

Begriff und Umsatzsteuer-Behandlung von Werklieferungen und Bauleistungen in Deutschland

Unter Berücksichtigung des Richtlinienrechts in der EU

1 Vorbemerkungen

2 Rechtliche Grundlagen in der EU

2.1 Lieferbegriff

2.2 Installations- und Montagelieferung

2.3 Steuerschuldnerschaft bei Installations- und Montagelieferungen

2.4 Fazit zur Installations- bzw. Montagelieferung

3 Rechtliche Grundlagen in Deutschland

3.1 Lieferbegriff

3.2 Begriff der Werklieferung

3.3 Leistungsort der Werklieferung

3.4 Steuerschuldner bei Werklieferungen

3.5 Fazit zur Werklieferung

4 Bauleistungen gemäss § 13b Abs. 2 Ziff. 4 UStG

4.1 Hintergrund zur Regelung in Deutschland

4.2 Situation unter geltendem Recht

4.3 Fazit zu den Bauleistungen

Mit BMF-Schreiben vom 1. Oktober 2020 hat der Werklieferbegriff gemäss § 3 Abs. 4 UStG eine massgebliche Einschränkung erfahren. Spätestens seit dem 1. Januar 2021 bedingt eine Werklieferung, dass fremde Gegenstände be- oder verarbeitet werden. Die Änderung bewirkt, dass die Anwendbarkeit des Reverse-Charge-Verfahrens gemäss § 13b

UStG eingeschränkt wird, was für Schweizer Lieferanten neu eine Steuerpflicht nach sich ziehen kann.

1 Vorbemerkungen

Schweizer Unternehmen, die im Ausland Leistungen erbringen, begegnen regelmässig der Frage nach einer MWST-Pflicht bzw. einer Möglichkeit, sich mehrwertsteuerlich registrieren zu lassen. Werden in der EU «Werklieferungen» erbracht, so führt dies für Schweizer Unternehmen nicht zu einer Registrierungspflicht, sondern es kommt zu einer Umkehr der Steuerschuldnerschaft auf den Leistungsempfänger («Reverse-Charge-Verfahren»), so zumindest eine weit verbreitete Meinung.

Mit Schreiben des Bundesministeriums der Finanzen (BMF) vom 1. Oktober 2020 wurde der Werklieferungs-begriff im Sinne des deutschen Umsatzsteuergesetzes (UStG) konkretisiert – respektive eingeschränkt. Vor diesem Hintergrund wird im vorliegenden Beitrag, ausgehend vom rechtlichen Rahmen in der EU, der Begriff der «Werklieferung» erläutert und die steuerlichen Konsequenzen für ausländische und damit auch für Schweizer Unternehmen werden aufgezeigt. Zudem wird dargelegt, in welchem Verhältnis die sogenannten «Bauleistungen» zu den Werklieferungen stehen.



Urs Kipfer
Senior Advisor bei Tax
Partner AG, indirekte
Steuern, Zürich

Der Beitrag fokussiert sich dabei auf Liefertatbestände und Leistungsverhältnisse zwischen unternehmerisch tätigen Parteien. Auf bestimmte Dienstleistungsverhältnisse (bspw. Werkleistungen) wird nicht eingegangen.

2 Rechtliche Grundlagen in der EU

2.1 Lieferbegriff

Soweit im Zusammenhang mit Fragen zum Begriff der Werklieferung massgebend, ist der Liefertatbestand in Art. 14 Abs. 1 MwStSystRL¹ folgendermassen definiert: «Als ‹Lieferung von Gegenständen› gilt die Übertragung der Befähigung, wie ein Eigentümer über einen körperlichen Gegenstand zu verfügen.» Den Mitgliedstaaten steht es zudem frei, bestimmte Bauleistungen (vgl. dazu Ziff. 4) in den nationalen Gesetzgebungen als Lieferung von Gegenständen anzusehen.² In Abgrenzung zum Liefertatbestand gilt gemäss Art. 24 Abs. 1 MwStSystRL «als ‹Dienstleistung› jeder Umsatz, der keine Lieferung von Gegenständen ist». Dienstleistungen sind beispielsweise die Begutachtung von oder die Arbeiten an einem Gegenstand.³ Auch das Zusammenbauen von verschiedenen Teilen einer Maschine, die durch den Leistungsempfänger zur Verfügung gestellt wurden, gilt als eine Dienstleistung im Sinne von Art. 24 Abs. 1 MwStSystRL.⁴

Die Abgrenzung von Lieferungen und Dienstleistungen stimmt in der EU und der Schweiz insofern überein, als auch das Schweizer MWST-Recht den Dienstleistungsbegriff grundsätzlich negativ definiert und auf jene Leistungsverhältnisse beschränkt, die nicht Lieferungen sind.⁵ Im Unterschied zur MwStSystRL sieht das Schweizer MWSTG⁶ aber einen deutlich weiter gehenden Lieferbegriff vor, der unter anderem auch die vorgenannten Tätigkeiten (Begutachtung

von Gegenständen, Zusammensetzen von Teilen einer Maschine) einschliesst.⁷

Die Abgrenzung von Lieferungen und Dienstleistungen, aber auch die Unterscheidung von verschiedenen Liefertatbeständen ist letztendlich zentraler Anknüpfungspunkt für die Bestimmung des mehrwertsteuerlichen Leistungsorts und allfällige daraus erwachsende Steuerpflichten.

Beispiel: Ein in der Schweiz ansässiger Subunternehmer nimmt an der Produktionsmaschine eines Schweizer Industriebetriebs die jährliche Wartung vor. Auftraggeberin des Schweizer Subunternehmers ist eine in Deutschland ansässige Gesellschaft, die mit dem Schweizer Industriebetrieb den Vertrag über die jährliche Wartung abgeschlossen hat. Aus europäischer Sicht handelt es sich bei den Wartungsarbeiten des Subunternehmers um eine in Deutschland steuerpflichtige Dienstleistung (Empfängerortsprinzip). Gemäss Schweizer MWSTG liegt demgegenüber eine im Inland steuerbare Lieferung des Subunternehmers vor (Ort der Ablieferung).

2.2 Installations- und Montagelieferung

Auf europäischer Ebene findet sich weder in der MwStSystRL noch in der MwStVO eine Legaldefinition des Begriffs ‹Werklieferung›. Einer Werklieferung am nächsten kommt die in Art. 36 MwStSystRL geregelte Installations- und Montagelieferung. Die Begriffe ‹Installation› und ‹Montage› sind in der MwStSystRL und der MwStVO zwar nicht definiert; von einer Installations- bzw. einer Montagelieferung ist aber grundsätzlich dann auszugehen, wenn es sich bei der Lieferung wirtschaftlich betrachtet um

1 Richtlinie 2006/112/EG des Rates vom 28.11.2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem.

2 Art. 14 Abs. 3 MwStSystRL.

3 Art. 17 Abs. 2 Bst. f, Art. 54 Abs. 2 Bst. b und Art. 243 Abs. 2 MwStSystRL; vgl. auch Art. 31a Abs. 2 der Durchführungsverordnung (EU) Nr. 282/2011 des Rates vom 15.3.2011 zur Festlegung von Durchführungsvorschriften zur Richtlinie 2006/112/EG über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem (MwStVO) betreffend Dienstleistungen und Leistungsort i. Z. m. Grundstücken.

4 Art. 8 MwStVO.

5 Art. 3 Bst. e MWSTG.

6 SR 641.20.

7 Art. 3 Bst. d Ziff. 2 MWSTG.

eine «komplexe Leistung» handelt. Dies ist dann der Fall, wenn eine eigenständige Behandlung der Dienstleistungskomponente (d.h. die Installation oder Montage) objektiv gesehen einer künstlichen Aufspaltung der komplexen Leistung gleichkäme. Diese Beurteilung ist anhand des konkreten Einzelfalls vorzunehmen, allein das Abstellen auf eine wertmässige Aufteilung des Entgelts wäre nicht sachgerecht.⁸

Bei Art. 36 MwStSystRL handelt es sich um eine Bestimmung, die den Leistungsort von Installations- und Montagelieferungen festlegt, bei denen ein Gegenstand im Rahmen der Lieferung zusätzlich versendet oder befördert wird. Demnach ist bei Lieferungen von Gegenständen mit Beförderung und anschliessender Installation oder Montage durch den Leistungserbringer (oder einen durch ihn beauftragten Dritten) der Leistungsort dort, wo die Installation oder Montage vorgenommen wird. Diese Norm ist im Kontext von Art. 31 MwStSystRL zu verstehen, der den Leistungsort von Lieferungen ohne Beförderungen festlegt (Ort, an dem sich der Gegenstand zum Zeitpunkt der Lieferung befindet). Durch Art. 36 MwStSystRL wird sichergestellt, dass der Leistungsort von Installations- und Montagelieferungen im Ergebnis dem Ort der Ablieferung des installierten bzw. montierten Gegenstands entspricht, und zwar unabhängig davon, ob im Rahmen der Lieferung vorgängig eine Versendung oder Beförderung erfolgt ist.

Beispiel: Ein Schweizer Hersteller von hochpräzisen Partikelmessgeräten hat sich einen Auftrag von einem Unternehmen in Deutschland gesichert und übernimmt den Transport des Partikelmessgeräts zum Kunden selbst. Das bestellte Partikelmessgerät zeigt nur dann exakte Ergebnisse an, wenn es richtig installiert und im Rahmen der Inbetriebnahme auf das bestehende Lüftungssystem des Kunden in Deutschland abgestimmt wird. Einerseits handelt es sich hierbei um eine «komplexe»

Installations-/Montagelieferung, denn ohne die erforderlichen Abstimmungsarbeiten im Rahmen der Installation und Inbetriebnahme beim Kunden vor Ort könnte das Partikelmessgerät seinen Zweck nicht erfüllen. Obwohl mit der Lieferung eine Beförderung einhergeht, ist der Ort der Lieferung auf Grundlage von Art. 36 MwStSystRL in Deutschland gelegen.

Sowohl Art. 31 als auch Art. 36 MwStSystRL sind durch die Mitgliedstaaten in nationales Recht zu überführen, es handelt sich nicht um blosse «Kann-Vorschriften», deren Umsetzung freiwillig wäre.⁹ Dadurch – und weil die MwStSystRL keine sich unmittelbar auf Werklieferungen beziehenden Normen enthält – bestimmt sich der Leistungsort von Werklieferungen im Sinne der deutschen Gesetzgebung sinngemäss nach Art. 31 bzw. 36 MwStSystRL. Voraussetzung ist natürlich, dass eine Werklieferung die Charakteristik einer Installations- oder Montagelieferung aufweist. Noch nicht beantwortet ist damit aber die Frage, welche Partei (Leistungserbringer oder Leistungsempfänger) letztendlich Steuerschuldner ist.

2.3 Steuerschuldnerschaft bei Installations- und Montagelieferungen

Dem Grundsatz gemäss Art. 193 MwStSystRL zufolge ist generell der Leistungserbringer zugleich Steuerschuldner. Für die Mitgliedstaaten besteht nach Massgabe von Art. 194 ff. MwStSystRL aber die Möglichkeit, in bestimmten Fällen das «Reverse-Charge-Verfahren» vorzusehen. Die Anwendung des Reverse-Charge-Verfahrens bedingt grundsätzlich, dass der Leistungserbringer den Sitz seiner wirtschaftlichen Tätigkeit ausserhalb jenes Mitgliedstaates hat, in dem die Steuer geschuldet ist, und damit die Lieferung (oder Dienstleistung) erbracht wird.¹⁰ Im Unterschied zu Art. 31 und 36 MwStSystRL für die Bestimmung des Leistungsorts ist Art. 194 MwStSystRL eine «Kann-Vorschrift» und gibt den Mitgliedstaaten lediglich die Möglichkeit, das

8 DESMEYTERE/WILLE, The European VAT Bible, Grimbergen 2014, N 51241.

9 Vgl. zum Richtlinienrecht der EU Art. 288 des Vertrages über die Arbeitsweise der Europäischen Union (AEUV).

10 Art. 194 Abs. 1 MwStSystRL.

Reverse-Charge-Verfahren in der nationalen Gesetzgebung vorzusehen (Abs. 1) und die Bedingungen für dessen Anwendung festzulegen (Abs. 2).

Beispiel: Ein Schweizer Handelsunternehmen beliefert lokale Händler an den Stränden von Sylt und Mallorca mit Qualitätssonnenbrillen aus Schweizer Produktion für den Strandverkauf. Die Brillen werden je ab einem kleinen Lager in Spanien resp. Deutschland geliefert. Für solche Verkaufslieferungen ist in Deutschland gemäss § 13a Abs. 1 Ziff. 1 UStG das Schweizer Unternehmen als Lieferant der Steuerschuldner. Demgegenüber kommt es in Spanien zu einer Umkehr der Steuerschuldnerschaft – und zwar unabhängig davon, ob das Schweizer Handelsunternehmen bereits mehrwertsteuerlich in Spanien registriert ist.

Zu den Bedingungen, die als Voraussetzung für die Anwendung des Reverse-Charge-Verfahrens in Betracht kommen, zählen beispielsweise: Ansässigkeit des Leistungsempfängers im Mitgliedstaat der Lieferung, keine Ansässigkeit des Leistungserbringers im Mitgliedstaat der Lieferung, keine bestehende MWST-Registrierung des Leistungserbringers im Mitgliedstaat der Lieferung etc. Die massgebenden Kriterien sind je nach betroffenem Mitgliedstaat im Einzelnen zu prüfen.

Beispiel: Ein in der Schweiz ansässiges Unternehmen verkauft eine Abfüllanlage an einen in Portugal ansässigen und MWST-registrierten Produktionsbetrieb ab Verteilzentrum in Deutschland. Vereinbarungsgemäss wird die Abfüllanlage von Deutschland nach Portugal befördert und dort durch den Lieferanten in die bestehende Produktionsstrasse integriert. Erst nach erfolgreichem «Site Acceptance Test» (SAT) erfolgt die Abnahme

der integrierten Abfüllanlage durch den portugiesischen Kunden.

Es handelt sich vorliegend um eine «komplexe» Installations- bzw. Montagelieferung; der portugiesische Kunde hat nicht bloss einen Gegenstand erworben, sondern eine zu installierende und nach Abschluss der Installationsarbeiten im Zusammenspiel mit der bestehenden Produktionsstrasse funktionierende Abfüllanlage. Gemäss Art. 36 MwStSystRL ist der Leistungsort dieser Installations-/Montagelieferung in Portugal, obschon sie im Zusammenhang mit einer Versendung bzw. Beförderung steht. Portugal steht es damit frei, im nationalen Recht zu regeln, ob der Schweizer Lieferant¹¹ oder der portugiesische Leistungsempfänger¹² als Steuerschuldner angesehen wird und unter welchen Bedingungen das Reverse-Charge-Verfahren zur Anwendung kommt. Im ersten Fall führt das Geschäft zu einer Steuerpflicht des Schweizer Lieferanten in Portugal, im zweiten Fall führt die Lieferung zu keiner zusätzlichen MWST-Registrierung für das Schweizer Unternehmen.¹³

2.4 Fazit zur Installations- bzw. Montagelieferung

Auf europäischer Ebene gibt es keine sich unmittelbar auf den Tatbestand der Werklieferung beziehenden MWST-Vorschriften. Die sich aus den Art. 36 und 194 MwStSystRL ergebenden Möglichkeiten und deren Grenzen sind für Schweizer Unternehmen dennoch von Bedeutung. Einerseits fällt in der Praxis eine Vielzahl von Versendungs- oder Beförderungslieferungen in Kombination mit Arbeiten bei den Leistungsempfängern vor Ort in die Kategorie der Installations- bzw. Montagelieferung. Die meisten EU-Staaten haben zudem, wenn auch zu unterschiedlichen Bedingungen, die Anwendung des Reverse-Charge-Verfahrens bei Installations- und Montagelieferungen vorgesehen (so etwa auch Portugal). Andererseits darf diese vermeintliche

¹¹ Art. 193 MwStSystRL.

¹² Art. 194 MwStSystRL.

¹³ *Pro Memoria:* Aufgrund von Art. 17 Abs. 2 Bst. b MwStSystRL liegt hier kein Anwendungsfall für ein der innergemeinschaftlichen Lieferung gleichgestelltes Verbringen vor.

Vereinfachung nicht darüber hinwegtäuschen, dass Installations- und Montagelieferungen regelmässig mit der Einfuhr von Liefergegenständen aus der Schweiz in die EU einhergehen. Um eine definitive Steuerbelastung in Form der Einfuhrsteuer im jeweiligen Mitgliedstaat zu verhindern, werden Schweizer Unternehmen (zumindest sofern das Vorsteuervergütungsverfahren nicht zur Anwendung kommen kann oder kommen soll), dennoch nicht vollends um MWST-Registrierungen, zumindest in einzelnen EU-Staaten, herumkommen.

3 Rechtliche Grundlagen in Deutschland

3.1 Lieferbegriff

Für die umsatzsteuerliche Beurteilung von Werklieferungen in Deutschland sind primär das UStG und die Umsatzsteuer-Durchführungsverordnung (UStDV)¹⁴, der Umsatzsteuer-Anwendungserlass (UStAE)¹⁵ und die Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs (BFH) massgebend.

Der Lieferbegriff ist in § 3 Abs. 1 UStG¹⁶ wie folgt definiert: «Lieferungen eines Unternehmers sind Leistungen, durch die er oder in seinem Auftrag ein Dritter den Abnehmer oder in dessen Auftrag einen Dritten befähigt, im eigenen Namen über einen Gegenstand zu verfügen (Verschaffung der Verfügungsmacht).» Die Definition entspricht damit sinngemäss dem europäischen Verständnis. Ebenfalls als Lieferung betrachtet der deutsche Gesetzgeber gewisse Bauleistungen (vgl. Ziff. 4 nachfolgend).¹⁷ In Übereinstimmung mit den Vorgaben gemäss MwStSystRL ist der Dienstleistungsbegriff gemäss § 3 Abs. 9 Satz 1 UStG negativ definiert, d. h., als «sonstige Leistungen» gelten – im wahrsten Sinne des Wortes – Leistungen, die keine Lieferungen sind.

3.2 Begriff der Werklieferung

3.2.1 Grundsätze und Rechtsprechung des BFH

Anders als auf europäischer Ebene hat der deutsche Gesetzgeber den Tatbestand der Werklieferung explizit geregelt, hingegen finden sich die Begriffe «Installation» oder «Montage» im UStG nicht wieder. Gemäss § 3 Abs. 4 Satz 1 UStG lautet die Legaldefinition der Werklieferung wie folgt: «Hat ein Unternehmer die Bearbeitung oder Verarbeitung eines Gegenstands übernommen und verwendet er hierbei Stoffe, die er selbst beschafft, so ist die Leistung als Lieferung anzusehen (Werklieferung), wenn es sich bei den Stoffen nicht nur um Zutaten oder sonstige Nebensachen handelt.» Gemäss Satz 2 der zitierten Norm liegt ebenfalls dann eine Werklieferung vor, wenn der Liefergegenstand mit dem Grund und Boden fest verbunden wird.

Eine Werklieferung setzt voraus, dass eine Lieferkomponente zusammen mit einer Dienstleistungskomponente derart verschmolzen ist, dass im Ergebnis eine «wirtschaftlich einheitliche Leistung» vorliegt. Für die Beurteilung der wirtschaftlichen Einheitlichkeit ist auf die Sichtweise des Durchschnittsverbrauchers abzustellen.¹⁸ Somit würde es sich eigentlich anbieten, den Werklieferbegriff mit der Installations- bzw. der Montagelieferung gemäss Art. 36 MwStSystRL gleichzusetzen.

Der BFH befasste sich im Urteil vom 22. August 2013¹⁹ mit Bauleistungen (vgl. Ziff. 4 nachfolgend) und im Rahmen dessen auch mit dem Begriff der «Werklieferung».²⁰ Dem Urteil nach liegt eine Werklieferung dann vor, wenn dem Leistungsempfänger nicht lediglich die Verfügungsmacht an einem Gegenstand verschafft wird, sondern der Leistungserbringer zusätzlich einen *fremden* Gegenstand be- oder verarbeitet. Gemäss BFH gilt einerseits die Zubereitung von Speisen durch einen Imbissstand – in Ermangelung

14 Umsatzsteuer-Durchführungsverordnung in der Fassung der Bekanntmachung vom 21.2.2005 (BGBl. I S. 434).

15 Der UStAE ist eine allgemeine Verwaltungsvorschrift, deren fachliche Weisungen eine gleichmässige Besteuerung und damit eine einheitliche Anwendung des UStG bezwecken, vgl. OTTO-GERD LIPPROSS, in: Deutsche Steuer-Gewerkschaft (Hrsg.), Umsatzsteuer, 25. Aufl., Achim bei Bremen 2022, 35 f. m. w. H.

16 Umsatzsteuergesetz in der Fassung der Bekanntmachung vom 21.2.2005 (BGBl. I S. 386).

17 Art. 14 Abs. 3 MwStSystRL i. V. m. § 13b Abs. 2 Nr. 4 UStG.

18 LIPPROSS (Fn. 15), 345 m. w. H.

19 V R 37/10, BStBl. 2014 II, 128.

20 Vgl. Ziff. II Nr. 2 Bst. a des Urteils.

der Be- oder Verarbeitung eines *fremden* Gegenstandes – nicht als Werklieferung. Andererseits ist die Herstellung eines beweglichen Gegenstandes (z. B. eines Fahrzeugs) nach Kundenwunsch ebenfalls keine Werklieferung, da auch hier kein *fremder* Gegenstand be- oder verarbeitet wird. Der Bau eines Gebäudes auf einem Grundstück, das nicht dem Bauunternehmer gehört, mit anschliessender Übergabe des Gebäudes an den Grundstückseigentümer ist dagegen als Werklieferung im Sinne von § 3 Abs. 4 Satz 2 UStG anzusehen.²¹

3.2.2 Praxisänderung zum 1. Oktober 2020

Der BFH hat in seiner Rechtsprechung hervorgehoben, dass die Be- oder Verarbeitung eines *fremden* Gegenstandes für das Vorliegen einer Werklieferung unabdingbar ist. Damit besteht ein massgeblicher Unterschied zur Installations- oder Montagelieferung, für die die MwStSystRL keine entsprechende Voraussetzung vorsieht.

Erst spät, mit Datum vom 1. Oktober 2020, hat das BMF ein Schreiben zur Änderung von Abschnitt 3.8 Abs. 1 Satz 1 UStAE publiziert, in dem unmittelbar Bezug auf besagtes BFH-Urteil genommen wurde. Die Änderung des UStAE hat sich wie folgt niedergeschlagen:

Bisherige Fassung: «Eine Werklieferung liegt vor, wenn der Werkhersteller für das Werk selbstbeschaffte Stoffe verwendet, die nicht nur Zutaten oder sonstige Nebensachen sind.»

Geänderte Fassung: «Eine Werklieferung liegt vor, wenn der Werkhersteller für das Werk **einen fremden Gegenstand be- oder verarbeitet und dafür** selbstbeschaffte Stoffe verwendet, die nicht nur Zutaten oder sonstige Nebensachen sind.»²²

Der Wortlaut von § 3 Abs. 4 Satz 1 UStG gibt nicht unmittelbar Anlass für die Interpretation gemäss BFH

und daraus resultierend zur Änderung des UStAE. Anders als etwa die österreichische Gesetzgebung in § 3 Abs. 4 Satz 1 Ö-UstG²³, die für eine Werklieferung explizit die «Bearbeitung oder Verarbeitung eines **vom Auftraggeber beigestellten Gegenstandes**» verlangt, schweigt das deutsche UStG zur Frage der Beistellung.²⁴ Die Anpassung des UStAE führt jedoch zu einer mit der geltenden BFH-Rechtsprechung übereinstimmenden Auslegung und Anwendung des Werklieferungsbegriffs und erscheint insgesamt folgerichtig.

Die Änderung von Abschnitt 3.8 Abs. 1 Satz 1 UStAE ist sehr kurz ausgefallen. Wie bei den Begriffen «Installation» und «Montage» gemäss MwStSystRL fehlt es im UStAE an Erläuterungen zum erforderlichen Mass der Be- oder Verarbeitung eines fremden Gegenstandes. Davon dürfte jedoch dann auszugehen sein, wenn der fremde Gegenstand infolge Be- oder Verarbeitung im Werk aufgeht oder derart mit den durch den Lieferanten beigesteuerten Stoffen eine Verbindung eingeht, dass eine Trennung oder Lösung, ohne zumindest eine Beschädigung oder Veränderung herbeizuführen, nicht möglich ist.²⁵

Zur Veranschaulichung:²⁶ Ein Buchbinder erbringt eine Werklieferung, wenn die zu bindenden Seiten vom Auftraggeber beigestellt werden und der Buchbinder einen eigenen Einband und Buchrücken verwendet. Ohne Beschädigung lassen sich die Buchseiten nicht mehr von Einband und Buchrücken lösen; es ist eine auf Dauer angelegte feste Verbindung.

3.3 Leistungsort der Werklieferung

Der Leistungsort von Lieferungen ohne Beförderung oder Versendung bestimmt sich im deutschen UStG gemäss § 3 Abs. 7 Satz 1 danach, wo sich der Gegenstand der Lieferung im Zeitpunkt der Verschaffung der Verfügungsmacht befindet. Dies entspricht sinngemäss Art. 31 i. V. m. Art. 14 Abs. 1 MwStSystRL; eine gesonderte Regelung des Leistungsorts für

21 Vgl. Ziff. II Nr. 2 Bst. b des Urteils.

22 Zugleich wurde eine Übergangsfrist gewährt, im Rahmen derer Leistungen bis zum 31.12.2020 gemäss bisheriger Fassung des UStAE behandelt werden durften.

23 Umsatzsteuergesetz 1994, BGBl. 1994/663 i. d. F. I 2021/52.

24 Der Ausdruck «fremder Gegenstand» gemäss UStAE dürfte gleichbedeutend sein mit der Formulierung «vom Auftraggeber beigestellter Gegenstand» gemäss Ö-UstG.

25 RONNY LANGER, KMLZ Umsatzsteuer Newsletter 50/2020 vom 5.10.2020.

26 Vgl. ROBERT PERNEGGER, in: Werner Doralt (Hrsg.), Umsatzsteuerrichtlinienkommentar, Wien 2021, § 3 N 393.

Werklieferungen mit vorangehender Versendung oder Beförderung analog zu Art. 36 MwStSystRL für Installations- und Montagelieferungen ist im UStG dagegen nicht statuiert. Der Grund dürfte darin liegen, dass sich das UStG in § 3 Abs. 7 Satz 1 UStG unmittelbar auf den «Gegenstand der Lieferung» (hier: Ablieferung des fertigen Werkes) bezieht, wohingegen in Art. 31 und 36 MwStSystRL lediglich von «Gegenstand» die Rede ist, d.h. dem physischen Gegenstand, der erst nach der Installation bzw. Montage im Sinne der MWST geliefert wird. Im Ergebnis entspricht aber der Leistungsort von Werklieferungen nach deutschem Recht jenem von Installations- oder Montagelieferungen gemäss europäischer Ordnung. Unterschiede bestehen allerdings dahingehend, welche Partei in Deutschland die Umsatzsteuer schuldet.

3.4 Steuerschuldner bei Werklieferungen

Die Relevanz der Abgrenzung von Installations- oder Montagelieferungen und Werklieferungen – trotz eines faktisch übereinstimmenden Leistungsorts – zeigt sich anhand des folgenden Beispiels:

Beispiel: Ein in der Schweiz ansässiges Unternehmen verkauft eine Abfüllanlage an einen in Deutschland ansässigen und Umsatzsteuer-registrierten Produktionsbetrieb. Vereinbarungsgemäss wird die Abfüllanlage von der Schweiz nach Deutschland befördert und dort durch den Lieferanten in die bestehende Produktionsstrasse integriert. Erst nach erfolgreichem SAT erfolgt die Abnahme der integrierten Abfüllanlage durch den deutschen Kunden.

Bei diesem Beispiel handelt es sich um eine Installations- bzw. Montagelieferung (vgl. Ziff. 2.2 vorgängig) mit Leistungsort in Deutschland.²⁷ Das deutsche UStG folgt dem Grundsatz, dass der Leistungserbringer

Steuerschuldner ist.²⁸ In Übereinstimmung mit Art. 194 Abs. 1 MwStSystRL hat Deutschland aber von der Anwendung des Reverse-Charge-Verfahrens auf bestimmte Arten von Lieferungen in grenzüberschreitenden Verhältnissen Gebrauch gemacht. Gemäss § 13b Abs. 5 UStG greift eine Umkehr der Steuerschuldnerschaft bei Lieferungen unter anderem in folgenden Fällen:

- Werklieferung in Deutschland durch ein im Ausland (EU und non-EU) ansässiges Unternehmen;²⁹
- Bauleistungen im Zusammenhang mit Grundstücken in Deutschland.³⁰

Gilt die Installations- oder Montagelieferung des Schweizer Unternehmens zugleich als Werklieferung nach deutschem Umsatzsteuerrecht, wird das Schweizer Unternehmen allein aufgrund dieser einzelnen Leistungserbringung nicht in Deutschland steuerpflichtig (bzw. kann sich nicht freiwillig für Umsatzsteuerzwecke registrieren). Fehlt es dagegen an der für eine Qualifikation als Werklieferung erforderlichen Be- oder Verarbeitung eines *fremden* Gegenstandes und liegt aus diesem Grund ausschliesslich eine Installations- oder Montagelieferung des Schweizer Unternehmens vor, kommt wiederum das Reverse-Charge-Verfahren nicht zur Anwendung. Das Schweizer Unternehmen wird im Ergebnis aufgrund der Qualifikation seiner Leistung als Installations- bzw. Montagelieferung in Deutschland obligatorisch steuerpflichtig und hat dem Leistungsempfänger deutsche Umsatzsteuer in Rechnung zu stellen.

Welches der beiden Ergebnisse im vorstehenden Beispiel zur Anwendung kommen würde, hängt von verschiedenen Faktoren ab: Für eine Werklieferung sicherlich nicht ausreichend wäre die Integration der Abfüllanlage in die bestehende Produktionsstrasse des Leistungsempfängers mittels einfacher Verschraubung; wird hingegen die Abfüllanlage in einer Art und Weise in die Produktionsstrasse integriert, dass eine schadlose Demontage nicht mehr

²⁷ Art. 36 MwStSystRL; § 3 Abs. 7 Satz 1 UStG.

²⁸ § 13a Abs. 1 Ziff. 1 UStG.

²⁹ § 13b Abs. 2 Ziff. 1 UStG.

³⁰ § 13b Abs. 2 Ziff. 4 UStG.

möglich ist, kann von einer Werklieferung ausgegangen werden.

Die Qualifikation von Leistungen in Deutschland als Werklieferung verhindert allerdings nicht in allen Fällen die Pflicht eines ausländischen Unternehmens zur umsatzsteuerlichen Registrierung, sondern kann, je nach Konstellation, gerade eine Registrierungspflicht auslösen, wie das folgende Beispiel zeigt:

Beispiel:³¹ Ein Schweizer Unternehmen beauftragt für seine eigene Produktpräsentation ein französisches Unternehmen mit der Errichtung eines Messestandes auf der Möbelmesse in Köln. Dabei sollen auch bereits vorhandene Bauteile (Bodenelemente etc.) des Schweizer Messeausstellers und des französischen Unternehmens verwendet werden. Das französische Unternehmen vergibt den Auftrag anschliessend an einen deutschen Subunternehmer vor Ort in Köln.

Da es sich beim französischen Auftragnehmer aus deutscher Sicht ebenfalls um ein ausländisches Unternehmen handelt, das eine Werklieferung in Deutschland erbringt, sind die Voraussetzungen für das Reverse-Charge-Verfahren gemäss § 13b Abs. 5 Satz 1 UStG erfüllt. Der Schweizer Auftraggeber (als Leistungsempfänger) muss sich in Deutschland umsatzsteuerlich registrieren und die Umsatzsteuer im Wege des Reverse-Charge-Verfahrens abrechnen. Ein anderes Resultat für den Schweizer Auftraggeber würde vorliegen, wenn dieser den Auftrag direkt an den deutschen Subunternehmer vergeben hätte. In diesem Fall hätte der deutsche Subunternehmer – als lokales und damit im Mitgliedstaat der Lieferung ansässiges Unternehmen – die Umsatzsteuer in Rechnung zu stellen gehabt. In Ermangelung von lokalen Leistungen wäre eine Umsatzsteuer-Registrierung für das Schweizer Unternehmen, das lediglich seine eigenen Produkte ausstellt, nicht

in Betracht gekommen. Die in Rechnung gestellte Umsatzsteuer wäre im Rahmen des Vergütungsverfahrens³² geltend zu machen gewesen.

3.5 Fazit zur Werklieferung

Bis zum BMF-Schreiben vom 1. Oktober 2020 konnte davon ausgegangen werden, dass der Begriff der «Werklieferung» gemäss deutschem UStG als Synonym für eine «Installations-» bzw. «Montagelieferung» gemäss MwStSystRL verwendet werden kann. In Bezug auf den Leistungsort bestand weder in der Vergangenheit noch nach erfolgter Änderung des UStAE die Notwendigkeit für eine sorgfältige Begriffsabgrenzung. Seit dem 1. Oktober 2020 haben die Abgrenzungsfragen jedoch erheblich an Bedeutung gewonnen, weil der Anwendungsbereich des Reverse-Charge-Verfahrens in Deutschland zweifellos eingeschränkt wurde. Da die Steuerschuldnerschaft nur noch bei Werklieferungen, nicht aber bei Installations- oder Montagelieferungen auf den Leistungsempfänger übergeht, dürften Schweizer Unternehmen vermehrt zu einer Umsatzsteuer-Registrierung in Deutschland gezwungen sein.

Dies verdient insoweit Beachtung, als Deutschland (und Österreich) das Reverse-Charge-Verfahren bei Liefertatbeständen deutlich restriktiver handhabt als andere Mitgliedstaaten.³³

4 Bauleistungen gemäss § 13b Abs. 2 Ziff. 4 UStG

4.1 Hintergrund zur Regelung in Deutschland

Im Bauwesen drohte in der Vergangenheit die Gefahr erheblicher Steuerausfälle, wenn der Leistungsempfänger den Vorsteuerabzug geltend machen konnte, ohne dass die Steuer auf dem Umsatz durch die Leistungserbringer an den Fiskus abgeführt wurde. Um der Gefahr von Steuerausfällen bei Bauleistungen (und bestimmten anderen Leistungen im Zusammenhang mit Grundstücken)

³¹ Beispiel gemäss LIPPROSS (Fn. 15), 1378 f.

³² Dreizehnte Richtlinie 86/560/EWG des Rates zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuern – Verfahren zur Erstattung der Mehrwertsteuer an nicht im Gebiet der Gemeinschaft ansässige Steuerpflichtige vom 17.11.1986.

³³ Die folgenden Staaten in der EU wenden das Reverse-Charge-Verfahren auch bei Installations- und Montagelieferungen durch ausländische Unternehmen grundsätzlich nicht an: Griechenland, Luxemburg und Slowenien. Ebenfalls keine Anwendung erfolgt in UK.

entgegenzuwirken, haben die Mitgliedstaaten auf Grundlage von Art. 199 Abs. 1 Bst. a MwStSystRL deshalb die Möglichkeit, das Reverse-Charge-Verfahren vorzusehen; dies wurde in Deutschland mit § 13b Abs. 5 Satz 2 UStG umgesetzt. Im Unterschied zum Reverse-Charge-Verfahren im Anwendungsbereich von Art. 13b Abs. 2 Ziff. 1 UStG kommt das Verfahren bei Bauleistungen auch zwischen inländischen Parteien zur Anwendung, d. h., das Erfordernis eines ausländischen Leistungserbringers entfällt.

In der Rechtssache *BLV Wohn- und Gewerbebau GmbH*³⁴ hatte sich der EuGH mit der Auslegung der Entscheidung 2004/290/EG des Rates vom 30. März 2004³⁵ betreffend die Ermächtigung Deutschlands zur Anwendung des Reverse-Charge-Verfahrens bei Bauleistungen zu befassen. Zunächst galt es zu beurteilen, ob der Begriff der «Bauleistungen» auf Dienstleistungen beschränkt war oder auch Lieferungen umfassen konnte.³⁶ Dem Präventionsgedanken zur Vermeidung von Steuerausfällen folgend, urteilte der EuGH, dass Lieferungen im Sinne von Art. 5 Abs. 1 der sechsten Richtlinie 77/388/EWG (sinngemäss Art. 14 Abs. 1 MwStSystRL) ebenfalls Bauleistungen darstellen konnten. Der EuGH befand jedoch, dass es zulässig sei, die Anwendbarkeit des Reverse-Charge-Verfahrens auf einzelne Arten von Bauleistungen zu beschränken.³⁷ Dementsprechend wies der BFH im erwähnten Urteil vom 22. August 2013³⁸ darauf hin, dass «Bauleistungen» lediglich bauwerksbezogene *Werklieferungen* und sonstige Leistungen und damit keine gewöhnlichen Liefertatbestände umfassen können.

Diese Rechtsprechung des BFH stand im Einklang mit der für das im Streit liegende Jahr 2005 geltenden Fassung des UStG. Anders als in der aktuellen Fassung des UStG unterwarf der damalige § 13b Abs. 1 Ziff. 4 UStG 2005 nicht generell «Bauleistungen»

dem Reverse-Charge-Verfahren, sondern beschränkte den Regelungsgehalt auf «Werklieferungen und sonstige Leistungen, die der Herstellung, Instandsetzung, Instandhaltung, Änderung oder Beseitigung von Bauwerken dienen (...)».

4.2 Situation unter geltendem Recht

4.2.1 Definition des Bauleistungsbegriffs

Die heute geltende Legaldefinition der Bauleistungen lautet wie folgt: «Bauleistungen, einschliesslich Werklieferungen und sonstigen Leistungen im Zusammenhang mit Grundstücken, [sind Leistungen,] die der Herstellung, Instandsetzung, Instandhaltung, Änderung oder Beseitigung von Bauwerken dienen, mit Ausnahme von Planungs- und Überwachungsleistungen. Als Grundstücke gelten insbesondere auch Sachen, Ausstattungsgegenstände und Maschinen, die auf Dauer in einem Gebäude oder Bauwerk installiert sind und die nicht bewegt werden können, ohne das Gebäude oder Bauwerk zu zerstören oder zu verändern (...)»³⁹

Eine Bauleistung muss sich unmittelbar auf die Substanz eines Bauwerks (z. B. auch eines Tunnels, einer Brücke etc.) auswirken, d. h., die Substanz wird erhalten, erweitert, verbessert oder beseitigt.⁴⁰ Typische Beispiele von Bauleistungen sind der Einbau von Fenstern und Türen, aber auch die Werklieferung von Maschinenanlagen – vorausgesetzt, es besteht zugleich eine unmittelbare Auswirkung auf die Substanz des Bauwerks.⁴¹

4.2.2 Anwendung des Reverse-Charge-Verfahrens bei Bauleistungen

Obwohl es aufgrund des erforderlichen Einwirkens der Bauleistungen auf die Substanz von Bauwerken naheliegt, dass es sich bei den entsprechenden

34 EuGH, 13.12.2012, Rs. C-395/11, *BLV Wohn- und Gewerbebau GmbH*.

35 Seit dem 1.1.2008 ist Art. 199 Abs. 1 Bst. a MwStSystRL generelle Rechtsgrundlage für das Reverse-Charge-Verfahren bei Bauleistungen.

36 Vgl. EuGH, 13.12.2012, Rs. C-395/11, *BLV Wohn- und Gewerbebau GmbH*, Rz. 18.

37 Vgl. EuGH, 13.12.2012, Rs. C-395/11, *BLV Wohn- und Gewerbebau GmbH*, Rz. 27–35 und 50.

38 V R 37/10, BStBl, 2014 II, 128, Ziff. II Nr. 1 Bst. b.

39 § 13b Abs. 2 Ziff. 4 UStG.

40 Abschnitt 13b.2 Abs. 1 und 3 UStAE; ähnlich: § 48 Abs. 1 Satz 3 Einkommenssteuergesetz in der Fassung der Bekanntmachung vom 8. Oktober 2009 (BGBl. I S. 3366, 3862), (EStG), zum Steuerabzug bei Bauleistungen.

41 Abschnitt 13b.2 Abs. 5 UStAE.

Liefertatbeständen um Werklieferungen handeln muss, scheint der deutsche Gesetzgeber in § 13b Abs. 2 Ziff. 4 UStG den Anwendungsbereich des Reverse-Charge-Verfahrens weiter zu fassen. Dem Verfahren unterliegen gemäss Wortlaut der Bestimmung Bauleistungen «einschliesslich Werklieferungen und sonstigen Leistungen», was darauf hindeutet, dass nun grundsätzlich auch gewöhnliche Lieferungen im Sinne von § 3 Abs. 1 UStG als Bauleistungen in Frage kommen. Dagegen sprechen jedoch die Hinweise im UStAE und insbesondere das Beispiel der Anlieferung von Beton gemäss Abschnitt 13b.2 Abs. 7 Ziff. 3 Satz 2 UStAE. Demnach liegt in folgendem Fall explizit *keine* Bauleistung vor: «Wird Beton geliefert (...), liegt eine Lieferung, aber keine Werklieferung, und somit keine Bauleistung vor.» Auch wenn Bauleistungen aufgrund des Erfordernisses einer unmittelbaren Auswirkung auf die Substanz des Bauwerks im Lieferbereich regelmässig der Kategorie Werklieferungen zuordenbar sein dürften, erscheint der generelle Ausschluss anderer Lieferungen im Hinblick auf den Gesetzeswortlaut zumindest nicht von vornherein naheliegend.⁴² Das einschränkende Verständnis des Bauleistungsbegriffs wird immerhin dadurch relativiert, dass das Reverse-Charge-Verfahren grundsätzlich auch dann zur Anwendung kommt, wenn die am Leistungsverhältnis beteiligten Parteien in Zweifelsfällen irrtümlicherweise und übereinstimmend von Bauleistungen ausgegangen sind.⁴³ In subjektiver Hinsicht bedingt die Anwendung des Reverse-Charge-Verfahrens, dass der am Leistungsverhältnis beteiligte Leistungsempfänger selber in nachhaltiger Weise Bauleistungen erbringt (mindestens 10% des weltweiten Umsatzes). Dies wird durch das zuständige Finanzamt bescheinigt.⁴⁴ Nicht

erforderlich ist jedoch ein unmittelbarer Verwendungskonnex zwischen eingekaufter und erbrachter Bauleistung.

Die subjektive Voraussetzung für das Reverse-Charge-Verfahren bei Bauleistungen hat zur Folge, dass unternehmerisch tätige Bauherren nur dann zu Steuerschuldern werden, wenn sie auch selber in der Baubranche tätig sind (z. B. TUs/GUs, die Leistungen von Subunternehmern beziehen).

4.3 Fazit zu den Bauleistungen

Nach aktueller Rechtslage können Lieferungen nur dann als Bauleistungen gelten, wenn es sich dabei um Werklieferungen gemäss § 3 Abs. 4 UStG handelt. Bei blossen Installations- oder Montagelieferungen gemäss Art. 36 MwStSystRL kommt das Reverse-Charge-Verfahren damit auch im Anwendungsbereich der Regelungen für Bauleistungen nicht zur Anwendung. Geht mit der Installations- oder Montagelieferung hingegen eine unmittelbare Auswirkung auf die Substanz des Bauwerks einher – z. B. eine Abfüllanlage, die, ohne das Bauwerk zumindest erheblich zu verändern oder zu zerstören, nicht mehr bewegt werden kann –, liegt wiederum eine Bauleistung und letztendlich eine Werklieferung vor.⁴⁵

Aus der Perspektive von Schweizer Unternehmen in der Baubranche dürften Abgrenzungsfragen bei Bauleistungen regelmässig von untergeordneter Bedeutung sein. Der Grund liegt darin, dass im Bereich der Werklieferungen, sofern die Voraussetzungen erfüllt sind, das Reverse-Charge-Verfahren bereits nach Massgabe von § 13b Abs. 2 Ziff. 1 UStG aufgrund des grenzüberschreitenden Sachverhalts zur Anwendung kommt.

42 Vgl. auch LIPPROSS (Fn. 15), 1387 f.

43 § 13b Abs. 5 Satz 8 UStG.

44 § 13b Abs. 5 Satz 2 UStG; Abschnitt 13b.3 Abs. 2 UStAE: Die Bescheinigung erfolgt mittels Vordruckmuster «USt 1 TG». Demgegenüber kann eine Freistellungsbescheinigung für die Bauabzugsteuer gemäss § 48b EstG grundsätzlich formlos beantragt werden.

45 Abschnitt 13b.2 Abs. 5 Ziff. 2 UStAE.