

## **Steuern und Abgaben beim grenzüberschreitenden Dienstleistungsverkehr zwischen Unternehmen (B2B)**

Stand: 24. August 2009

- Aktuelle Rechtslage und Änderungen ab 1. Januar 2010 im Vergleich -

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

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 Gutachterleistungen ebenso wie beispielsweise für Montagen oder Reparaturen. Werden Dienstleistungen über die Grenze erbracht, stellt sich zugleich 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 äußerst kompliziert und zumindest für die bis 31. Dezember 2009 geltende Rechtslage durch eine Vielzahl von Ausnahmeregelungen gekennzeichnet, die das Verständnis erheblich erschweren. Zur Verbesserung dieser Situation wurde auf europäischer Ebene eine Rechtsänderung verabschiedet, die von allen EU-Mitgliedstaaten bis 31. Dezember 2009 umgesetzt sein muss (sog. Mehrwertsteuerpaket 2010). In Deutschland ist dies bereits durch das Jahresteuergesetz 2009 erfolgt. Hierdurch wird es in weiten Teilen ab 1. Januar 2010 zu einer Vereinfachung und damit spürbaren Verbesserung kommen.

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 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 gilt als Grundregel für die umsatzsteuerliche Behandlung grenzüberschreitender Leistungen, dass diese der Umsatzbesteuerung des Landes unterliegen, in dem der leistende Unternehmer sein Unternehmen betreibt. Das heißt, dass Leistungen dort steuerbar sind, wo der leistende Unternehmer ansässig ist. Aus Sicht eines in Deutschland ansässigen Unternehmens würde dies an sich immer die Steuerbarkeit seiner Leistungen in Deutschland und in Folge dessen die Rechnungsstellung mit deutscher Steuer bedeuten. Diese an sich einfache Grundregel ist allerdings durch eine Vielzahl von Ausnahmeregelungen weitgehend ausgehöhlt. Konkret handelt es sich um folgende sechs Ausnahmegruppen, für die Sonderregelungen gelten:

1. Grundstücksleistungen (Belegenheitsort)
2. kulturelle, künstlerische, wissenschaftliche, sportliche, unterhaltende unterrichtende und ähnliche Leistungen sowie der Veranstalter (Tätigkeitsort)
3. Arbeiten an beweglichen Gegenständen (Tätigkeitsort mit Verlagerungsmöglichkeit durch USt-IdNr.)
4. Vermittlungsleistungen (Ort des vermittelten Grundumsatzes mit Verlagerungsmöglichkeit durch USt-IdNr.)
5. Beförderungsleistungen (Ort des "Bewirkens" der Beförderung mit Sonderregel für innergemeinschaftliche Beförderungen)
6. Sog. Katalogleistungen (Sitzort des Leistungsempfängers)

Bevor der angeführte Grundsatz angewendet wird, ist daher immer zwingend zu prüfen, ob nicht eine der zahlreichen Ausnahmen greift. Nur dann gilt die Grundregel. Hierbei sind nach der Art der konkret erbrachten Dienstleistung im Wesentlichen die nachfolgend unter Punkt 2 bis 6 dargestellten Fälle zu unterscheiden.

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

Ab 1. Januar 2010 verändert sich die Grundregel dahingehend, dass ab 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 wird 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 ab dann 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 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 unterliegen, 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 ist, gemeldet werden.

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

## 2. "Katalogleistungen"

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

Bis 31. Dezember 2009 sind die im Folgenden aufgelisteten, so genannten 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, bedeutet dies, dass seine EDV-Beratungsleistung nicht in Deutschland steuerbar ist. Das heißt, dass die Leistung nicht der deutschen Umsatzbesteuerung unterliegt. Die Leistung ist vielmehr am Sitzort seines Auftraggebers, das heißt in Österreich steuerbar. Dies gilt auch dann, wenn die Tätigkeit nicht überwiegend vor Ort in Österreich ausgeführt wird. Folge hiervon ist, dass die Rechnung ohne deutsche Umsatzsteuer auszustellen ist. Vom Prinzip müsste aufgrund der Steuerbarkeit der Leistung in Österreich vielmehr mit österreichischer Steuer abgerechnet werden. Da dies aufgrund der damit verbundenen Registrierungspflichten sehr aufwändig wäre, gilt es hier jedoch, Verfahrensvereinfachungen im ausländischen Recht zu beachten.

## 2.1. Umsatzsteuerliche Behandlung im Ausland

**Europäische Union:** Für die umsatzsteuerliche Behandlung im Ausland gilt, dass auf Basis der so genannten Mehrwertsteuersystem-Richtlinie in allen Mitgliedstaaten der EU beim Bezug von Katalogleistungen die sogenannte **reverse-charge-Regelung** angewendet wird. Danach berechnet der Rechnungsempfänger auf der Grundlage des anzuwendenden Steuersatzes seines Landes die Steuer selbst, deklariert den Betrag gegenüber seinem Finanzamt und zieht ihn unter den allgemeinen Voraussetzungen als Vorsteuer ab. Der Ausweis ausländischer Umsatzsteuer beziehungsweise die umsatzsteuerliche Registrierung des deutschen Dienstleisters im Ausland ist daher nicht erforderlich. Dies gilt 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 wird auch von manchen Drittländern angewandt. So gilt zum Beispiel auch in der Schweiz der Dienstleistungsempfänger als Steuerschuldner für die meisten der ihm von ausländischen Unternehmern erbrachten Katalogleistungen. Ebenso wird der Umsatz des deutschen Unternehmers dann nicht erfasst, wenn er nach dem Umsatzsteuerrecht der Staaten kein Steuergegenstand ist oder ein vergleichbares Besteuerungssystem überhaupt nicht besteht (zum Beispiel in den Vereinigten Emiraten). Im Übrigen gilt, dass nur ein Blick ins jeweilige nationale Recht Sicherheit über die Behandlung der jeweiligen Leistung im Drittland geben kann. Erste Ansprechpartner hierfür können die deutschen Auslandshandelskammern vor Ort sein ([www.ahk.de](http://www.ahk.de)).

## 2.2. Rechnungsstellung

Konsequenz der Steuerbarkeit der Katalogleistungen am Ort des Leistungsempfängers ist, dass der in Deutschland ansässige Unternehmer diese an Auftraggeber im Ausland ohne deutsche Umsatzsteuer abzurechnen hat. Für die Rechnungsstellung selbst gelten 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, zum Beispiel durch einen Hinweis auf der Rechnung "*Steuerschuld verlagert*" 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 (USt-IdNr.) des Leistungsempfängers angegeben werden.

### 2.3. Umsatzsteuervoranmeldung

In der deutschen Umsatzsteuervoranmeldung ist 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 Katalogleistungen werden sich ab 1. Januar 2010 keine Änderungen ergeben, da die bislang für diesen Bereich geltende Ausnahmeregelung der neuen Grundregel entspricht. Die Behandlung sieht 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 erwarten, dass sich die Zeile, in der die Umsätze zumelden sind, ändern wird (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, werden dort umsatzsteuerlich erfasst, wo das Grundstück liegt. Die Leistungen, die hierunter fallen sind vielfältig. Hierzu zählen zum Beispiel Vermietungsleistungen, die Begutachtung von Grundstücken, das Erstellen von Bauplänen sowie Maklertätigkeiten. Ebenso fallen hierunter aber auch grundstücksrelevante Bau- und Montageleistungen sowie die Leistungen der Messgesellschaften für die Standmiete oder die Leistungen der Messebauer. Die genaue Abgrenzung muss im Einzelfall sorgfältig vorgenommen werden.

#### 3.1. Rechnungsstellung

Grundstücksleistungen, die sich auf ausländische Grundstücke beziehen, sind aufgrund der Steuerbarkeit im Ausland ausnahmslos ohne deutsche Umsatzsteuer abzurechnen. Dies gilt auch dann, wenn derartige Umsätze an im Inland ansässige Unternehmer abgerechnet werden, so zum Beispiel, wenn ein deutscher Subunternehmer für einen deutschen Generalunternehmer in Luxemburg einen Erdaushub vornimmt oder Rohre verlegt. Wird dies nicht beachtet, steht 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 muss 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 wird. Voraussetzung hierfür ist in der Regel die vorherige steuerliche Registrierung des deutschen Unternehmers 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 Belegenheitsorts. Auch EU-rechtlich ist eine solche Vereinfachung nicht zwingend vorgeschrieben und daher nicht verlässlich. Beachtet der deutsche Unternehmer gegebenenfalls seine Registrierungspflicht nicht, verwirkt 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.

### 3.2. Umsatzsteuervoranmeldung

In der deutschen Umsatzsteuervoranmeldung ist 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 werden sich ab 1. Januar 2010 keine Änderungen ergeben, da die bislang für diesen Bereich geltenden Ausnahmeregelung weiterhin bestehen bleibt. Die Behandlung sieht genauso aus, wie zuvor beschrieben. Aufgrund der Neufassung des Umsatzsteuervoranmeldeformulars ist es möglich, dass sich die Zeile, in der die Umsätze zumelden sind, ändern wird (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 unterliegen der Umsatzbesteuerung am jeweiligen Tätigkeitsort, das heißt also dort, wo die entsprechende Veranstaltung stattfindet.

#### 4.1. Rechnungsstellung

Entsprechende im Ausland erbrachte Seminarleistungen sind aufgrund der Steuerbarkeit im Ausland ausnahmslos ohne deutsche Umsatzsteuer abzurechnen. Das gilt 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. Wird dies nicht beachtet, steht der Vorsteuerabzug für den deutschen Rechnungsempfänger in Frage, da es sich in diesem Fall um zu Unrecht ausgewiesene Umsatzsteuer handelt, die als solche nicht zum Vorsteuerabzug berechtigt. Die Rechnung hat dementsprechend ohne deutsche Umsatzsteuer zu erfolgen. Auch für diese Umsätze muss grundsätzlich die **ausländische Umsatzsteuer** des Landes, in dem die Veranstaltung stattfindet, in Rechnung gestellt werden. Voraussetzung hierfür ist in der Regel 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 Tätigkeitsorts. Auch EUrechtlich ist eine solche Vereinfachung nicht zwingend vorgeschrieben und daher nicht verlässlich.

Beachtet der deutsche Unternehmer gegebenenfalls seine Registrierungspflicht nicht, verwirkt 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.

#### 4.2. Umsatzsteuervoranmeldung

In der deutschen Umsatzsteuervoranmeldung ist 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 vorstehend beschriebenen Veranstaltungsleistungen werden sich ab 1. Januar 2010 keine Änderungen ergeben, da die bislang für diesen Bereich geltenden Ausnahmeregelung weiterhin bestehen bleibt. Die Behandlung sieht also genauso aus, wie zuvor beschrieben. Aufgrund der Neufassung des Umsatzsteuervoranmeldeformulars ist zu erwarten, dass sich die Zeile, in der die Umsätze zumelden sind, ändern wird (s.u. Punkt 8). Vorausschauend ist zu beachten, dass die insoweit gegebenen Ausnahme nur bis 31. Dezember 2010 bestehen bleibt. Ab dann wird die sich die Regelung hier ändern.

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

- **Rechtslage bis 31. Dezember 2009**

Werden Be- und Verarbeitungen an beweglichen Gegenständen, wie zum Beispiel Reparaturen im Ausland vorgenommen, unterliegen diese Leistungen aufgrund der bis 31. Dezember 2009 geltenden Regelungen der Umsatzbesteuerung am Ort der Tätigkeit. Wartet also ein deutscher Unternehmer die von ihm nach Luxemburg gelieferte Maschine (außerhalb der vereinbarten Garantiefrist) und rechnet diese Leistung entgeltlich ab, unterliegt der Umsatz dem luxemburgischen Umsatzsteuerrecht.

##### 5.1. Rechnungsstellung

Folge der Steuerbarkeit der beschriebenen Leistungen am Ort der Tätigkeit ist, dass bei Abwicklung im Ausland keine deutsche Steuer anfällt. Deutsche Umsatzsteuer ist in diesen Fällen nicht auszuweisen. Dies gilt auch dann, wenn derartige Umsätze an im Inland ansässige Unternehmer abgerechnet werden, so zum Beispiel, wenn ein deutscher Subunternehmer für einen deutschen Unternehmer in Luxemburg Reparaturen vornimmt.

Wird dies nicht beachtet, steht der Vorsteuerabzug für den deutschen Rechnungsempfänger in Frage, da es sich in diesem Fall um zu Unrecht ausgewiesene Umsatzsteuer handelt, die als solche nicht zum Vorsteuerabzug berechtigt.

Für diese Umsätze muss vielmehr generell die **ausländische Umsatzsteuer** des Landes, in dem die Tätigkeit ausgeübt wird, in Rechnung gestellt werden, die vom leistenden, d.h. Rechnung stellenden, deutschen Unternehmer auch geschuldet wird. Voraussetzung hierfür ist in der Regel die vorherige steuerliche Registrierung des deutschen Unternehmers 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 Tätigkeitsorts. Auch EU-rechtlich ist eine solche Vereinfachung nicht zwingend vorgeschrieben und daher nicht verlässlich.

Beachtet der deutsche Unternehmer gegebenenfalls seine Registrierungspflicht nicht, verwirkt 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.

## 5.2. Umsatzsteuervoranmeldung

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

### ▪ Rechtslage ab 1. Januar 2010

Ab 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 ab 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 Europäischen Union zwingend das "reverse-charge-Verfahren" Anwendung. Die hierzu unter den Katalogleistungen dargestellten Grundsätze zur Rechnungsstellung (vgl. Punkt 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 "General"unternehmer 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 eines 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 ist 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** bewegt, nach dem Registrierungsland des Auftraggebers richtet, wenn dieser seine entsprechende Umsatzsteueridentifikationsnummer verwendet. Insofern kann 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 ist 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)pfllichten 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 deutschen 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)pfllichten in Polen.

*Wichtig:* Dieses Ergebnis gilt nur, wenn die Ware im Anschluss an 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 verlangt 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 erfolgt. Ein bloßer Aufdruck der Umsatzsteueridentifikationsnummer im Briefkopf beziehungsweise 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 könnte zum Beispiel durch den Zusatz in den Auftragspapieren "*Leistungsortverlagerung durch Verwendung der Umsatzsteueridentifikationsnummer des Auftraggebers wird vereinbart*" erfolgen. Soweit kein schriftlicher Auftrag erteilt wird, verlangt die Finanzverwaltung die Anfertigung von zum Beispiel einer entsprechenden (Telefon)Notiz. Ebenfalls reicht 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 wird, dass diese Umsatzsteueridentifikationsnummer bei allen künftigen Einzelaufträgen verwendet werden soll.

## 6.1. Rechnungsstellung

Für die Rechnungsstellung der unter Punkt 6 beschriebenen Leistungen gelten Besonderheiten. In diesen Fällen sind 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. Das heißt, es sollte ein Hinweis auf die Umkehr der Steuerschuld in die Rechnung aufgenommen werden.

## 6.2. Umsatzsteuervoranmeldung

In der deutschen Umsatzsteuervoranmeldung ist 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.

- **Rechtslage ab 1. Januar 2010**

Für die vorstehend beschriebenen Leistungen der Güterspediteure, Vermittler und Lohnveredler (Be- bzw. Verarbeitung beweglicher Gegenstände) bestehen ab 1. Januar 2010 keine Ausnahmeregelungen 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 ab 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 abzurechen. In der Regel wird die Neuregelung zum selben Ergebnis wie zuvor, nur mit anderer Begründung führen.

## 7. (Neue) Ausnahmen ab 2010

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

- **Restaurant- und Verpflegungsleistungen** sind ab dann 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 ab dann 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 ab 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 Ausführungserlasses. 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, wird sie ab 1. Januar 2010 auch für alle Leistungen abzugeben sein, die nach der neuen Grundregel im EU-Ausland steuerbar sind. Hierunter fallen dann alle innergemeinschaftlichen Leistungen bis auf die beschriebenen fünf Ausnahmegruppen. Während sich ab 1. Juli 2010 der bisherige quartalsweise Meldezeitraum für Lieferungen auf monatliche Meldungen verkürzen wird, ist dies für Leistungen nicht der Fall. Der

dazu vorgelegte Gesetzentwurf des Bundesfinanzministeriums 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). Bitte beachten Sie dabei, dass das Gesetzgebungsverfahren zum Abgabezeitpunkt der Zusammenfassenden Meldung noch nicht abgeschlossen ist. Für die Form der Meldung hat das Bundeszentralamt für Steuern bereits ein Vordruckmuster und eine Ausfüllanleitung 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
Leistung	Kennzeichnung 1
Dreiecksgeschäft	Kennzeichnung 2

### 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

### 8.4. Rechnungsangaben

Wer über eine Leistung abrechnet, die aufgrund der neuen Grundregel im 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 im Januar oder Februar 2010 über eine im Dezember 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.

Bitte beachten Sie, dass dieses Informationsblatt nur einen Ausschnitt der maßgeblichen Regelungen für die Leistungsabrechnung im zwischenunternehmerischen Bereich behandelt. Es erhebt keinen Anspruch auf Vollständigkeit. Die steuerliche Beurteilung konkreter Sachverhalte und Gestaltungen sollte daher in jedem Fall vorab individuell steuerlich geprüft und geklärt werden. (Merkblatt erstellt von der IHK Stuttgart).