

Fiskalvertretung

A. Fiskalvertretung in Deutschland

Das deutsche Besteuerungsverfahren ist sehr komplex und verursacht einen großen administrativen Aufwand für ausländische Unternehmen, die in Deutschland tätig sind, vor allem wenn sie nur steuerfreie Umsätze tätigen. Unternehmen können diesen administrativen Aufwand vermeiden, indem sie einen Fiskalvertreter beauftragen.

Die Fiskalvertretung ist eine besondere Form der Vertretung in steuerlichen Angelegenheiten, bei der der Fiskalvertreter in die Rechte und Pflichten des vertretenen ausländischen Unternehmers eintritt und dadurch den administrativen Aufwand einer eigenen steuerlichen Registrierung des Unternehmers in Deutschland vermeidet. Ein ausländischer Unternehmer kann sich also entweder selbst für umsatzsteuerliche Zwecke in Deutschland registrieren lassen und die dadurch entstehenden steuerrechtlichen Pflichten eigenständig erfüllen oder er kann sich durch einen Fiskalvertreter umsatzsteuerlich vertreten lassen.

Rechtsgrundlage für die Fiskalvertretung bildet § 22 a – e UStG in Verbindung mit den §§ 3 Nr. 1-3 und 4 Nr. 9c StBerG. Mit einem Schreiben des Bundesministeriums der Finanzen (BMF) vom 11.05.1999 wurde die Fiskalvertretung in das deutsche Umsatzsteuergesetz (UStG) eingeführt.

1. Wer kann eine Fiskalvertretung in Deutschland in Anspruch nehmen?

In Deutschland ist die Fiskalvertretung auf die Fälle beschränkt, in denen der vertretene ausländische Unternehmer - das heißt der Unternehmer der keinen Wohnsitz, keinen Sitz, keine Geschäftsleitung oder keine Zweigniederlassung im Inland hat - ausschließlich steuerfreie Umsätze in Deutschland ausführt **und** keine Vorsteuerabzugsberechtigung hat. Der ausländische Unternehmer darf somit im Ergebnis weder eine Umsatzsteuerschuld noch einen Umsatzsteuer-Erstattungsanspruch (unabhängig davon ob im Rahmen des Vorsteuervergütungsverfahrens oder des Veranlagungsverfahrens) gegenüber der deutschen Finanzverwaltung haben. Vielmehr greift die Fiskalvertretung nur für die Fälle, in denen der Unternehmer im Inland lediglich umsatzsteuer-rechtliche Erklärungs- und Meldepflichten, wie insbesondere die Umsatzsteuer-Voranmeldung, die Umsatzsteuerjahreserklärung oder die Zusammenfassende Meldung, zu erfüllen hat. Der Hauptanwendungsbereich der nationalen Regelung liegt daher im Bereich der Durchfuhren durch Deutschland oder im Zusammenhang mit einem Steuerlager.

2. Wer ist zur Fiskalvertretung berechtigt?

Als Fiskalvertreter können die im Steuerberatungsgesetz aufgeführten folgenden Personen bestellt werden (§§ 3 Nr. 1-3 und 4 Nr. 9 Buchstabe c Steuerberatungsgesetz):

- Steuerberater, Steuerbevollmächtigte, Steuerberatungsgesellschaften, Wirtschaftsprüfer und Wirtschaftsprüfungsgesellschaften sowie vereidigte Buchprüfer und Buchprüfungsgesellschaften;
- Rechtsanwälte, niedergelassene europäische Rechtsanwälte und Rechtsanwaltsgesellschaften;

- Partnerschaftsgesellschaften, deren Partner ausschließlich die in der vorstehenden Aufzählung genannten Personen sind,
- Speditionsunternehmen und sonstige gewerbliche Unternehmen soweit sie im Zusammenhang mit der Zollhandlung Hilfe in Eingangsabgabesachen leisten (z.B. Zolldeklaranten, Lagerhalter), im Inland ansässig, keine Kleinunternehmer nach § 19 UStG oder von der Fiskalvertretung ausgeschlossen sind.

Die Bestellung eines Fiskalvertreters erfolgt durch die vorab erteilte Vollmacht des im Ausland ansässigen Unternehmers (§ 22 a Absatz 3 UStG). Die Vollmachterteilung ist formlos möglich. Schriftform ist zu Nachweiszwecken jedoch zu empfehlen. Die Bestellung eines Fiskalvertreters ermächtigt diesen grundsätzlich nur zur Abwicklung einzelner Umsätze. Daraus folgt, dass bei mehreren durch den Unternehmer ausgeführten Umsätzen auch mehrere Fiskalvertreter bestellt werden können. Nicht ausgeschlossen ist es auch, einen Fiskalvertreter mit der Abwicklung sämtlicher Umsätze zu betrauen.

Die Fiskalvertretung ist beendet, wenn sie von dem Fiskalvertreter gekündigt, von dem Vertretenen widerrufen oder nach § 22e UStG bei wiederholten Pflichtverstößen des Fiskalvertreters von der zu-ständigen Behörde untersagt wird.

Der Fiskalvertreter erhält für seine Tätigkeit als Fiskalvertreter von seinem Finanzamt eine gesonderte Steuernummer, unter der er die Umsätze sämtlicher der von ihm vertretenen ausländischen Unternehmen tätigen muss. Seine eigenen Umsätze hat er unter der ihm als Unternehmer erteilten Steuernummer ausführen. Gleiches gilt für die Umsatzsteuer-Identifikationsnummern, § 22d Absatz 1 UStG.

Somit hat der Fiskalvertreter neben seinen eigenen Meldungen für alle von ihm vertretenen ausländischen Unternehmen eine einheitliche Umsatzsteuererklärung und Zusammenfassende Meldung abzugeben. Eine individuelle Anmeldung des jeweils vertretenen Unternehmens ist nicht notwendig. Die Grundlagen für die Berechnung der Steuer hat der Fiskalvertreter jedoch für jeden von ihm vertretenen Unternehmer gesondert aufzuzeichnen, § 22b Absatz 3 UStG.

Hinweis: Zu den übertragenen Aufgaben eines Fiskalvertreters kann auch die Rechnungserstellung gehören. Zwar wird dies in der Praxis schon aufgrund der fehlenden Kenntnisse über die Vereinbarungen der Vertragsparteien selten der Fall sein. Erstellt der Fiskalvertreter aber die Rechnung, hat er über die §§ 14 und 14a UStG hinaus folgende Angaben in die Rechnung aufzunehmen (gem. § 22c UStG):

1. einen Hinweis auf die Fiskalvertretung;
2. den Namen und die Anschrift von sich als Fiskalvertreter;
3. die ihm als Fiskalvertreter für die Fiskalvertretung erteilte Umsatzsteuer-Identifikationsnummer

Dies gilt jedoch nicht für die Rechnungen, die der Fiskalvertreter für seine erbrachten Leistungen an das ausländische Unternehmen stellt.

Die Leistung des Fiskalvertreters selbst ist im Inland nicht steuerbar. Der Ort der Fiskalvertreterleistung ist nach §3a Abs. 2 und Abs. 4 Nr. 3 UStG dort, wo der von ihm vertretene Unternehmer sein Unternehmen betreibt.

3. Anwendungsfälle und Beispiele

Das Bundesministerium der Finanzen (BMF) konkretisiert die Anwendungsfälle der Fiskalvertretung im Rahmen des BMF-Schreibens vom 11.05.1999 wie folgt:

- steuerfreie Einfuhren, an die sich unmittelbar eine innergemeinschaftliche Lieferung anschließt (§ 5 Absatz 1 Nr. 3 UStG)

- steuerfreie innergemeinschaftliche Erwerbe, an die sich unmittelbar eine innergemeinschaftliche Lieferung anschließt (§ 4b Nr. 4 UStG)
- steuerfreie grenzüberschreitende Beförderung von Gegenständen im Sinne des § 4 Nr. 3 Umsatzsteuergesetz (UStG), sofern der Unternehmer keine Lieferungen oder sonstigen Leistungen bezieht, für die er die Vorsteuer nach § 15 UStG abziehen kann.

Hierzu folgende Beispiele:

Beispiel 1: Einfuhr

Ein in Österreich ansässiges Unternehmen vereinbart mit einem Lieferanten aus den USA eine Warenlieferung EXW (ab Werk) oder DAP Bestimmungszollstelle Hamburg (geliefert benannter Ort) und führt die Gegenstände über den Hamburger Hafen in das Gemeinschaftsgebiet ein. In diesen Fällen erfüllt das österreichische Unternehmen in Deutschland den Tatbestand der Einfuhr nach § 1 Absatz 1 Nr. 4 UStG. Zwar ist diese Einfuhr steuerfrei, wenn das österreichische Unternehmen das Verbringen der Ware zu seiner Verfügung nach Österreich in Deutschland als innergemeinschaftliches Verbringen deklariert. Das setzt aber die umsatzsteuerliche Registrierung des österreichischen Unternehmens in Deutschland sowie die Erfüllung verschiedener Erklärungspflichten gegenüber den deutschen Finanzbehörden voraus (Umsatzsteuervoranmeldung, Umsatzsteuerjahreserklärung, Zusammenfassende Meldung, gegebenenfalls INTRASTAT-Meldung). Dieser administrative Aufwand lässt sich durch die Einschaltung eines Fiskalvertreters für das österreichische Unternehmen vermeiden.

Beispiel 2: Innergemeinschaftlicher Erwerb

Ein Unternehmen F aus Frankreich erhält von einem Unternehmen B aus Polen, welches unter seiner deutschen Umsatzsteuer-Identifikationsnummer auftritt, den Auftrag, Waren FOB (Frei an Bord) oder FAS (Frei Längsseite Schiff) in den Hamburger Hafen zu liefern. In diesem Fall hat das polnische Unternehmen durch die Verwendung seiner deutschen Umsatzsteuer-Identifikationsnummer den Tatbestand des innergemeinschaftlichen Erwerbs verwirklicht. Zwar ist dieser Erwerb gemäß § 4b UStG steuerfrei, wenn das polnische Unternehmen das Verbringen der Ware zu seiner Verfügung nach Polen als einer innergemeinschaftlichen Lieferung gleichgestelltes innergemeinschaftliches Verbringen deklariert. Dies setzt jedoch wiederum die Erfüllung der umsatzsteuerrechtlichen Pflichten in Deutschland voraus. Da eine Registrierung, wie durch die Vorlage der deutschen Umsatzsteuer-Identifikationsnummer ersichtlich, bereits erfolgt ist, kann hier nur noch die Erfüllung der umsatzsteuerrechtlichen Erklärungs- und Meldepflichten auf den Fiskalvertreter übertragen werden.

Beispiel 3: Grenzüberschreitende Beförderungen

Der in Deutschland ansässige Unternehmer U beauftragt den niederländischen Frachtführer F, Güter von New York nach München zu befördern. F beauftragt mit der Beförderung per Schiff bis Rotterdam den niederländischen Reeder R. In Rotterdam wird die Ware umgeladen und von F per LKW bis München weiterbefördert. F beantragt für U bei der Einfuhr in die Niederlande, die Ware erst im Bestimmungsland Deutschland zum zoll- und steuerrechtlichen freien Verkehr für U abfertigen zu lassen (sogenanntes T1-Verfahren). Diese Abfertigung erfolgt bei einem deutschen Zollamt. Die Beförderungsleistung des F von New York nach München ist eine grenzüberschreitende Güterbeförderung. Die Einfuhr der Ware in den Niederlanden wird dort nicht besteuert, da die Ware unter zollamtlicher Überwachung im T1-Verfahren nach Deutschland verbracht wird. Die Kosten für die Beförderung bis München (= ersten Bestimmungsort im Gemeinschaftsgebiet) werden in die Bemessungsgrundlage der deutschen Einfuhrumsatzsteuer einbezogen (§ 11 Absatz 3 Nr. 3 UStG). Die Beförderungsleistung des F an U ist in Deutschland steuerbar (§ 3a Absatz 2 S. 1 UStG), jedoch nach § 4 Nr. 3 S. 1 Buchstabe a Doppelbuchstabe bb steuerfrei. Die Beförderungsleistung des R an den Frachtführer F ist in Deutschland nicht steuerbar (§ 3a Absatz 2 S. 1 UStG) - Beispiel siehe UStAE 4.3.3 Beispiel 3 -. Auch hier kann der administrative Aufwand auf einen Fiskalvertreter übertragen werden.

B. Fiskalvertretung in den übrigen Mitgliedstaaten

Die Regelungen zur Fiskalvertretung in den übrigen Mitgliedstaaten weichen inhaltlich zum Teil stark voneinander ab. So ist häufig die Fiskalvertretung nicht auf Fälle melderechtlicher Art beschränkt, sondern findet auch dann Anwendung, wenn der ausländische Unternehmer Schuldner der Umsatzsteuer ist oder Vorsteuerbeträge geltend machen kann (sog. große Fiskalvertretung).

Zwar gibt es innerhalb der EU für in der Gemeinschaft ansässige Unternehmen keine Verpflichtung, sich durch einen Fiskalvertreter vertreten zu lassen. Anders sieht es jedoch bei Unternehmen aus dem Drittland aus. Hier besteht vielfach eine Vertretungspflicht. Wer aus dem Drittland agiert oder die Möglichkeit der Fiskalvertretung nutzen möchte, sollte sich daher mit den gesetzlichen Regelungen der Fiskalvertretung im Bestimmungsland vertraut machen. Erste Informationen zu den gesetzlichen Bestimmungen der einzelnen Mitgliedstaaten finden Sie auf der Internetseite der Europäischen Kommission (Europäische Kommission/Steuern und Zollunion- Generaldirektion/Steuern/MwSt/Händler/MwSt in der EU) beziehungsweise unter:

http://ec.europa.eu/taxation_customs/taxation/vat/traders/vat_community/index_de.htm

Stand: Mai 2018

Hinweis: Dieses Merkblatt soll nur erste Hinweise geben und erhebt keinen Anspruch auf Vollständigkeit. Obwohl es mit größtmöglicher Sorgfalt erstellt wurde, kann eine Haftung für die inhaltliche Richtigkeit nicht übernommen werden.

Mitgliedsunternehmen der IHK Bonn/Rhein-Sieg erteilt weitere Information:

Tobias Imberge, Tel: 0228/2284 167, Fax: 0228/2284-225, Mail: imberge@bonn.ihk.de
Bonner Talweg 17, 53113 Bonn, www.ihk-bonn.de

Verantwortlich: Industrie- und Handelskammer zu Köln, Unter Sachsenhausen 10-26, 50667 Köln, www.ihk-koeln.de