

Der neue Ort der sonstigen Leistung im Sinne des UstG

– Änderung seit dem 01. Januar 2010 –

I. Allgemeines

Die Umsatzsteuer ist eine Steuer, die den Austausch von Leistungen (= Umsatz) besteuert. Sie ist eine indirekte Steuer, weil Steuerschuldner (Unternehmer) und wirtschaftlich Belasteter (Endverbraucher) nicht identisch sind. Besteuert werden dabei Lieferungen und sonstige Leistungen gegen Entgelt, die ein Unternehmer im Rahmen seines Unternehmens im Inland ausführt. Für die Frage der Steuerbarkeit eines Umsatzes muss somit jedes mal geprüft werden, ob die Ausführung im Inland erfolgte. Dieser Artikel beschäftigt sich mit den Gesetzesänderungen zum 1. Januar 2010 und der daraus resultierenden neuen Systematik der Ortsbestimmung.

Die Neuregelung zum Ort der sonstigen Leistung unterscheidet zwei Fallvarianten. Für die richtige Bestimmung des Ortes der sonstigen Leistung nach § 3a Abs. 1 und Abs. 2 UStG ist nunmehr entscheidendes Kriterium, ob der Leistungsempfänger Unternehmer ist und für sein Unternehmen handelt oder nicht.

1. Leistungsempfänger ist kein Unternehmer (§ 3a Abs. 1 UStG)

- a) Ort der sonstigen Leistung ist dort, wo der Leistende sein Unternehmen betreibt, wenn der Leistungsempfänger
 - => kein Unternehmen im Sinne des Umsatzsteuergesetzes ist,
 - => zwar Unternehmer ist, aber die Leistung nicht für sein Unternehmen bezieht oder
 - => eine nicht unternehmerisch tätige juristische Person ist, der auch keine USt-IdNr. erteilt worden ist.

Beispiel:

Der in Dresden ansässige Rechtsanwalt R führt eine Rechtsberatungsleistung in Ehesachen an den in Luzern lebenden Unternehmer U aus.

Lösung:

Zwar wird die sonstige Leistung an einen anderen Unternehmer ausgeführt. Dieser bezieht die Leistung jedoch nicht für sein Unternehmen. Der Ort der sonstigen Leistung ist daher nach § 3a Abs. 1 UStG zu bestimmen. Er liegt dort, wo der Leistende sein Unternehmen betreibt, mithin am Unternehmenssitz des Rechtsanwalts R. Der Umsatz ist in Deutschland steuerbar.

- b) Unter den oben genannten 3 Voraussetzungen ist der Ort der sonstigen Leistung auch dort, wo der Leistende eine die Leistung ausführende Betriebsstätte unterhält. Eine Betriebsstätte ist jede feste Einrichtung oder Anlage, die der Tätigkeit des Unternehmers dient. Sie muss in der Lage sein, Leistungen mit eigenem Personal und eigenen Sachmitteln auszuführen.

Beispiel:

Der üblicherweise in Dresden ansässige Rechtsanwalt R führt eine Rechtsberatung in Ehesachen von seiner Betriebsstätte in Luzern gegenüber dem in Düsseldorf lebenden Unternehmer U aus.

Lösung:

Zwar wird die sonstige Leistung an einen anderen Unternehmer ausgeführt. Dieser bezieht die Leistung jedoch nicht für sein Unternehmen. Der Ort der sonstigen Leistung ist daher nach § 3a Abs. 1 UStG zu bestimmen. Er liegt dort, wo der Leistende eine die Leistung ausführende Betriebsstätte unterhält, hier mithin in Luzern. Der Umsatz ist in Deutschland nicht steuerbar.

2. Leistungsempfänger ist Unternehmer (§ 3a Abs. 2 Satz 1 UstG)

Ort der sonstigen Leistung ist dort, wo der Leistungsempfänger sein Unternehmen betreibt bzw. die die Leistung empfangende Betriebsstätte ist, wenn der Leistungsempfänger:

=> ein Unternehmer ist und

=> die sonstigen Leistungen für sein Unternehmen bezieht

II. Nachweispflicht

Ob der Leistungsempfänger Unternehmer ist und für sein Unternehmen handelt oder nicht muss der Leistende gegenüber seinem Finanzamt nachweisen können. Will er diesen Nachweis führen, so muss grundsätzlich unterschieden werden, ob der Leistungsempfänger aus einem anderen Mitgliedsstaat der Europäischen Gemeinschaft kommt oder ob er aus dem Drittlandsgebiet kommt:

1. Leistungsempfänger kommt aus einem anderen Mitgliedsstaat der EG

In diesem Fall ist der Nachweis jedenfalls dann geführt, wenn der Leistungsempfänger eine deutsche USt-IdNr. verwendet. Auch wenn der Leistungsempfänger eine ihm aus einem anderen Mitgliedstaat erteilte USt-IdNr. verwendet, kann der Leistende regelmäßig davon ausgehen, dass der Leistungsempfänger als Unternehmer und auch für sein Unternehmen die Leistungen bezogen hat. Dies gilt entsprechend, wenn eine nicht unternehmerisch tätige juristische Person mit einer USt-IdNR. aufgetreten ist. Dies gilt auch dann, wenn sich später herausstellen sollte, dass der Leistungsempfänger die sonstige Leistung nicht für sein Unternehmen bezogen hat.

Beispiel:

Der in Berlin ansässige Übersetzer Ü übersetzt für einen österreichischen Auftraggeber ein Dokument. Der Auftraggeber verwendet gegenüber dem Ü seine zutreffende österreichische USt-IdNr.

Lösung:

Die sonstige Leistung des Ü ist nach § 3a Abs.2 UStG in Österreich ausgeführt und damit in Deutschland nicht steuerbar. Selbst wenn sich später herausstellen sollte, dass die Übersetzung für private Zwecke des Auftraggebers erfolgt ist, verbleibt es bei dem Ort der sonstigen Leistung in Österreich.

Der leistende Unternehmer muss sich aber in jedem Fall über die Richtigkeit der vom Leistungsempfänger verwendeten USt.-IdNr. vergewissern. Dazu sollte die Gültigkeit der USt-IdNr. sowie Name und Anschrift der Person, der die USt-IdNr. erteilt worden ist, nach § 18e UStG beim Bundeszentralamt für Steuern in Saarlouis bestätigt werden. (Hinweis: Die Kontaktdaten des Bundeszentralamtes für Steuern finden Sie im Internet unter www.BZSt.de. Eine Bestätigung über die Gültigkeit einer USt-IdNr. kann auch über <http://ec.europa.eu/taxationcustoms/vies/vieshome.do> erfolgen.)

2. Leistungsempfänger kommt aus dem Drittlandsgebiet

Kommt der Leistungsempfänger nicht aus einem Mitgliedsstaat der Europäischen Union, so muss der Nachweis auf andere Weise geführt werden. In Betracht kommen hier Bestätigungen der ausländischen Finanzbehörde über die Unternehmereigenschaft oder andere Unterlagen.

Wird die sonstige Leistung an eine Betriebsstätte des Leistungsempfängers erbracht, so muss auch nachgewiesen werden, dass sie tatsächlich ausschließlich oder überwiegend gegenüber der Betriebsstätte ausgeführt wurde. Hat der Leistungsempfänger eine seiner Betriebsstätte erteilte USt-IdNr. bei der Erteilung des Auftrages verwendet, so kann davon ausgegangen werden, dass die Leistung auch für die Betriebsstätte bestimmt ist.

Beispiel:

Die in Konstanz ansässige Werbeagentur W erhält von der deutschen Versicherung V den Auftrag, eine Werbekampagne für die im Aufbau befindliche russische Betriebsstätte zu entwickeln. W erstellt die Werbekampagne in russischer Sprache.

Lösung:

Die sonstige Leistung der Werbeagentur ist – unabhängig davon, dass der Auftrag von dem deutschen Hauptbesitz erteilt wurde – an die russische Betriebsstätte erbracht und damit in Deutschland nicht steuerbar.

III. Konsequenzen bei der Rechnungslegung

Ist nach alledem der Ort der sonstigen Leistung nicht im Inland (vgl. oben) und die Leistung somit in Deutschland nicht steuerbar, darf der deutsche Unternehmer in seiner Rechnung weder deutsche Umsatzsteuer noch ausländische Umsatzsteuer ausweisen; in seiner Rechnung ist nur der Nettobetrag auszunehmen.

IV. Steuerschuldner

Grundsätzlich ist der leistende Unternehmer Steuerschuldner für eine von ihm ausgeführte Leistung, § 13a Abs.1 Nr.1 UStG. Wird eine sonstige Leistung aber von einem im Ausland ansässigen Unternehmer ausgeführt, so wird in der Europäischen Gemeinschaft der Leistungsempfänger zum Steuerschuldner für die ihm gegenüber nach § 3a Abs.2 UStG ausgeführte sonstige Leistung. In Deutschland ist dies in § 13b UStG geregelt.

Hinweis:

Aus diesem Grund muss auch der Leistungsempfänger einer sonstigen Leistung immer genau den Ort der ihm gegenüber ausgeführten Leistung prüfen. Für die Bestimmung der Steuerschuldnerschaft ergeben sich für einen in Deutschland ansässigen Unternehmer die folgenden Möglichkeiten:

=> Der in Deutschland ansässige Unternehmer führt eine sonstige Leistung nach § 3a Abs. 2 UStG an einen Unternehmer in Deutschland aus. Die Leistung ist in Deutschland steuerbar und – soweit nicht steuerfrei – steuerpflichtig. Steuerschuldner ist der leistende Unternehmer, § 13a Abs.1 Nr.1 UStG.

⇒ Der in Deutschland ansässige Unternehmer führt eine sonstige Leistung nach § 3a Abs. 2 UStG an einen Unternehmer in einem anderen Mitgliedsstaat aus. Die Leistung ist in dem anderen Mitgliedsstaat steuerbar und – soweit nicht steuerfrei – steuerpflichtig. Nach Art. 196 MwStSystRL wird der Leistungsempfänger in dem anderen Mitgliedsstaat zum Steuerschuldner, der deutsche Unternehmer muss nur die Meldevorschrift in Deutschland beachten

(s.u.), Verpflichtungen in dem anderen Mitgliedsstaat ergeben sich für ihn nicht.

=> Der in Deutschland ansässige Unternehmer führt eine sonstige Leistung nach § 3a Abs.2 UStG an einen Unternehmer im Drittlandsgebiet aus. Die sonstige Leistung ist in Deutschland nicht steuerbar. Ob sich eine Steuerbarkeit in dem anderen Staat ergibt und wer dann dort zum Steuerschuldner wird, bestimmt sich ausschließlich nach den Rechtsvorschriften des anderen Staates.

=> Der in Deutschland ansässige Unternehmer erhält eine im Inland steuerbare sonstige Leistung von einem in Deutschland ansässigen Unternehmer. Die Leistung ist in Deutschland steuerbar und – soweit nicht steuerfrei – steuerpflichtig. Steuerschuldner ist der leistende Unternehmer, § 13a Abs. 1 Nr.1 UStG.

=> Der in Deutschland ansässige Unternehmer erhält eine im Inland steuerbare sonstige Leistung von einem im Ausland ansässigen Unternehmer. Der Leistungsempfänger wird nach § 13b UStG zum Steuerschuldner, er muss darauf achten, dass ihm keine Umsatzsteuer berechnet wird, gegebenenfalls kann aber zusätzlich Umsatzsteuer im Drittlandsgebiet entstehen.

Der Leistungsempfänger muss auf den ihm berechneten Nettobetrag die deutsche Umsatzsteuer draufrechnen und die Steuer bei seinem Finanzamt anmelden. Er kann den entstandenen Steuerbetrag als Vorsteuer abziehen, soweit er keine vorsteuerabzugsschädlichen Ausgangsleistungen ausführt hat.

Beispiel:

Der in Deutschland ansässige Unternehmer U erhält eine Beratungsleistung von einem in Italien ansässigen Rechtsanwalt. Bei Auftragserteilung hat U dem Rechtsanwalt seine deutsche USt-IdNr. angegeben. Der Rechtsanwalt berechnet dem U nach Abschluss der Beratungsleistung 10.000,00€.

Lösung:

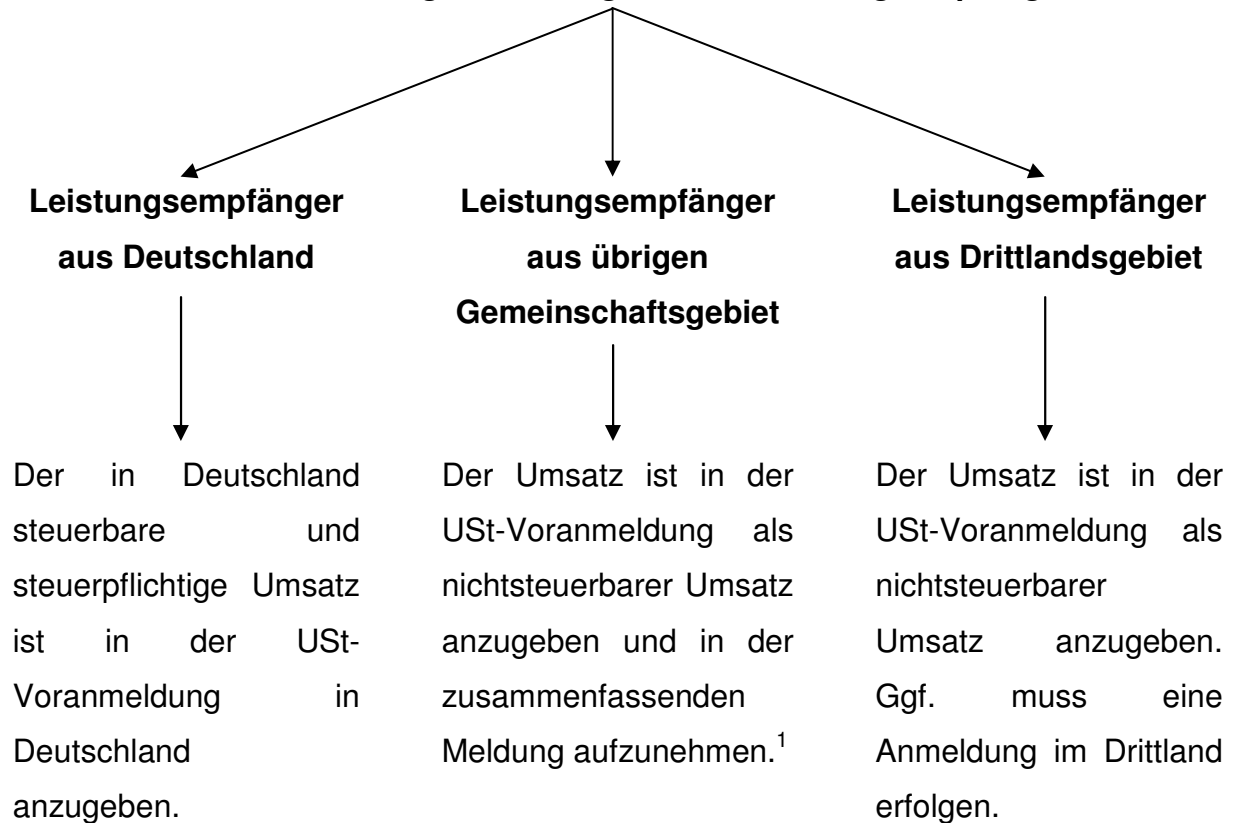
Die Beratungsleistung des Rechtsanwaltes ist nach § 3a Abs.2 UStG in Deutschland steuerbar und steuerpflichtig. Der U wird in Deutschland zum Steuerschuldner für die ihm gegenüber ausgeführte Leistung. Er muss auf die 10.000,00 € 19% Umsatzsteuer (=1.900,00 €) berechnen und bei seinem Finanzamt im Voranmeldungszeitraum der Ausführung der Leistung anmelden. Soweit U zum Vorsteuerabzug berechtigt ist, kann er die Umsatzsteuer nach § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 4 UStG als Vorsteuer im selben Voranmeldungszeitraum abziehen. Auf die Vorlage einer ordnungsgemäßen Rechnung soll es nicht ankommen.

V. Meldepflichten

Erbringt ein deutscher Unternehmer eine sonstige Leistung, deren Ort nach § 3a Abs. 1 UStG dort ist, wo er sein Unternehmen oder seine Betriebsstätte unterhält, ergeben sich für ihn die üblichen Meldeverpflichtungen. Er muss den Umsatz in seine Umsatzsteuervoranmeldung aufnehmen und die Umsatzsteuer entsprechend seinem Besteuerungsverfahren an sein Finanzamt abführen.

Führt ein deutscher Unternehmer sonstige Leistungen aus, die nach § 3a Abs. 2 UStG dort ausgeführt sind, wo der Leistungsempfänger sein Unternehmen betreibt oder eine Betriebsstätte unterhält, so ist im Gemeinschaftsgebiet ab dem 01.01.2010 diese Leistungen zusätzlich in der zusammenfassenden Meldung nach § 18a UStG anzumelden. Es ergeben sich folgende Möglichkeiten:

**Deutscher Unternehmer führt eine sonst. Leistung nach § 3a Abs. 2 UStG aus
-Ort der sonstigen Leistung ist beim Leistungsempfänger-**



Valentin Schaffrath
Rechtsanwalt

¹ Hinweis: Der Umsatz muss in der zusammenfassenden Meldung des Meldezeitraums angegeben werden, in dem die Leistung ausgeführt ist. Dabei sind die USt-IdNr. des Leistungsempfängers und alle in diesem Meldezeitraum an diesen Leistungsempfänger ausgeführten sonstigen Leistungen anzugeben.