Judikatur-Forum

Dienstleistungsbezüge aus dem Ausland – Vorsteuerabzug ohne Rechnung?

Anmerkungen zum Urteil des Europäischen Gerichtshofs vom 01.04.2004 (Rs. C-90/02 [Gerhard Bockemühl])

Jan Ole Luuk, LL.M., Rechtsanwalt

Jan Ole Luuk, LL.M., Rechtsanwalt; Associate, Walder Wyss & Partner Rechtsanwälte, Zürich

Inhalt

1	Einleitung
2	Ausgangsrechtsstreit
3	Vorlagefragen des deutschen Bundesfinanzhofs
4	Gemeinschaftsrechtliche Rechtsgrundlagen
5	Antwort des Europäischen Gerichtshofs
5.1	Vorsteuerabzug als integrierender, grundsätzlich nicht einschränkbarer Bestandteil der Mehrwertsteuer
5.2	Erfordernis einer Rechnung als allgemeine Ausübungsvoraussetzung
5.3	Ausnahme bei Übergang der Steuerschuldnerschaft auf den Leistungsempfänger
5.4	Erforderlichkeit und Angemessenheit der Förmlichkeiten
6	Anmerkungen
6.1	Neutralität der Mehrwertsteuer
6.2	Steuerschuldverlagerung zwecks Sicherstellung des inländischen Mehrwertsteuer-Aufkommens
6.3	Reverse-Charge-System im schweizerischen Mehrwertsteuergesetz
6.4	Rechnung als Transportmittel des Vorsteuerabzugs
6.5	Ausnahme: Leistungsempfänger als Steuerschuldner
6.6	Folgerungen für die schweizerische Mehrwertsteuer
6.7	Auffassung der Eidg. Steuerverwaltung
6.8	Fazit
	Literatur
	Praxisanweisungen
	Abkürzungen

1 Einleitung

In seinem Urteil vom 1. April 2004[1] hatte sich der Europäische Gerichtshof (EuGH) mit der Frage zu befassen, ob im Falle der Verlagerung der Mehrwertsteuerschuld auf den Leistungsempfänger (sog. Reverse-Charge-System) das Recht auf Vorsteuerabzug von der Ausstellung einer ordnungsgemässen Rechnung abhängig gemacht werden darf oder nicht. Einmal mehr hat der EuGH das Gemeinschaftsrecht in einem für die Praxis so wichtigen Aspekt wie der Frage der Anforderungen an die Rechnungsstellung bei der Steuerschuldnerschaft des Leistungsempfängers fortgebildet und den *Grundsatz der Neutralität der Mehrwertsteuer* im Sinne einer *Belastungsneutralität* konkretisiert.[2] Die Entscheidung des EuGH hat erhebliche praktische Bedeutung in den nunmehr 25 EU-Mitgliedstaaten und betrifft damit unmittelbar auch Schweizer Unternehmer in der EU. Sie hat Auswirkungen auf all diejenigen Fälle, in denen *keine* Rechnung des Leistungserbringers vorliegt, aber auch auf solche, in denen die Rechnung *unvollständig* oder *formal unzureichend* ausgestellt wurde. Ob die Eidg. Steuerverwaltung (ESTV) das nachfolgend besprochene Urteil

1 EuGH, Urteil v. 01.04.2004 – Rs. C-90/02 (Gerhard Bockemühl), IStR 2004, 458 = UR 2004, 367 = UVR 2004, 197 m. Anm. WAGNER = HFR 2004, 815 = BFH/NV-Beilage 2004, 220.

2 Dieses Grundprinzip der Mehrwertsteuer besagt, dass die Mehrwertsteuer nur den Endverbraucher belasten soll und daher für die Steuerpflichtigen, die auf den Produktions- und Vertriebsstufen vor dem Stadium des Endverbrauchs tätig sind, unabhängig von der Zahl der Umsätze völlig neutral sein muss (vgl. EuGH, Urteil v. 15.10.2002 – Rs. 109/02 [Kommission ./. Deutschland], Slg. 2002, I-8315 = UR 2002, 523 Rz 29).

zum Anlass nehmen wird, ihre zu diesem Problemkomplex veröffentlichte, restriktive Auffassung[3] zu überdenken, bleibt abzuwarten. Dennoch dürfte die in der schweizerischen Praxis und Lehre nach Ansicht des Verfassers zu Recht erhobene Forderung nach Änderung der Verwaltungsauffassung neuen Auftrieb erhalten.

2 Ausgangsrechtsstreit

Dem Urteil lag folgender Ausgangssachverhalt zu Grunde: Herr Bockemühl betreibt in Deutschland ein Bauunternehmen. Im streitigen Veranlagungszeitraum setzte er englische Bauarbeiter ein, die ihm von einem Unternehmen unter dem Firmennamen «Jaylink Bau Ltd Building Contractors» zur Verfügung gestellt worden waren. Die von diesen englischen Bauarbeitern verrichteten Arbeiten wurden ihm unter der genannten Firma in Rechnung gestellt. Die Rechnungen wiesen eine englische Umsatzsteuer-Identifikationsnummer aus, gaben jedoch zwei unterschiedliche Londoner Adressen an. Sie wiesen ausserdem die in Rechnung gestellten Leistungen als Bauleistungen aus, obwohl es sich in Wirklichkeit um die Gestellung von Personal (Personalverleih) handelte. Nach den Ermittlungen des Bundesamtes für Finanzen gab es eine Gesellschaft mit dem Firmennamen «Jaylink Building Contractors Ltd», die im englischen Handelsregister eingetragen war und deren eingetragener Sitz sich an der auf den ersten Rechnungen angegebenen Adresse befand. Die Rechnungen wiesen keine Mehrwertsteuer aus, sondern enthielten den Vermerk «Nullregelung § 52 UStDV vereinbart».[4] Nach einer Betriebsprüfung ging das Finanzamt allerdings davon aus, dass die in Rechnung gestellten Leistungen nicht von dem darin genannten, sondern von einem unbekannten dritten Unternehmen ausgeführt worden waren. Das Finanzamt verlangte von Herrn Bockemühl als Dienstleistungsempfänger die Zahlung der Mehrwertsteuer auf die fraglichen steuerbaren Umsätze, ohne den entsprechenden Vorsteuerabzug zuzulassen, weil die Rechnungen nicht den formellen Anforderungen entsprachen.[5]

Der daraus resultierende Rechtsstreit[6] gelangte zum Bundesfinanzhof (BFH), der das Verfahren aussetzte und dem EuGH drei Fragen zur Vorabentscheidung ge-

3 Vgl. die auf der Website der ESTV veröffentlichte Rechtsauskunft zu Art. 37 MWSTG, www.estv.admin.ch/data/mwst/d/rechtsausk/art37 und Praxisforum MWST, StR 2003, 232.

4 Der Verweis bezieht sich auf die deutsche Umsatzsteuer-Durchführungsverordnung 1993 (UStDV) in der im Streitjahr 1995 geltenden Fassung v. 27.04.1993 (BGBl I 1993, 660, ber. 1161). § 18 Abs. 8 des deutschen Umsatzsteuergesetzes 1993 (UStG) der im Streitjahr 1995 geltenden Fassung v. 27.04.1993 (BGBl I 1993, 565, ber. 1160) ermächtigte das Bundesministerium der Finanzen (BMF), mit Zustimmung des Bundesrates durch Rechtsverordnung zu bestimmen, dass die Mehrwertsteuer für bestimmte Umsätze im Abzugsverfahren durch den Leistungsempfänger zu entrichten ist. Von dieser Ermächtigung ist mit den §§ 51 - 58 UStDV a. F. Gebrauch gemacht worden. Der Empfänger von sonstigen Leistungen und Werklieferungen im Ausland ansässiger Unternehmer haftete für die Mehrwertsteuer (§ 55 UStDV a. F.). Er war verpflichtet, diese von der Gegenleistung einzubehalten und an das Finanzamt abzuführen (§ 51 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 UStDV a. F.). Nach der sog. Null-Regelung (§ 52 Abs. 2 UStDV a. F.) liess sich das Abzugsverfahren vermeiden, wenn über die Leistung keine Rechnung mit gesondertem Mehrwertsteuerausweis erteilt wurde und der Leistungsempfänger bei Ausstellung einer Rechnung mit Steuerausweis zum vollen Vorsteuerabzug berechtigt gewesen wäre.

Beispiel: Die in der Schweiz ansässige Baufirma S errichtet im Auftrag des deutschen Unternehmers D eine Lagerhalle auf dem Betriebsgelände des D in Berlin. Die Lagerhalle wird von D für betriebliche Zwecke genutzt. S und D gehen übereinstimmend davon aus, dass die Null-Regelung angewandt wird. S erteilt eine Rechnung ohne gesonderten Ausweis der Mehrwertsteuer. Da S keine Rechnung mit gesondertem Ausweis der Mehrwertsteuer erteilt hat und D zum vollen Vorsteuerabzug berechtigt gewesen wäre, ist die Null-Regelung anwendbar. D ist nicht zur Einbehaltung und Abführung der Mehrwertsteuer verpflichtet und mangels eines gesonderten Steuerausweises nicht zum Vorsteuerabzug berechtigt.

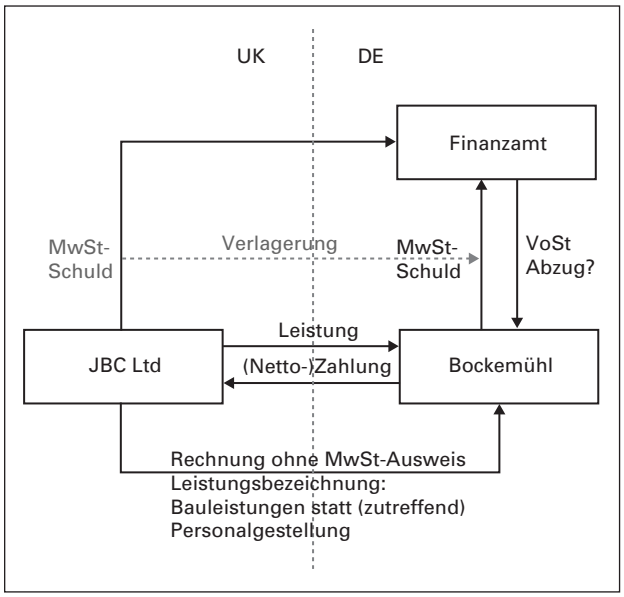
Durch das Steueränderungsgesetz 2001 v. 20.12.2001 (BGBl I 2001, 3793) wurde die Ermächtigung aufgehoben und das Abzugsverfahren per 01.01.2002 durch die Steuerschuldnerschaft des Leistungsempfängers (§13b UStG n. F.) ersetzt (vgl. dazu auch Bundesministerium der Finanzen, Schr. v. 05.12.2001 – IV D 1 – S 7279 – 5/01, UR 2002, 103 ff.). Der Rechtsstreit bezog sich jedoch auf die bis zum 31.12.2001 geltenden Regelungen der §§ 51 - 58 UStDV.

5 Nach Auffassung des Finanzamts waren die Voraussetzungen des § 52 Abs. 2 Nr. 2 UStDV a. F. aufgrund der Rechnungen, die erstens den Dienstleistungserbringer unzutreffend bezeichneten und zweitens die erbrachten Leistungen unzureichend beschrieben, nicht erfüllt. Herr Bockemühl hafte deshalb gemäss § 55 UStDV a. F. für die anzumeldende und abzuführende Mehrwertsteuer. Diese Sichtweise entsprach der bisherigen Rechtsprechung des BFH zu sog. Ohne-Rechnung-Geschäften (vgl. BFH, Urteil v. 11.12.1997 – V R 28/97, UR 1998, 317). Nach dieser Rechtsprechung galt die Null-Regelung nicht für «Ohne-Rechnung-Geschäfte». Vielmehr musste die Rechnung vom Leistungserbringer ausgestellt worden sein und die Leistung so genau beschreiben, dass eindeutig und leicht nachprüfbar beurteilt werden kann, über welche Leistung abgerechnet worden ist (vgl. auch BFH, Urteil v. 28.05.1998 – V R 17/97, BFH/NV 1999, 220).

6 Die Vorinstanz gab der nach erfolglosem Einspruch erhobenen Klage des Herrn Bockemühl statt und hob den Haftungsbescheid sowie die dazu ergangene Einspruchsentscheidung auf. Sie stellte u. a. fest, es gebe «keine vernünftigen Zweifel daran, dass die Identität zwischen Rechnungsaussteller und leistendem Unternehmer gegeben ist» (vgl. Finanzgericht [FG] Köln, Urteil v. 18.07.2000 – 8 K 3099/97, UR 2001, 169). Das Finanzamt legte gegen dieses Urteil Revision zum Bundesfinanzhof (BFH) ein (Az. des BFH: V R 61/00).

mäss Art. 234 Abs. 3 EGV[7] vorlegte. Der BFH ging in seinem Vorlagebeschluss[8] davon aus, dass die an Herrn Bockemühl erbrachten Dienstleistungen von einem im Ausland ansässigen Steuerpflichtigen erbracht wurden und der Ort dieser Leistungen, unabhängig von der Klassifizierung als Bauleistungen oder Personalgestellung, in Deutschland lag. Handelte es sich um Bauleistungen oder andere Dienstleistungen im Zusammenhang mit einem Grundstück, lag deren Ort gemäss Art. 9 Abs. 2 Bst. a der 6. MwSt-RL[9] am Ort des Grundstücks – also der Baustelle in Deutschland. Handelte es sich hingegen um «reine» Arbeitnehmerüberlassung (Personalgestellung an einen Unternehmer im Inland), lag der Leistungsort gemäss Art. 9 Abs. 2 Bst. e der 6. MwSt-RL ebenfalls in Deutschland.[10] Da die Dienstleistungen von einem im Ausland ansässigen Steuerpflichtigen erbracht wurden, war die Bundesrepublik Deutschland entweder gemäss Art. 21 Nr. 1 Bst. a der 6. MwSt-RL berechtigt oder gemäss Art. 21 Nr. 1 Bst. b der 6. MwSt-RL verpflichtet, Herrn Bockemühl als Empfänger der Leistung als Schuldner der Mehrwertsteuer zu behandeln.[11] Was das Recht auf Vorsteuerabzug anbelangt, war der BFH der Auffassung, dass Herr Bockemühl, da er die fraglichen Leistungen für Zwecke seiner besteuerten Umsätze verwendet habe, befugt sein müsse, die Vorsteuer gemäss Art. 17 Abs. 2 Bst. a der 6. MwSt-RL abzuziehen.

Ausgangslage



7 Vertrag zur Gründung der Europäischen Wirtschaftsgemeinschaft (EWGV) v. 25.03.1957 (BGBl II 1957, 766) in der Fassung des Vertrages zur Gründung der Europäischen Gemeinschaft (EGV) – Vertrag von Amsterdam – vom 02.10.1997 (BGBl II 1998, 387). Bei Zweifeln über die Auslegung der EG-Richtlinien hat das nationale Gericht eines EU-Mitgliedstaats nach Art. 234 Abs. 3 EGV eine Vorabentscheidung des EuGH einzuholen. Der EuGH entscheidet über die Auslegung der EG-Richtlinie, nicht über die Auslegung des nationalen Rechts.

8 BFH, Beschl. v. 22.11.2001 – V R 61/00, UR 2002, 226. Vgl. dazu bereits Robisch, UR 2002, 307 ff.; Weimann, UVR 2003, 185 f.; Vellen, UStB 2002, 143 f.

9 Sechste Richtlinie 77/388/EWG des Rates v. 17.05.1977 zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuern – Gemeinsames Mehrwertsteuersystem: einheitliche steuerpflichtige Bemessungsgrundlage – in der Fassung der Richtlinien 91/680/EWG des Rates v. 16.12.1991 zur Ergänzung des gemeinsamen Mehrwertsteuersystems und zur Änderung der Richtlinie 77/388 im Hinblick auf die Beseitigung der Steuergrenzen und 92/111/EWG des Rates v. 14.12.1992 zur Änderung der Richtlinie 77/388 und zur Einführung von Vereinfachungsmassnahmen im Bereich der Mehrwertsteuer.

10 Die entsprechenden Bestimmungen des (Schweizer) Bundesgesetzes über die Mehrwertsteuer (MWSTG) v. 02.09.1999 (SR 641.20) finden sich in Art. 14 Abs. 2 Bst. a MWSTG (Dienstleistungen im Zusammenhang mit einem Grundstück) und Art. 14 Abs. 3 Bst. g MWSTG (Personalverleih). Auch in der Schweiz gilt für Dienstleistungen im Zusammenhang mit Grundstücken im Sinne des Art. 14 Abs. 2 Bst. a MWSTG das *Belegenheitsorts-* und für sog. Katalogleistungen im Sinne des Art. 14 Abs. 3 MWSTG das *Empfängerortsprinzip,* wobei nur im Fall des Art. 14 Abs. 3 MWSTG und unter den weiteren Voraussetzungen des Art. 10 Bst. a MWSTG in Verbindung mit Art. 24 MWSTG der Empfänger der Dienstleistung für die Ablieferung der Mehrwertsteuer verantwortlich ist. Für Dienstleistungen im Zusammenhang mit Grundstücken sah man in der Schweiz die Vollstreckbarkeit aufgrund des Belegenheitsortes (im Inland) als gewährleistet an, so dass kein Bedürfnis angenommen wurde, «die Steuerpflicht auf den Dienstleistungsbezüger zu transponieren» (Bericht WAK-N: Bericht der Kommission für Wirtschaft und Abgaben des Nationalrats zur Parlamentarischen Initiative über ein Bundesgesetz über die Mehrwertsteuer (Dettling) vom 28. August 1996, BBl 1996 V 713 [737]). Letzteres ist insofern bemerkenswert, als die Bundesrepublik Deutschland die Verlagerung der Mehrwertsteuerschuld auf den Leistungsempfänger inzwischen auf Bauleistungen *inländischer* Subunternehmer erweitert hat (§ 13b Abs. 1 Nr. 4 UStG n. F., eingeführt durch Haushaltsbegleitgesetz 2004 v. 29.12.2003, BGBl I 2003, 3076; vgl. dazu auch Bundesministerium der Finanzen, Schreiben v. 31.03.2004 – IV D 1 – S 7279 – 107/04, UR 2004, 257 ff.). Danach geht die Mehrwertsteuerschuld für Bauleistungen, die *im Inland ansässige Subakkordanten* erbringen, auf den Auftraggeber (Hauptunternehmer) über. Da diese Erweiterung der Steuerschuldnerschaft des Leistungsempfängers nicht durch Art. 21 Abs. 1 Bst. a oder b der 6. MwSt-RL gedeckt war, konnte sie erst in Kraft treten, nachdem eine Ermächtigung des Ministerrates der EU erteilt und am 31.03.2004 im Amtsblatt der EU veröffentlicht wurde (vgl. ABl EU Nr. L 94/2004, 59 = UR 2004, 219). Vgl. ausführlich zur Neuregelung für Bauleistungen: Thoma/Rattinger, UStB 2004, 129 ff.

11 Nach Art. 21 Nr. 1 Bst. a Unterabs. 1 der 6. MwSt-RL ist zwar grundsätzlich der leistende Unternehmer Steuerschuldner. Nach Unterabs. 2 dieser Vorschrift können die EU-Mitgliedstaaten gemäss den von ihnen festgelegten Bedingungen jedoch vorsehen, dass der Empfänger der steuerpflichtigen Leistung die Steuer schuldet. Von dieser Möglichkeit hat die Bundesrepublik Deutschland Gebrauch gemacht. Bei Umsätzen, die im Leistungskatalog des Art. 9 Abs. 2 Bst. e der 6. MwSt-RL genannt sind (sog. «Katalogleistungen») – sowie bei innergemeinschaftlichen Güterbeförderungen, selbständigen Nebenleistungen hierzu, Arbeiten an körperlichen beweglichen Gegenständen und bei Vermittlungsleistungen –, sieht Art. 21 Nr. 1 Bst. b der 6. MwSt-RL hingegen verpflichtend die Steuerschuldnerschaft des Leistungsempfängers vor, wenn dieser für mehrwertsteuerliche Zwecke erfasst ist und die Dienstleistung von einem im Ausland ansässigen Unternehmer erbracht wird.

3 Vorlagefragen des deutschen Bundesfinanzhofs

1. Muss der Empfänger von Dienstleistungen, der gemäss Art. 21 Nr. 1 der 6. MwSt-RL Steuerschuldner und als solcher in Anspruch genommen worden ist, um das Recht auf Vorsteuerabzug ausüben zu können, eine gemäss Art. 22 Abs. 3 der 6. MwSt-RL ausgestellte Rechnung besitzen?

2. Falls diese Frage zu bejahen ist: Welche Angaben muss die Rechnung enthalten? Ist es schädlich, wenn statt der Gestellung von Personal die mit Hilfe dieses Personals erstellten Gewerke (Bauleistungen) als Leistungsgegenstand bezeichnet werden?

3. Welche Rechtsfolgen hätten nicht behebbare Zweifel daran, dass der Rechnungsaussteller die berechnete Leistung erbracht hat?

Mit der ersten Frage wollte der BFH wissen, ob das Recht eines Steuerpflichtigen, der als Empfänger einer Dienstleistung die darauf entfallende Mehrwertsteuer schuldet, auf Vorsteuerabzug im Falle der Verlagerung der Steuerschuld nur ausgeübt werden kann, wenn dieser Steuerpflichtige eine nach Art. 22 Abs. 3 der 6. MwSt-RL ausgestellte Rechnung besitzt.[12] Für den Fall der Bejahung dieser Frage wünschte der BFH ferner Klarheit darüber, welche Angaben diese Rechnung enthalten muss, und insbesondere, ob der Mehrwertsteuerbetrag sowie der Name und die Anschrift des Leistenden anzugeben sind und ob eine falsche Bezeichnung der Dienstleistung[13] rechtliche Folgen für das Bestehen des Vorsteuerabzugsrechts nach sich zieht. Mit der letzten Frage wollte der BFH erfahren, wer die objektive Beweislast (Feststellungslast) für den Nachweis der ggf. zweifelhaften Identität von leistendem Unternehmer und Rechnungsaussteller trägt.[14]

4 Gemeinschaftsrechtliche Rechtsgrundlagen

Die massgeblichen Bestimmungen der 6. MwSt-RL in der im Streitjahr 1995 geltenden Fassung lauten:

Artikel 9 **Dienstleistungen**

(1) Als Ort einer Dienstleistung gilt der Ort, an dem der Dienstleistende den Sitz seiner wirtschaftlichen Tätigkeit oder eine feste Niederlassung hat, von wo aus die Dienstleistung erbracht wird, oder in Ermangelung eines solchen Sitzes oder einer solchen festen Niederlassung sein Wohnort oder sein üblicher Aufenthaltsort.

(2) Es gilt jedoch

a) als Ort einer Dienstleistung im Zusammenhang mit einem Grundstück ... der Ort, an dem das Grundstück gelegen ist;
...

12 Der BFH hatte sich bereits in einem Aussetzungsbeschluss (BFH, Beschl. v. 18.07.2001 – V B 198/00, UR 2002, 31; vgl. dazu auch Weigel, UStB 2002, 9 f.) mit der nunmehr dem EuGH vorgelegten Frage befasst. Danach sei die bisherige Rechtsprechung, nach der die bei der Vereinbarung der Null-Regelung erteilte Rechnung von dem leistenden Unternehmer ausgestellt worden und die Leistung so genau beschrieben sein muss, dass eindeutig und leicht nachprüfbar beurteilt werden kann, über welche Leistung abgerechnet worden ist (vgl. BFH, Urteil v. 11.12.1997 – V R 28/97, UR 1998, 317), im Hinblick auf ihre Vereinbarkeit mit der 6. MwSt-RL ernstlich zweifelhaft. Die Inanspruchnahme des Leistungsempfängers als Haftungsschuldner für die Mehrwertsteuer des im Ausland ansässigen Leistungserbringers verstosse gegen den Grundsatz der Neutralität der Mehrwertsteuer, wenn der Leistungsempfänger die Mehrwertsteuer nicht als Vorsteuer abziehen dürfe (mit Verweis auf EuGH, Urteil v. 19.09.2000 – Rs. C-454/98 – [Schmeink & Cofreth und Manfred Strobel], UR 2000, 470 Rz 59: «Massnahmen, die die Mitgliedstaaten ... erlassen dürfen, um die genaue Erhebung der Steuer zu gewährleisten und Steuerhinterziehung zu verhindern, dürfen nicht über das hinausgehen, was zur Erreichung dieser Ziele erforderlich ist. Sie dürfen daher nicht so eingesetzt werden, dass sie die Neutralität der Mehrwertsteuer in Frage stellen, ...»).

13 Soweit wie vorliegend statt der Gestellung von Personal die Bauleistungen angegeben wurden, die der Leistungsempfänger durch das ihm zur Verfügung gestellte Personal ausführen liess, wurde dies vom BFH bisher nicht beanstandet (vgl. BFH, Urteil v. 21.01.1993 – V R 30/88, UR 1993, 196).

14 Ob diese Identität in jedem Falle vorliegen muss, ist in der Bundesrepublik Deutschland noch nicht höchstrichterlich geklärt: Nach Auffassung des Finanzgerichts Köln (Urteil v. 18.07.2000 – 8 K 3099/97, UR 2001, 169) eröffnet die Zitierung des Wortes «Vorsteuerabzug» in § 52 Abs. 2 Nr. 2 UStDV a. F. nicht die Möglichkeit, im Rahmen des § 55 UStDV a. F. sämtliche Voraussetzungen für die Inanspruchnahme des Vorsteuerabzugs nach § 15 Abs. 1 UStG zu verlangen. Bei der Null-Regelung könne darauf verzichtet werden, dass Rechnungsaussteller und leistender Unternehmer eindeutig und leicht nachprüfbar bestimmbar sind. Da die Mehrwertsteuer im Abzugsverfahren regelmässig nicht beim Rechnungsaussteller und leistenden Unternehmer erhoben wird, hat seine leichte Identifizierbarkeit hier nicht die Bedeutung, die ihr im allgemeinen Besteuerungsverfahren zukommt. Ein Teil der Rechtsprechung dreht deshalb die Feststellungslast um und fordert, dass in Fällen dieser Art das Finanzamt die Feststellungslast für die Behauptung trägt, der Rechnungsaussteller habe die abgerechnete Leistung nicht erbracht (vgl. FG Köln, Urteil v. 20.06.1996 – 7 K 5252/93, EFG 1997, 134; dazu BFH, Urteil v. 11.12.1997 – V R 28/97, UR 1998, 317; FG Münster, Urteil v. 20.02.2001 15 K 6920/98 U, EFG 2001, 714 m. Anm. Hoffmann [Revision eingelegt, Az. des BFH: V R 39/01]; FG Münster, Urteil v. 20.03.2001 – 15 K 4579/98 U, EFG 2001, 937; dazu BFH, Urteil v. 16.01.2003 – V R 45/01, ZfIR 2004, 85; FG Münster, Urteil v. 12.11.2002 – 15 K 7042/99, EFG 2003, 420 [Revision eingelegt, Az. des BFH: V R 61/02]; a. A. FG Rheinland-Pfalz, Urteil v. 27.06.2001 – 1 K 2209/99, EFG 2001, 1525 [Revision eingelegt, Az. des BFH: V R 82/01] und FG Niedersachen, Urteil v. 18.10.2001 – 5 K 237/96, EFG 2002, 361 m. Anm. Hoffmann = UR 2002, 33 m. Anm. Heidner [Revision eingelegt, Az. des BFH: V R 100/01]; dazu auch Klünemann, UStB 2002, 144 f.). Teilweise geht die Rechtsprechung sogar noch weiter und vertritt die Auffassung, dass die Null-Regelung selbst dann Anwendung finden kann, wenn die Leistung möglicherweise oder tatsächlich von einem unbekannten Hintermann erbracht wurde, weil – anders als beim inländischen Leistungsbezug – das mehrwertsteuerliche Gleichgewicht zwischen Umsatzbesteuerung und Vorsteuerabzug nicht gefährdet wird (vgl. FG Münster, Urteil v. 20.02.2001 – 15 K 6920/98, EFG 2001, 714 m. Anm. Hoffmann [Revision eingelegt, Az. des BFH: V R 39/01]; FG Münster, Urteil v. 20.03.2001 – 15 K 4579/98 U, EFG 2001, 937; dazu BFH, Urteil v. 16.01.2003 – V R 45/01, ZfIR 2004, 85).

e) als Ort der folgenden Dienstleistungen, die an ausserhalb der Gemeinschaft ansässige Empfänger oder an innerhalb der Gemeinschaft, jedoch ausserhalb des Landes des Dienstleistenden ansässige Steuerpflichtige erbracht werden, der Ort, an dem der Empfänger den Sitz seiner wirtschaftlichen Tätigkeit oder eine feste Niederlassung hat, für welche die Dienstleistung erbracht worden ist, oder in Ermangelung eines solchen Sitzes oder einer solchen Niederlassung sein Wohnort oder sein üblicher Aufenthaltsort:
– ...
– Gestellung von Personal,
– ...

...

Artikel 17 **Entstehung und Umfang des Rechts auf Vorsteuerabzug**

...

(2) Soweit die Gegenstände und Dienstleistungen für Zwecke seiner besteuerten Umsätze verwendet werden, ist der Steuerpflichtige befugt, von der von ihm geschuldeten Steuer folgende Beträge abzuziehen:

a) die geschuldete oder entrichtete Mehrwertsteuer für Gegenstände und Dienstleistungen, die ihm von einem anderen Steuerpflichtigen geliefert wurden oder geliefert werden bzw. erbracht wurden oder erbracht werden,
...

Artikel 18 **Einzelheiten der Ausübung des Rechts auf Vorsteuerabzug**

(1) Um das Recht auf Vorsteuerabzug ausüben zu können, muss der Steuerpflichtige

a) über die nach Artikel 17 Absatz 2 Buchstabe a) abziehbare Steuer eine nach Artikel 22 Absatz 3 ausgestellte Rechnung besitzen;
...

d) bei der Entrichtung der Steuer als Abnehmer oder Dienstleistungsempfänger im Falle der Anwendung des Artikels 21 Nr. 1 die von jedem Mitgliedstaat vorgeschriebenen Förmlichkeiten erfüllen;
...

Artikel 21 **Steuerschuldner gegenüber dem Fiskus**

Die Mehrwertsteuer schuldet

1. im inneren Anwendungsbereich

a) der Steuerpflichtige, der eine steuerpflichtige Lieferung von Gegenständen durchführt bzw. eine steuerpflichtige Dienstleistung erbringt, mit Ausnahme der Dienstleistungen nach Buchstabe b).

Wird die steuerpflichtige Lieferung von Gegenständen bzw. die steuerpflichtige Dienstleistung von einem nicht im Inland ansässigen Steuerpflichtigen bewirkt bzw. erbracht, so können die Mitgliedstaaten die erforderlichen Regelungen treffen, nach denen die Steuer von einer anderen Person geschuldet wird. Als solche kann unter anderem ein Steuervertreter oder der Empfänger der steuerpflichtigen Lieferung von Gegenständen bzw. der steuerpflichtigen Dienstleistung bestimmt werden.

Die Steuer wird jedoch vom Empfänger der steuerpflichtigen Lieferung geschuldet, wenn folgende Voraussetzungen gegeben sind:
...
– die von dem nicht im Inland ansässigen Steuerpflichtigen ausgestellte Rechnung entspricht Artikel 22 Absatz 3.
...

b) der Empfänger einer in Artikel 9 Absatz 2 Buchstabe e) genannten Dienstleistung oder der Empfänger einer in Artikel 28b Teile C, D, E und F genannten Dienstleistung, der im Inland für Zwecke der Mehrwertsteuer erfasst ist, wenn die Dienstleistung von einem im Ausland ansässigen Steuerpflichtigen erbracht wird; die Mitgliedstaaten können jedoch vorsehen, dass der Dienstleistungserbringer die Steuer gesamtschuldnerisch zu entrichten hat;
...

Artikel 22 **Pflichten im inneren Anwendungsbereich**
...

(3) a) Jeder Steuerpflichtige hat für die Lieferungen von Gegenständen und die Dienstleistungen, die er an einen anderen Steuerpflichtigen oder an eine nichtsteuerpflichtige juristische Person bewirkt, eine Rechnung oder ein an deren Stelle tretendes Dokument auszustellen. ...
...

b) Die Rechnung muss getrennt den Preis ohne Steuer und den auf die einzelnen Steuersätze entfallenden Steuerbetrag sowie gegebenenfalls die Steuerbefreiung ausweisen.
...

c) Die Mitgliedstaaten legen die Kriterien fest, nach denen ein Dokument als Rechnung betrachtet werden kann.

5 Antwort des Europäischen Gerichtshofs

5.1 Vorsteuerabzug als integrierender, grundsätzlich nicht einschränkbarer Bestandteil der Mehrwertsteuer

Der EuGH weist in seinem Urteil einleitend darauf hin, dass ein die Mehrwertsteuer schuldender Steuerpflichtiger als Empfänger von Gegenständen oder Dienstleistungen das Recht auf Vorsteuerabzug nach Art. 17 Abs. 2 Bst. a der 6. MwSt-RL geltend machen kann. Nach ständiger Rechtsprechung des EuGH sei das in Art. 17 der 6. MwSt-RL geregelte Recht auf Vorsteuerabzug integrierender Bestandteil des Mechanismus der Mehrwertsteuer und könne grundsätzlich nicht eingeschränkt werden. Dieses Recht kann für die gesamte Steuerbelastung der vorausgehenden Umsatzstufen sofort ausgeübt werden.[15] Durch die Regelung über den Vorsteuerabzug solle der Unternehmer vollständig von der im Rahmen seiner wirtschaftlichen Tätigkeit geschuldeten oder entrichteten Mehrwertsteuer entlastet werden. Das gemeinsame Mehrwertsteuersystem gewährleiste daher, dass alle wirtschaftlichen Tätigkeiten unabhängig von ihrem Zweck und ihrem Ergebnis in neutraler Weise steuerlich belastet werden, sofern diese Tätigkeiten selbst der Mehrwertsteuer unterliegen.[16]

15 Vgl. EuGH, Urteil v. 06.07.1995 – Rs. C-62/93 (BP Soupergaz), Slg. 1995, I-1883 = UR 1995, 404 Rz 18; und Urteil v. 21.03.2000 – Rs. C-110/98 – C-147/98 (Gabalfrisa u. a.), Slg. 2000, I-1577 = UR 2000, 208 Rz 43.

16 Vgl. in diesem Sinne EuGH, Urteil v. 14.02.1985 – Rs. C-268/83 (Rompelman), Slg. 1985, 655 = UR 1985, 199 Rz 19; Urteil v. 15.01.1998 – Rs. C-37/95 (Ghent Coal Terminal), Slg. 1998, I-1 = UR 1998, 149 Rz 15; Urteil v. 21.03.2000 – Rs. C-110/98 bis C-147/98 (Gabalfrisa u. a.), Slg. 2000, I-1577 = UR 2000, 208 Rz 44; Urteil v. 08.06.2000 – Rs. 98/98 (Midland Bank), Slg. 2000, I-4177 = UR 2000, 342 Rz 19; Urteil v. 22.02.2001 – Rs. 408/98 (Abbey National), Slg. 2001, I-1361 = UR 2001, 164 Rz 24; Urteil v. 27.11.2003 – Rs. C-497/01 (Zita Modes Sàrl), UR 2004, 19 Rz 38.

5.2 Erfordernis einer Rechnung als allgemeine Ausübungsvoraussetzung

Art. 18 Abs. 1 Bst. a der 6. MwSt-RL sieht hinsichtlich der Voraussetzungen des Vorsteuerabzugsrechts als allgemeine Regel vor, dass der Steuerpflichtige für den Vorsteuerabzug im Sinne des Art. 17 Abs. 2 Bst. a der 6. MwSt-RL eine nach Art. 22 Abs. 3 der 6. MwSt-RL ausgestellte Rechnung besitzen muss. Für den besonderen Fall, dass die Mehrwertsteuer nach Art. 21 Nr. 1 der 6. MwSt-RL vom Leistungsempfänger geschuldet wird, fordert Art. 18 Abs. 1 Bst. d der 6. MwSt-RL für den Vorsteuerabzug jedoch nicht ausdrücklich eine Rechnung, sondern nur die Erfüllung der vom jeweiligen Mitgliedstaat vorgeschriebenen Förmlichkeiten.

5.3 Ausnahme bei Übergang der Steuerschuldnerschaft auf den Leistungsempfänger

Aus dem Vorlagebeschluss des BFH ergibt sich, dass Herr Bockemühl im vorliegenden Fall grundsätzlich berechtigt ist, als Mehrwertsteuerschuldner das Vorsteuerabzugsrecht auszuüben. Er besitzt jedoch keine nach Art. 22 Abs. 3 der 6. MwSt-RL ausgestellte Rechnung. Daher stellt sich nach Ansicht des EuGH die Frage, ob bei einer Verlagerung der Steuerschuld – wie im vorliegenden Fall – nur Art. 18 Abs. 1 Bst. d oder auch Art. 18 Abs. 1 Bst. a der 6. MwSt-RL anwendbar ist.

Der EuGH führt dazu aus, dass Art. 22 Abs. 3 der 6. MwSt-RL in der im Ausgangsverfahren massgebenden Fassung das Verfahren der Steuerschuldverlagerung nicht ausdrücklich regelte. Bei Anwendung dieser Vorschrift ergeben sich daher Auslegungsschwierigkeiten, insbesondere hinsichtlich der Bestimmung, wonach die Angabe des Mehrwertsteuerbetrags Voraussetzung für die Ausübung des Vorsteuerabzugsrechts ist. Des Weiteren stellt der EuGH fest, dass Art. 21 Nr. 1 Bst. a der 6. MwSt-RL lediglich die Voraussetzungen nennt, unter denen der Empfänger einer Lieferung von Gegenständen zum Schuldner der Mehrwertsteuer bestimmt werden kann. Die Verlagerung der Steuerschuld tritt hingegen unabhängig von der Ausstellung einer Rechnung im Sinne des Art. 22 Abs. 3 der 6. MwSt-RL ein.

Art. 18 Abs. 1 Bst. a und d der 6. MwSt-RL sind nach Ansicht des EuGH folglich dahin gehend auszulegen, dass nur Art. 18 Abs. 1 Bst. d der 6. MwSt-RL auf das Verfahren der Steuerschuldverlagerung anwendbar ist. Ein Steuerpflichtiger, der als Empfänger einer Dienstleistung die darauf anfallende Mehrwertsteuer schuldet, braucht demnach für die Ausübung seines Rechts auf Vorsteuerabzug *keine* nach Art. 22 Abs. 3 der 6. MwSt-RL ausgestellte Rechnung zu besitzen und muss nur die Förmlichkeiten erfüllen, die der betroffene Mitgliedstaat in Wahrnehmung der ihm nach Art. 18 Abs. 1 Bst. d der 6. MwSt-RL eröffneten Möglichkeit vorgeschrieben hat.[17]

5.4 Erforderlichkeit und Angemessenheit der Förmlichkeiten

Die den Mitgliedstaaten durch Art. 18 Abs. 1 Bst. d der 6. MwSt-RL eröffnete Möglichkeit erlaube diesen zwar, die Förmlichkeiten für die Ausübung des Vorsteuerabzugsrechts bei einer Steuerschuldnerverlagerung vorzuschreiben. Diese Befugnis müsse jedoch im Einklang mit einem der Ziele der 6. MwSt-RL ausgeübt werden, das darin besteht, die Erhebung der Mehrwertsteuer und ihre Überprüfung durch die Steuerverwaltung sicherzustellen.[18] Ausserdem könne diese Befugnis nur ausgeübt werden, soweit die Auferlegung dieser Förmlichkeiten nicht wegen deren Zahl oder deren technischen Charakters die Ausübung des Vorsteuerabzugsrechts *praktisch unmöglich* macht oder *übermässig erschwert*.[19] Was Art. 18 Abs. 1 Bst. d der 6. MwSt-RL anbelangt, dürfe daher weder die Zahl noch der Umfang der für die Ausübung des Vorsteuerabzugsrechts zu erfüllenden Förmlichkeiten über das zur Gewährung der korrekten Anwendung des betreffenden Verfahrens der Steuerschuldverlagerung absolut *Notwendige* hinausgehen.[20]

In diesem Zusammenhang erfülle eine Rechnung zwar eine wichtige Dokumentationsfunktion, da sie überprüfbare Angaben enthalten kann. Im Falle einer Steuerschuldverlagerung muss jedoch die Feststellung, dass und in welcher Höhe der Steuerpflichtige als Leistungsempfänger Mehrwertsteuer schuldet, gerade auf Grundlage überprüfbarer Angaben getroffen worden sein. Verfüge die Steuerverwaltung jedoch über die Angaben, die für die Feststellung erforderlich sind, dass der Steuerpflichtige als Empfänger der fraglichen Leistung die Mehrwertsteuer schuldet, so dürfe sie hinsichtlich des Rechts des Steuerpflichtigen auf Abzug der Mehrwert-

17 EuGH, Urteil v. 01.04.2004 – Rs. C-90/02 (Gerhard Bockemühl), IStR 2004, 458 = UR 2004, 367 = UVR 2004, 197 = HFR 2004, 815 = BFH/NV Beilage 2004, 220 Rz 47.

18 Vgl. zu Art. 22 Abs. 3 Bst. c der 6. MwSt-RL: EuGH, Urteil v. 17.09.1997 – C-141/96 (Langhorst), Slg. 1997, I-5073 = UR 1997, 471 Rz 17.

19 Vgl. zu Art. 22 Abs. 3 Bst. b der 6. MwSt-RL: EuGH, Urteil v. 14.07.1988 – verbundene Rs. 123/87 und 330/87 (Jeunehomme), Slg. 1988, 4517 = UR 1989, 381 Rz 17.

20 EuGH, Urteil v. 01.04.2004 – Rs. C-90/02 (Gerhard Bockemühl), IStR 2004, 458 = UR 2004, 367 = UVR 2004, 197 = HFR 2004, 815 = BFH/NV-Beilage 2004, 220 Rz 50.

steuer *keine* zusätzlichen Voraussetzungen festlegen, die die Ausübung dieses Rechts verhindern können.[21]

Wenn also ein Steuerpflichtiger als Empfänger einer Dienstleistung zum Schuldner der darauf entfallenden Mehrwertsteuer bestimmt werde, könne die Steuerverwaltung nicht als zusätzliche Voraussetzung für das Vorsteuerabzugsrecht verlangen, dass er eine nach Art. 22 Abs. 3 der 6. MwSt-RL ausgestellte Rechnung besitzt. Ein derartiges Erfordernis würde nämlich dazu führen, dass der Steuerpflichtige einerseits als Dienstleistungsempfänger die entsprechende Mehrwertsteuer schuldet, anderseits aber Gefahr läuft, diese nicht abziehen zu können.[22]

Daher antwortet der EuGH auf die erste Frage, dass ein Steuerpflichtiger, der nach Art. 21 Nr. 1 der 6. MwSt-RL als Empfänger einer Dienstleistung die darauf entfallende Mehrwertsteuer schuldet, für die Ausübung seines Rechts auf Vorsteuerabzug keine nach Art. 22 Abs. 3 der 6. MwSt-RL ausgestellte Rechnung zu besitzen braucht.[23] Da der EuGH im Rahmen des Verfahrens der Steuerschuldverlagerung auf den Leistungsempfänger für dessen Vorsteuerabzug keine Rechnung fordert, brauchte er die Fragen des BFH nach dem notwendigen Rechnungsinhalt und nach den Folgen etwaiger Rechnungsmängel nicht mehr zu beantworten.

6 Anmerkungen

6.1 Neutralität der Mehrwertsteuer

Mit dem vorliegenden Urteil setzt der EuGH seine am Grundsatz der Neutralität der Mehrwertsteuer und deren Belastungsziel orientierte Rechtsprechung konsequent fort. Ein Vorgehen, das den Leistungsempfänger einerseits für die Mehrwertsteuer in Anspruch nehmen will, die auf die von ihm aus dem Ausland bezogenen Leistungen entfällt, ihm anderseits aber den entsprechenden Vorsteuerabzug verweigert, ist mit einer am Neutralitätsgrundsatz ausgerichteten Besteuerung unvereinbar und führt zu einer *systemwidrigen Belastungswirkung in der Unternehmerkette*.[24] Daher hat der EuGH zu Recht entschieden, dass die Inanspruchnahme des Leistungsempfängers als Steuerschuldner für die von ihm bezogene Leistung den Vorsteuerabzug *zwingend* nach sich zieht, und zwar nach dem Grundsatz der Belastungsneutralität *ohne* weitere Ausübungsvoraussetzungen.[25]

21 EuGH, Urteil v. 01.04.2004 – Rs. C-90/02 (Gerhard Bockemühl), IStR 2004, 458 = UR 2004, 367 = UVR 2004, 197 = HFR 2004, 815 = BFH/NV-Beilage 2004, 220 Rz 51.

22 EuGH, Urteil v. 01.04.2004 – Rs. C-90/02 (Gerhard Bockemühl), IStR 2004, 458 = UR 2004, 367 = UVR 2004, 197 = HFR 2004, 815 = BFH/NV-Beilage 2004, 220 Rz 52.

23 EuGH, Urteil v. 01.04.2004 – Rs. C-90/02 (Gerhard Bockemühl), IStR 2004, 458 = UR 2004, 367 = UVR 2004, 197 = HFR 2004, 815 = BFH/NV-Beilage 2004, 220 Rz 53.

24 So auch BFH, Urteil v. 17.06.2004 – V R 61/00 (Nachfolgeentscheidung zum EuGH-Urteil v. 01.04.2004 – Rs. C-90/02 [Gerhard Bockemühl]), online abrufbar unter www.bundesfinanzhof.de, der in richtlinienkonformer Auslegung des § 52 Abs. 2 UStDV a. F. die Anwendung der sog. Nullregelung für geboten hält (vgl. dazu bereits Fn 4). Dadurch wird Herr Bockemühl in der Abschlussentscheidung des Revisionsverfahrens vor dem BFH im Ergebnis so gestellt, wie er nach der 6. MwSt-RL zu stellen ist: «Er ist zwar gemäss Art. 21 der 6. MwSt-RL der Steuerschuldner gegenüber dem Fiskus für die von ihm bezogene Leistung; gleichzeitig ist er aber auch nach Art. 17 der 6. MwSt-RL zum Vorsteuerabzug berechtigt, so dass sich die geschuldete Mehrwertsteuer und die Vorsteuer ausgleichen.»

25 Zustimmend auch Nieskens, UR 2004, 441 (448). Aus der Entscheidung ergeben sich bedeutende Erleichterungen gegenüber der bisherigen Praxis in einigen EU-Mitgliedstaaten. Diese gelten in der Bundesrepublik Deutschland nach zutreffender Auffassung auch und gerade für die Neuregelung des ab dem 01.01.2002 geltenden § 13b UStG, der die Verlagerung der Steuerschuld erstmals im deutschen UStG eingeführt hat (so auch Tehler, EuGH-URep 2004, 64 [65]; Wager, UVR 2004, 203; zweifelnd Lohse, Stbg 2004, 225; ders., BB 2004, 1663 [1664]). In diesem Zusammenhang ist zunächst darauf hinzuweisen, dass das Bundesministerium der Finanzen, Schr. v. 05.12.2001 – IV D 1 – S 7279 – 5/01 zur Einführung der Steuerschuldnerschaft des Leistungsempfängers (§ 13b UStG n. F.), UR 2002, 102 Rz 18 eine Rechnung als Voraussetzung für den Vorsteuerabzug *nicht* erwähnt. Auch in der amtlichen Gesetzesbegründung zu Art. 15 Abs. 1 Nr. 4 UStG n. F. – ebenfalls eingeführt durch Steueränderungsgesetz 2001 v. 20.12.2001 (BGBl I 2001, 3794) – heisst es ausdrücklich: «Art 15 Abs. 1 Nr. 4 UStG ermöglicht dem Leistungsempfänger den Vorsteuerabzug für die Steuer, die er als Leistungserbringer nach § 13b Abs. 2 UStG schuldet. (...) Damit wird eine Entlastung des Unternehmers in dem Voranmeldungszeitraum erreicht, in dem die geschuldete Steuer vom Leistungsempfänger angemeldet wird» (Regierungsentwurf zum Steueränderungsgesetz 2001, Bundestags-Drucksache 14/6877, zu Art. 14, zu Nr. 7a). Dass bei Verlagerung der Steuerschuld auch nach gegenwärtiger Rechtslage keine Rechnung als Ausübungsvoraussetzung für den Vorsteuerabzug erforderlich ist, wird auch nicht dadurch in Frage gestellt, dass in den ab dem 01.01.2004 geltenden Neuregelungen über den Rechnungsinhalt, die sich in Art. 22 Abs. 3 Bst. b elfter Gedankenstrich der 6. MwSt-RL seit der Neufassung durch die sog. Rechnungsrichtlinie – Richtlinie des Rates v. 20.12.2001 zur Änderung der Richtlinie 77/388/EWG mit dem Ziel der Vereinfachung, Modernisierung, Harmonisierung der mehrwertsteuerlichen Anforderungen an die Rechnungstellung (ABl EU Nr. L 15/2001, 24) – und dem darauf beruhenden § 14a Abs. 5 UStG n. F. – eingeführt durch Steueränderungsgesetz 2003 v. 15.12.2003 (BGBl I 2003, 2645) – finden, eine Pflicht geschaffen wurde, im Falle der Steuerschuldnerschaft des Leistungsempfängers eine Rechnung mit dem Hinweis darauf auszustellen, dass die Leistung der Verlagerung der Steuerschuld unterliegt. Die fraglichen Bestimmungen regeln nicht die Voraussetzungen für den Vorsteuerabzug und wurden daher vom EuGH als Argument der EU-Kommission für ihre Auffassung, auch im Falle der Steuerschuldverlagerung sei eine Rechnung für den Vorsteuerabzug erforderlich, zu Recht verworfen (vgl. EuGH, Urteil v. 01.04.2004 – Rs. C-90/02 [Gerhard Bockemühl] Rz 26/44).

6.2 Steuerschuldverlagerung zwecks Sicherstellung des inländischen Mehrwertsteuer-Aufkommens

Grundsätzlich entspricht es dem System der Mehrwertsteuer, wenn derjenige die Mehrwertsteuer schuldet, der auch den Umsatz bewirkt hat.[26] Die Verlagerung der Mehrwertsteuerschuld auf den Leistungsempfänger ist damit grundsätzlich nicht systemgerecht, lässt sich aber dennoch rechtfertigen: Die Verlagerung der Steuerschuldnerschaft auf den Leistungsempfänger dient der *Sicherstellung des inländischen Mehrwertsteueraufkommens*.[27] Bei den in Art. 21 Nr. 1 der 6. MwSt-RL genannten Umsätzen eines im Ausland ansässigen Unternehmers rechtfertigt sich die Steuerschuldnerschaft des Leistungsempfängers mit der Schwierigkeit oder gar Unmöglichkeit des Steuergläubigers, den nicht im Inland ansässigen Unternehmer zu besteuern, da die Hoheitsgewalt – vorbehaltlich etwaiger Amtshilfeabkommen mit anderen Staaten[28] – an der Grenze endet.[29] Insbesondere wird die Gefahr vermieden, dass der leistende Unternehmer die von ihm geschuldete Steuer nicht abführt, der Empfänger aber gleichwohl den Vorsteuerabzug geltend macht.[30] Daneben kommt es durch die Verlagerung der Steuerschuld zu erheblichen administrativen Erleichterungen für die ausländischen Unternehmer, aber auch für die inländischen Steuerbehörden.

Dieselben gesetzgeberischen Erwägungen haben in der Schweiz zur Einführung des Steuertatbestandes des Bezugs von Dienstleistungen von Unternehmen mit Sitz im Ausland nach Art. 10 MWSTG geführt.[31]

6.3 Reverse-Charge-System im schweizerischen Mehrwertsteuergesetz

Danach gilt Folgendes:

– Erbringt ein ausländischer Unternehmer, der in der Schweiz nicht steuerpflichtig ist, Dienstleistungen, die gemäss Art. 14 Abs. 3 MWSTG (sog. Katalogleistungen) als im Inland erbracht gelten, so wird der ausländische Unternehmer grundsätzlich nicht steuerpflichtig, sondern ist gemäss Art. 10 Bst. a in Verbindung mit Art. 24 und Art. 25 Abs. 1 Bst. c MWSTG von der subjektiven Steuerpflicht grundsätzlich ausgenommen.[32] Optiert der leistende Unternehmer nicht nach Art. 27 MWSTG für die Steuerpflicht, verlagert sich gemäss Art. 10 Bst. a in Verbindung mit Art. 24 MWSTG die Mehrwertsteuerschuld auf den inländischen Dienstleistungsempfänger, sofern dieser ohnehin steuerpflichtig ist[33] oder im Kalenderjahr für mehr als CHF 10 000 Dienstleistungen von Unternehmen mit Sitz im Ausland bezieht[34].
– Dienstleistungen ausländischer Unternehmer, die gemäss Art. 14 Abs. 1 MWSTG dem Erbringerorts-

26 So auch in der Schweiz (vgl. VOGEL, 355).

27 Vgl. für die Bundesrepublik Deutschland: Regierungsentwurf zum Steueränderungsgesetz 2001, Bundesrats-Drucksache 399/01, Begründung zu Art. 14, zu Nr. 4 – zu § 13b UStG n. F.

28 Vgl. Richtlinie 77/799/EWG des Rates v. 19.12.1977 über die gegenseitige Amtshilfe zwischen den zuständigen Behörden der EU-Mitgliedstaaten im Bereich der direkten Steuern – Amtshilfe-Richtlinie (ABl EU Nr. L 336/1977, 15); zuletzt geändert durch:
– Richtlinie 2003/93/EG des Rates v. 07.10. 2003 zur Änderung der Richtlinie 77/799/EWG über die gegenseitige Amtshilfe zwischen den zuständigen Behörden der Mitgliedstaaten im Bereich der direkten und indirekten Steuern (ABl EU Nr. L 264/2003, 23) sowie Richtlinie 2004/56/EG vom 21.04.2004 zur Änderung der Richtlinie 77/799/EWG über die gegenseitige Amtshilfe zwischen den zuständigen Behörden der Mitgliedstaaten im Bereich der direkten Steuern, bestimmter Verbrauchsteuern und der Steuern auf Versicherungsprämien (ABl EU Nr. L 127/2004, 70);
– Richtlinie 2003/49/EG vom 03.06.2003 über eine gemeinsame Steuerregelung für Zahlungen von Zinsen und Lizenzgebühren (ABl EU Nr. L 157/2003, 49) sowie die Erweiterung des Geltungsbereichs der Richtlinie auf die am 01.05.2004 beigetretenen Staaten durch Richtlinie 2003/66/EG vom 26.04.2004 (ABl EU Nr. L 168/2004, 35);
– Verordnung (EG) Nr. 1798/2003 über die Zusammenarbeit der Verwaltungsbehörden auf dem Gebiet der Mehrwertsteuer (ABl EU Nr. L 264/2003,1).

29 Vgl. STADIE, in: RAU/DÜRRWÄCHTER, UStG, § 13b Rz 2.

30 Vgl. LANGER, in: REISS/KRÄUSEL/LANGER, UStG, § 13b Rz 12.

31 Vgl. Bericht WAK-N: Bericht der Kommission für Wirtschaft und Abgaben des Nationalrats zur Parlamentarischen Initiative über ein Bundesgesetz über die Mehrwertsteuer (Dettling) v. 28.08.1996 (BBl 1996 V 713 [736]), Begr. zu Art. 10 MWSTG: «Aus Praktikabilitätsgründen (insbesondere wegen des Problems der Vollstreckbarkeit) drängt es sich jedoch auf, anstelle des Leistungserbringers ausnahmsweise den Empfänger für den Bezug solcher Dienstleistungen der Steuerpflicht zu unterstellen.»

32 Als *Rückausnahme* zur Ausnahme von der subjektiven Steuerpflicht hat der Gesetzgeber in Art. 25 Abs. 1 Bst. c 2. Halbsatz MWSTG allerdings vorgesehen, dass ausländische Unternehmer, die im Inland steuerbare Telekommunikationsdienstleistungen im Sinne des Art. 14 Abs. 3 Bst. e MWSTG (vgl. dazu: Art. 1 der Verordnung zum Bundesgesetz über die Mehrwertsteuer v. 29.03.2000 – SR 641.20 [MWSTGV]) an nicht steuerpflichtige Empfänger erbringen, steuerpflichtig werden, sofern die allgemeinen Voraussetzungen für die Steuerpflicht gemäss Art. 21 MWSTG erfüllt sind.

33 In diesem Fall hat der Dienstleistungsempfänger gemäss Art. 24 Satz 3 MWSTG sämtliche Dienstleistungsbezüge von Unternehmen mit Sitz im Ausland zu deklarieren, kann aber bei Unterschreiten der Betragsgrenze von CHF 10 000 gleichzeitig den Vorsteuerabzug geltend machen, und zwar *unabhängig* davon, ob die Dienstleistungen für steuerbare Zwecke bestimmt sind (vgl. WL 2001 Rz 516).

34 In diesem Fall wird der Dienstleistungsempfänger gemäss Art. 24 Satz 1 und 2 MWSTG (beschränkt) steuerpflichtig, muss sich innert 60 Tagen nach Ablauf des Kalenderjahres unaufgefordert bei der ESTV anmelden und die Mehrwertsteuer abführen (vgl. auch SB02 Ziff. 5).

prinzip unterliegen, gelten als im Ausland erbracht. Dennoch kann es gemäss Art. 10 Bst. b in Verbindung mit Art. 24 MWSTG zu einer Mehrwertsteuerschuld des inländischen Empfängers kommen, soweit dieser die bezogenen Dienstleistungen zur Nutzung und Auswertung im Inland verwendet.[35]

– Erbringt ein ausländischer Unternehmer hingegen Dienstleistungen, deren Leistungsort gemäss Art. 14 Abs. 2 MWSTG im Inland liegt[36], wird er bei Überschreiten der massgeblichen Umsatzgrenzen im Inland subjektiv steuerpflichtig.[37] Er muss sich also im Inland registrieren lassen und die Mehrwertsteuer auf diesen Dienstleistungen entrichten. Eine Verlagerung der Mehrwertsteuerschuld auf den Leistungsempfänger findet nicht statt.[38]

6.4 Rechnung als Transportmittel des Vorsteuerabzugs

Im Mehrwertsteuersystem in Form einer *Netto-Allphasensteuer mit Vorsteuerabzug* hat die Rechnung eine über den blossen Buchungsbeleg hinausgehende zentrale Bedeutung.[39] Der leistende Unternehmer erklärt durch den Ausweis der Mehrwertsteuer[40] konkludent, dass er diese bereits an die Steuerbehörden abgeführt hat oder noch abführen wird.[41] Er verschafft so dem Leistungsempfänger gegenüber den Steuerbehörden die Möglichkeit, die in der Eingangsrechnung ausgewiesene Mehrwertsteuer als Vorsteuer abzuziehen und die eigene Steuerschuld zu mindern. Die Rechnung wird damit zum *Transportmittel für den Vorsteuerabzug* und stellt, wie es Generalanwalt Slynn in den verbundenen Rs. Jeunehomme[42] ausgedrückt hat, die «Eintrittskarte» für das Recht auf Vorsteuerabzug dar.[43]

6.5 Ausnahme: Leistungsempfänger als Steuerschuldner

Liegt nun aber ein Fall vor, in dem der *Leistungsempfänger* die Mehrwertsteuer schuldet und entrichtet, hat die Rechnung offenkundig nicht dieselbe Bedeutung, wie wenn der leistende Unternehmer selbst Steuerschuldner ist.[44] Da der im Ausland ansässige Unternehmer bei der Verlagerung der Mehrwertsteuerschuld auf den inländischen Leistungsempfänger als besteuert gilt, entfällt die *Regelfunktion* einer ordnungsgemässen Rechnung als Hilfsmittel bei der Besteuerung des leistenden Unternehmers.[45] Ein Steuerausfall beim Steuergläubiger kann nicht eintreten.[46] Eine Versagung des Vorsteuerabzugs mangels Eingangsrechnung würde deshalb im Falle der

35 Von einer *Verlagerung* der Mehrwertsteuerschuld auf den Leistungsempfänger kann insoweit nicht gesprochen werden. Vielmehr ist durch die befremdliche gesetzliche Regelung eine *Doppelbesteuerung* vorprogrammiert (so auch Camenzind/Honauer/Vallender, 122 Rz 300 und Buchel, Art. 19 Rz 21): *erstens* eine Besteuerung des leistenden Unternehmers im Ausland (soweit eine Art. 14 Abs. 1 MWSTG entsprechende Bestimmung existiert) und *zweitens* eine Besteuerung des Leistungsempfängers im Inland. Dies hat wohl auch die ESTV erkannt und aus den Regeln über die Bestimmung des Leistungsortes den nach Auffassung des Verfassers rechtssystematisch zwingenden Schluss gezogen, dass Dienstleistungen im Sinne des Art. 14 Abs. 1 MWSTG als am Ort des Sitzes des leistenden Unternehmers genutzt und ausgewertet gelten (vgl. MB06 Ziff. 3.3). Die rechtssystematische Bedeutung des Art. 14 Abs. 1 MWSTG besteht gerade darin, eine eindeutige Bestimmbarkeit des Leistungsortes in jenen Fällen herbeizuführen, in denen die Bestimmung des Verbrauchsortes nur schwer durchführbar ist.

36 Dies sind namentlich Dienstleistungen, welche im Zusammenhang mit Grundstücken erbracht werden (Art. 14 Abs. 2 Bst. a MWSTG), und Dienstleistungen, für welche der Tätigkeits- oder Beförderungsort massgebend ist (Art. 14 Abs. 2 Bst. b, c und d MWSTG).

37 Vgl. Robinson, ST 1999, 1015 (1022).

38 Vgl. dazu bereits Fn 10.

39 Vgl. aus Schweizer Sicht ausführlich dazu: Hatzinger, StR, 650 ff. – allerdings ohne Berücksichtigung grenzüberschreitender Sachverhalte und der Besonderheiten des Dienstleistungsbezugs aus dem Ausland.

40 Die übrigen Angaben auf der Rechnung haben für den Vorsteuerabzug keine unmittelbare Funktion. Lediglich in prüfungstechnischer Hinsicht kommt diesen Angaben eine Bedeutung zu, weil sie es dem prüfenden Beamten erleichtern, ersichtlich nicht zum Vorsteuerabzug berechtigende Rechnungen auszusondern (vgl. Stadie, in: Rau/Dürrwächter, UStG, § 14 Rz 36).

41 Noch weiter gehend: Schlussanträge des Generalanwalts Jacobs v. 23.10.2003 – Rs. C-90/02 (Gerhard Bockemühl), online abrufbar unter curia.eu.int, Rz 46: «Soll Mehrwertsteuer abgezogen werden, muss ein Beweis für deren Entrichtung vorliegen. Im Rahmen des Mehrwertsteuersystems ist die Rechnung ein wichtiges und wahrscheinlich das eindeutigste Mittel zur Erbringung dieses Beweises.» Vgl. dazu auch: Serafini, GStB 2003, 485.

42 Rs. 123/87 und 330/87.

43 Slg. 1988, 4517 (4534).

44 Birkenfeld, Umsatzsteuer-Handbuch, § 156 Rz 181.1.

45 Stadie, in: Rau/Dürrwächter, UStG, § 18 Rz 969.1.

46 Dies ist eine Folge der sog. Nachholwirkung: Der inländische Leistungsempfänger kann von der für seine Ausgangsumsätze geschuldeten Mehrwertsteuer nicht die auf den ihm gegenüber erbrachten Vorleistungen des im Ausland ansässigen Leistungserbringers lastende Steuer als Vorsteuer abziehen. Er hat keine Rechnung mit Steuerausweis erhalten, wodurch sich für ihn eine höhere Steuerzahllast ergibt, die den Steuerausfall ausgleicht, der durch die Nichtbesteuerung der Umsätze bei dem nicht im Inland ansässigen Unternehmer eingetreten ist. Vgl. dazu insbesondere: FG Münster, Urteil v. 20.02.2001 – 15 K 6920/98 U, EFG 2001, 714 m. Anm. Hoffmann (Revision eingelegt, Az. des BFH: V R 39/01); im Ergebnis übereinstimmend: FG Nürnberg, Urteil v. 08.02.2000 – II 249/99, EFG 2000, 829 (Revision eingelegt, Az. des BFH: V R 14/00); FG Münster, Urteil v. 20.03.2001 – 15 K 4579/98 U, EFG 2001, 937; dazu BFH, Urteil v. 16.01.2003 – V R 45/01, ZfIR 2004, 85.

Steuerschuldverlagerung auf den Leistungsempfänger auch gegen den Neutralitätsgrundsatz verstossen.[47]

Insbesondere für den Fall, dass der Leistungsempfänger *voll zum Vorsteuerabzug berechtigt* ist, ist kein berechtigtes Interesse der Steuerbehörden ersichtlich, die Höhe und Rechtmässigkeit der deklarierten Steuer zu prüfen.[48] Dies gilt grundsätzlich aber auch dann, wenn der Leistungsempfänger nicht zum vollen Vorsteuerabzug berechtigt ist oder wenn die bezogenen Leistungen nicht für unternehmerische Zwecke verwendet werden. Zwar besteht in diesen Fällen das Risiko, dass bei der Gewährung des Vorsteuerabzugs ohne Rechnung des leistenden Unternehmers der Leistungsempfänger die Vorsteuern aus Leistungen geltend macht, die nicht für seinen unternehmerischen Bereich bezogen wurden. Dies könnte möglicherweise durch die Bezeichnung der Leistung in seiner Rechnung offenbar werden.[49] Kann aber der Leistungsempfänger die zum Vorsteuerabzug berechtigende Verwendung anderweitig nachweisen, besteht keine Veranlassung, die angemeldete Steuer vom Vorsteuerabzug auszuschliessen.[50] Für die Ausübung des Vorsteuerabzugs ist daher im Falle der Steuerschuldverlagerung auf den Leistungsempfänger *keine* Rechnung erforderlich, sondern es genügt die Anmeldung der Steuer.[51]

6.6 Folgerungen für die schweizerische Mehrwertsteuer

Die vorstehenden Ausführungen orientieren sich an allgemeinen Prinzipien des Mehrwertsteuerrechts:

– dem tragenden Grundsatz der *Neutralität* der Mehrwertsteuer, welchem das Recht auf Vorsteuerabzug zugrunde liegt;
– dem Sinn und Zweck der Regelungen zur Verlagerung der Mehrwertsteuerschuld auf den Leistungsempfänger, d. h. der *Sicherstellung des inländischen Mehrwertsteueraufkommens*; und nicht zuletzt
– der im Falle der Steuerschuldverlagerung auf den Leistungsempfänger *fehlenden Regelfunktion* einer ordnungsgemässen Rechnung bei der Besteuerung, die auch im schweizerischen Mehrwertsteuersystem uneingeschränkte Geltung beanspruchen können.

Daher vertreten namhafte Autoren zum schweizerischen MWSTG zu Recht die Auffassung, die Ausübung des Vorsteuerabzugsrechts für die auf dem Bezug von Dienstleistungen von Unternehmen mit Sitz im Ausland bezahlte Steuer sei nicht vom Besitz einer Rechnung, sondern allein von der *Deklaration* der übergegangenen Steuer für die bezogenen Dienstleistungen abhängig.[52]

6.7. Auffassung der Eidg. Steuerverwaltung

Die ESTV ist hingegen der Ansicht, dass (auch) beim Bezug von Dienstleistungen von Unternehmen mit Sitz im Ausland Rechnungen vorliegen müssen, die den formellen Anforderungen des Art. 37 Abs. 1 MWSTG entsprechen, um das Recht auf Vorsteuerabzug ausüben zu können. Insbesondere sei es erforderlich, dass die Rechnungen des ausländischen Leistungsbringers folgende Angaben enthalten:

– Name und Adresse des ausländischen Leistungserbringers;
– Name und Adresse des inländischen Leistungsempfängers;
– Datum oder Zeitraum der bezogenen Dienstleistungen;
– genaue Umschreibung der bezogenen Dienstleistungen (Art und Umfang);
– Angabe des Betrages (in ausländischer Währung, ggf. in CHF), der für die bezogenen Dienstleistungen zu bezahlen ist.[53]

Mangelhaft ausgestellte Belege können nach dieser Verwaltungsauffassung nicht nur den Vorsteuerabzug für bezogene Inlandsleistungen verhindern, sondern auch bei Dienstleistungsbezügen von Unternehmen mit Sitz im Ausland «die selbst deklarierte Steuer von einem Durchlaufposten zu einer definitiven Steuerbelastung werden lassen».[54]

47 Vgl. BFH, Beschl. v. 18.07.2001 – V B 198/00, UR 2002, 31 mit Verweis auf EuGH, Urteil v. 19.09.2000 – Rs. C-454/98 (Schmeink & Cofreth und Manfred Strobel), UR 2000, 470 Rz 59; aber auch BFH, Urteil v. 17.06.2004 – V R 61/00 (Nachfolgeentscheidung zum EuGH-Urteil v. 01.04.2004 – Rs. C-90/02 (Gerhard Bockemühl), online abrufbar unter www.bundesfinanzhof.de.

48 Robisch, UR 2002, 307 (312).

49 Vgl. Fn 40.

50 Zweifelhaft erscheint insbesondere die Aussage, zutreffende Angaben des leistenden Unternehmers über Art und Umfang der Leistung seien erforderlich als «Nachweis dafür, dass die Leistung für das Unternehmen bezogen wurde» (so aber Abschnitt 192 Abs. 15 Satz 1 der deutschen Umsatzsteuer-Richtlinien 2000 [UStR] v. 10.12.1999, BStBl I 1999, Sondernummer 2). Die Beschreibung der Leistung besagt nichts über deren tatsächliche Verwendung, da diese von der Entscheidung des Empfängers abhängt.

51 Birkenfeld, Umsatzsteuer-Handbuch, § 156 Rz 192.; vgl. auch Bundesministerium der Finanzen, Schr. v. 05.12.2001 – IV D 1 – S 7279 – 5/01, UR 2002, 102 Rz 18 erwähnt eine Rechnung nicht als Voraussetzung für den Vorsteuerabzug.

52 Baumgartner, Art. 38 Rz 30; Camenzind/Honauer/Vallender, 472 f. Rz 1385 f.

53 Vgl. die auf der Website der ESTV veröffentlichte Rechtsauskunft zu Art. 37 MWSTG: www.estv.admin.ch/data/mwst/d/rechtsausk/art37.html und Praxisforum MWST, StR 2003, 232.

54 So ausdrücklich in: Praxisforum MWST, StR 2003, 232.

Diese Ansicht wird zu Recht kritisiert: Zum einen findet sie keine Stütze im Wortlaut des Gesetzes, weil der Vorsteuerabzug gemäss Art. 38 Abs. 1 Bst. b MWSTG allein an die Deklaration der Steuer anknüpft. Zum anderen wird dem Dienstleistungsempfänger eine Pflicht auferlegt, die er im Zweifel gar nicht erfüllen kann.[55] Wenn der ausländische Unternehmer sich nämlich nicht bereit erklärt, eine Rechnung nach den Vorstellungen der ESTV zu erteilen, so wird dem inländischen Leistungsempfänger die Ausübung des Vorsteuerabzugsrechts praktisch unmöglich gemacht.

6.8 Fazit

Es bleibt zu hoffen, dass die ESTV das hier besprochene Bockemühl-Urteil zum Anlass nimmt, ihre bisherige, restriktive Verwaltungsauffassung unter Beachtung des Grundsatzes der Belastungsneutralität der Mehrwertsteuer und des gesetzgeberischen Willens, die Sicherstellung des inländischen Besteuerungsaufkommens bei weitest gehender Vereinfachung des Verfahrens für den inländischen Fiskus und den inländischen Leistungsempfänger zu erreichen, grundlegend zu überdenken.

Nachdem das schweizerische Mehrwertsteuerrecht in weiten Teilen mit dem Mehrwertsteuerrecht der EU übereinstimmt, können nach der inzwischen gefestigten Rechtsprechung des Bundesgerichtes auch Gesetzgebung, Lehre und Rechtsprechung in der EU zur Beurteilung herangezogen werden.[56] Das Mehrwertsteuersystem der EU stellt insoweit «eine nicht zu vernachlässigende Erkenntnisquelle und Interpretationshilfe dar, soweit der schweizerische Gesetzgeber nicht ausdrücklich und bewusst von der EU-Regelung abweicht».[57] Dies ist angesichts der gemeinsamen teleologischen und rechtssystematischen Grundlagen bei der Besteuerung im Verfahren der Steuerschuldverlagerung auf den Leistungsempfänger ersichtlich nicht der Fall.

Literatur

BAUMGARTNER IVO P., Art. 38 MWST, in: Diego Clavadetscher/Pierre-Marie Glauser/Gerhard Schafroth (Hrsg.), Kommentar zum Bundesgesetz über die Mehrwertsteuer, Basel/Genf/München 2000

BIRKENFELD WOLFRAM, Das grosse Umsatzsteuer-Handbuch, 3. A., Köln 1998 (Loseblattsammlung, einschliesslich 34. Ergänzungslieferung [April 2004])

BUCHEL NICOLAS, Art. 19 MWStG, in: Diego Clavadetscher/Pierre-Marie Glauser/Gerhard Schafroth (Hrsg.), Kommentar zum Bundesgesetz über die Mehrwertsteuer, Basel/Genf/München 2000

CAMENZIND ALOIS/HONAUER NIKLAUS/VALLENDER KLAUS A., Handbuch zum Mehrwertsteuergesetz (MWSTG), 2. A., Bern/Stuttgart/Wien 2003

HATZINGER WOLFGANG, Zu den Formerfordernissen der zum Vorsteuerabzug zugelassenen Rechnungen in der Mehrwertsteuer, StR 2002, 650 ff.

HEIDNER HANS-HERMANN, Anmerkung zu Finanzgericht Niedersachsen, Urteil vom 18. Oktober 2001 – 5 K 237/96, UR 2002, 36 f.

HOFFMANN JÜRGEN, Anmerkung zu Finanzgericht Münster, Urteil vom 20. Februar 2001 – 15 K 6920/98 U, EFG 2001, 716
– Anmerkung zu Finanzgericht Niedersachsen, Urteil vom 18. Oktober 2001 – 5 K 237/96, EFG 2002, 363 f.

KLÜNEMANN MARTIN, Anmerkung zu Finanzgericht Niedersachsen, Urteil vom 18. Oktober 2001 – 5 K 237/96, UStB 2002, 144 f.

LOHSE CHRISTIAN, Anmerkungen zum Urteil des EuGH vom 1. April 2004 – Rs. C-90/02 (Gerhard Bockemühl), Stbg 2004, 225
– Rechnung und Vorsteuerabzug ab 1. 7. 2004 im Lichte neuester EuGH-Rechtsprechung, BB 2004, 1663 f.

NIESKENS HANS, Aktuelles zur EuGH-Rechtsprechung – Fünf Thesen zum besseren Missverständnis des EuGH, UR 2004, 441 ff.

RAU GÜNTER/DÜRRWÄCHTER ERICH/FLICK HANS/GEIST REINHOLD (Hrsg.), Kommentar zum Umsatzsteuergesetz, 8. A., Köln 1997 (Loseblattsammlung, einschliesslich 119. Ergänzungslieferung [August 2004]) (zit.: RAU/DÜRRWÄCHTER, UStG)

REISS WOLFRAM/KRÄUSEL JÖRG/LANGER MICHAEL (Hrsg.), Umsatzsteuergesetz (UStG) mit Nebenbestimmungen, Bonn/Berlin 1995 (Loseblattsammlung einschliesslich 48. Ergänzungslieferung [April 2004]) (zit.: REISS/KRÄUSEL/LANGER, UStG)

ROBINSON PHILIP, Dienstleistungen im neuen schweizerischen MWST-Gesetz, ST 1999, 1015 ff.

ROBISCH MARTIN, Nullregelung und Ohne-Rechnung-Geschäfte, UR 2002, 307 ff.

SERAFINI JÜRGEN, Rechnungsanforderungen bei Steuerschuldnerschaft des Leistungsempfängers, GStB 2003, 485

55 CAMENZIND/HONAUER/VALLENDER, 473 Rz 1385.

56 BGer, Urteil v. 04.03.2004 – 2A.452/2003 E 3.3.

57 BGer, Urteil v. 19.03.1998, BGE 124 II 124 E 6a, 203 f.

TEHLER HERMAN JOSEF, Vorsteuerabzug ohne Rechnung, EuGH-URep 2004, 64 f.

THOMA ALEXANDER/RATTINGER INGRID, Der Übergang der Steuerschuldnerschaft bei Bauleistungen, UStB 2004, 129 ff.

VELLEN MICHAEL, Anmerkung zu Bundesfinanzhof, Beschluss vom 22. November 2001 – V R 61/00, UStB 2002, 143 f.

VOGEL MANUEL R. V., Grenzüberschreitender Dienstleistungs- und Warenverkehr im Lichte der Mehrwertsteuer, Bern/Stuttgart/Wien 2003

WAGNER WILFRIED, Anmerkung zu Europäischer Gerichtshof, Urteil vom 1. April 2004 – Rs. C-90/02 (Gerhard Bockemühl), UVR 2004, 203

WEIGEL MARTIN, Anmerkung zu Bundesfinanzhof, Beschluss vom 18. Juli 2001 – V B 198/00, UStB 2002, 9 f.

WEIMANN RÜDIGER, Vorsteuerabzug in den Fällen der Steuerschuldnerschaft des Leistungsempfängers, UVR 2003, 185 f.

Praxisanweisungen

BUNDESMINISTERIUM DER FINANZEN, Schreiben vom 31. März 2004 – IV D 1 – S 7279 –104/04, Erweiterung der Steuerschuldnerschaft des Leistungsempfängers (§ 13b UStG) auf alle Umsätze, die unter das Grunderwerbsgesetz fallen, und auf bestimmte Bauleistungen, UR 2004, 257 ff.

– Schreiben vom 5. Dezember 2001 – IV D 1 – S 7279 –5/01, Einführung der Steuerschuldnerschaft des Leistungsempfängers (§ 13b UStG) zum 1. Januar 2002 durch das Steueränderungsgesetz 2001, UR 2002, 103 ff.

EIDG. STEUERVERWALTUNG, Merkblatt Nr. 06 – Merkblatt über grenzüberschreitende Dienstleistungen; Abgrenzung Lieferung/Dienstleistung, gültig seit dem 1. Januar 2001 (zit.: MB06)

– Praxisforum MWST: Vorsteuerabzug im Zusammenhang mit Dienstleistungsbezügen von Unternehmen mit Sitz im Ausland, StR 2003, 232
– Rechnungsstellung und Überwälzung der Steuer, www.estv.admin.ch/data/mwst/d/rechtsausk/art37.html
– Spezialbroschüre Nr. 02 – Steuerpflicht bei der Mehrwertsteuer, gültig seit dem 1. Januar 2001 (zit.: SB02)
– Wegleitung 2001 zur Mehrwertsteuer, Ausgabe Sommer 2001 (zit.: WL 2001)

Abkürzungen

BFH/NV	Sammlung der Entscheidungen des Bundesfinanzhofs
EFG	Entscheidungen der Finanzgerichte
EuGH-URep	EuGH-Umsatzsteuer-Report
GStB	Gestaltende Steuerberatung
HFR	Höchstrichterliche Finanzrechtsprechung
IStR	Internationales Steuerrecht
Slg.	Amtliche Sammlung der Rechtsprechung des EuGH
Stbg	Die Steuerberatung
UR	Umsatzsteuer-Rundschau
UStB	Umsatzsteuer-Berater
UVR	Umsatz- und Verkehrssteuer-Recht
ZfIR	Zeitschrift für Immobilienrecht