird diese Bedingung nicht erfüllt, wenn man sich auf die Rechtsprechung beruft. Folglich könnte die Grunderwerbssteuerbefreiung aus formellen Gründen verweigert werden.

Damit bleibt das Restrisiko, dass in Fällen der Grundstückübereignung sowohl die Umsatzsteuer als auch die Grunderwerbssteuer erhoben wird.

In den Niederlanden besteht allerdings die Möglichkeit, steuerliche Fragestellungen beziehungsweise Vorgehensweisen vorab mit dem Finanzamt abzustimmen. Dies empfiehlt sich vor allem, wenn man sich auf die Rechtsprechung berufen möchte. Diskussionen mit dem Finanzamt und ärgerliche steuerrechtliche Konsequenzen lassen sich so umgehen.

„Zur Vermeidung von Doppelbesteuerung:
Sprechen Sie mit Ihrem Finanzamt!“

POLEN: Ausgewählte Besonderheiten des polnischen reverse charge Verfahrens im Fall des Weiterverkaufs von Waren zwischen nichtpolnischen Unternehmen auf dem Gebiet Polens



Łukasz Dachowski, LL.M.
Poln. Rechtsanwalt und
Steuerberater



Posen/Polen

dachowski@vonzanthier.com
www.vonzanthier.com

Entsprechend der Regelung des Art. 17 Abs. 1 Pkt. 5 des polnischen Umsatzsteuergesetzes (POL UStG) gelten als umsatzsteuerpflichtig Unternehmen, die die Waren erwerben, soweit folgende Voraussetzungen erfüllt sind:

- a. der Lieferer der Waren auf das Gebiet Polens ist ein umsatzsteuerpflichtiges Unternehmen der in Polen weder ansässig ist noch einen ständigen Ort der Ausübung der Wirtschaftstätigkeit hat,
- b. dieser Lieferant ist in Polen für Umsatzsteuerzwecke nicht angemeldet.

Die grundlegende Voraussetzung für die Anwendung der o.g. Vorschrift ist, dass die Warenlieferung auf dem polnischen Gebiet zu erfolgen hat. Diese Vorschrift ist nicht anwendbar auf Fälle des Warenimportes (wenn die Waren aus Nicht-EU Gebieten auf das Gebiet Polens importiert werden) und des innergemeinschaftlichen Warenerwerbs.

Wenn die o.g. Voraussetzungen erfüllt werden, dann ist prinzipiell der Warenerwerber zur Abrechnung der polnischen Umsatzsteuer im Wege des sog. *reverse charge* Verfahrens verpflichtet.

Diese Regelung hat interessante Folgen im Fall des ziemlich populären Weiterverkaufs von Waren auf dem Gebiet Polens zwischen nichtpolnischen Unternehmen, ohne dass diese Waren das polnische Gebiet verlassen:

Beispiel:

Eine deutsche Gesellschaft WingsX GmbH ist in Polen weder ansässig noch hat sie einen ständigen polnischen Ort der Ausübung der Wirtschaftstätigkeit. WingX GmbH möchte einmalig im Verkauf von Turbinen für Windkraftanlagen für eine polnische Windparkgesellschaft vermitteln. Die Turbinen werden durch einen polnischen Hersteller angeboten, wobei der Wareneinkauf aus Finanzierungsgründen durch Einschaltung einer anderen deutschen Gesellschaft – der AirY GmbH – erfolgt. Auch AirY GmbH ist in Polen weder ansässig noch hat sie in Polen einen ständigen Ort der Ausübung der Wirtschaftstätigkeit. Weder WingX GmbH noch AirY GmbH sind für Umsatzsteuerzwecke in Polen angemeldet, gelten aber als umsatzsteuerpflichtig in Deutschland.

Tatsächlich kauft damit WingX GmbH die Turbinen von AirY GmbH. Die Lieferung der Turbinen erfolgt vom polnischen Hersteller direkt an den Kunden der WingX GmbH (an polnische Windparkgesellschaft), ohne dass die Turbinen das polnische Gebiet verlassen.

In diesem Beispiel:

- a. AirY GmbH als Warenlieferant ist in Deutschland ein umsatzsteuerpflichtiges Unternehmen, ohne Sitz und ohne einen ständigen Ort der Ausübung der Wirtschaftstätigkeit in Polen,
- b. AirY GmbH ist in Polen für Umsatzsteuerzwecke nicht angemeldet.

POLEN: Ausgewählte Besonderheiten des polnischen reverse charge Verfahrens im Fall des Weiterverkaufs von Waren zwischen nichtpolnischen Unternehmen auf dem Gebiet Polens

Die Verpflichtung zur Abrechnung der Umsatzsteuer aus der Transaktion zwischen WingX GmbH (Käufer der Turbinen) und der AirY GmbH (Verkäufer der Turbinen) geht auf die WingX GmbH über, was sich aus der Regelung des Art. 17 Abs. 1 Pkt. 5 des POL UStG ergibt.

WingX GmbH wird sich folglich wegen Einkauf von Turbinen von AirY GmbH für Umsatzsteuerzwecke in Polen anmelden und die sich aus dieser Transaktion ergebende Umsatzsteuer im Rahmen des *reverse charge* Verfahrens abrechnen müssen.

Die weitere Folge für WingX GmbH ist, dass der Weiterverkauf von Turbinen an ihren polnischen Kunden (an polnische Windparkgesellschaft) umsatzsteuerlich ebenso durch WingX abzurechnen wäre. Wegen der Notwendigkeit der Anmeldung für Umsatzsteuerzwecke in Polen (was auf den Wareneinkauf von AirY GmbH zurückzuführen ist), wäre grundsätzlich nicht zulässig, dass der polnische Kunde wegen Wareneinkaufs von WingX GmbH die Umsatzsteuer im Rahmen des *reverse charge* Verfahrens abrechnet. Die WingX GmbH als eine in Polen für Umsatzsteuerzwecke angemeldete Gesellschaft müsste den Warenverkauf an polnische Windparkgesellschaft als eine polnische Transaktion erkennen, diese mit der polnischen Umsatzsteuer versteuern, polnische Rechnung ausstellen und die sich aus der Transaktion ergebende Umsatzsteuer an das polnische Finanzamt abführen.

Schweiz: Mehrwertsteuer bei Warenlieferungen und Dienstleistungen aus dem Ausland



Ralph Hoerner
LL.M. Taxation | TEP |
Rechtsanwalt
Kaufmann Rüedi
Rechtsanwälte AG

kaufmannrüedi
Rechtsanwälte

Luzern/Schweiz

ralph.hoerner@krlaw.ch
www.krlaw.ch

Vorbemerkungen zur schweizerischen Mehrwertsteuer

In der Schweiz erhebt der Bund auf den Lieferungen von Gegenständen und von Dienstleistungen einschließlich Eigenverbrauch sowie auf Einfuhren eine Mehrwertsteuer (MWST). Auch wenn dieses System der Besteuerung des nicht unternehmerischen Endverbrauchs im Inland bzw. des privaten Einkommens- und Vermögensverbrauchs für Konsumzwecke ähnlich ausgestaltet ist, wie in den nationalen Regelungen zur Umsatzsteuer in der EU, bestehen Unterschiede in Gesetzgebung und Praxis. Auch in der Schweiz ist die MWST als Nettoallphasensteuer mit Vorsteuerabzug ausgestaltet. Der Normalsatz der MWST beträgt derzeit aber lediglich 8% und liegt damit klar unter dem Mindestsatz der Umsatzsteuer in der EU von 15%.

Die MWST ist als Selbstveranlagungssteuer ausgestaltet. Das heißt, die steuerpflichtige Person ist grundsätzlich selber für die korrekte Veranlagung der Steuer verantwortlich. Somit ist es für ausländische Unternehmen im grenzüberschreitenden Warenlieferungs- und Dienstleistungsverkehr wichtig, die Pflichten und Risiken hinsichtlich der schweizerischen MWST zu kennen. Nur bei einer korrekten Abrechnung der Mehrwertsteuer lassen sich Steuernachforderungen (inkl. zusätzliche Zinszahlungen), der Verlust des Vorsteuerabzugs oder auch strafrechtliche Konsequenzen vermeiden.

Soweit nachfolgend der Einfachheit halber von „Schweiz“ gesprochen wird, ist darunter das Inland gemäß Schweizer Mehrwertsteuergesetzgebung zu verstehen.

Grundsätzliches zur Mehrwertsteuerpflicht

Grundsätzlich mehrwertsteuerpflichtig ist, wer in der Schweiz eine gewerbliche Tätigkeit ausübt, gegen außen in eigenem Namen auftritt und jährlich mindestens CHF 100.000,- Umsatz aus steuerbaren Leistungen erzielt. Diese Steuerpflicht beinhaltet die Pflicht, sich bei der Eidgenössischen Steuerverwaltung als Steuerpflichtiger mehrwertsteuerlich anzumelden. Dies gilt auch für Unternehmen mit Sitz im Ausland, die in der Schweiz beispielsweise über eine Betriebsstätte tätig sind.

Daneben erhebt die Schweiz eine MWST auf die Einfuhr von Gegenständen sowie eine MWST auf den Bezug von Leistungen von Unternehmen mit Sitz im Ausland durch Empfänger in der Schweiz. Nachfolgend werden diese Steuerpflichten anhand einer Auftragsvergabe von einem Schweizer Abnehmer an ein ausländisches Unternehmen näher erörtert.

Bestimmung der Leistungsart und des Leistungsorts

Zwecks Klärung einer Mehrwertsteuerpflicht ist als Erstes zu bestimmen, ob es sich bei der bestellten Leistung um eine Dienstleistung oder um eine Lieferung handelt. Die Qualifikation als Lieferung setzt in der Regel eine Übertragung der wirtschaftlichen Verfügungsfähigkeit über einen Gegenstand voraus.

Schweiz: Mehrwertsteuer bei Warenlieferungen und Dienstleistungen aus dem Ausland

Ausgehend von dieser Unterscheidung zwischen Lieferung und Dienstleistung bestimmt sich dann, ob die Leistung in der Schweiz oder im Ausland erbracht worden ist. Dienstleistungen gelten in der Regel als am Ort des Empfängers erbracht. Der Ort einer Lieferung befindet sich je nach Sachverhalt entweder am Ort, wo sich der Gegenstand bei der Übernahme befindet oder wo die Beförderung oder der Versand beginnt oder wo er hin geliefert wird. Die Bestimmung des Leistungsortes ist wichtig, da nur Leistungen der MWST unterliegen, welche als innerhalb der Schweiz erbracht gelten. Befindet sich der Ort einer Leistung nicht in der Schweiz, gilt sie als im Ausland erbracht und unterliegt nicht der Schweizer MWST. In der Regel fällt stattdessen eine Umsatzsteuer im Ausland an.

Dienstleistungsbezug aus dem Ausland

Bezieht eine in der Schweiz ansässige Person von einem in der Schweiz nicht registrierten ausländischen Unternehmen Dienstleistungen, so kann die Bezugs-MWST geschuldet sein. Dies gilt für Dienstleistungen auf denen das Empfängerortprinzip anwendbar ist. Dazu zählen beispielsweise Dienstleistungen von Beratern, Vermögensverwaltern, Treuhändern, Anwälten, Leistungen auf dem Gebiet der Datenverarbeitung, Werbung oder auch Personalverleih. Die Bezugs-MWST ist dabei nicht vom ausländischen Dienstleistungserbringer, sondern vom Schweizer Leistungsempfänger geschuldet, sofern dieser als steuerpflichtige Person registriert ist. Entsprechend wird die Steuerpflicht vom leistenden ausländischen Unternehmen auf den Schweizer Leistungsempfänger verlagert (sog. Reverse-Charge-Verfahren).

Bei nicht als steuerpflichtig registrierten Leistungsempfängern (z.B. Privatpersonen), gilt eine Limite von CHF 10.000,- pro Kalenderjahr, innerhalb derer Leistungen aus dem Ausland mehrwertsteuerfrei (d.h. ohne Bezugs-MWST) bezogen werden dürfen.

Werkvertragliche Leistungen aus dem Ausland

Schließt ein ausländischer Lieferant mit einem Schweizer Abnehmer einen Werkvertrag ab, der die Montage oder den Einbau eines eingeführten Gegenstandes und seine Ablieferung in der Schweiz beinhaltet, so führt der ausländische Lieferant eine werkvertragliche Lieferung in der Schweiz aus. Die Begründung liegt darin, dass sich der Ort der Lieferung dort befindet, wo das Werk dem Abnehmer abgeliefert bzw. übergeben wird. Zeitlich gilt ein Werk erst dann als geliefert, wenn es fertig montiert oder eingebaut und allenfalls in Betrieb genommen ist. Als Beispiele von solch werkvertraglichen Leistungen lassen sich die Ablieferungen von eingeführten Maschinen, Computerprogrammen, Küchen, Fenstern oder Geländern nach Montage anführen.

Falls der ausländische Unternehmer pro Jahr für mehr als CHF 100,000,- Leistungen in der Schweiz erbringt, wird er in der Schweiz mehrwertsteuer- und damit registrierungspflichtig und muss seinen gesamten Umsatz in der Schweiz versteuern. Entsprechend hat dieser ausländische Unternehmer auf seinem Werklohn, den er seinem Schweizer Abnehmer in Rechnung stellt, die MWST zu entrichten.

„Falls der ausländische Unternehmer pro Jahr für mehr als CHF 100,000,- Leistungen in der Schweiz erbringt, wird er in der Schweiz mehrwertsteuer- und registrierungspflichtig und muss seinen ganzen Umsatz in der Schweiz versteuern.“

Schweiz: Mehrwertsteuer bei Warenlieferungen und Dienstleistungen aus dem Ausland

Ist der ausländische Unternehmer in der Schweiz jedoch nicht mehrwertsteuerlich registriert, zeigen sich unterschiedliche Steuerfolgen. Nachfolgend werden diese Steuerfolgen am Beispiel einer baugewerblichen Lieferung kurz dargestellt. Zu beachten ist, dass sich die Steuerfolgen je nach Art der Lieferung beispielsweise bei werkvertraglichen Fahrnislieferungen wie Maschinen, Geräte etc. von den nachfolgenden Ausführungen unterscheiden können.

Baugewerbliche Lieferung mit Einfuhr von Baumaterialien

Als baugewerbliche Lieferungen gelten grundsätzlich solche, welche ein im Grundbuch eingetragenes Grundstück zum Gegenstand haben. Bei einer baugewerblichen Lieferung wird der eingeführte Gegenstand nach Abschluss der Montage oder des Einbaus zum dauerhaften Bestandteil eines Grundstücks bzw. Bauwerks. Falls der in der Schweiz nicht mehrwertsteuerlich registrierte ausländische Unternehmer Baumaterialien aus dem Ausland einführt, wird er bei der Einfuhr des Baumaterials nicht nur auf den Wert des Materials, sondern zusätzlich auch auf den Wert der Arbeit (Kosten des eingeführten Materials und der Montage- oder Einbaukosten), eine Einfuhr-MWST entrichten müssen.

Baugewerbliche Lieferung ohne Einfuhr von Baumaterialien

Erbringt der ausländische Unternehmer eine baugewerbliche Lieferung in der Schweiz, ohne Material aus dem Ausland einzuführen, wird die MWST-Pflicht auf den Leistungsbezüger bzw. den Schweizer Abnehmer verlagert.

Der Schweizer Abnehmer hat auf der vom ausländischen Unternehmer erbrachten Leistung die Bezugs-MWST zu entrichten (sog. Reverse-Charge-Verfahren).

Dies gilt nicht nur für Schweizer Unternehmen, sondern auch für Privatpersonen, sofern sie innerhalb eines Kalenderjahres für mehr als CHF 10.000,- solche werkvertragliche Lieferungen und Dienstleistungen aus dem Ausland beziehen.

Steuervertreter in der Schweiz

Solange ein ausländisches Unternehmen in der Schweiz tätig und steuerpflichtig ist, hat es sich durch einen in der Schweiz niedergelassenen Stellvertreter vertreten zu lassen, bei welchem für sämtliche die MWST betreffende Belange Domizil gewährt wird. Als Steuervertreter werden seitens der Behörden sowohl natürliche wie auch juristische Personen mit Wohn- oder Geschäftssitz in der Schweiz anerkannt.

Fazit

Die vorstehenden Ausführungen zeigen, dass grenzüberschreitende Warenlieferungen und Dienstleistungen eine Reihe von Fallstricken sowohl für das ausländische Unternehmen wie auch für den Schweizer Empfänger beinhalten. Entsprechend wichtig ist es für ausländische Unternehmen, sich bereits vor Auftragsausführung mit den Eigenheiten des Schweizer Mehrwertsteuerrechts vertraut zu machen und allenfalls einen Steuervertreter in der Schweiz zu bestimmen.

„Solange ein ausländisches Unternehmen in der Schweiz tätig und steuerpflichtig ist, hat es sich durch einen in der Schweiz niedergelassenen Stellvertreter vertreten zu lassen, bei welchem für sämtliche die MWST betreffende Belange Domizil gewährt wird.“