

Mehrwertsteuer und Umsatzsteuer bei grenzüberschreitenden Bauleistungen

Andreas Stauffer

dipl. Wirtschaftsprüfer

Steuerberater, Wirtschaftsprüfer (D)

Partner BDS Consulting AG, Schaffhausen

andreas.stauffer@bds.ch



Andreas Stauffer

Durch Einführung der Personen- und Dienstleistungsfreizügigkeit im Rahmen der bilateralen Verträge II zum 1.6.2002 sind vor allem in grenznahen Regionen Bauunternehmer aus dem jeweiligen Nachbarstaat tätig. Für Zwecke der direkten Steuern, namentlich Gewinn-, Einkommen-, Körperschaft- und Gewerbesteuer bestehen klare doppelbesteuerungsrechtliche Regelungen, die nur in Ausnahmefällen wie beim Bestand von Betriebsstätten etc. eine Steuerpflicht im anderen Staat begründen. Direkte Steuern stellen also im grenzüberschreitenden Geschäftsverkehr bei Bauleistungen meist keine besonderen steuerliche Anforderungen an Unternehmer.

Ganz anders sieht dies jedoch bei der in diesen Fällen wichtigsten indirekten Steuer, der Schweizerischen Mehrwertsteuer (MWSt) bzw. deutschen Umsatzsteuer (USt) aus. Bauausführungen mit grenzüberschreitender Leistungserbringung lösen eine sofortige Steuerpflicht bei der Mehrwertsteuer bzw. Umsatz-

steuer aufgrund des Leistungsortsprinzips aus.

Ausländische (deutsche) Unternehmen in der Schweiz

Ausländische Unternehmen, die in der Schweiz Bauleistungen erbringen, sehen sich mit der schweizerischen Mehrwertsteuer aufgrund zweier grundsätzlicher Anknüpfungspunkte konfrontiert. Zum einen sind Dienstleistungen im Zusammenhang mit einem Grundstück nach Art.14 Abs. 2 Lit. a MWStG an dem Ort steuerpflichtig, an dem das Grundstück gelegen ist. Dienstleistungen aus Sicht des schweizerischen Mehrwertsteuergesetzes sind dabei insbesondere Leistungen, die der Vorbereitung und Koordination von Bauleistungen dienen, wie Architektur-, Ingenieur- und Bauleitungsarbeit. Mit anderer Anspruchsgrundlage, nämlich Art.6 Abs. 2 Lit. a MWStG jedoch identischem Ergebnis ist die eigentliche Herstellung oder Reparatur von Gebäuden oder Gebäudeteilen als Werkvertrag nach schweizerischem Mehrwertsteuerrecht als Lieferung qualifiziert. Die Lieferung ist dort der Mehrwertsteuer unterstellt, wo die Verfügungsgewalt über den Gegenstand verschafft wird. Dies ist bei Bauwerken regelmässig der Ort des gelegenen Grundstücks¹. Damit ist festzuhalten, dass der ausländische Bauunternehmer im Grossen und Ganzen mit seinen Lieferungen/Leistungen für Bauten in der Schweiz der schweizerischen Mehrwertsteuer unterliegt.

Es bleibt festzustellen, wie die steuerlichen Verpflichtungen zu erfüllen sind. Führt der ausländische Unternehmer entsprechende Umsätze aus, die der Besteuerung in der Schweiz unterliegen, so gelten für ihn die gleichen Regeln wie für Schweizer Unternehmer mit normalen Inlandsumsätzen. Der Ausländer muss mit Überschreiten der Umsatzschwelle

des Art.21 Abs.1 MWStG von CHF 75000 in das Register der Mehrwertsteuerpflichtigen eintragen werden. Ihm wird, wie einem schweizerischen Unternehmer auch, eine MWSt-Nummer zugeteilt, unter der er ab festgesetztem Beginn der Steuerpflicht seine schweizerischen Umsätze tätigen muss und wie ein Inländer besteuert wird. Er erwirbt damit auch das Recht zum Vorsteuerabzug nach Art.38 MWStG und kann bezahlte schweizerische Mehrwertsteuer anderer Unternehmer und entrichtete Einfuhrumsatzsteuer geltend machen, soweit er mehrwertsteuerpflichtige Umsätze tätigt.

Im Gegensatz zum inländischen Bauunternehmer wird der Ausländer jedoch ab dem ersten Franken Umsatz zur Mehrwertsteuerzahlung verpflichtet. Er wird zwar nicht dem regulären Verfahren mittels Eintragung in das Register bei der Eidgenössischen Steuerverwaltung unterstellt. Bei der Einreise in die Schweiz wird aber neben der Einfuhrumsatzsteuer auf die mitgeführten Baumaterialien auch die Mehrwertsteuer in Form der Einfuhrumsatzsteuer auf die erwarteten Lohnkosten erhoben. Praktisch wird der gesamte Umsatz des ausländischen Bauunternehmers zuerst provisorisch und später in einer Endabrechnung definitiv der Schweizer Mehrwertsteuer unterworfen. Der Vorsteuerabzug auf im Inland erworbene Waren oder die Einfuhrumsatzsteuer auf eingeführte Baumaterialien, steht dem so besteuerten «Kleinunternehmer» jedoch nicht zu. Auch die Möglichkeit, die Vorsteuer bzw. entrichtete Einfuhrumsatzsteuer im komplizierten Verfahren der internationalen Mehrwertsteuerrückvergütung geltend zu machen besteht nur in Ausnahmefällen, da der fragliche Unternehmer Leistungen und Lieferungen in der Schweiz ausführt. Auf das Merkblatt «Vergütung der Mehrwertsteuer an Abnehmer mit Wohn- oder Geschäftssitz im Ausland»² der Eidgenössischen Steuerverwaltung sei verwiesen.

Ausländische (Schweizer) Unternehmen in Deutschland

Wenn im Ergebnis die Tätigkeit eines ausländischen Unternehmers im Zusammenhang mit Bauleistungen in Deutschland zum gleichen Ergebnis wie der umgekehrte Sachverhalt führt, nämlich einer Umsatzsteuerpflicht in Deutschland, so sind die Anspruchsgrundlagen jedoch grundsätzlich verschieden. Es handelt sich bei bauvorbereitenden Leistungen ebenfalls um sonstige Leistungen nach § 3a Abs. 2 Nr.1c) UStG, die, weil im Zusammenhang mit einer unbeweglichen Sache erbracht, am Ort der gelegenen Sache der Umsatzbesteuerung nach § 3a Abs. 2 Nr.1 Satz 1 UStG unterliegen. Die eigentliche Bauleistung stellt auch im deutschen Recht einen Werkvertrag dar. Im Gegensatz zum schweizerischen Recht ist jedoch der Werkvertrag nicht als Lieferung, sondern als sonstige Leistung im Umsatzsteuerrecht zu betrachten, weshalb nicht der Ort der Lieferung, sondern der Ort der sonstigen Leistung zum Tragen kommt. Wie bei den bauvorbereitenden Leistungen also wieder der Ort des Grundstücks, für das geleistet wird.

Im besonderen Fall der Leistung ausländischer Unternehmen erfolgt ein Übergang der Steuerschuldnerschaft (Reverse Charge) auf den Leistungsempfänger, soweit dieser Unternehmer ist. D.h., wenn der ausländische Bauunternehmer für einen deutschen Unternehmer in Deutschland Bauleistungen erbringt, so erfolgt die Fakturierung netto mit entsprechendem Hinweis auf den Übergang der Steuerschuldnerschaft auf den Leistungsempfänger nach § 13b Abs.1 Satz 1 Nr.1 UStG. Die Regelung ist vergleichbar mit den Schweizer Bestimmungen beim Dienstleistungsimport nach Art.10 MWStG, der aber wie oben ausgeführt auf Bauleistungen keine Anwendung findet, da diese Lieferungen und keine Dienstleistung darstellen.

Eine Besonderheit, auf die nur am Rande eingegangen wird, da bei der Leistung eines ausländischen Unternehmers bereits die Ausländereigenschaft zum Übergang der Steuerschuldnerschaft führt, ist die Erbringung von Bauleistung gegenüber Unternehmern, die selbst Bauleistungen erbringen. Nach § 13b Abs. 2 Satz 2 UStG erfolgt hier der Übergang der Steuerschuldnerschaft auf den Leistungsempfänger nach § 13b Abs.1 Satz 1 Nr. 4 UStG sogar unter Inländern³. Für diesen Fall erwachsen dem ausländischen Bauunternehmen keinerlei zusätzliche Verpflichtungen bei der deutschen Umsatzsteuer, da die Deklarations- und Zahlungspflicht auf den Leistungsempfänger abgewälzt wird.

Der Ausländer kann jedoch nicht nur Leistungserbringer sein. Er kann auch Leistungsempfänger und damit Steuerschuldner nach § 13b Abs.2 Satz 2 UStG sein, falls er z.B. deutsche Subunternehmer bei Bauausführungen in Deutschland beschäftigt. Auf die Beispiele von *Ludäscher* im Skript zum Workshop der Handelskammer Deutschland-Schweiz «Mehrwertsteuer Deutschland» sei verwiesen.

Eine Kollision mit dem Schweizer MWSt-System ist ebenfalls nicht gegeben, da aus schweizerischer Sicht der Ort der gelegenen Sache für die Beurteilung der Mehrwertsteuerpflicht massgebend ist. Dieser liegt in Deutschland und damit nicht im Geltungsbereich des Schweizer MWStG.

Leistet der ausländische Bauunternehmer jedoch an Privatpersonen, so ist die Werklieferung nicht mehr durch § 13b Abs.1 Satz 1 Nr.1 UStG gedeckt, was sich wiederum aus Absatz 2 dieser Vorschrift ergibt. In diesem Fall erbringt der ausländische Bauunternehmer Inlandumsätze und muss sich zum Zweck der Umsatzsteuerabrechnung beim Finanzamt Konstanz registrieren lassen. Das Finanzamt Konstanz ist in Deutschland die zentrale Behörde für die Erfassung schweizerischer und liechtensteinischer Unternehmen zum Zweck der Umsatzbesteuerung.

Im Gegensatz zur Schweiz kennt das deutsche Recht keine Mindestgrenzen bzw. Freigrenzen bis zum Eintritt in die Umsatzsteuerpflicht. Der Schweizer muss sich in dem Moment beim Finanzamt Konstanz für Zwecke der deutschen Umsatzsteuer registrieren lassen, in dem er in Deutschland umsatzsteuerpflichtige Umsätze erbringt und keine Reverse Charge-Regel des § 13b UStG zur Anwendung kommt. Seit 1.1.2004 ist es ausserdem notwendig, dass er sich vor der ersten Rechnungsstellung registrieren lässt, da seit diesem Zeitpunkt die Steuernummer – genau wie in der Schweiz nach Art.37 MWStG – als Bestandteil einer umsatzsteuerkonformen Rechnung nach § 14 UStG auf dieser auszuweisen ist.

Analog den Regelungen in der Schweiz bei der Mehrwertsteuerpflicht muss der Schweizer Unternehmer dann die Verpflichtungen nach deutschem Umsatzsteuerrecht erfüllen. Gleichzeitig erwirbt er jedoch auch die Berechtigung zum Vorsteuerabzug auf die in Deutschland erworbenen Waren oder die z.B. auf mitgebrachte Baumaterialien entrichtete Einfuhrumsatzsteuer. Wird er nicht der regulären Umsatzsteuerbesteuerung un-

terstellt, weil er ausschliesslich Leistungen mit Übergang der Steuerpflicht auf den Leistungsempfänger nach § 13b UStG erbringt, so bleibt für die Rückforderung bezahlter Vorsteuern und entrichteter Einfuhrumsatzsteuern nur das internationale Rückvergütungsverfahren für Umsatzsteuer an ausländische Unternehmer nach § 18 Abs.9 UStG und §§ 59–61 UStDV beim Bundeszentralamt für Steuern. Das Verfahren ist dem Verfahren bei der Eidgenössischen Steuerverwaltung für Schweizer Mehrwertsteuern ähnlich. Auch hier sei auf die entsprechenden Erläuterungen der deutschen Bundesfinanzverwaltung verwiesen.

Zusammenfassung

Bauleistungen unterstehen jeweils in dem Staat der nationalen Umsatzsteuer, in dem sie erbracht werden bzw. in dem sich das zu bebauende Grundstück befindet. Die Anspruchsgrundlagen und damit die formellen Folgen sind aufgrund der Tatsache, dass die selben Arbeiten einmal als Sonstige Leistung und einmal als Lieferungen qualifiziert werden sehr unterschiedlich. Im Ergebnis wird aber jede Wertschöpfung mit der nationalen Mehrwert-/Umsatzsteuer belegt. Daran ändert auch das besondere Reverse Charge-Verfahren in Deutschland nach § 13b UStG nichts, da die Umsatzsteuer dort lediglich durch den Leistungsempfänger und nicht durch den Leistenden abgerechnet, bezahlt und ggf. als Vorsteuer zurück gefordert wird.

Die Details, die sich aus der Mehrwertsteuerpflicht nach schweizerischen Recht bzw. der Umsatzsteuerpflicht nach deutschem Recht ergeben, sind nicht Gegenstand dieses Artikels. Insoweit sei auf die entsprechenden Verwaltungsanweisungen bzw. die einschlägige Literatur verwiesen. In jedem Fall empfiehlt es sich aber, bei entsprechenden Anknüpfungspunkten an die ausländische Mehrwertsteuer/Umsatzsteuer einen lokalen Treuhänder oder Steuerberater zu konsultieren, da gerade bei der Mehrwertsteuer wie auch der Umsatzsteuer enormes Fehlerpotenzial besteht. Gerade bei hohen Steuersätzen von 16% bzw. 19% ab 1.1.2007 in Deutschland kann ein systematischer Fehler bei der Umsatzsteuerabrechnung existenzgefährdende Folgen für den fehlbaren Unternehmer haben.

¹ mwst.com Art. 13 Rz 4.

² Merkblatt Nr. 19, Vergütung der Mehrwertsteuer an Abnehmer mit Wohn- und Geschäftssitz im Ausland.

³ Küffner, Zugmeier, DStR 2004, Seite 712.