

Steuern und Abgaben beim grenzüberschreitenden Dienstleistungsverkehr zwischen Unternehmen (B2B)

Stand: Februar 2011

- Rechtslage bis 31.12.2009 und Änderungen ab 01.01.2010 im Vergleich -

Inhalt:

1. Grundsatz	2
2. "Katalogleistungen" mit Leistungsort im Ausland	2
2.1. Umsatzsteuerliche Behandlung im Ausland ..	3
2.2. Rechnungsstellung	4
2.3. Umsatzsteuervoranmeldung	4
3. Leistungen, die sich auf ein im Ausland gelegenes Grundstück beziehen	4
3.1. Rechnungsstellung	4
3.2. Umsatzsteuervoranmeldung	5
4. Organisation und Durchführung von Kongressen und Seminaren im Ausland	5
4.1. Rechnungsstellung	5
4.2. Umsatzsteuervoranmeldung	5
5. Arbeiten an beweglichen Gegenständen/ Reparaturen vor Ort beim Kunden	6
5.1. Rechnungslegung	6
5.2. Umsatzsteuervoranmeldung	6
6. Selbstständige Dienstleistungen im Zusammenhang mit grenzüberschreitenden Warenbewegungen	7
6.1. Rechnungsstellung	8
6.2. Umsatzsteuervoranmeldung	8
7. (Neue) Ausnahmen ab 2010	9
8. Formalitäten im Zusammenhang mit der neuen Grundregel ab 2010/ Anwendungszeitpunkt	9
8.1. Nachweis der Unternehmereigenschaft	9
8.2. Zusammenfassende Meldung	10
8.3. Umsatzsteuervoranmeldung	10
8.4. Rechnungsangaben	10
8.5. Anwendungszeitpunkt	10

Die zunehmende Internationalisierung des Wirtschaftsverkehrs bringt es mit sich, dass immer häufiger Dienstleistungen nicht nur im Inland, sondern grenzüberschreitend erbracht werden. Dies gilt für Beratungs- und Gut-

achterleistungen ebenso wie beispielsweise für Montagen oder Reparaturen. Werden Dienstleistungen über die Grenze erbracht, stellt sich immer auch die Frage, was steuer- und abgabenrechtlich zu beachten ist. Insbesondere ist zu klären, wie die korrekte umsatzsteuerliche Behandlung der grenzüberschreitenden Leistungen aussieht. Hierbei spielt vor allem eine Rolle,

- in welchem Land die erbrachte Leistung umsatzsteuerlich erfasst wird, d. h., wo diese „steuerbar“ ist
- und wie als Folge dessen die jeweilige Rechnungsstellung auszusehen hat.

Die Regelungen hierzu sind im Einzelnen kompliziert und waren zumindest für die bis 31. Dezember 2009 geltende Rechtslage durch eine Vielzahl von Ausnahmeregelungen gekennzeichnet, die das Verständnis erheblich erschwert haben. Zur Verbesserung dieser Situation wurde auf europäischer Ebene eine Rechtsänderung verabschiedet, die von allen EU-Mitgliedstaaten bis 31. Dezember 2009 umgesetzt sein musste (sog. Mehrwertsteuerpaket 2010). In Deutschland ist dies durch das Jahresteuergesetz 2009 erfolgt. Hierdurch kommt es in weiten Teilen seit 1. Januar 2010 zu einer Vereinfachung und damit spürbaren Verbesserung.

Die folgenden Ausführungen geben einen Überblick über die Grundzüge der umsatzsteuerlichen Behandlung von Dienstleistungen, die an unternehmerische Leistungsempfänger erbracht werden (B2B) aus Sicht eines in Deutschland ansässigen Leistenden. Hierbei werden die bis 31. Dezember 2009 geltenden Regelungen (gilt noch für alte Betriebsprü-

fungszeiträume!) und die sich ab 1. Januar 2010 ergebenden Änderungen parallel dargestellt. **Wichtig:** Für die Leistungserbringung an Privatpersonen gelten andere Regeln, die nicht Gegenstand dieser Information sind.

1. Grundsatz

• Rechtslage bis 31. Dezember 2009:

Bis 31. Dezember 2009 galt als Grundregel für die umsatzsteuerliche Behandlung grenzüberschreitender Leistungen, dass diese der Umsatzbesteuerung des Landes unterfallen, in dem der leistende Unternehmer sein Unternehmen betreibt. Dies hieß, dass Leistungen dort steuerbar waren, wo der leistende Unternehmer ansässig war. Aus Sicht eines in Deutschland ansässigen Unternehmens hätte dies an sich immer die Steuerbarkeit seiner Leistungen in Deutschland und in Folge dessen die Rechnungsstellung mit deutscher Steuer bedeutet. Diese an sich einfache Grundregel war allerdings durch eine Vielzahl von Ausnahmeregelungen weitgehend ausgehöhlt. Konkret handelte es sich um folgende sechs Ausnahmegruppen, für die Sonderregelungen galten:

1. Grundstücksleistungen (Belegenheitsort)
2. kulturelle, künstlerische, wissenschaftliche, sportliche, unterhaltende, unterrichtende und ähnliche Leistungen, soweit die Eintrittsberechtigung geleistet wird (ansonsten gilt seit 1. Januar 2011 auch hier die neue Grundregel; 2010 war insoweit noch der Tätigkeitsort maßgeblich)
3. Personenbeförderungen (Ort des „Bewirkens“)
4. Restaurations- und Verpflegungsleistungen (Ort, an dem sie erbracht werden)
5. Kurzfristige Vermietung von Beförderungsmitteln, d. h. bis 30 Tage (Ort, an dem das Fahrzeug zur Verfügung gestellt wird)

Wichtig: Für alle Leistungen, die der neuen Grundregel unterfallen, ist innerhalb der Europäischen Union verpflichtend die Anwendung des "reverse-charge-Verfahrens" vorgeschrieben (s.u. Punkt 2.1). Weiterhin müssen zu Kontrollzwecken neu die entsprechenden Leistungen in der **Zusammenfassenden Meldung**, die

bislang nur für innergemeinschaftliche Lieferungen abzugeben war, gemeldet werden.

Auf Basis der Ausnahmekategorien der Rechtslage bis 31. Dezember 2009 folgt hieraus im Einzelnen:

• Rechtslage ab 1. Januar 2010:

Ab 1. Januar 2010 veränderte sich die Grundregel dahingehend, dass seit diesem Zeitpunkt für Leistungen an Unternehmen für das Unternehmen nicht mehr der Sitzort des leistenden Unternehmens maßgeblich ist, sondern dass es darauf ankommt, wo der Leistungsempfänger (Auftraggeber) seinen Sitz hat, beziehungsweise wenn die Leistung für eine Betriebsstätte ausgeführt wird, wo diese ihren Sitz hat. Damit wurde die bislang für Katalogleistungen (s.u.) als Ausnahme geltende Regelung zum neuen Grundsatz. Leider werden aber auch ab 2010 noch einige wenige Ausnahmen fortgelten, die anders als zuvor jedoch tatsächlich auf einen kleinen Anwendungsbereich beschränkt sind. Konkret gelten weiterhin noch folgende wesentliche Ausnahmen:

1. Grundstücksleistungen (Belegenheitsort)
2. kulturelle, künstlerische, wissenschaftliche, sportliche, unterhaltende, unterrichtende und ähnliche Leistungen sowie der Veranstalter (Tätigkeitsort)
3. Personenbeförderungen (Ort des „Bewirkens“)
4. Restaurations- und Verpflegungsdienstleistungen (Ort, an dem sie erbracht werden)
5. kurzfristige Vermietung von Beförderungsmitteln, d. h. bis 30 Tage (Ort, an dem das Fahrzeug zur Verfügung gestellt wird).

2. "Katalogleistungen" mit Leistungsort im Ausland

• Rechtslage bis 31. Dezember 2009

Bis 31. Dezember 2009 waren die im Folgenden aufgelisteten sog. Katalogleistungen abweichend von der bis dahin geltenden Grundregel immer dort steuerbar, wo der Empfänger der Leistung, das heißt der Auftraggeber und damit in der Regel der Rechnungsempfänger, sein Unternehmen betreibt:

- Leistungen zur Einräumung, Übertragung und Wahrnehmung von Patenten, Urheberrechten, Warenzeichenrechten und ähnlichen Rechten sowie der Verzicht auf Ausübung eines dieser Rechte
- Werbeleistungen sowie Leistungen, die der Öffentlichkeitsarbeit dienen (Werbungsmittler, Werbeagenturen);
- rechtliche, wirtschaftliche, wissenschaftliche und technische und ähnliche Beratungsleistungen;
- Datenverarbeitungsleistungen;
- Leistungen zur Überlassung von Informationen einschließlich gewerblicher Verfahren und Erfahrungen, hierzu gehört auch die Überlassung von Software auf elektronischem Weg
- Kreditgewährungen und -verwaltungen;
- Personalgestellung;
- Verzicht, ganz oder teilweise eine gewerbliche oder berufliche Tätigkeit auszuüben
- Vermietungs- und Leasinggeschäfte mit beweglichen körperlichen Gegenständen, ausgenommen Beförderungsmittel;
- Leistungen auf dem Gebiet der Telekommunikation;
- Rundfunk- und Fernsehdienstleistungen
- auf elektronischem Weg erbrachte sonstige Leistungen, hierzu gehört z. B. auch die Überlassung von Software auf elektronischem Weg
- Gewährung des Zugangs zu Erdgas- und Elektrizitätsnetzen und die Fernleitung; die Übertragung oder Verteilung über diese Netze sowie die Erbringung anderer damit unmittelbar zusammenhängender sonstiger Leistungen.

Aus Sicht beispielsweise eines deutschen EDV-Beraters, der ein in Österreich ansässiges Unternehmen berät, bedeutete dies, dass seine EDV-Beratungsleistung nicht in Deutschland steuerbar war. D. h., dass die Leistung nicht der deutschen Umsatzbesteuerung unterlag. Die Leistung war vielmehr am Sitzort seines Auftraggebers, d. h. in Österreich steuerbar. Dies galt auch dann, wenn die Tätigkeit nicht überwiegend vor Ort in Österreich ausgeführt wurde.

Folge hiervon war, dass die Rechnung ohne

deutsche Umsatzsteuer auszustellen war. Vom Prinzip musste aufgrund der Steuerbarkeit der Leistung in Österreich vielmehr mit österreichischer Steuer abgerechnet werden. Da dies aufgrund der damit verbundenen Registrierungspflichten sehr aufwändig gewesen wäre, galt es hier jedoch, Verfahrensvereinfachungen im ausländischen Recht zu beachten.

2.1. Umsatzsteuerliche Behandlung im Ausland

Europäische Union: Für die umsatzsteuerliche Behandlung im Ausland galt, dass auf Basis der sog. Mehrwertsteuersystem-Richtlinien in allen Mitgliedstaaten der EU beim Bezug von Katalogleistungen die sog. **reverse-charge-Regelung** angewendet wurde. Danach berechnete der Rechnungsempfänger auf der Grundlage des anzuwendenden Steuersatzes seines Landes die Steuer selbst, deklarierte den Betrag gegenüber seinem Finanzamt und zog ihn unter den allgemeinen Voraussetzungen als Vorsteuer ab. Der Ausweis ausländischer Umsatzsteuer beziehungsweise die umsatzsteuerliche Registrierung des deutschen Dienstleisters im Ausland war daher nicht erforderlich. Dies galt etwa für das oben erwähnte Beispiel des EDV-Beraters, der ein österreichisches Unternehmen berät.

Drittland: Eine vom Verfahren her der **reverse-charge-Regelung** ähnliche Praxis wurde auch von manchen Drittländern angewandt. So galt zum Beispiel auch in der Schweiz der Dienstleistungsempfänger als Steuerschuldner für die meisten der ihm von ausländischen Unternehmen erbrachten Katalogleistungen. Ebenso war zu beachten, dass der Umsatz des deutschen Unternehmers dann nicht erfasst wurde, wenn er nach dem Umsatzsteuerrecht der Staaten kein Steuergegenstand ist oder ein vergleichbares Besteuerungssystem überhaupt nicht besteht (z. B. in den Vereinigten Emiraten). Im Übrigen galt, dass nur ein Blick ins jeweilige nationale Recht Sicherheit über die Behandlung der jeweiligen Leistung im Drittland geben konnte. Erste Ansprechpartner hierfür sind die deutschen Auslandshandelskammern vor Ort: <http://ahk.de/>.

2.2. Rechnungsstellung

Konsequenz der Steuerbarkeit der Katalogleistungen am Ort des Leistungsempfängers war, dass der in Deutschland ansässige Unternehmer die-se an Auftraggeber im Ausland ohne deutsche Umsatzsteuer abzurechnen hatte. Für die Rechnungsstellung selbst galten die jeweils ausländischen Rechnungsvorschriften. In der EU sind diese weitgehend harmonisiert und daher mit den deutschen Regelungen vergleichbar. Da die meisten EU-Staaten dies vorsehen, sollte bei Abrechnungen in die EU stets auf die unter 2.1. beschriebene Verlagerung der Steuerschuld auf den Rechnungsempfänger hingewiesen werden, z. B. durch einen Hinweis auf der Rechnung "Steuerschuldnerschaft des Leistungsempfängers" bzw. "VAT reversed" oder „reverse-charge-system“. Ebenso sollte, da dies national teilweise vorgesehen ist, sowie zum Beleg, dass die Leistung an ein Unternehmen erbracht wurde, zusätzlich die Umsatzsteueridentifikationsnummer (UStIdNr.) des Leistungsempfängers angegeben werden.

2.3 Umsatzsteuervoranmeldung

In der deutschen Umsatzsteuervoranmeldung war der entsprechende Umsatz in der „alten“ Zeile 42, "Nicht steuerbare Umsätze (Leistungsort nicht im Inland)" zu melden.

- **Rechtslage seit 1. Januar 2010:**

Für den Bereich der Katalogleistungen haben sich ab 1. Januar 2010 **keine Änderungen** ergeben, da die bislang für diesen Bereich geltende Ausnahmeregelung der neuen Grundregel entspricht. Die Behandlung sieht also nach wie vor genauso aus, wie zuvor beschrieben. Für die Rechnungsstellung ist zu beachten, dass die bislang empfohlenen Hinweise zur Angabe der USt-IdNr. des Rechnungsempfängers sowie der Hinweis auf die Anwendung des "reverse-charge-Verfahrens" EU-weit verpflichtend wird. Aufgrund der Neufassung des Umsatzsteuervoranmeldeformulars ist zu beachten, dass neuerdings für die Zeilen (41 und 42), in der die Umsätze zu melden sind, zu differenzieren ist (s.u. Punkt 8).

3. Leistungen, die sich auf ein im Ausland gelegenes Grundstück beziehen

- **Rechtslage bis 31. Dezember 2009:**

Leistungen, die sich auf ein Grundstück beziehen, wurden dort umsatzsteuerlich erfasst, wo das Grundstück liegt. Die Leistungen, die hierunter fallen, sind vielfältig. Hierzu zählten z. B. Vermietungsleistungen, die Begutachtung von Grundstücken, das Erstellen von Bauplänen sowie Maklertätigkeiten. Ebenso fallen hierunter aber auch grundstücksrelevante Bau- und Montageleistungen sowie die Leistungen der Messegesellschaften für die Standmiete oder die Leistungen der Messebauer für Auf- und Abbau der Stände. Die genaue Abgrenzung muss im Einzelfall sorgfältig vorgenommen werden. Hierfür ist fachkundiger Rat unerlässlich. Eine erste Anlaufstelle kann die zuständige Industrie- und Handelskammer sein.

3.1. Rechnungsstellung

Grundstücksleistungen, die sich auf ausländische Grundstücke beziehen, waren aufgrund der Steuerbarkeit im Ausland ausnahmslos ohne deutsche Umsatzsteuer abzurechnen. Dies galt auch dann, wenn derartige Umsätze an im Inland ansässige Unternehmer abgerechnet wurden, so z. B., wenn ein deutscher Subunternehmer für einen deutschen Generalunternehmer in Luxemburg einen Erdaushub vornimmt oder Rohre verlegt. Wurde dies nicht beachtet, stand der Vorsteuerabzug für den deutschen Rechnungsempfänger (im Beispiel Generalunternehmer) in Frage, da es sich in diesem Fall um zu Unrecht ausgewiesene Umsatzsteuer handelt, die als solche nicht zum Vorsteuerabzug berechtigt.

Für diese Umsätze musste vielmehr generell die **ausländische Umsatzsteuer** des Landes, in dem das Grundstück liegt, in Rechnung gestellt werden, die vom leistenden, d. h. Rechnung stellenden, deutschen Unternehmer auch geschuldet wurde. Voraussetzung hierfür war in der Regel die vorherige steuerliche Registrierung des deutschen Unternehmers im Ausland bzw. die Bestellung eines Fiskalvertreters im entsprechenden Land. Teilweise sehen Staaten zwar auch hier eine Vereinfachung entsprechend der Steuerschuldverlagerung im Rahmen

des "reverse-charge-Verfahrens" (s. o. unter Katalogleistungen) oder in ähnlicher Weise vor. Dies bedarf jedoch der genauen Prüfung im Einzelfall im nationalen Steuerrecht des Belegenheitsorts. Auch EU-rechtlich ist eine solche Vereinbarung nicht zwingend vorgeschrieben und daher nicht verlässlich.

Beachtete der deutsche Unternehmer gegebenenfalls seine Registrierungspflicht nicht, wirkte er in jedem Fall in dem jeweiligen Land sein Recht auf Abzug der ihm dort entstandenen Vorsteuern. Für die weiteren Einzelheiten sollte die Auskunft der zuständigen ausländischen Steuerbehörde eingeholt werden. Ferner steht die zuständige Industrie- und Handelskammer als Ansprechpartnerin zur Verfügung.

3.2 Umsatzsteuervoranmeldung

In der deutschen Umsatzsteuervoranmeldung war der entsprechende Umsatz in der Zeile 42, "Nicht steuerbare Umsätze (Leistungsort nicht im Inland)" zu melden.

- **Rechtslage ab 1. Januar 2010**

Für den Bereich der Grundstücksleistungen haben sich seit 1. Januar 2010 keine Änderungen ergeben, da die bislang für diesen Bereich geltende Ausnahmeregelung weiterhin bestehen bleibt. Die Behandlung sieht also weiterhin genauso aus, wie zuvor beschrieben. Die Grundstücksleistungen sind auch nach Neufassung des Umsatzsteuervoranmeldeformulars weiterhin generell in Zeile 42 zu melden (s.u. Punkt 8).

4. Organisation und Durchführung von Kongressen und Seminaren im Ausland

- **Rechtslage bis 31. Dezember 2009:**

Leistungen im Zusammenhang mit der Organisation und Durchführung von Kongressen, Seminaren oder ähnlichen Veranstaltungen im Ausland unterlagen der Umsatzbesteuerung am jeweiligen Tätigkeitsort, d. h. also dort, wo die entsprechende Veranstaltung stattfand.

4.1 Rechnungsstellung

Entsprechende im Ausland erbrachte Seminarleistungen waren aufgrund der Steuerbarkeit im Ausland ausnahmslos ohne deutsche Um-

satzsteuer abzurechnen. Das galt ebenso wie bei den Grundstücksleistungen auch dann, wenn die Leistungen für inländische Auftraggeber erbracht werden, so zum Beispiel, wenn ein deutscher Seminaranbieter für einen deutschen Unternehmer in Luxemburg eine Schulung vornimmt. Wurde dies nicht beachtet, stand der Vorsteuerabzug für den deutschen Rechnungsempfänger in Frage, da es sich in diesem Fall um zu Unrecht ausgewiesene Umsatzsteuer handelte, die als solche nicht zum Vorsteuerabzug berechtigt. Die Rechnung hatte dementsprechend ohne deutsche Umsatzsteuer zu erfolgen. Auch für diese Umsätze musste grundsätzlich die **ausländische Umsatzsteuer** des Landes, in dem die Veranstaltung stattfand, in Rechnung gestellt werden. Voraussetzung hierfür war wiederum die vorherige steuerliche Registrierung im Ausland beziehungsweise die Bestellung eines Fiskalvertreters im entsprechenden Land. Teilweise sehen Staaten zwar auch hier eine Vereinfachung entsprechend der Steuerschuldverlagerung im Rahmen des "reverse-charge-Verfahrens" (s. o. unter Katalogleistungen) oder in ähnlicher Weise vor. Dies bedarf jedoch der genauen Prüfung im Einzelfall im nationalen Steuerrecht des Tätigkeitsortes. Auch EU-rechtlich ist eine solche Vereinbarung nicht zwingend vorgeschrieben und daher nicht verlässlich.

Beachtete der deutsche Unternehmer gegebenenfalls seine Registrierungspflicht nicht, wirkte er in jedem Fall in dem jeweiligen Land sein Recht auf Abzug der ihm dort entstandenen Vorsteuern. Für die weiteren Einzelheiten sollte die Auskunft der zuständigen ausländischen Steuerbehörde eingeholt werden. Ferner steht die zuständige Industrie- und Handelskammer als Ansprechpartnerin zur Verfügung.

4.2 Umsatzsteuervoranmeldung

In der deutschen Umsatzsteuervoranmeldung war der entsprechende Umsatz in der Zeile 42, "Nicht steuerbare Umsätze (Leistungsort nicht im Inland)" zu melden.

- **Rechtslage ab 1. Januar 2010 und seit 1. Januar 2011:**

Für den Bereich der vorstehend beschriebenen Veranstaltungsleistungen haben sich ab 1. Ja-

nur 2010 keine Änderungen ergeben, da die bislang für diesen Bereich geltende Ausnahmeregelung weiterhin bestehen bleibt. Die Behandlung sieht also genauso aus, wie zuvor beschrieben. Die vorstehend beschriebenen Veranstaltungsleistungen sind auch nach Neufassung des Umsatzsteuervoranmeldeformulars weiterhin generell in Zeile 42 zu melden (s.u. Punkt 8).

Seit 2011 haben sich insoweit jedoch Änderungen ergeben. Für Leistungen, die ab diesem Zeitpunkt ausgeführt werden, gilt, dass diese im zwischenunternehmerischen Bereich der neuen Grundregel unterfallen, d. h. also am Sitzort des Leistungsempfängers zu versteuern sind. In der EU greift dann, wenn die „Eintrittsberechtigung“ vermittelt wird (z. B. bei Veranstaltung von offenen über einen Ticketerwerb zugänglichen Konzerten oder Sportveranstaltungen). In dem Fall bleibt die Ausnahme auch nach 2011 weiterhin bestehen.

5. Arbeiten an beweglichen Gegenständen/ Reparaturen vor Ort beim Kunden

- **Rechtslage bis 31. Dezember 2009:**

Werden Be- und Verarbeitungen an beweglichen Gegenständen, wie z. B. Reparaturen, im Ausland vorgenommen, unterfielen diese Leistungen aufgrund der bis 31. Dezember 2009 geltenden Regelungen der Umsatzbesteuerung am Ort der Tätigkeit. Wartete also ein deutscher Unternehmer die von ihm nach Luxemburg gelieferte Maschine (außerhalb der vereinbarten Garantiefrist) und rechnete diese Leistung entgeltlich ab, unterlag der Umsatz dem Luxemburger Umsatzsteuerrecht.

5.1 Rechnungslegung

Folge der Steuerbarkeit der beschriebenen Leistungen am Ort der Tätigkeit war, dass bei Abwicklung im Ausland keine deutsche Steuer anfiel. Deutsche Umsatzsteuer war in diesen Fällen nicht auszuweisen. Dies galt auch dann, wenn derartige Umsätze an im Inland ansässige Unternehmer abgerechnet wurden, so zum Beispiel, wenn ein deutscher Subunternehmer für einen deutschen Unternehmer in Luxemburg Reparaturen vornahm. Wurde dies nicht beachtet, stand der Vorsteuerabzug für den

deutschen Rechnungsempfänger in Frage, da es sich in diesem Fall um zu Unrecht ausgewiesene Umsatzsteuer handelte, die als solche nicht zum Vorsteuerabzug berechtigt.

Für diese Umsätze musste vielmehr generell die ausländische Umsatzsteuer des Landes, in dem die Tätigkeit ausgeübt wurde, in Rechnung gestellt werden, die vom leistenden, d. h. Rechnung stellenden, deutschen Unternehmer auch geschuldet wurde. Voraussetzung hierfür war in der Regel die vorherige steuerliche Registrierung des deutschen Unternehmers im Ausland bzw. die Bestellung eines Fiskalvertreters im entsprechenden Land. Teilweise sahen Staaten zwar auch hier eine Vereinfachung entsprechend der Steuerschuldverlagerung im Rahmen des "reverse-charge-Verfahrens" (s. o. unter Katalogleistungen) oder in ähnlicher Weise vor. Dies bedurfte jedoch der genauen Prüfung im Einzelfall im nationalen Steuerrecht des Tätigkeitsorts. Auch EU-rechtlich war eine solche Vereinbarung nicht zwingend vorgeschrieben und daher nicht verlässlich.

Beachtete der deutsche Unternehmer gegebenenfalls seine Registrierungspflicht nicht, wirkte er in jedem Fall in dem jeweiligen Land sein Recht auf Abzug der ihm dort entstandenen Vorsteuern. Für die weiteren Einzelheiten sollte die Auskunft der zuständigen ausländischen Steuerbehörde eingeholt werden. Ferner steht die zuständige Industrie- und Handelskammer als Ansprechpartnerin zur Verfügung.

5.2 Umsatzsteuervoranmeldung

In der deutschen Umsatzsteuervoranmeldung war der entsprechende Umsatz in der Zeile 42, "Nicht steuerbare Umsätze (Leistungsort nicht im Inland)" zu melden.

- **Rechtslage ab 1. Januar 2010:**

Seit 1. Januar 2010 existiert für „Be- und Verarbeitungen“ von beweglichen Gegenständen keine Ausnahmeregelung mehr. Ab diesem Zeitpunkt ist ausnahmslos die neue Grundregel anzuwenden, wonach sich der Ort der Leistung nach dem Sitzort des Leistungsempfängers richtet (s. o.). Dies bedeutet, dass seit diesem Zeitpunkt bei Reparaturen vor Ort die Leistung jeweils am Sitzort des Auftraggebers steuerbar

ist. Ist der Auftraggeber im Ausland ansässig, folgt hieraus die Steuerbarkeit im betreffenden Ausland. Wie eingangs geschildert, findet an der Stelle innerhalb der EU zwingend das "reverse-charge-Verfahren" Anwendung. Die hierzu unter den Katalogleistungen dargestellten Grundsätze zur Rechnungsstellung (vgl. P. 2.1) gelten entsprechend.

Soweit der Auftraggeber in Deutschland sitzt, gilt gleichfalls die neue Grundregel. D. h., in diesem Fall kommt es ebenfalls auf den Sitz des Auftraggebers an. Entsprechende Bearbeitungsleistungen sind dann also in Deutschland steuerbar und vom deutschen Unternehmer trotz Tätigkeit im Ausland mit deutscher Steuer abzurechnen. An dieser Stelle ergibt sich also beim Einsatz von deutschen Subunternehmern durch deutsche „Generalunternehmer“ für Be- und Verarbeitungen, z. B. in Form von Reparaturen im Ausland eine wesentliche Änderung. Anders als bislang ist in diesen Fällen die Abrechnung mit deutscher Steuer vorzunehmen.

6. Selbstständige Dienstleistungen im Zusammenhang mit grenzüberschreitenden Warenbewegungen

Typische Dienstleistungsarten, die sich auf eine Warenbewegung beziehen, sind die Leistungen der Handelsvertreter (z. B. Vermittlung einer Lieferung), der Güterspediteure (Ausführung des Transports) und der Lohnveredler (Ausführung von Arbeiten an beweglichen, körperlichen Gegenständen des ausländischen Auftraggebers mit anschließender Rücksendung der bearbeiteten Ware).

• Rechtslage bis 31. Dezember 2009:

Diesen Dienstleistungen war nach der Rechtslage bis 31. Dezember 2009 von der Bestimmung des Leistungsortes her eigen, dass sich diese jedenfalls dann, wenn sich die zugrunde liegende Warenbewegung zwischen zwei Mitgliedstaaten der EU bewegte, nach dem Registrierungsland des Auftraggebers richtete, wenn dieser seine entsprechende Umsatzsteueridentifikationsnummer verwendete. Insofern konnte aus Sicht des deutschen Dienstleisters die Abrechnung dieser Leistungen gegenüber Auftraggebern aus dem übrigen Gemeinschaftsgebiet grundsätzlich ohne deutsche Umsatzsteuer erfolgen.

Eine Veranlagung zur Umsatzsteuer im Ausland seitens des deutschen Unternehmers war dadurch ausgeschlossen, dass alle EU-Mitgliedstaaten auf Basis der europäischen Mehrwertsteuersystem-Richtlinie einheitlich festgelegt haben, dass der Leistungsempfänger (Rechnungsempfänger) Schuldner der Umsatzsteuer wird.

Beispiel 1:

Der deutsche Handelsvertreter DE vermittelt für den österreichischen Unternehmer AT innergemeinschaftliche Lieferungen von dessen Warenlager in Deutschland nach Italien. AT verwendet gegenüber DE seine österreichische Umsatzsteueridentifikationsnummer.

Lösung: Aufgrund der Verwendung der österreichischen Umsatzsteueridentifikationsnummer durch AT verlagert sich der Ort der Vermittlungsleistung des DE von Deutschland nach Österreich. DE rechnet seine Vermittlungsleistung ohne (deutsche) Umsatzsteuer ab. Aufgrund der Anwendung des "reverse-charge-Verfahrens" (vgl. oben Punkt 2.1. und 2.2.) verlagert sich die Steuerschuld auf AT. DE treffen keine umsatzsteuerlichen (Registrierungs)pflichten in Österreich

Beispiel 2:

Der belgische Unternehmer B beauftragt den deutschen Spediteur DE, die von B bei dessen Lieferanten in Deutschland bestellte Ware abzuholen und von Deutschland nach Belgien zu transportieren. B verwendet gegenüber DE seine belgische Umsatzsteueridentifikationsnummer.

Lösung: Aufgrund der Verwendung der belgischen Umsatzsteueridentifikationsnummer durch B verlagert sich der Ort der Beförderungsleistung des DE von Deutschland nach Belgien. DE rechnet seine Beförderungsleistung ohne (deutsche) Umsatzsteuer ab. Aufgrund der Anwendung des "reverse-charge-Verfahrens" (vgl. oben Punkt 2.1. und 2.2.) verlagert sich die Steuerschuld auf B. DE treffen keine umsatzsteuerlichen (Registrierungs)pflichten in Belgien

Beispiel 3:

Der polnische Unternehmer PL sendet Rohware (kaputte Ware) nach Deutschland an den deut-

schen Unternehmer DE zur Bearbeitung (Reparatur). Nach der Bearbeitung (Reparatur) sendet DE die Ware zurück nach Polen. PL verwendet gegenüber DE seine polnische Umsatzsteueridentifikationsnummer.

Lösung: Aufgrund der Verwendung der polnischen Umsatzsteueridentifikationsnummer durch PL verlagert sich der Ort der Bearbeitungsleistung des DE von Deutschland nach Polen. DE rechnet seine Leistung ohne (deutsche) Umsatzsteuer ab. Aufgrund der Anwendung des "reverse-charge-Verfahrens" (vgl. oben Punkt 2.1. und 2.2.) verlagert sich die Steuerschuld auf PL. DE treffen keine umsatzsteuerlichen (Registrierungs)pflichten in Polen.

Wichtig: Dieses Ergebnis gilt nur, wenn die Ware im Anschluss an die Bearbeitung Deutschland wieder verlässt. Bleibt die Ware in Deutschland ist zwingend mit deutscher Steuer abzurechnen, da dann der Tätigkeitsort maßgeblich ist (vgl. Punkt 5)

Hinweis:

Die Finanzverwaltung verlangte für das beschriebene Verfahren der Steuerschuldverlagerung bei Güterbeförderungsleistungen ebenso wie bei Vermittlungsleistungen und Bearbeitungsleistungen, dass die hierfür erforderliche Verwendung der Umsatzsteueridentifikationsnummer durch ein "positives Tun", möglichst bereits bei Vertragsabschluss erfolgte. Ein bloßer Aufdruck der Umsatzsteueridentifikationsnummer im Briefkopf bzw. einem sonstigen Dokument ohne weiteres Hinzutun soll hierfür nicht genügen. Um mit diesem Erfordernis keine Probleme zu bekommen, empfiehlt es sich, die Vereinbarung der Leistungsortverlagerung klar zu dokumentieren. Dies konnte zum Beispiel durch den Zusatz in den Auftragspapieren *"Leistungsortverlagerung durch Verwendung der Umsatzsteueridentifikationsnummer des Auftraggebers wird vereinbart"* erfolgen. Soweit kein schriftlicher Auftrag erteilt wurde, verlangte die Finanzverwaltung die Anfertigung von zum Beispiel einer entsprechenden (Telefon)notiz. Ebenfalls reichte es aus, wenn bei der erstmaligen Erfassung der Stammdaten eines Kunden zusammen mit der für diesen Zweck erfragten Umsatzsteueridentifikationsnummer zusätzlich die Erklärung des Kunden

aufgenommen wurde, dass diese Umsatzsteueridentifikationsnummer bei allen künftigen Einzelaufträgen verwendet werden soll.

6.1. Rechnungsstellung

Für die Rechnungsstellung der unter Punkt 6 beschriebenen Leistungen galten Besonderheiten. In diesen Fällen waren auf EU-rechtlicher Grundlage zusätzlich zu den allgemeinen Rechnungsangaben folgende Punkte anzugeben:

- Umsatzsteueridentifikationsnummer des Leistenden, sofern diese nicht bereits generell an Stelle der nationalen Steuernummer angegeben wird,
- Umsatzsteueridentifikationsnummer des Leistungsempfängers im EU-Ausland.

Im Übrigen gelten die Ausführungen unter Punkt 2.2. entsprechend. D. h., es sollte ein Hinweis auf die Umkehr der Steuerschuld in die Rechnung aufgenommen werden.

6.2. Umsatzsteuervoranmeldung

In der deutschen Umsatzsteuervoranmeldung war der entsprechende Umsatz in der Zeile 42, "Nicht steuerbare Umsätze (Leistungsort nicht im Inland)" zu melden.

Hinweis: Bei der Erbringung von Leistungen eines Handelsvertreters, Spediteurs oder Lohnveredlers im Zusammenhang mit der Ausfuhr von Gegenständen ins Drittland, gestaltet sich die Rechtslage komplizierter. Diese Umsätze sind zwar im Inland steuerbar, können aber nach speziellen Regelungen steuerbefreit sein. Hier empfiehlt es sich, fachkundigen Rat einzuholen. Die zuständige Industrie- und Handelskammer kann hierfür eine erste Anlaufstelle sein.

- **Rechtslage ab 1. Januar 2010:**

Für die vorstehend beschriebenen Leistungen der Güterspediteure, Vermittler und Lohnveredler (Be- bzw. Verarbeitung beweglicher Gegenstände) bestehen seit 1. Januar 2010 keine Ausnahmeregelungen mehr. Seit diesem Zeitpunkt ist ausnahmslos die neue Grundregel anzuwenden, wonach sich der Ort der Leistung nach dem Sitzort des Leistungsempfängers

richtet (s.o.). Dies bedeutet, dass seit diesem Zeitpunkt die abgerechnete Leistung jeweils am Sitzort des Auftraggebers steuerbar ist. Ist der Auftraggeber im Ausland ansässig, folgt hieraus die Steuerbarkeit im betreffenden Ausland. Wie eingangs geschildert, findet an der Stelle innerhalb der Europäischen Union zwingend das "reverse-charge-Verfahren" Anwendung. Die hierzu unter den Katalogleistungen dargestellten Grundsätze (vgl. Punkt 2.1) gelten entsprechend. Soweit der Auftraggeber in Deutschland sitzt, gilt dies gleichermaßen. D.h., in diesem Fall kommt es ebenfalls auf den Sitz des Auftraggebers an. Entsprechende Leistungen sind dann also in Deutschland steuerbar und vom deutschen Unternehmer mit deutscher Steuer abzurechnen. In der Regel wird die Neuregelung zum selben Ergebnis führen wie zuvor, nur mit anderer Begründung.

7. (Neue) Ausnahmen ab 2010

Auch nach dem 1. Januar gibt es, wie eingangs beschrieben einige weitere, in Teilen neue Ausnahmeregelungen. Über die bereits beschriebenen Ausnahmen bei **Grundstücksleistungen** und **Veranstaltungsleistungen** sind dies folgende weitere wesentliche Ausnahmen:

- **Restaurant- und Verpflegungsleistungen** sind dort steuerbar, wo sie erbracht werden. Das heißt, beim Essen in deutschen Restaurants fällt deutsche Umsatzsteuer an. Wer hingegen in Frankreich essen geht, wird mit französischer Steuer belastet. Dies entspricht mit anderer Begründung dem bis 31. Dezember 2009 geltenden Ergebnis, das an dieser Stelle die "alte" Grundregel anwendet.
- **Kurzfristige Vermietungen von Beförderungsmitteln** sind dort steuerbar, wo das Beförderungsmittel tatsächlich zur Verfügung gestellt wird. Der kürzere Zeitraum wird dabei mit einem Zeitraum von 30 Tagen ununterbrochenen Besitzes (bei Wasserfahrzeugen 90 Tagen) definiert. Wer also in Paris am Flughafen einen Mietwagen für eine kurze Geschäftsreise übernimmt, wird hierfür mit französischer Steuer belastet. Werden Fahrzeuge hingegen über die genannten 30 Tage hinaus gemietet

oder geleast, gilt die neue Grundregel. Nach dieser kommt es für die Steuerbarkeit auf den Sitz des Leistungsempfängers an.

- **Personenbeförderungen** schließlich werden wie bislang weiter nach der zurückgelegten Beförderungsstrecke beurteilt. Dies bedeutet, dass ggf. eine Aufteilung nach Streckenanteilen vorzunehmen ist.

8. Formalitäten im Zusammenhang mit der neuen Grundregel ab 2010/Anwendungszeitpunkt

8.1 Nachweis der Unternehmereigenschaft

Wie unter Punkt 1 erwähnt, gilt die seit 1. Januar 2010 neue Grundregel für Leistungen, die **an Unternehmer fürs Unternehmen** erbracht werden. Zur Frage, wie sich die Finanzverwaltung den Nachweis dieser Voraussetzungen vorstellt, existiert ein Ausführungserlass. Danach ist jedoch der Nachweis der Unternehmereigenschaft des Leistungsempfängers notwendig. Zudem ist dort eine Unterscheidung für Leistungsempfänger in der EU und im Drittland vorgesehen.

- Für EU-Unternehmen:
 - Überprüfungspflicht der Unternehmereigenschaft des Vertragspartners durch Prüfung der UStIdNr., vergleichbar den innergemeinschaftlichen Lieferungen beim Bundeszentralamt für Steuern
 - Verwendung der UStIdNr. soll bereits bei Vertragsschluss durch positives Tun vereinbart werden (entspricht der bisherigen Anforderung im Zusammenhang mit der Verlagerung des Leistungsorts, s. Punkt 6)
- Für Drittlandsunternehmen:
 - Vorlage einer Unternehmerbescheinigung (wie bei Vergütungsverfahren);
 - es sei denn, es handelt sich um eine Katalogleistung (s.o.); dann nicht erforderlich, da insoweit wegen Gleichbehandlung von Leistungen an Private irrelevant

8.2. Zusammenfassende Meldung

Wie bereits einleitend erwähnt, ist die neue Grundregel aufgrund der Ausdehnung des "reverse-charge-Verfahrens" zu Kontrollzwecken weiter gekoppelt an eine Ausdehnung der Pflicht zur Abgabe der Zusammenfassenden Meldung. Während die bislang nur für innergemeinschaftliche Lieferungen abzugeben ist, ist sie ab 1. Januar 2010 auch für Leistungen abzugeben, die nach der neuen Grundregel im EU-Ausland steuerbar sind. Hierunter fallen dann nahezu alle innergemeinschaftlichen Leistungen bis auf die beschriebenen wesentlichen Ausnahmegruppen. Während sich seit 1. Juli 2010 der bisherige quartalsweise Meldezeitraum für Lieferungen auf monatliche Meldungen verkürzt hat, ist dies für Leistungen nicht der Fall. Die dazu erlassene Gesetzesänderung sieht vor, dass die Meldung für Leistungen quartalsweise abgegeben werden kann, und zwar jeweils bis zum 25. des Folgemonats der Ausführung der Leistung. Wer zeitgleich mit den Lieferungen monatlich die Meldung abgeben möchte, kann dies (freiwillig) tun.

Für die Form der Meldung hat das Bundeszentralamt für Steuern ein Vordruckmuster und eine Ausfüllanleitung hierzu veröffentlicht. Danach sieht die Eingabemaske ähnlich aus wie bisher. Die Identifizierung, ob eine innergemeinschaftliche Lieferung, Leistung oder ein Dreiecksgeschäft gemeldet wird, erfolgt anhand folgender Zahlenidentifizierungen:

Inneregemeinschaftliche Lieferung	Keine Kennzeichnung/0
Leistung	Kennzeichnung 1
Dreiecksgeschäft	Kennzeichnung 2

Weitergehende Informationen des Bundeszentralamts mit weiterführenden Verlinkungen sind über unseren Link am Ende dieses Merkblatts abrufbar.

8.3. Umsatzsteuervoranmeldung

Die Leistungen, die neu in der Zusammenfassenden Meldung gemeldet werden müssen, sind künftig auch gesondert in der Umsatzsteuervoranmeldung zu melden. Die Meldung erfolgt in der Zeile 41 des neu gefassten Formulars. Die übrigen in Deutschland nicht steuerbaren Umsätze sind – wie bislang – in der Zeile 42 zu melden. Das neue Formular ist nebst Anleitung über die Linkliste am Ende abrufbar.

8.4. Rechnungsangaben

Wer über eine Leistung abrechnet, die aufgrund der neuen Grundregel im EU-Ausland steuerbar ist, hat die im europäischen Recht verankerte Regelung zu beachten, dass er folgende Angaben zusätzlich in die Rechnung aufnimmt:

- Umsatzsteueridentifikationsnummer des Leistenden, sofern diese nicht bereits generell an Stelle der nationalen Steuernummer angegeben wird,
- Umsatzsteueridentifikationsnummer des Leistungsempfängers
- Hinweis auf Umkehr der Steuerschuld, z.B. "Steuerschuld verlagert" bzw. "VAT reversed" oder "reverse-charge-system".

8.5. Anwendungszeitpunkt

Für die Anwendung der neuen Regelungen zum Ort der Leistung gilt, dass der Zeitpunkt der Ausführung der Leistung maßgeblich ist. Das heißt, es ist vergleichbar der Bestimmung der Höhe des Steuersatzes bei der jüngsten Erhöhung des Mehrwertsteuersatzes jeweils auf den Leistungszeitpunkt abzustellen. Nicht maßgeblich ist das Rechnungsdatum. Wer also beispielsweise erst im Jahr 2010 über eine noch in 2009 erbrachte Leistung abrechnet, hat hierauf noch die bis zum 31. Dezember 2009 geltenden Regelungen anzuwenden. Dabei ist besonders zu beachten, dass bei Dauerleistungen für den Leistungszeitpunkt das Leistungsende maßgeblich ist. Wichtig auch: Für zurückliegende Betriebsprüfungszeiträume ist ggf. die „alte“ Rechtslage maßgeblich.

Bitte beachten Sie, dass dieses Informationsblatt nur einen Ausschnitt der maßgeblichen Regelungen für die Leistungsabrechnung im zwischenunternehmerischen Bereich behandelt. Es erhebt keinen Anspruch auf Vollstän-

digkeit. Die steuerliche Beurteilung konkreter Sachverhalte und Gestaltungen sollte daher in jedem Fall vorab individuell steuerlich geprüft und geklärt werden

BMF-Anwendungserlass:

http://www.stuttgart.ihk24.de/produktmarken/recht_und_fair_play/Anlagen/BMF-Anwendungserlass.pdf

EG-Richtlinie zur Änderung des Orts der Leistung:

<http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=OJ:L:2008:044:0011:0022:DE:PDF>

Bundeszentralamt für Steuern/ZM ab 2010:

http://www.bzst.bund.de/003_menuue_links/005_zm/520_Neuerungen_2010/index.html

Neue Umsatzsteuerformulare:

http://www.bundesfinanzministerium.de/DE/BMF__Startseite/Aktuelles/BMF__Schreiben/Veroeffentlichungen__zu__Steuerarten/umsatzsteuer/003__b,templateld=raw,property=publicationFile.pdf

Dieses Merkblatt wurde von der IHK Köln erstellt und veröffentlicht.

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.

Ihr Ansprechpartner:

Bernd Falge

Tel.: 0521 554-206

Fax: 0521 554-420

E-Mail: b.falge@bielefeld.ihk.de