Grenzüberschreitende Erbringung elektronischer Dienstleistungen in der Mehrwertsteuer

Oktober 2022

Elektronische Dienstleistungen nehmen in hoch entwickelten Volkswirtschaften eine immer zentralere Rolle ein und haben durch die pandemiebedingten Veränderungen in der Arbeitswelt einen weiteren Schub erhalten.

Der Wirtschaftsstandort Liechtenstein verfügt über mehr als 5.100 Unternehmen, bietet mehr Arbeitsplätze an, als das Land Einwohner hat und weist eine breit diversifizierte Wirtschaftsstruktur mit einem auch im europäischen Vergleich sehr hohen Anteil an industrieller Fertigung auf. So werden (Stand 2019) über 40% der Bruttowertschöpfung von der Industrie und dem warenproduzierenden Gewerbe erwirtschaftet. Auf Dienstleistungen aus dem Bereich Finanz- und Versicherungswesen sowie der Rechts- und Steuerberatung sowie der Wirtschaftsprüfung entfallen hingegen im Vergleich etwas über 20% der Bruttowertschöpfung.

Sowohl die liechtensteinische Industrie als auch der liechtensteinische Dienstleistungssektor ist sehr stark exportorientiert und zeichnet sich nicht nur im Maschinen-, Geräte- und Anlagenbau, der Herstellung von Präzisionsinstrumenten und in den Bereichen der Dental- und Nahrungsmittelindustrie durch Hightech-Produkte höchster Qualität aus. Die Rohstoffe "Bildung" und "Daten" nehmen dabei einen immer höheren Stellenwert ein. Vor diesem Hintergrund erlangen auch grenzüberscheitend erbrachte Telekommunikations- und elektronische Dienstleistungen (wie bspw. Bereitstellen von Datenbanken und Software, Informationen, Texten, Schriften und das Erbringen von (nicht interaktiven) Fernunterrichtsleistungen) einen immer höheren Bedeutungsgehalt.

Da Liechtenstein als EWR-Mitgliedsstaat nicht den Bestimmungen der EU-Mehrwertsteuersystemrichtlinie unterliegt, erfordern grenzüberschreitende Leistungsbeziehungen zwischen Deutschland und Liechtenstein stets eine Beurteilung sowohl aus deutscher als auch aus liechtensteinischer Perspektive.

Telekommunikations- und elektronische Dienstleistungen im gegenseitigen Rechtsverständnis

Nach dem Recht Liechtensteins gelten als Telekommunikations- und elektronische Dienstleistungen im Sinne des Art. 10 Abs. 2 Bst. b MWSTG insbesondere:

a) Radio- und Fernsehdienstleistungen;
b) das Verschaffen von Zugangsberechtigungen, namentlich zu Festnetzen und Mobilfunknetzen und zur Satellitenkommunikation sowie zu anderen Informationsnetzen;
c) das Bereitstellen und Zusichern von Datenübertragungskapazitäten;
d) das Bereitstellen von Websites, Webhosting, Fernwartung von Programmen und Ausrüstungen;
e) das elektronische Bereitstellen von Software und deren Aktualisierung;
f) das elektronische Bereitstellen von Bildern, Texten und Informationen sowie das Bereitstellen von Datenbanken und Online-Speicherplatz;
g) das elektronische Bereitstellen von Musik, Filmen, E-Books und Spielen, einschliesslich Geld- und Glücksspielen.

Darüber hinaus ist bspw. bei mittels Smart Contract über die Blockchain automatisiert erbrachten Dienstleistungen in der Regel ebenfalls von elektronischen Dienstleistungen auszugehen.

Nicht erfasst sind im Besonderen Bildungsleistungen in interaktiver Form, die nach Art. 21 Abs. 2 Ziff. 11 MWSTG ausgenommen sind.

Nach dem Recht der EU und auch der Schweiz sind elektronisch erbrachte Dienstleistungen im Allgemeinen als Dienstleistungen zu verstehen, die über das Internet oder ein ähnliches elektronisches Netz erbracht werden, deren Erbringung aufgrund ihrer Art im Wesentlichen automatisiert und nur mit minimaler menschlicher Beteiligung erfolgt und ohne Informationstechnologie nicht

möglich wäre. Art. 7 und Anhang I MWSTVO ((EU) Nr. 282/2011) enthält eine umfangreiche Definition der erfassten Leistungen. Telekommunikations- und Rundfunkdienstleistungen werden umfassend in Art. 6a und 6b der MWSTVO definiert. Von den Fällen einer Dienstleistungskommission im Sinne des § 3 Abs. 11a UStG soll nachfolgend nicht ausgegangen werden.

Praxis-Hinweis: Steuer- und Rechtsberatungsdienstleistungen stellen in aller Regel keine elektronischen Dienstleistungen dar, da sie überwiegend von Menschen erbracht werden und das elektronische Medium lediglich als Kommunikationskanal dient (vgl. auch 3a.12 Abs. 6 UStAE).

Liechtensteinischer Dienstleister als Leistungserbringer – Dienstleistungen im Verhältnis B2B

Perspektive Liechtensteins

Nach dem Recht Liechtensteins ist die Leistung nur dann in Liechtenstein steuerbar, wenn der Ort der Leistung in Liechtenstein liegt. Für Dienstleistungen bestimmt sich der Ort der Leistung im Grundsatz nach den Bestimmungslandprinzip (Deutschland). Dies gilt mangels Eingreifens weiterer Ausnahmebestimmungen auch für Telekommunikations- und elektronische Dienstleistungen (Art. 8 Abs. 1 MWSTG). Die Leistung ist somit in Liechtenstein nicht steuerbar.

Perspektive Deutschlands

Aus der Perspektive des deutschen Leistungsempfängers erbringt der liechtensteinische Dienstleister in Deutschland eine sonstige Leistung im Inland gegen Entgelt und im Rahmen seines Unternehmens (§ 1 Abs. 1 Nr. 1 UStG). Da auch aus deutscher Sicht eine sonstige Leistung nach § 3 Abs. 9 UStG vorliegt, bestimmt sich der Leistungsort nach § 3a Abs. 2 UStG in Übereinstimmung mit der Sicht Liechtensteins ebenfalls nach dem Bestimmungslandprinzip, wonach der Leistungsort in Deutschland bzw. an dem Ort liegt, an dem der Leistungsempfänger sein Unternehmen betreibt.

In dieser Konsequenz stellt sich für den liechtensteinischen Dienstleister die Frage nach einer mehrwertsteuerlichen Registrierung in Deutschland. Das deutsche Recht kennt keine Registrierungswahlrechte oder eine freiwillige Registrierungsmöglichkeit. Ausländische Unternehmen (§ 13b Abs. 7 UStG) müssen sich in Deutschland registrieren lassen, wenn sie Umsätze erbringen, deren Leistungsort in Deutschland liegt und für die die Steuerschuld nicht auf den Leistungsempfänger übergeht. Liegen die Voraussetzungen einer Steuerpflicht in Deutschland vor, ist eine Registrierung für liechtensteinische Unternehmer beim Finanzamt Konstanz vorzunehmen.

Keine Registrierungspflicht besteht, wenn ein Fall des Reverse-Charge nach § 13b UStG vorliegt. Vorliegend sind die Voraussetzungen des § 13b Abs. 2 Nr. 1, Abs. 5 UStG erfüllt. Zwar bestimmt sich der Leistungsort nach § 3a Abs. 2 UStG, aber beim Leistungserbringer handelt es sich nicht um einen im übrigen Gemeinschaftsgebiet (§ 13b Abs. 1, Abs. 5 UStG), sondern um einen im Ausland (EU-Ausland oder Drittstaat) ansässigen Unternehmer. Für Telekommunikationsleistungen ist ferner § 13b Abs. 2 Nr. 12 UStG zu beachten. Zu beachten ist, dass es auch dann zur Umkehr der Steuerschuld kommt, wenn die Leistung zwar von einem Unternehmer, nicht aber für den unternehmerischen Bereich bezogen wird (§ 13b Abs. 5 Satz 7 UStG).

Im Ergebnis wechselt die Steuerschuldnerschaft des liechtensteinischen Dienstleisters auf den deutschen Leistungsempfänger. Die Rechnung ist netto auszustellen und idealerweise mit dem Hinweis "Steuerschuldnerschaft des Leistungsempfängers" zu versehen.

Dienstleistungen im Verhältnis B2C

Perspektive Liechtensteins

Aus der Perspektive eines liechtensteinischen Dienstleisters ergibt sich zur B2B-Konstellation kein Unterschied. Da es sich um eine Dienstleistung handelt, richtet sich der Leistungsort mangels Eingreifens weiterer Ausnahmebestimmungen im Grundsatz nach dem Bestimmungslandprinzip und ist daher in Liechtenstein nicht steuerbar.

Perspektive Deutschlands

Aus deutscher Perspektive liegt eine sonstige Leistung gegen Entgelt vor, die im Rahmen eines Unternehmens erbracht wird. Der Leistungsort bestimmt sich für B2C-Fälle abweichend vom Grundsatz des § 3a Abs. 1 UStG (Ursprungslandprinzip) nach § 3a Abs. 5 UStG, wonach die Bestimmung des Leistungsorts grundsätzlich dem Bestimmungslandprinzip folgt und der Leistungsort an dem Ort liegt an dem der Leistungsempfänger seinen Wohnsitz oder gewöhnlichen Aufenthalt (Deutschland) hat.

In dieser Konsequenz stellt sich für den liechtensteinischen Dienstleister die Frage nach einer mehrwertsteuerlichen Registrierung in Deutschland. Ein Übergang der Steuerschuld auf den Leistungsempfänger nach § 13b UStG scheidet im Verhältnis B2C aus. Ausgenommen sind Leistungen, die durch einen Unternehmer für dessen nicht unternehmerischen Bereich bezogen würden (§ 13b Abs. 5 Satz 7 UStG).

Für die mehrwertsteuerliche Registrierung ist für liechtensteinische Unternehmer das Finanzamt Konstanz zuständig. Die Rechnung ist brutto mit Ausweis der deutschen Mehrwertsteuer (grds. 19%) auszustellen.

Erbringt der liechtensteinische Dienstleister entsprechende Leistungen auch an nicht unternehmerische Empfänger in anderen EU-Mitgliedsstaaten und wird dort ebenfalls registrierungspflichtig, kann er zum One-Stop-Shop-Verfahren nach § 18i UStG optieren, womit er für alle EU-Mitgliedstaaten seine Registrierung und die mit dieser einhergehende Pflichten in einem EU-Mitgliedsstaat seiner Wahl bündeln kann. Mit Wirkung ab dem 1.7.2021 wurde der Anwendungsbereich des § 18i UStG deutlich erweitert. Ob eine Optierung sinnvoll ist, sollte im Einzelfall geprüft werden.

Praxis-Hinweis: In Zusammenhang mit Telekommunikation oder den Rundfunk- und Fernsehdienstleistungen ist die Regelung des § 3 Abs. 6 UStG zu beachten. Wird eine solche Leistung an eine nicht steuerpflichtige Person ausserhalb Deutschlands (bspw. in die Schweiz) erbracht und wird diese sonstige Leistung aber in

Deutschland genutzt oder ausgewertet, verlagert sich der Ort der Leistung ebenfalls nach Deutschland. In diesen Fällen kann eine Doppelbesteuerung eintreten, die sich in der Regel nicht oder nur mit einigem Aufwand beseitigen lässt, da die Mehrwertsteuer bislang keine Abkommen zur Vermeidung einer Doppelbesteuerung oder einer doppelten Nichtbesteuerung kennt. Auf elektronischem Weg erbrachte sonstige Leistungen sind von der Ausnahmeregelung nicht erfasst.

Deutscher Dienstleister als Leistungserbringer – Dienstleistungen im Verhältnis B2B

Perspektive Deutschlands

Aus der Perspektive eines deutschen Dienstleisters ist die Dienstleistung ebenfalls nur dann im Inland steuerbar, wenn der Ort der Leistung in Deutschland befindet. Für Dienstleistungen im B2B-Verhältnis richtet sich der Leistungsort mangels Eingreifens weiterer Ausnahmebestimmungen im Grundsatz nach dem Bestimmungslandprinzip und liegt am Ort des Empfängers und damit bspw. in Liechtenstein. Die Dienstleistung ist in Deutschland nicht steuerbar.

Perspektive Liechtensteins

Aus der Perspektive des liechtensteinischen Leistungsempfängers ist die Dienstleistung spiegelbildlich im Inland steuerbar, da der Ort der Leistung sich im Inland befindet (Bestimmungslandprinzip). In dieser Konsequenz stellt sich die Frage, ob sich der deutsche Dienstleister in Liechtenstein mehrwertsteuerlich registrieren lassen muss und eine Rechnung mit dem Ausweis der liechtensteinischen Mehrwertsteuer (7,7 %) auszustellen ist.

Die Frage nach einer Umkehr der Steuerschuldnerschaft – ähnlich § 13b UStG – stellt sich erst, nachdem festgestellt ist, ob der deutsche Leistungserbringer nach dem Recht Liechtensteins in Liechtenstein steuerpflichtig ist oder infolge dieser Leistung wird. Darüber hinaus ist bzgl. der Art des Leistungsempfängers zwischen steuerpflichtigen und nicht steuerpflichtigen Empfängern zu unterscheiden.

Erbringt der deutsche Dienstleister ausschliesslich von der Steuer ausgenommene oder befreite Leistungen oder Dienstleistungen, deren Ort sich nach Art. 8 Abs. 1 MWSTG/FL in Liechtenstein befindet, ist eine Registrierung nicht zwingend, aber freiwillig möglich. Dies gilt auch für telekommunikations- oder elektronische Dienstleistungen, die ausschliesslich an steuerpflichtige Empfänger erbracht werden. Die Befreiung von der Steuerpflicht gilt hingegen nicht, wenn Telekommunikations- oder elektronische Dienstleistungen an nicht steuerpflichtigen Empfänger erbracht werden.

Gilt keine Befreiungsregel, ist die Steuerpflicht nach den allgemeinen Regelungen zu bestimmen. Demnach ist ein ausländischer Unternehmer steuer- und registrierungspflichtig, wenn seine weltweit erzielten und nach liechtensteinischem Recht nicht steuerbefreiten Umsätze mehr als CHF 100.000 pro Jahr betragen. Für gewöhnlich sind daher nicht befreite Unternehmer ab dem ersten Schweizer Franken Umsatz in Liechtenstein obligatorisch steuerpflichtig.

Praxis-Hinweis: Bereits die Erbringung einer Leistung gegen Entgelt an einen nicht steuerpflichtigen Empfänger ist für die Befreiung von der Steuerpflicht schädlich.

Werden Telekommunikations- oder elektronische Dienstleistungen ausschliesslich an steuerpflichtige Empfänger erbracht und nicht auf die Steuerbefreiung verzichtet, ist die Rechnung netto ohne Mehrwertsteuer auszustellen.

Abweichend von der Methodik des § 13b UStG kann es, gleichwohl der ausländische Leistungserbringer im Inland nicht steuerpflichtig wird, im Rahmen der sog. Bezugsteuer zu einer Umkehr der Steuerlast auf den inländischen Leistungsempfänger kommen.

Die Bezugsteuer bezeichnet die Mehrwertsteuer, die auf den Import von Dienstleistungen erhoben wird. Der reguläre Steuersatz beträgt ebenfalls 7,7%. Ihr unterliegen u.a. wie vorliegend Dienstleistungen, deren Ort sich nach Art. 8 Abs. 1 MWSTG im Inland befindet und die durch Unternehmen mit Sitz im Ausland, die nicht im Register der steuerpflichtigen Personen eingetragen sind, erbracht werden. Ist der Leistungsempfänger ein steuerpflichtiger Unternehmer, schuldet dieser auf die importierte Dienstleistung die Steuer.

Im Ergebnis schuldet der liechtensteinische Leistungsempfänger die liechtensteinische Mehrwertsteuer (7,7%) auf die importierte Dienstleistung. Zugleich steht ihm eine Neutralisation im Wege des Vorsteuerabzugs zu.

Werden Telekommunikations- oder elektronische Dienstleistungen nicht ausschliesslich an steuerpflichtige Empfänger erbracht, ist der deutsche Dienstleister verpflichtet, sich in Liechtenstein mehrwertsteuerlich zu registrieren. Die Rechnung hat brutto mit Ausweis der liechtensteinischen Mehrwertsteuer (grds. 7,7%) zu erfolgen. Eine Bezugssteuerpflicht ist nicht mehr zu prüfen.

Zu beachten ist auch, dass in Abhängigkeit von der Art der elektronischen Dienstleistung, unterschiedliche Steuersätze zur Anwendung kommen können. So unterliegen bspw. elektronische Zeitungen, Zeitschriften und Bücher ohne Reklamecharakter dem reduzierten Mehrwertsteuertarif von 2,5%.

Dienstleistungen im Verhältnis B2C

Perspektive Liechtensteins

Aus der Perspektive Liechtensteins liegt weiterhin eine Dienstleistung vor, deren Leistungsort nach dem Bestimmungslandprinzip richtet und sich nach Art. 8 Abs. 1 MWSTG/FL in Liechtenstein befindet. Für den deutschen Leistungserbringer stellt sich damit wiederrum die Frage nach einer Registrierungspflicht in Liechtenstein. Da für entsprechende Leistungen an nicht steuerpflichtige Empfänger die Befreiung von der Steuerpflicht nicht greift, sind ausländische Unternehmer nach den allgemeinen Regelungen für gewöhnlich ab dem ersten Schweizer Franken Umsatz in Liechtenstein obligatorisch steuerpflichtig. Die Rechnung ist mit liechtensteinischer Mehrwertsteuer auszustellen. Eine Anwendung der Bezugssteuer ist ferner ausgeschlossen, wodurch eine potenzielle Doppelerfassung vermieden wird.

Sollte der ausländische Unternehmer nach den allgemeinen Regelungen nicht steuerpflichtig sein und nicht auf die Steuerbefreiung verzichten, stellt sich abschliessend noch die Frage nach der Bezugssteuer für den Leistungsempfänger, da auch nichtunternehmerische Leistungsempfänger der Bezugsteuer unterliegen können. Bezieht in dieser Konstellation der in Liechtenstein ansässige nichtunternehmerische Leistungsempfänger im Kalenderjahr solche Leistungen für mehr als CHF 10.000 ist dieser bezugssteuerpflichtig. Der gesamte Leistungsbezug unterliegt dann einer definitiven Steuerbelastung von 7,7%. Eine Möglichkeit zur Entlastung mittels Vorsteuerabzug besteht mangels Unternehmereigenschaft nicht.

Perspektive Deutschlands

Aus der Perspektive eines deutschen Dienstleisters bestimmt sich der Ort der Leistung nach § 3a Abs. 5 UStG nach den Bestimmungslandprinzip (Liechtenstein). Die sonstige Leistung ist in Deutschland nicht steuerbar. Die Ausnahmeregelungen des § 3 Abs. 6 UStG findet in dieser Konstellation keine Anwendung.

Für weitere Informationen kontaktieren Sie direkt unsere Spezialisten:

Dr. Florian Kloster, LL.M.
Steuerberater (DE)
Mail: florian.kloster@confida.li
Tel: +423 235 84 01

Elia Sozzi
Treuhänder mit eidg. Fachausweis
Mail: elia.sozzi@confida.li
Tel: +423 235 84 14

Iryna Gartlacher
Mag., MSc,
LL.M. International Taxation
Mail: iryna.gartlacher@confida.li
Tel: +423 235 84 49

Unseren Newsletter zu steuerlichen Themen können Sie abonnieren unter Newsletter | CONFIDA.

Disclaimer

Dieser Newsletter wurde lediglich zur Information erstellt und stellt keine Rechts- oder Steuerberatung dar. Wir übernehmen keine Haftung oder Verantwortung für allfällige Unklarheiten, Unkorrektheiten oder Ungenauigkeiten dieses Newsletters. Wir empfehlen jeden Fall unter Berücksichtigung aller Umstände mit Ihrem Steuerberater zu analysieren.