

Umsatzsteuer

Umsatzsteuerliche Behandlung von grenzüberschreitenden Dienstleistungen

Umsatzsteuer

Umsatzsteuerliche Behandlung von grenzüberschreitenden Dienstleistungen

Inhalt

1. Bestimmung des Orts der sonstigen Leistung	3
1.1 Leistungen zwischen Unternehmen (B2B)	3
1.1.1 Grundregel	3
1.1.2 Scheuerschuldumkehr bei Grundregel.....	3
1.1.3 Zusammenfassende Meldung	4
1.1.4 Unternehmereigenschaft des Leistungsempfängers und Bezug für Unternehmen	4
1.1.5 Unternehmen gleichgestellte juristische Personen	5
1.1.6 Leistung an feste Niederlassung.....	6
1.1.7 Ausnahmen von der Grundregel.....	6
1.1.8 Steuerschuldumkehr bei Ausnahme von der Grundregel.....	7
1.2 Leistungen an Endverbraucher (B2C)	8
1.3 Schematische Darstellung	9
2. Ausführliche Darstellung ausgewählter Dienstleistungen	Fehler! Textmarke nicht definiert.
2.1 Grundstücksleistungen.....	Fehler! Textmarke nicht definiert.
2.1.1 Grundsatz.....	10
2.2 Arbeiten an beweglichen körperlichen Gegenständen	11
2.2.1 Grundsatz in B2B-Fällen	11
2.2.2 Passive Lohnveredelung mit direkter Versendung an den Kunden	11
2.2.3 Grundregel in B2C-Fällen	11

2.3	Vermittlungsleistungen.....	11
2.3.1	Vermittlung innergemeinschaftlicher Lieferungen	11
2.3.2	Vermittlung von Grundstücksleistungen.....	12
2.3.3	Vermittlungsleistungen an Endkunden.....	12
2.4	Transporte als selbstständige Hauptleistungen	12
2.4.1	Gütertransporte	12
2.4.2	Personenbeförderungsleistungen innerhalb der EU.....	13
2.5	Sonstige überwiegend an den Tätigkeitsort gebundene Dienstleistungen	13
3.	Steuerschuldnerschaft des Leistungsempfängers	14
3.1	Welche Umsätze fallen unter die Steuerschuldumkehr im Inland?	14
3.2	Ausnahme der Steuerschuldumkehr für Durchführungsgesellschaften	16
3.3	Wer wird in Deutschland zum Steuerschuldner?	16
3.4	Anforderungen an die Eingangsrechnung	16
3.5	Zeitpunkt des Entstehens der Steuerschuld	17
3.6	Ermittlung, Aufzeichnung und Abführung der Steuerschuld	17
4.	Besonderheiten bei Drittlandsgeschäften	18
4.1	Einleitung	18
4.2	Überblick.....	19
4.3	Ausnahmeregelungen mit Drittlandsbezug.....	19
4.3.1	B2B-Geschäfte	19
4.3.2	B2C-Geschäfte	20
4.4	Grundregeln mit Drittlandsbezug.....	21
4.4.1	B2B-Geschäfte	21
4.4.2	B2C-Geschäfte	22
4.5	Konkrete Fallgruppen bei Drittlandsgeschäften	22
4.5.1	Vertreterprovisionen bei Drittlandsgeschäften	22
4.5.2	Gütertransporte in oder vom Drittstaat.....	22

1. Bestimmung des Orts der sonstigen Leistung

Seit 2010 gilt die Frage, wo sich der Ort einer sonstigen Leistung befindet, ein neues Zuordnungssystem. Die Änderung betrifft primär die Ortsbestimmung im zwischenunternehmerischen Bereich („business-to-business“, kurz: B2B). Für dieses wurde eine neue Grundregel eingeführt. Es sollte daher bei der Prüfung zunächst geklärt werden, welchen Status der Leistungsempfänger hat. Handelt es sich um einen Unternehmer, der die Leistung für sein Unternehmen in Anspruch nimmt, oder um eine gleichgestellte juristische Person? Oder ist der Leistungsempfänger ein Nichtunternehmer?

Hauptanwendungsfall der Wirtschaft sind Dienstleistungen, die an unternehmerische Leistungsempfänger innerhalb der EU erbracht werden. Die nachfolgende Darstellung beginnt daher mit der Behandlung von Dienstleistungen im B2B-Bereich innerhalb der EU.

1.1 Leistungen zwischen Unternehmen (B2B)

1.1.1 Grundregel

Bei Leistungen zwischen Unternehmern gilt als Grundregel, dass als Ort einer sonstigen Leistung der Ort anzusehen ist, von dem aus der Leistungsempfänger (Auftraggeber) sein Unternehmen betreibt ([§ 3a Abs. 2 Satz 1 UStG](#)). Wird die sonstige Leistung an einer Betriebsstätte eines Unternehmens ausgeführt, ist stattdessen der Ort der Betriebsstätte maßgebend ([§ 3a Abs. 2 Satz 2 UStG](#)). Ist der leistende Unternehmer in diesem (anderen) Mitgliedstaat nicht ansässig, wird der Leistungsempfänger zum Steuerschuldner ([Art. 196 MwStSystRL](#)).

1.1.2 Steuerschuldumkehr bei Grundregel

Mit dieser Grundregel führt der Gesetzgeber eine starke Vereinfachung ein. Wenn keine Ausnahme eingreift, hat der leistende Unternehmer bei zwischenunternehmerischen Leistungen über die Grenze eine Netto-Rechnung auszustellen und vermerkt auf der Rechnung den Grund für die Netto-Abrechnung nämlich „Steuerschuldnerschaft des Leistungsempfängers“.

Bei der Abrechnung sind folgende Angaben zusätzlich in die Rechnung aufzunehmen:

- USt-IdNr. des leistenden Unternehmers, sofern diese nicht bereits generell an Stelle der nationalen Steuernummer angegeben wird,
- USt-IdNr. des Leistungsempfängers
- Hinweis auf die Umkehr der Steuerschuld; diese lautet seit 30. Juni 2013 verpflichtend „Steuerschuldnerschaft des Leistungsempfängers“.

Eine Registrierung im anderen Mitgliedstaat ist damit nicht notwendig. Inländische (leistende) Unternehmen müssen in der Umsatzsteuer-Voranmeldung lediglich (deklatorisch) in

Zeile 41, Kennziffer 21 den Umsatz vermerken und ihn mit der Zusammenfassenden Meldung (ZM) melden.

1.1.3 Zusammenfassende Meldung

Nach [§ 18a Abs. 2 S. 1 UStG](#) hat der leistende Unternehmer, der im übrigen Gemeinschaftsgebiet steuerpflichtige sonstige Leistungen ausgeführt hat, für die der im anderen Mitgliedstaat ansässige Leistungsempfänger die Steuer schuldet, eine Zusammenfassende Meldung (ZM) abzugeben (vgl. [Art. 262 und 284 Abs. 1a MwStSystRL](#)). Diese muss bis zum 25. Tag nach Ablauf des Quartals, in dem sie ausgeführt worden ist, abgegeben werden. Eine für die Abgabe der Umsatzsteuer-Voranmeldung gewährte Dauerfristverlängerung kann für die Abgabe der ZM nicht in Anspruch genommen werden.

Hinweis:

Eine freiwillige monatliche Abgabe ist möglich. Dies bietet sich z.B. an, wenn für die innergemeinschaftlichen Lieferungen eine monatliche Meldung erforderlich ist.

Für Leistungen die nicht der Grundregel unterfallen besteht keine Meldepflicht.

1.1.4 Unternehmereigenschaft des Leistungsempfängers und Bezug für Unternehmen

Die Grundregel des [§ 3a Abs. 2 UStG](#) ist nur anwendbar, wenn es sich beim Leistungsempfänger um einen Unternehmer handelt, der die Leistung für sein Unternehmen bezieht. Hier sieht der Umsatzsteuer-Anwendungserlass (UStAE) in Abschnitt 3a.2 Abs. 9 – 11 zum Beleg der Unternehmereigenschaft folgende Regelung vor:

- Verwendet der Leistungsempfänger gegenüber seinem Auftraggeber eine ihm von einem Mitgliedstaat erteilte USt-IdNr., kann der leistende Unternehmer regelmäßig davon ausgehen, dass der Leistungsempfänger Unternehmer ist und die Leistung für dessen unternehmerischen Bereich bezogen wird.
- Die Verwendung einer USt-IdNr. durch den Leistungsempfänger soll grundsätzlich vor Ausführung der Leistung erfolgen und in dem jeweiligen Auftragsdokument schriftlich festgehalten werden.
- Der Auftragnehmer soll sich die Gültigkeit der USt-IdNr. des Leistungsempfängers vom Bundeszentralamt für Steuern qualifiziert bestätigen lassen (Bestätigungsabfrage zur Gültigkeit von USt-IdNr. online unter: <http://evat.bff-online.de>).

Die Vertrauensschutzregel gilt jedoch nicht ohne weiteres bei Leistungen, die ihrer Art nach mit hoher Wahrscheinlichkeit nicht für das Unternehmen, sondern für den privaten Bereich des Unternehmers bzw. dessen Personal verwendet werden. Der leistende Unternehmer muss sich in diesen Fällen z.B. über eine Erklärung des Leistungsempfängers, dass die bezogenen Leistungen für sein Unternehmen bestimmt sind, die unternehmerische Verwendung bestätigen lassen. Dies betrifft entsprechend Abschnitt 3.2 Abs. 11a UStAE u.a. folgende Leistungen:

- Krankenhausbehandlungen, ärztliche Heilbehandlungen, Leistungen von Zahnärzten und Zahntechnikern,
- Persönliche und häusliche Pflegeleistungen sowie sonstige Leistungen im Bereich der Sozialfürsorge und sozialen Sicherheit,
- Betreuung sowie Erziehung von Kindern und Jugendlichen, Schul- und Hochschulunterricht, Nachhilfeunterricht für Schüler und Studierende,
- Bereitstellen von digitalisierten Texten einschließlich Büchern sowie Abonnements von Online-Zeitungen und –Zeitschriften, jeweils mit Ausnahme von Fachliteratur,
- Beratungsleistungen in familiären und persönlichen Angelegenheiten, im Zusammenhang mit der persönlichen Einkommenssteuererklärung und Sozialversicherungsfragen.

Faustregel:

Ohne USt-IdNr. kein Gebrauch der Grundregel!

- Bei Leistungen, die auch privat genutzt werden können, darf von der Grundregel des [§ 3a Abs. 2 UStG](#) kein Gebrauch gemacht werden, wenn der Leistungsempfänger seine USt-IdNr. nicht nennt oder sie nicht verwenden will oder keine qualifizierte Bestätigung vom BZSt erteilt wird!

1.1.5 Unternehmen gleichgestellte juristische Personen

Unternehmen gleichgestellt sind nach [§ 3a Abs. 2 Satz 3 UStG](#) nicht unternehmerisch tätige juristische Personen. Hierunter fallen insbesondere juristische Personen des öffentlichen Rechts, aber auch juristische Personen des Privatrechts, die nicht Unternehmer sind (z.B. eine Holding, die ausschließlich bloße Vermögensverwaltungstätigkeit ausübt). Sind diese nicht unternehmerisch tätig, setzt die Gleichstellung mit einem Unternehmen voraus, dass

- der juristischen Person eine USt-IdNr. erteilt worden ist und
- sie diese verwendet.

Ausschließlich nicht unternehmerisch tätige juristische Personen, denen eine USt-IdNr. erteilt worden ist, müssen diese gegenüber dem leistenden Unternehmer verwenden. Teilt die juristische Person auf Nachfrage mit, ihr sei keine USt-IdNr. erteilt worden, kann der leistende Unternehmer hierauf vertrauen.

Ist die juristische Person sowohl unternehmerisch als auch nicht unternehmerisch tätig, wird sie für die Ortsbestimmung der Leistung ebenfalls einem Unternehmen gleichgestellt, auch wenn die Leistungen für den nicht unternehmerischen Bereich bezogen wird (Abschnitt 3a.2 Abs. 13 und 14 UStAE). Die juristische Person muss die USt-IdNr. verwenden. Das gilt jedoch nicht für Leistungen, die ausschließlich für den privaten Bedarf des Personals oder eines Gesellschafters bestimmt sind, [§ 3a Abs. 2 Satz 3, 2. HS UStG](#). Insoweit bestimmt

sich der Leistungsort nach dem Sitz des leistenden Unternehmens. In diesem Fall darf die juristische Person ihre USt-IdNr. nicht verwenden.

1.1.6 Leistung an feste Niederlassung

Seit 2010 regelt [Art. 192a MwStSystRL](#), dass eine feste Niederlassung im Sitzstaat des Leistungsempfängers dann für die Steuerschuldumkehr unschädlich ist, wenn die Niederlassung an der Dienstleistung nicht beteiligt ist. Im UStG ist deshalb in [§ 13b Abs. 7 Satz 3 UStG](#) folgender Satz angeführt worden: „Hat der Unternehmer im Inland eine Betriebsstätte und führt er einen Umsatz nach Absatz 1 Satz 1 Nr. 1 oder Nr. 5 aus, gilt er hinsichtlich des Umsatzes als im Ausland ansässig, wenn die Betriebsstätte an diesem Umsatz nicht beteiligt ist.“ Damit wird klargestellt, dass ein im Ausland ansässiger Unternehmer nicht zum „Inländer“ wird, wenn er zwar im Inland eine Betriebsstätte hat, diese aber bei dem in Frage stehenden Sachverhalt nicht an dem Umsatz beteiligt ist.

1.1.7 Ausnahmen von der Grundregel

Es gibt eine Reihe von Ausnahmen von der Grundregel des [§ 3a Abs. 2 UStG](#). Im Einzelnen gilt für folgende Leistungen die Grundregel **nicht**:

(1) Grundstücksumsätze

Der Ort von sonstigen Leistungen im Zusammenhang mit einem Grundstück liegt stets dort, wo das Grundstück liegt ([§ 3a Abs. 3 Nr. 1 UStG](#)).

(2) Vermietung von Beförderungsmitteln

Bei der Vermietung von Beförderungsmitteln wird zwischen land- und kurzfristiger Vermietung unterschieden; zudem ist der Status des Leistungsempfängers zu beachten. Von einer kurzfristigen Vermietung wird ausgegangen, wenn das Beförderungsmittel vom Mieter ununterbrochen nicht mehr als 30 Tage besessen bzw. genutzt wird (bei Wasserfahrzeugen: 90 Tage) ([§ 3a Abs. 3 Nr. 2 UStG](#)).

- Der Ort einer **kurzfristigen Vermietung** von Beförderungsmitteln ist dort, wo das Beförderungsmittel dem Empfänger übergeben wird ([§ 3a Abs. 3 Nr. 2 UStG](#)).
- Der Ort einer langfristigen Vermietung richtet sich nach der Grundregel. Er ist an dem Ort, von wo aus der Empfänger sein Unternehmen betreibt.

(3) Restaurant- und Verpflegungsdienstleistungen

Restaurant- und Verpflegungsdienstleistungen werden grundsätzlich dort besteuert, wo sie tatsächlich erbracht werden ([§ 3a Abs. 3 Nr. 3 b UStG](#) – Bewirtungsort). Etwas anderes gilt jedoch, wenn die Leistung während einer Beförderung an Bord eines Schiffes, in einem Luftfahrzeug oder in einer Eisenbahn erfolgt. In diesen Fällen gilt der Abgangsort des jeweiligen Beförderungsmittels innerhalb des Gemeinschaftsgebiets als Ort der Lieferung der Restaurationsleistung ([§ 3e UStG](#)).

(4) Eintrittsberechtigung für Veranstaltungen

Die Einräumung von Eintrittsberechtigungen zu Veranstaltungen auf dem Gebiet der Kultur, der Künste, des Sports, der Wissenschaft, des Unterrichts, der Unterhaltung und ähnliche Veranstaltungen wie Messen und Ausstellungen sind unabhängig vom Status des Leistungsempfängers dort steuerbar, wo die Veranstaltung stattfindet, [§ 3a Abs. 3 Nr. 5 UStG](#) (in B2C-Fällen ergibt sich dies aus [§ 3a Abs. 3 Nr. 3a UStG](#)).

(5) Personenbeförderungen

Personenbeförderungen gelten dort als ausgeführt, wo die Beförderung nach Maßgabe der zurückgelegten Beförderungsschrecke stattfindet ([§ 3b Abs. 1 UStG](#)).

1.1.8 Steuerschuldumkehr bei Ausnahme von der Grundregel

Die MwStSystRL ermöglicht in Art. 194 generell die Steuerschuldumkehr, wenn ein Unternehmer eine Leistung an einen Unternehmer in einem anderen Mitgliedstaat ausführt. Dadurch kann der Auftragnehmer regelmäßig eine Netto-Rechnung ausstellen. Die **Steuerschuldumkehr** ist jedoch nur in den Fällen für alle Staaten verpflichtend geregelt, in denen die Grundregel eingreift (vgl. [Art. 196 MwStSystRL](#), der nur auf [Art. 44 MwStSystRL](#) verweist). Damit gilt die Steuerschuldumkehr nicht zwingend, sofern eine der in diesem Abschnitt dargestellten Leistungen vorliegt, für die eine Ausnahme von der Grundregel gilt. Die Mitgliedstaaten können nach [Art. 194 MwStSystRL](#) aber weiterhin eine Steuerschuldumkehr auch außerhalb des zwingenden Anwendungsbereichs einführen. Für Deutschland gilt nach [§ 13b Abs. 1 S. 1 Nr. 1 i.V.m. Abs. 2 S. 1 UStG](#) eine Steuerschuldumkehr für fast alle sonstigen Leistungen ausländischer Unternehmer. Ausgenommen sind folgende Leistungen:

- Bestimmte Personenbeförderungsleistungen
- Einräumung der Eintrittsberechtigung für Messen, Ausstellungen und Kongresse im Inland,
- Leistungen von Durchführungsgesellschaften an im Ausland ansässige Unternehmer, soweit sie im Zusammenhang mit der Veranstaltung von Messen und Ausstellungen im Inland stehen,
- Restaurationsleistungen, die an Bord eines Schiffes, in einem Flugzeug oder in einer Eisenbahn erfolgen.

Innerhalb der EU gilt für die Anwendung der Steuerschuldumkehr damit eine große Bandbreite. Bezogen auf Montageleistungen reicht diese beispielsweise von einer uneingeschränkten Anwendbarkeit in Deutschland (auch wenn der Leistungsempfänger im Inland weder ansässig noch registriert ist) bis zum völligen Ausschluss der Regelung in Luxemburg. Selbst wenn das nationale Recht des Leistungsorts die Steuerschuldumkehr grundsätzlich zulässt, ist sie im Ausland häufig von weiteren Bedingungen abhängig. So muss der Leistungsempfänger in Frankreich für Umsatzsteuerzwecke registriert sein; in Großbritannien

muss die Anwendung des Reverse-Charge-Verfahrens bei Montageleistungen vorab den Finanzbehörden angezeigt werden (nachträgliche Anzeige wird i.d.R. toleriert), zudem darf der leistende Unternehmer dort nicht für Umsatzsteuerzwecke registriert sein. Es ist also unerlässlich, sich mit den nationalen Regelungen am Ort der Leistung auseinander zu setzen.

1.2 Leistungen an Endverbraucher (B2C)

Für Leistungen an Nichtunternehmer / Endverbraucher ist der Ort maßgebend, von wo aus der leistende Unternehmer sein Unternehmen betreibt ([§ 3 Abs. 1 UStG](#)).

Hiervon gelten folgende Ausnahmen:

(1) Grundstücksleistungen

(2) Vermietung von Beförderungsmitteln

Die kurzfristige Vermietung von Beförderungsmitteln wird bei einer Vermietung an Endverbraucher dort besteuert, wo das Beförderungsmittel dem Empfänger übergeben wird ([§ 3a Abs. 3 Nr. 2 UStG](#)). Seit 30. Juni 2013 ist bei der langfristigen Vermietung von Beförderungsmitteln grundsätzlich der Ort maßgebend, wo der Empfänger ansässig ist, oder seinen Wohnort oder gewöhnlichen Aufenthalt hat ([Art. 56 MwSt-SystRL 2013](#), [§ 3a Abs. 3 Nr. 2 S. 3 und 4 UStG](#)).

(3) Leistungen auf dem Gebiet der Kultur, der Künste, des Sports, der Wissenschaft, des Unterrichts, der Unterhaltung und ähnliche Veranstaltungen wie Messen und Ausstellungen sind dort steuerbar, wo die Leistungen tatsächlich ausgeführt werden ([§ 3a Abs. 3 Nr. 3a UStG](#)).

(4) Restaurants und Verpflegungsdienstleistungen werden auch bei der Leistung an Endverbraucher grundsätzlich dort besteuert, wo sie tatsächlich erbracht werden ([§ 3a Abs. 3 Nr. 3b UStG](#)). Etwas anderes gilt jedoch, wenn die Leistung während der Beförderung an Bord eines Schiffs, ein einem Luftfahrzeug oder in einer Eisenbahn erfolgt. In diesen Fällen gilt der Abgangsort des jeweiligen Beförderungsmittels innerhalb des Gemeinschaftsgebietes als Ort der Lieferung oder Restaurationsleistung ([§ 3e UStG](#)).

(5) Arbeiten an beweglichen körperlichen Gegenständen und deren Begutachtung sind dort steuerbar, wo sie tatsächlich erbracht werden ([§ 3a Abs. 3 Nr. 4 UStG](#)).

(6) Vermittlungsleistungen an Verbraucher werden dort besteuert, wo der vermittelte Umsatz ausgeführt wird ([§ 3a Abs. 3 Nr. 4 UStG](#)).

(7) Personenbeförderungen gelten dort als ausgeführt, wo die Beförderung nach Maßgabe der zurückgelegten Beförderungsstrecke stattfindet ([§ 3b Abs. 1 UStG](#)).

(8) Güterbeförderungen gelten dort als ausgeführt, wo die Beförderung nach Maßgabe der zurückgelegten Beförderungsstrecke jeweils stattfindet ([§ 3b Abs. 1 S. 3 UStG](#)), bei innergemeinschaftlichen Güterbeförderungen am Abgangsort der Ware ([§ 3b Abs. 3 UStG](#)). Nebentätigkeiten zur Beförderung wie Beladen, Entladen, Umschlag und ähnliche Tätigkeiten werden dort besteuert, wo die Leistung körperlich erbracht wird ([§ 3b Abs. 2 UStG](#)).

(9) Telekommunikations-, Rundfunk-, Fernseh- sowie auf elektronischem Weg erbrachte Dienstleistungen

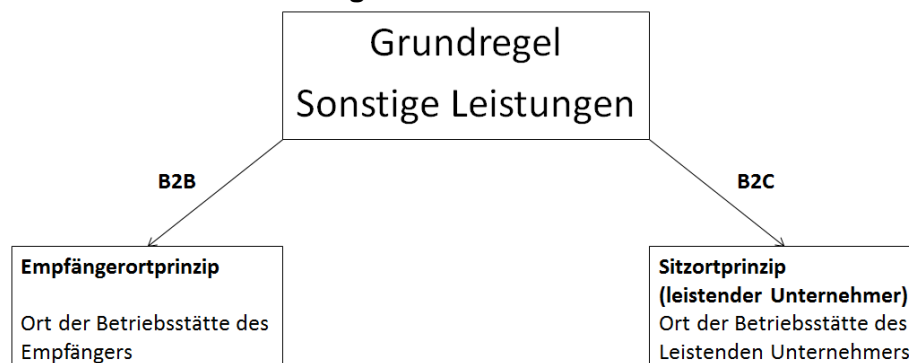
Seit dem 1. Januar liegt der Leistungsort bei Telekommunikations-, Rundfunk- und Fernseh- sowie auf elektronischem Weg erbrachten Dienstleistungen an Nichtunternehmer in dem Staat, in dem der Leistungsempfänger ansässig ist oder seinen Wohnsitz oder gewöhnlichen Aufenthaltsort hat.

Damit erfolgt die Umsatzbesteuerung dieser Leistungen nun einheitlich nicht mehr in dem Staat, in dem der leistende Unternehmer ansässig ist, sondern am Verbrauchsort. Als Folge hiervon müssen sich Unternehmer entweder in den Mitgliedstaaten, in denen sie die genannten Leistungen ausführen, umsatzsteuerlich registrieren lassen und dort ihren Melde- und Erklärungspflichten nachkommen, oder die Vereinfachungsmöglichkeit durch die Sonderregelung „Mini-One-Stop-Shop“ in Anspruch nehmen.

Die Sonderregelung des „Mini-One-Stop-Shop“ ermöglicht es den in Deutschland ansässigen Unternehmen, ihre in den übrigen Mitgliedstaaten der Europäischen Union aufgeführten Umsätze, die unter die Sonderregelung fallen, in einer besonderen Steuererklärung zu erklären, diese Steuererklärung zentral über das Bundeszentralamt für Steuern (BZSt) auf elektronischem Weg zu übermitteln und die sich ergebende Steuer insgesamt zu entrichten. Diese Regelung gilt allerdings nur für die Umsätze in anderen Mitgliedstaaten der EU, in denen der Unternehmer keine umsatzsteuerliche Betriebsstätte hat.

Die Teilnahme an der Sonderregelung können Unternehmer auf elektronischem Weg beim BZSt beantragen und ist für alle Staaten der EU gültig. Für die Antragstellung durch im Inland ansässige Unternehmen steht das BZSt-Online-Portal zur Verfügung.

1.3 Schematische Darstellung



1.3.1 Grundsatz

Eine sonstige Leistung im Zusammenhang mit einem Grundstück wird gemäß [§ 3a Abs. 3 Nr. 1 UStG](#) dort ausgeführt, wo das Grundstück liegt. Als sonstige Leistungen im Zusammenhang mit einem Grundstück zählen nach dem Gesetzeswortlaut:

- a) Vermietungsleistungen nach [§ 4 Nr. 12 UStG](#),
- b) sonstige Leistungen im Zusammenhang mit der Veräußerung oder dem Erwerb von Grundstücken und
- c) sonstige Leistungen, die der Erschließung von Grundstücken oder der Vorbereitung oder der Ausführung von Bauleistungen dienen.

Der Anwendungsbereich der Grundstücksleistungen ist damit groß. Nach der Verwaltungsauffassung muss sich die sonstige Leistung jedoch überwiegend auf die Bebauung, Verwertung, Nutzung oder Unterhaltung des Grundstücks selbst beziehen (vgl. Abschnitt 3a.3 Abs. 3 UStAE). Hierzu zählen insbesondere:

- Abbruch- und Erdarbeiten (nicht Werklieferungen)
- Bau- und Erschließungsleistungen
- Einräumung und Übertragung von dinglichen Grundstücksrechten
- Leistungen der Architekten
- Leistungen der Grundstücksmakler
- Leistungen der Grundstückssachverständigen
- Leistungen des Notars bei der Beurkundung von Grundstücksgeschäften oder bei der Einräumung und Übertragung von dinglichen Grundstücksrechten
- Reparatur- und Wartungsleistungen an Gebäuden
- Errichtung von Baugerüsten
- Vermietungs- und Verpachtungsleistungen
- Vermittlung von Vermietungen von Grundstücken; nicht aber die Vermittlung kurzfristiger Zimmervermietungen in Hotels, Gaststätten, Pensionen, Ferienwohnungen etc.

In der Praxis sicher unumstritten sind alle lang- und kurzfristigen Vermietungsleistungen im Zusammenhang mit einem Grundstück und den darauf errichteten Gebäuden dieser Vorschrift zuzuordnen. Häufige Fehlerquellen resultieren aber nach wie vor aus dem Trugschluss, dass kurzfristige Anmietung, aber auch Bauleistungen, insbesondere wenn sie an

inländische Leistungsempfänger erbracht werden, nicht am Belegenheitsort des Grundstücks im Ausland zu versteuern sind.

1.4 Arbeiten an beweglichen körperlichen Gegenständen

1.4.1 Grundsatz in B2B-Fällen

Für Arbeiten an beweglichen körperlichen Gegenständen gilt im B2B-Bereich seit 2010 innerhalb der EU stets die Grundregel, Als Ort einer sonstigen Leistung ist damit der Ort anzusehen, von dem aus der Empfänger sein Unternehmen betreibt ([§ 3a Abs. 2 S.1 UStG](#)). Wird die sonstige Leistung an die Betriebsstätte eines Unternehmers ausgeführt, ist stattdessen der Ort der Betriebsstätte maßgebend ([§ 3a Abs. 2 S. 2 UStG](#)). Ist der leistende Unternehmer in diesem (anderen) Mitgliedstaat nicht ansässig, wird der Leistungsempfänger zum Steuerschuldner ([Art. 196 MwStSystRL](#)):

Damit kann der leistende (inländische Unternehmer regelmäßig eine Nettorechnung ausstellen, wenn sein Auftraggeber ein ausländischer Unternehmer ist. Er hat den Umsatz in der Umsatzsteuer-Voranmeldung unter Kennziffer 21 sowie in der ZM zu melden.

1.4.2 Passive Lohnveredelung mit direkter Versendung an den Kunden

Nach wie vor gibt es keine aus Sicht der Praxis befriedigende Lösung für den Fall der direkten Auslieferung der bearbeiteten Gegenstände an den Kunden des Auftraggebers. Dies hängt mit der Bestimmung des Lieferortes jeweils am Beginn der Warenbewegung zusammen.

1.4.3 Grundregel in B2C-Fällen

Werden die Arbeiten an beweglichen körperlichen Gegenständen für einen Endkunden durchgeführt, so werden diese dort ausgeführt und besteuert, wo sie vom leistenden Unternehmer tatsächlich erbracht werden ([§ 3a Abs. 3 Nr. 3c UStG](#)).

1.5 Vermittlungsleistungen

1.5.1 Vermittlung innergemeinschaftlicher Lieferungen

Rechtsgrundlage: [§ 3a Abs. 2 UStG](#)

Auch für Vermittlungsleistungen gilt bei B2B-Geschäften die Grundregel des [§ 3a Abs. 2 UStG](#). Wenn der Auftraggeber ein Unternehmer ist, ist als Ort einer Vermittlungsleistung damit der Ort anzusehen, von dem aus der Empfänger sein Unternehmen betreibt ([§ 3a Abs. 2 S. 1 UStG](#)). Wird die sonstige Leistung an die Betriebsstätte eines Unternehmers ausgeführt, ist stattdessen der Ort der Betriebsstätte maßgebend ([§ 3a Abs. 2 S. 2 UStG](#)).

Unerheblich ist, wo der vermittelte Umsatz ausgeführt wird und ob der Leistungsempfänger eine USt-IdNr. eines anderen Mitgliedstaates verwendet.

Ist der leistende Unternehmer in dem anderen Mitgliedstaat nicht ansässig, wird der Leistungsempfänger zum Steuerschuldner ([Art. 196 MwStSystRL](#)). Damit kann der leistende Unternehmer regelmäßig eine Nettorechnung ausstellen, wenn sein Auftraggeber ein ausländischer Unternehmer ist. Der inländische Unternehmer hat den Umsatz dann in seiner ZM und in der Umsatzsteuer-Voranmeldung unter Kennziffer 21 zu melden.

1.5.2 Vermittlung von Grundstücksleistungen

Die Vermittlung einer Grundstücksleistung ist besonders fehleranfällig, weil es sich hierbei nicht um Vermittlungsleistungen, sondern überwiegend um Grundstücksleistungen handelt.

1.5.3 Vermittlungsleistungen an Endkunden

Werden Vermittlungsleistungen an einen Nichtunternehmer erbracht, sind sie dort steuerbar, wo der vermittelte Umsatz ausgeführt wird ([§ 3a Abs. 3 Nr. 4 UStG](#)). Liegt dieser im Ausland, muss der leistende Unternehmer mit ausländischer Umsatzsteuer abrechnen. Das Reverse-Charge-Verfahren greift in diesen Fällen nicht ein.

1.6 Transporte als selbstständige Hauptleistungen

Bei Beförderungsleistungen muss unterschieden werden, ob es sich um eine Personenbeförderung oder die eines Gegenstandes handelt. Personenbeförderungen werden grundsätzlich dort ausgeführt, wo die Beförderung bewirkt wird. Erstreckt sich eine Beförderung nicht nur auf Deutschland, so ist dementsprechend nur der Teil der Leistung mit deutscher Umsatzsteuer zu belasten, der auf den deutschen Streckenanteil entfällt. Bei Güterbeförderungen ist zu unterscheiden, ob sie innerhalb der EU stattfindet oder Drittlandsbezug hat. Zudem ist zu beachten, ob der Empfänger Unternehmer oder Endverbraucher ist.

1.6.1 Gütertransporte

Gütertransporte an Unternehmer: Rechtsgrundlage: [§ 3a Abs. 2 UStG](#)

Güterbeförderungen fallen unabhängig davon, ob der Transport von einem Mitgliedstaat in einen anderen Mitgliedstaat gelangt oder ob sich der Transport nur auf einen Mitgliedstaat beschränkt unter die Grundregel des [§ 3a Abs. 2 UStG](#). Wenn der Auftraggeber ein Unternehmer ist, ist als Ort einer Güterbeförderung damit stets der Ort anzusehen, von dem aus der Empfänger sein Unternehmen betreibt ([§ 3a Abs. 2 S. 1 UStG](#)). Wird die sonstige Leistung an die Betriebsstätte eines Unternehmers ausgeführt, ist stattdessen auch hier der Ort der Betriebsstätte maßgebend ([§ 3a Abs. 2 S. 2 UStG](#)).

Ist der leistende Unternehmer in dem anderen Mitgliedstaat nicht ansässig, wird der Leistungsempfänger zum Steuerschuldner ([Art. 196 MwStSystRL](#)). Damit kann das Speditionsunternehmen regelmäßig eine Nettorechnung ausstellen, wenn sein Auftraggeber ein aus-

ländischer Unternehmer ist. Das inländische Speditionsunternehmen hat den Umsatz jedoch in seiner ZM und unter Kennziffer 21 der Umsatzsteuer-Voranmeldung zu melden.

Gütertransporte an Nichtunternehmer: Rechtsgrundlage: [§ 3b UStG](#)

Güterbeförderungen an Endverbraucher sind grundsätzlich dort steuerbar, wo sie bewirkt werden.

Für sog. „innergemeinschaftliche Güterbeförderungen“ an Endverbraucher besteht eine Ausnahme. Dies sind solche, bei denen der Abgangs- und Ankunftsart nicht im Gebiet desselben Mitgliedstaates liegen. In diesen Fällen wird die innergemeinschaftliche Güterbeförderung in dem Mitgliedstaat besteuert, in dem die Beförderung beginnt ([§ 3b Abs. 3 S. 1 UStG](#)).

Bei Güterbeförderungen mit Drittlandsbezug hat der leistende Unternehmer den Streckenanteil in einen inländischen und somit steuerbaren und steuerpflichtigen und einen ausländischen (Im Inland nicht steuerbaren) Streckenanteil aufzuteilen.

1.6.2 Personenbeförderungsleistungen innerhalb der EU

Personenbeförderungen sind grundsätzlich dort steuerbar, wo sie bewirkt werden. Liegt eine innergemeinschaftliche Personenbeförderung vor, hat der leistende Unternehmer den Streckenanteil in einen inländischen und somit steuerbaren und steuerpflichtigen und einen ausländischen (in Inland nicht steuerbaren) Streckenanteil aufzuteilen ([§ 3b Abs. 1 UStG](#)).

Der im Inland nicht steuerbare Streckenanteil unterliegt gegebenenfalls im EU-Ausland einer Beförderungseinzelbesteuerung.

Die Ortsbestimmung gilt unabhängig vom Status des Leistungsempfängers, also ob die Leistung an einen Unternehmer oder einen Nichtunternehmer erbracht wird. Auch wenn sie an einen Unternehmer erbracht wird, gilt seit 1. Oktober 2013 bei der Personenbeförderung grundsätzlich nicht mehr die Steuerschuldumkehr (vgl. [§ 13b Abs. 6 Nr. 2 UStG](#)). Der leistende Unternehmer muss sich bei grenzüberschreitenden Beförderungen im Ausland registrieren und seinen dortigen Steuerpflichten nachkommen.

1.7 Sonstige überwiegend an den Tätigkeitsort gebundene Dienstleistungen

Rechtsgrundlage: [§ 3a Abs. 3 Nr. 3 UStG](#) bei Leistungen an **Nichtunternehmer**

Gemäß [§ 3a Abs. 3 Nr. 3 UStG](#) gelten folgende Leistungen umsatzsteuerrechtlich dort als ausgeführt, wo sie vom Unternehmer tatsächlich erbracht werden:

- kulturelle, künstlerische, wissenschaftliche, unterrichtende, sportliche, unterhaltende oder ähnliche Leistungen einschließlich der Leistungen der jeweiligen Veranstalter sowie die damit zusammenhängenden Tätigkeiten, die für die Ausübung der Leistungen unerlässlich sind;
- Abgabe von Speisen und Getränken zum Verzehr an Ort und Stelle
- Arbeiten an beweglichen körperlichen Gegenständen, einschließlich Begutachtung.

Werden derartige Leistungen im Ausland erbracht, ist in der Rechnung keine deutsche Umsatzsteuer auszuweisen. Die Besteuerung richtet sich nach dem Recht des Staates, in dem der Unternehmer im Wesentlichen tätig geworden ist.

Rechtsgrundlage: [§ 3a Abs. 3 Nr. 4 UStG](#) bei Leitungen an **Nichtunternehmer**

Vermittlungsleistungen werden dort erbracht, wo die vermittelte Leistung als ausgeführt gilt.

Rechtsgrundlage: [§ 3a Abs. 3 Nr. 5 UStG](#) bei Leistungen an **Unternehmer und Nichtunternehmer**

Einräumung der Eintrittsberechtigung zu kulturellen, künstlerischen, wissenschaftlichen, unterrichtenden, sportlichen, unterhaltenden oder ähnlichen Veranstaltungen, wie Messen und Ausstellungen sowie die damit zusammenhängenden Leistungen werden am Ort der Veranstaltung erbracht.

2. Steuerschuldnerschaft des Leistungsempfängers

2.1 Welche Umsätze fallen unter die Steuerschuldumkehr im Inland?

Werden sonstige Leistungen im Inland erbracht, ist regelmäßig der leistende Unternehmer auch Steuerschuldner. Ist dieser im Ausland ansässig, schuldet der inländische Leistungsempfänger die Steuer, wenn er Unternehmer oder eine juristische Person ist. Das gilt auch dann, wenn die Leistungen für den nicht unternehmerischen Bereich bezogen wird ([§ 13 b Abs. 5 S. 3 UStG](#)). Nur wenn der Leistungsempfänger Nichtunternehmer ist, hat der ausländische Unternehmer eine Bruttorechnung mit deutscher Umsatzsteuer zu stellen und muss in Deutschland seinen steuerlichen Pflichten nachkommen.

Die Anwendung des Reverse-Charge-Verfahrens gilt in Deutschland für nahezu alle sonstigen Leistungen eines im Ausland ansässigen Unternehmers.

Ab 2010 gilt die Grundregel, wonach als Ort einer sonstigen Leistung, die gegenüber einem Unternehmer ausgeführt wird, der Ort anzusehen ist, von dem aus der Empfänger sein Unternehmen betreibt ([§ 3a Abs. 2 S. 1 UStG](#)). Ist der leistende Unternehmer in diesem (anderen) Mitgliedstaat nicht ansässig, wird der Leistungsempfänger zwingend zum Steuerschuldner. Dies gilt in allen EU-Mitgliedstaaten ([Art. 196 MwStSystRL](#)). Der leistende Unternehmer, der einen Umsatz ausführt, der unter die Grundregel fällt, und der deshalb eine Nettoabrechnung auszustellen hat, muss diesen in seiner ZM melden.

Die Grundsätze der Umsatzbesteuerung bei Dienstleistungen gelten (systemimmanent) nicht nur für erbrachte Dienstleistungen in anderen Staaten sondern auch für den Bezug von Dienstleistungen von Unternehmen aus Drittstaaten oder den übrigen Mitgliedstaaten. Ähnlich der Steuerschuld des inländischen Erwerbs für den (steuerfreien) „Warenbezug“ aus anderen EU-mitgliedstaaten sieht der deutsche Gesetzgeber in [§ 13b UStG](#) für fast alle Werklieferungen oder sonstigen Leistungen ausländischer Unternehmer eine Umkehrung

der Steuerschuldnerschaft und die Besteuerung der Eingangsleistung vor. Daraus folgt auch, dass der Leistende (nur) eine Nettorechnung auszustellen hat, auf der er – soweit es sich um einen im Gemeinschaftsgebiet ansässigen Unternehmer handelt – auf die Steuerschuldumkehr hinweisen muss („Steuerschuldnerschaft des Leistungsempfängers“ oder eine entsprechende nationale Formulierung).

Ist der leistende Unternehmer im Drittland ansässig, ist die Angabe zur Steuerschuldumkehr nur dann verpflichtend, wenn für die Rechnungsstellung die Vorschriften des Staates maßgebend sind, in dem der Umsatz als ausgeführt gilt. Unterliegen im Drittland ansässige Leistungserbringer hingegen den Rechnungsstellungsvorschriften ihres Ansässigkeitsstaates können diese mangels EU-weiter Harmonisierung von entsprechenden Angaben absehen.

Die Verpflichtung zur Übernahme der Steuerschuldnerschaft gilt (von einigen Ausnahmen abgesehen) für alle Dienstleistungen ausländischer Unternehmen in Deutschland. M.a.W.: Wenn sie als deutsches Unternehmen ausländische Unternehmer beauftragen, Ihnen gegenüber eine Leistung zu erbringen und der rechtliche Ort der Leistung befindet sich in Deutschland, können Sie regelmäßig davon ausgehen, dass der ausländische Unternehmer Ihnen gegenüber netto abrechnen muss.

Ausgenommen sind entsprechend [§ 13b Abs. 6 UStG](#) folgende Leistungen:

- Bestimmte Personenbeförderungsleistungen
- Einräumung der Eintrittsberechtigung für Messen, Ausstellungen und Kongresse im Inland,
- Leistungen von Durchführungsgesellschaften an im Ausland ansässige Unternehmer, soweit sie im Zusammenhang mit der Veranstaltung von Messen und Ausstellungen im Inland stehen,
- Restaurationsleistungen, die an Bord eines Schiffes, in einem Flugzeug oder in einer Eisenbahn erfolgen.

Ausländischer Vertragspartner ist, wer als Unternehmer nicht im Inland ansässig ist, also hier weder einen Wohnsitz, seinen Sitz, seine Geschäftsleitung oder eine Zweigniederlassung hat. Hat er im Inland eine Betriebsstätte, die jedoch in den Umsatz nicht einbezogen ist, so ist dies unschädlich ([§ 13b Abs. 7 S. 3 UStG](#)). Auch ein inländischer Wohnsitz ist grundsätzlich unbeachtlich. Lediglich in den Fällen in denen der Unternehmer weder den Sitz der wirtschaftlichen Tätigkeit noch die Geschäftsleitung oder eine Betriebsstätte im Ausland hat, von wo aus die Umsätze ausgeführt werden, im Inland aber einen Wohnsitz, ist letzterer maßgebend – der Unternehmer ist in diesen Fällen im Inland ansässig ([§ 13b Abs. 7 St. 1 UStG](#)).

2.2 Ausnahme der Steuerschuldumkehr für Durchführungsgesellschaften

Im Rahmen von Messen und Ausstellungen werden auch Gemeinschaftsausstellungen durchgeführt, so z.B. von Ausstellern, die in demselben ausländischen Staat ansässig sind. Vielfach wird in diesen Fällen zwischen dem Veranstalter und den Ausstellern ein Unternehmen eingeschaltet, das im eigenen Namen die Gemeinschaftsausstellung organisiert (sog. Durchführungsgesellschaft). In diesen Fällen erbringt der Veranstalter Leistungen an die zwischengeschaltete Durchführungsgesellschaft.

Diese erbringt ihrerseits sonstige Leistungen an die an der Gemeinschaftsmesse oder -ausstellung beteiligten Aussteller.

Seit 2007 fallen im Ausland ansässige Durchführungsgesellschaften nicht mehr unter die Steuerschuldumkehr ([§ 13b Abs. 6 Nr. 5 UStG](#)). Sie sind für ihre im Inland steuerpflichtigen Leistungen an die Aussteller selbst Steuerschuldner und müssen sich in Deutschland erfassen lassen. Die im Ausland ansässigen Leistungsempfänger können die in Rechnung gestellte Steuer ggf. im Rahmen des vorsteuer-Vergütungsverfahrens geltend machen.

2.3 Wer wird in Deutschland zum Steuerschuldner?

Steuerschuldner ist jeder im Inland steuerbare Leistung beziehender Unternehmer und jede juristische Person, unabhängig davon, ob die Leistungen für Unternehmerische oder nicht-unternehmerische Zwecke in Anspruch genommen werden. Sie schulden den Steuerbetrag für die in Anspruch genommenen Eingangsleistungen ausländischer Unternehmer gegenüber dem für sie zuständigen Finanzamt. Hierunter fallen u.a. auch Ärzte, Kleinunternehmer, pauschalierende Landwirte, Kommunen, Banken und Versicherungen.

Wichtig:

Hierbei ist unerheblich ob die Leistung für den unternehmerischen oder den nichtunternehmerischen Bereich bezogen wird. Die Deklarationspflichten sind mit der „normalen“ Umsatzsteuer-Erklärung für das Unternehmen zu erfüllen.

2.4 Anforderungen an die Eingangsrechnung

Die Eingangsrechnung hat gemäß [§ 14 Abs. 1 i.V.m. Abs. 4](#) sowie [§ 14a UStG](#) vor allem folgende Angaben zu enthalten:

- den Namen und die Anschrift des leistenden Unternehmers,
- den Namen und die Anschrift des Leistungsempfängers,
- die USt-IdNr. des leistenden Unternehmers und des Leistungsempfängers,
- die Menge und die handelsübliche Bezeichnung des Gegenstandes der Lieferung oder die Art und den Umfang der sonstigen Leistung,
- den Zeitpunkt der Lieferung oder der sonstigen Leistung,

- das Entgelt für die Lieferung oder sonstige Leistung ([§10](#)) und
- die Angabe „Steuerschuldnerschaft des Leistungsempfängers“

Für Leistungen die unter die Grundregel des [§ 3a Abs. 2 UStG](#) fallen und in einem anderen Mitgliedstaat zu besteuern sind, ist der Leistende verpflichtet, eine Rechnung auszustellen und die **USt-IdNr. des Leistungsempfängers** und seine eigene auf der Rechnung anzugeben ([§ 14a Abs. 1 UStG](#)). In Rechnungen über sonstige Leistungen ist daher in den meisten Fällen die USt-IdNr. des Leistungsempfängers anzugeben. Bei Leistungen an Drittunternehmer ohne USt-IdNr. sowie an Nichtunternehmer gilt dies nicht. Auch wenn bei Anwendung einer der Ausnahmeregelungen für die Ortsbestimmung nicht zwingend die Angabe der USt-IdNr. vorgeschrieben ist, sollte dies zur Vermeidung von Fehlern möglichst ebenso gehandhabt werden.

Empfehlung: In Rechnungen an Unternehmen, die eine USt-IdNr. verwenden, sollte stets die USt-IdNr. Des Empfängers angegeben werden.

2.5 Zeitpunkt des Entstehens der Steuerschuld

Für Leistungen, die der Grundregel nach [§ 3a Abs. 2 UStG](#) unterliegen, schuldet der Leistungsempfänger die Umsatzsteuer **stets mit Ablauf des Voranmeldungszeitraums, in dem die Leistung ausgeführt worden ist** ([§ 13b Abs. 1 UStG](#)). Der Leistungsempfänger wird die Steuer also in vielen Fällen bereits schulden, bevor er überhaupt eine Rechnung erhalten hat.

Bei sonstigen Leistungen, bei denen die Grundregel keine Anwendung findet (Bsp.: Ein österreichischer Bauunternehmer erbringt im Auftrag eines deutschen Unternehmers in Deutschland eine Grundstücksleistung) entsteht die Steuer, die der Leistungsempfänger schuldet, regelmäßig mit Ausstellung der Rechnung, spätestens mit Ablauf des Voranmeldungszeitraums, der auf den Monat der Leistungserbringung folgt ([§ 13b Abs. 2 UStG](#)).

Nach [§ 13b Abs. 3 UStG](#) hat bei **Dauerleistungen**, für die der Leistungsempfänger die Steuer schuldet, zumindest eine jährliche Besteuerung zu erfolgen. Die Steuer für sonstige Leistungen, die dauerhaft über einen Zeitraum von mehr als einem Jahr erbracht werden, entsteht daher spätestens mit Ablauf eines jeden Kalenderjahres, in dem sie tatsächlich erbracht werden.

2.6 Ermittlung, Aufzeichnung und Abführung der Steuerschuld

Die Bemessungsgrundlage für die Steuerschuld des deutschen Auftraggebers ergibt sich aus der mit dem ausländischen Vertragspartner vereinbarten Gegenleistung, die in der Regel mit dem Nettobetrag in der Eingangsrechnung identisch sein wird. Der anzuwendende Steuersatz ist im Regelfall der Normalsatz in Höhe von 19 % und bei Dienstleistungen, die

dem ermäßigten Mehrwertsteuersatz unterliegen (wie z.B. der Einräumung eines Urheberrechts), 7%.

Der inländische Steuerschuldner muss die Bemessungsgrundlage auf den Steuerschuldbetrag gemäß [§ 22 UStG](#) gesondert aufzeichnen. Über die Aufzeichnungen ist zu gewährleisten, dass in den Umsatzsteuer-Voranmeldungen sowohl die Summe der Bemessungsgrundlagen aus den Eingangsrechnungen, als auch die sich daraus ergebende Steuerschuld gesondert deklariert werden können. Die ggf. anfallenden Vorsteuerbeträge aus der Übernahme der Steuerschuld für ausländische Dienstleister und Werklieferer sind ebenfalls gesondert zu erfassen und in der Umsatzsteuer-Voranmeldung zu deklarieren.

Die Angaben können auch auf Sammelkonten mit einer besonderen Kennung enthalten sein, wenn sie die Datenbasis für die Umsatzsteuererklärung gewährleisten. Der Vordruck der Umsatzsteuer-Voranmeldung enthält – ähnlich der Deklaration des innergemeinschaftlichen Erwerbs – für die Steuerschuld des inländischen Auftraggebers die Verpflichtung zur Angabe

- der Bemessungsgrundlage aus der Eingangsleistung und der darauf entfallenden Steuerschuld (Kennziffer 46 der Umsatzsteuer-Voranmeldung) und
- der aus der Steuerschuld entstandenen Vorsteueransprüche (Kennziffer 67 der Umsatzsteuer-Voranmeldung).

3. Besonderheiten bei Drittlandsgeschäften

3.1 Einleitung

Im Gegensatz zu EU-Dienstleistungen stehen Unternehmen bei Dienstleistungen mit Bezug zum Drittland regelmäßig vor noch größeren Herausforderungen. Der Unternehmer muss die Situation in Deutschland und im Drittland völlig separat überprüfen. Im Drittland kann ein ähnliches Umsatzsteuersystem (z.B. Schweiz), ein anderes Umsatzsteuersystem (z.B. China), eine völlig anders gestaltete indirekte Besteuerung (z.B. USA) oder kein Umsatzsteuersystem (z.B. Dubai) vorliegen. Doppelbesteuerungsabkommen, wie bei den direkten Steuern, die einem Staat vorrangig das Besteuerungsrecht zuordnen existieren bei der Umsatzsteuer nicht. Ein derartiger Umsatz kann also in beiden Staaten, in einem oder in keinem der beiden Staaten umsatzsteuerpflichtig sein. Entscheidender Anknüpfungspunkt für die Steuerbarkeit und damit die Steuerpflicht bei internationalen Sachverhalten ist der umsatzsteuerliche Ort der Dienstleistung. Im Folgenden werden die Dienstleistungen mit Drittlandsbezug vor allem aus deutscher Sicht betrachtet.

3.2 Überblick

In einem ersten Schritt ist prinzipiell zu unterscheiden, ob es sich um ein B2B- oder ein B2C-Geschäft handelt, da die Ortsbestimmungsregeln seit 2010 bei unternehmerischen Kunden im Grundfall fundamental anders sind als bei privaten Kunden. In einem zweiten Schritt ist dann jeweils zu prüfen, ob bei der betrachteten Dienstleistung eine vorrangig zu behandelnde Ausnahmeregelung bei der Ortsbestimmung vorliegt oder die jeweilige Grundregel eingreift. Dabei ist bei Drittlandsgeschäften zu beachten, dass es spezielle Ausnahmeregelungen nur für derartige Dienstleistungsgeschäfte gibt.

3.3 Ausnahmeregelungen mit Drittlandsbezug

Neben den generell geltenden Ausnahmeregelungen, wie z.B. Grundstücks-, Restaurant-, Verpflegungs- und Personenbeförderungsdienstleistungen existieren auch spezielle Ortsbestimmungsregelungen für Dienstleistungen mit Drittlandsbezug. Der umsatzsteuerliche Ort dieser Dienstleistungen wird in das Drittland gelegt und ist damit aus deutscher Sicht für den Dienstleister in Deutschland nicht mehr steuerbar.

3.3.1 B2B-Geschäfte

Darunter fallen im B2B-Bereich:

1. Nutzung Schienenfahrzeug, Omnibus u.a. durch einen Drittlandsunternehmer ausschließlich im Drittlandsgebiet ([§ 3a Abs. 7 UStG](#)).
2. Güterbeförderungsdienstleistungen,
 - Beladen, Entladen, Umschlagen oder ähnliche mit der Beförderung eines Gegenstandes im Zusammenhang stehende Leistungen,
 - Arbeiten an beweglichen körperlichen Gegenständen und die Begutachtung dieser Gegenstände,
 - Reisevorleistungen i.S.v. [§ 25 Abs. 1 S. 5 UStG](#)
 - Veranstaltungsleistungen im Zusammenhang mit Messen und Ausstellungen **und** jeweils Nutzung bzw. Auswertung im Drittland ([§ 3a Abs. 8 UStG](#)).

Bei den unter 2. Genannten Dienstleistungen hat der deutsche Gesetzgeber eine fakultative Regelung der Mehrwertsteuersystemrichtlinie übernommen, um potentielle Doppelbesteuerungen zu verhindern. In dem diese Dienstleistungen in Deutschland grundsätzlich nicht steuerbar sind, während potentiell eine Besteuerung im Drittland erfolgen könnte. Dies ist aber im konkreten Einzelfall je Drittland zu überprüfen.

3.3.2 B2C-Geschäfte

Im B2C-Bereich liegt der Ort im Drittland bei folgenden Katalogleistungen an einen nichtunternehmerischen Kunden mit Wohnsitz / Sitz im Drittland ([§ 3a Abs. 4 UStG](#)) und ist damit in Deutschland nicht steuerbar:

1. Die Einräumung, Übertragung und Wahrnehmung von Patenten, Urheberrechten, Markenrechten und ähnlichen Rechten;
2. Die sonstigen Leistungen, die der Werbung oder der Öffentlichkeitsarbeit dienen, einschließlich der Leistungen der Werbemittler und der Werbeagenturen;
3. Die sonstigen Leistungen aus der Tätigkeit als Rechtsanwalt, Patentanwalt, Steuerberater, Steuerbevollmächtigter, Wirtschaftsprüfer, vereidigter Buchprüfer, Sachverständiger, Ingenieur, Aufsichtsratsmitglied, Dolmetscher und Übersetzer sowie ähnliche Leistungen anderer Unternehmer, insbesondere die rechtliche, wirtschaftliche und technische Beratung;
4. Die Datenverarbeitung
5. Die Überlassung von Informationen einschließlich gewerblicher Verfahren und Erfahrungen;
6. a) die sonstigen Leistungen u.a. im Zusammenhang mit Krediten, Forderungen, Wertpapieren, Verbindlichkeiten, Versicherungen (vgl. im Einzelnen [§ 4 Nr. 8 a bis h und Nr. 10 UStG](#)) sowie die Verwaltung von Krediten und Kreditsicherheiten;
b) die sonstigen Leistungen im Geschäft mit Gold, Silber und Platin. Das gilt nicht für Münzen und Medaillen aus diesen Edelmetallen;
7. die Gestellung von Personal;
8. der Verzicht auf Ausübung eines der in Nummer 1 bezeichneten Rechte;
9. der Verzicht, ganz oder teilweise eine gewerbliche oder berufliche Tätigkeit auszuüben;
10. die Vermietung beweglicher körperlicher Gegenstände, ausgenommen Beförderungsmittel;
11. die sonstigen Leistungen auf dem Gebiet der Telekommunikation; dies gilt auch wenn derartige Dienstleistungen dort genutzt oder ausgewertet werden ([§ 3 Abs. 8 UStG](#));
12. die Rundfunk und Fernsehdienstleistungen;
13. die auf elektronischem Weg erbrachten sonstigen Leistungen;

14. die Gewährung des Zugangs zum Erdgasnetz, zum Elektrizitätsnetz oder zu Wärme- oder Kältenetzen und die Fernleitung, die Übertragung oder Verteilung über diese Netze sowie die Erbringung anderer damit unmittelbar zusammenhängender sonstiger Leistungen.

3.4 Grundregeln mit Drittlandsbezug

Liegt keine Ausnahmeregelung vor, dann fällt die Dienstleistung automatisch bei der Ortsbestimmung in die jeweilige Grundregel. Das heißt, unabhängig ob inländische, innergemeinschaftliche Dienstleistungen oder Dienstleistungen mit Drittlandsbezug liegt der umsatzsteuerliche Ort

- bei einer B2B-Dienstleistung beim Sitz des unternehmerischen Leistungsempfängers ([§ 3a Abs. 2 UStG](#)) und
- bei einer B2C-Dienstleistung beim Sitz des leistenden Unternehmers ([§ 3a Abs. 1 UStG](#))

3.4.1 B2B-Geschäfte

Eine sonstige Leistung wird in diesem Fall, wie oben dargelegt, an dem Ort ausgeführt, von dem aus der unternehmerische Leistungsempfänger sein Unternehmen betreibt. Wird die sonstige Leistung von einer Betriebsstätte ausgeführt, gilt die Betriebsstätte als Ort der sonstigen Leistung.

Bei internationalen Dienstleistungen mit einem unternehmerischen Leistungsempfänger im Drittland ist die Lage unübersichtlicher als im EU-Binnenmarkt mit der Umsatzsteuer-Identifikationsnummer als Unternehmensnachweis und einheitlicher Vorgehensweise aufgrund der europäischen Mehrwertsteuersystemrichtlinie. Nach deutscher und europäischer Rechtslage ist zwar der Ort im Drittland beim Leistungsempfänger, ob dies aber auch aus Sicht des Drittstaates so gesehen wird, hängt vom Umsatzsteuerrecht des jeweiligen Staates ab. Es kann folglich zu einer Besteuerung im Drittland kommen oder es findet keine Besteuerung statt. Ist die Besteuerung im Drittland gegeben, ist als weiteres zu prüfen, ob ein innerhalb der EU vergleichbares „reverse-charge-Verfahren“ (Umkehr der Steuerschuld) eingreift oder ob sich der leistende deutsche Unternehmer in diesem Land registrieren lassen muss. Der hohe Harmonisierungsstandard innerhalb der EU bei der Grundregel wird demgemäß durch eine große Heterogenität der umsatzsteuerlichen Handhabung bei Drittlandssachverhalten abgelöst.

Zumindest wenn zweifelhaft ist, ob der Leistungsempfänger im Drittlandsgebiet als Unternehmer ansässig ist, kann z.B. mit einer vom Drittland ausgestellten Unternehmerbescheinigung ein Nachweis durchgeführt werden. Die Bescheinigung sollte laut Finanzverwaltung inhaltlich der Unternehmerbescheinigung nach [§ 61a Abs. 4 UStDV](#) im Rahmen des Vorsteuervergütungsverfahrens für nicht im Gemeinschaftsgebiet ansässige Unternehmer entsprechen. Kann der Leistungsempfänger den Nachweis nicht anhand einer derartigen Be-

scheinigung führen, bleibt es dem leistenden Unternehmer überlassen, auf welche Weise er nachweist, dass der im Drittlandsgebiet ansässige Leistungsempfänger Unternehmer ist. Die Rechnung ist in diesen Fällen ohne Ausweis der deutschen Umsatzsteuer auszustellen. In der Rechnung ist ein Zusatz, dass diese Dienstleistung „nicht in Deutschland steuerbar“ ist, anzuraten.

Eine Zusammenfassende Meldung wie bei den Grundregelfällen von innergemeinschaftlichen Dienstleistungen ist für Dienstleistungen mit Drittlandsbezug nicht zu erstellen.

Hinweis:

Es ist immer zudem anhand des Umsatzsteuerrechtes des Drittstaates zu überprüfen, ob dort eine Umsatzsteuerbefreiung anfällt und welche umsatzsteuerlichen Pflichten dem Unternehmer auferlegt werden.

3.4.2 B2C-Geschäfte

Im Rahmen der Grundregel im B2C-Geschäft ist eine Dienstleistung an einen Nichtunternehmer am Ort des deutschen Dienstleister fixiert worden und unterliegt damit grundsätzlich der deutschen Umsatzbesteuerung ([§ 3a Abs. 1 UStG](#)). Damit ist in diesem Fall bei Gültigkeit der Grundregel grundsätzlich kein Unterschied zwischen EU- und Drittlandssachverhalten festzustellen.

3.5 Konkrete Fallgruppen bei Drittlandsgeschäften

3.5.1 Vertreterprovisionen bei Drittlandsgeschäften

Für die Vermittlung von Lieferungen in Drittstaaten gilt die Grundregel, wonach als Ort einer Vermittlungsleistung der Ort anzusehen ist, von dem aus der Empfänger sein Unternehmen betreibt ([§ 3a Abs. 2 S. 1 UStG](#)). Liegt danach der Ort der vermittelten Ausfuhrlieferung

- a) im Drittland, ist der Umsatz in Deutschland nicht steuerbar
- b) in Deutschland, greift die besondere Steuerbefreiungsnorm nach [§ 4 Nr. 5a UStG](#) ein. Hiernach ist die Vermittlung einer Ausfuhrlieferung steuerfrei.

3.5.2 Gütertransporte in oder vom Drittstaat

Bei Gütertransporten von und nach Drittstaaten sind im Zusammenhang mit

- der Ausfuhr und
- der Einfuhr (sofern die Kosten bis zum ersten Bestimmungsort in der Gemeinschaft Bestandteil der Bemessungsgrundlage für die Einfuhr sind)

steuerfrei gestellt.

Hinweis:

Der Nachweis für die Steuerfreiheit kann jetzt auch grundsätzlich in elektronischer Form erbracht werden (vgl. [BMF-Schreiben vom 6. Januar 2014](#))

Zu beachten ist jedoch, dass auch hier zunächst die neue Grundregel des [§ 3a Abs. 2 UStG](#) eingreift, wonach bei Leistungen an Unternehmer als Ort einer Güterbeförderung der Ort anzusehen ist, von dem aus der Empfänger sein Unternehmen betreibt.

Literaturhinweis:

Die Umsatzsteuer im internationalen Geschäftsverkehr

Praktischer Leitfaden für Unternehmer mit zahlreichen Fallbeispielen, Hinweisen und Tipps

ISBN 978-3-943043-55-6

Weitere Informationen:

Dieses Merkblatt wurde der IHK Nord Westfalen freundlicherweise vom DIHK-Verlag zur Verfügung gestellt. Es enthält Auszüge aus Buch „Die Umsatzsteuer im internationalen Geschäftsverkehr“, in dem weitere Themen inklusive Fallbeispielen anschaulich dargelegt sind.

Die Veröffentlichung von Merkblättern ist ein Service der IHK Nord Westfalen für ihre rund 140.000 Mitgliedsunternehmen. Die Merkblätter enthalten nur erste Hinweise und erheben keinen Anspruch auf Vollständigkeit. Obwohl sie mit größtmöglicher Sorgfalt erstellt wurden, kann eine Haftung für die inhaltliche Richtigkeit nicht übernommen werden.

Für Fragen und Informationen zum Thema "umsatzsteuerfreie innergemeinschaftliche Lieferungen" können sich Unternehmen, die Mitglied der IHK Nord Westfalen sind, wenden an:

Christian Ludwig

Telefon 0251 707-286 |Telefax 0251 7078-286

E-Mail: ludwig@ihk-nordwestfalen.de

Gerhard Laudwein

Telefon 0251 707-199 |Telefax 0251 7078-199

E-Mail: laudwein@ihk-nordwestfalen.de

Markus Krewerth

Telefon 0209 388-304 |Telefax 0209 388-101

E-Mail: krewerth@ihk-nordwestfalen.de

Industrie- und Handelskammer Nord Westfalen

48151 Münster | Sentmaringer Weg 61

www.ihk-nordwestfalen.de

Stand: Februar 2015