

Der Kurzvortrag in der mündlichen Steuerberaterprüfung 2018/2019

Bearbeitet von

Von Thomas Fränznick, Uwe Grobshäuser, Rolf-Rüdiger Radeisen, Klaus Pientka, Jörg W. Hellmer, Ralf Trabold, Lukas Hendricks, Christiane Dürr, Jörg Ramb, und Harald Dauber

10. Auflage 2018. Buch. 432 S. Softcover

ISBN 978 3 95554 418 8

Format (B x L): 17 x 24 cm

[Steuern > Kanzleimanagement, Unternehmensberatung, Steuerfachkräfte](#)

Zu [Inhaltsverzeichnis](#)

schnell und portofrei erhältlich bei

**beck-shop.de**
DIE FACHBUCHHANDLUNG

Die Online-Fachbuchhandlung beck-shop.de ist spezialisiert auf Fachbücher, insbesondere Recht, Steuern und Wirtschaft. Im Sortiment finden Sie alle Medien (Bücher, Zeitschriften, CDs, eBooks, etc.) aller Verlage. Ergänzt wird das Programm durch Services wie Neuerscheinungsdienst oder Zusammenstellungen von Büchern zu Sonderpreisen. Der Shop führt mehr als 8 Millionen Produkte.

Vortrag 4: Der Ort der sonstigen Leistung

I. Einführende Hinweise

Durch das sog. Mehrwertsteuerpaket der Europäischen Union vom 12.02.2008 wurden die Art. 43 bis 59b MwStSystRL umfassend geändert. Unionsrechtlich mussten diese Änderungen zum 01.01.2010 in die nationalen Umsatzsteuergesetze umgesetzt werden. Allerdings mussten weitere Änderungen zum 01.01.2011, 01.01.2013 sowie 01.01.2015 folgen. Durch die gesetzlichen Änderungen sind die **Vorschriften zur Bestimmung des Orts der sonstigen Leistung nach § 3a, § 3b, § 3e und § 3f UStG** sowie die damit zusammenhängenden Vorschriften zur Anwendung des Reverse-Charge-Verfahrens nach § 13b UStG und der Verpflichtung zur Abgabe der Zusammenfassenden Meldung nach § 18a UStG geändert worden. Hauptpunkte der Änderungen waren die beiden Grundregelungen des § 3a Abs. 1 und Abs. 2 UStG. Führt der Unternehmer eine sonstige Leistung gegenüber einem Nichtunternehmer aus, bestimmt sich der Ort der sonstigen Leistung regelmäßig mit dem Ort, von dem aus der leistende Unternehmer sein Unternehmen betreibt oder eine die Leistung ausführende Betriebsstätte unterhält, § 3a Abs. 1 UStG. Bei einer Leistung gegenüber einem Unternehmer, der die sonstige Leistung für sein Unternehmen bezieht, ist die sonstige Leistung dort ausgeführt, wo der Leistungsempfänger sein Unternehmen betreibt oder eine die Leistung ausführende Betriebsstätte unterhält. Vorrangige Ausnahmen bestehen aber über die Sonderregelungen des § 3a Abs. 3 ff, § 3b, § 3e oder § 3f UStG. Zum 01.01.2019 wird nun die Regelung für die elektronischen Dienstleistungen, Telekommunikationsdienstleistungen und die Rundfunk- und Fernsehdienstleistungen gegenüber Nichtunternehmern in der Europäischen Union noch um eine Bagatellregelung ergänzt, § 3a Abs. 5 UStG.

Durch diese – in einzelnen Bereichen tatsächlich auch einschneidenden – Änderungen für die Praxis haben sich aber nicht nur die Leistungsorte von sonstigen Leistungen verändert, mit diesen Rechtsgrundsätzen ergaben sich auch erhebliche Änderungen bei der formalen Abwicklung der sonstigen Leistungen.

Tipp! Das Thema des Orts der sonstigen Leistung ist für die mündliche Prüfung nicht nur als Vortrags-thema interessant, sondern genauso für die Prüfungsrunde! Insbesondere nach den zum 01.01.2015 erfolgten Änderungen bei der Bestimmung des Orts der sonstigen Leistung gegenüber Nichtunternehmern bei der Ausführung von elektronischen Dienstleistungen, Telekommunikationsdienstleistungen sowie Rundfunk- und Fernsehdienstleistungen, ist dies ein spannendes Thema in der mündlichen Prüfung. Verbunden ist dies mit einem besonderen Meldeverfahren, der Mini-One-Stop-Shop-Regelung.

II. Die Gliederung

	Gliederungspunkt	Die Stichworte
	Einleitung	Thema; Kurzübersicht
1.	Grundlagen der Regelungen zur Bestimmung des Orts der sonstigen Leistung	Umsetzung Mehrwertsteuerpaket; Ziel: einheitliche und praktikable Lösung; fortlaufende Änderungen seit 2010 – Änderungen jetzt abgeschlossen
2.	Voraussetzung: Eine sonstige Leistung wird ausgeführt	Definition § 3 Abs. 9 UStG – keine Lieferung; Ergänzungstatbestände
3.	Die Grundsätze für die Bestimmung des Orts der sonstigen Leistung	Grundsatz Leistung an Unternehmer § 3a Abs. 2 UStG/ USt-IdNr.; Grundsatz Leistung an Nichtunternehmer § 3a Abs. 1 UStG
4.	Ausnahmen von den Grundsätzen zur Bestimmung des Orts der sonstigen Leistung	Weiterhin diverse Ausnahmen

	Gliederungspunkt	Die Stichworte
4.1	Die Ausnahmefälle nach § 3a Abs. 3 UStG	Leistungen i.Z.m. Grundstücken, § 3a Abs. 3 Nr. 1 UStG; Vermietung von Beförderungsmitteln, § 3a Abs. 3 Nr. 2 UStG; Abgabe von Speisen, § 3a Abs. 3 Nr. 3 Buchst. b UStG; kulturelle u.ä. Leistungen, § 3a Abs. 3 Nr. 3 Buchst. a und Nr. 5 UStG
4.2	Die Katalogfälle nach § 3a Abs. 4 UStG	Katalogfälle bei Leistungen an Nichtunternehmer aus Drittland; ansonsten Grundfälle
4.3	Regelungen seit dem 01.01.2015 bei bestimmten sonstigen Leistungen	Elektronische Leistungen und Telekommunikationsdienstleistungen an Nichtunternehmer und das Meldeverfahren; neue Bagatellregelung ab 2019
4.4	Die Rückausnahme nach § 3a Abs. 8 UStG	Rückverlagerung ins Drittlandsgebiet bei bestimmten sonstigen Leistungen
4.5	Die Beförderungsleistungen	Personenbeförderung am Leistungsort, Güterbeförderung an Unternehmer = Grundfall § 3a Abs. 2 UStG, an Nichtunternehmer wo Beförderung ausgeführt
4.6	Die Abgabe von Speisen in Beförderungsmitteln	§ 3e UStG, wo Beförderungsmittel startet; Flugzeug, Bahn, Schiff – Ausnahme nach § 13b Abs. 6 Nr. 6 UStG
5.	Die besonderen Nachweise	Zusammenfassende Meldung § 18a UStG; Übertragung Steuerschuldnerschaft („Reverse-Charge-Verfahren“), § 13b UStG; besondere Rechnung; Aufnahme in Umsatzsteuer-Voranmeldung, § 18b UStG
	Schluss	Fazit; trotz verbesserter Harmonisierung immer noch Probleme im Binnenmarkt; Problem Doppelbesteuerung im Drittlandsbereich gesetzlich zum Teil beseitigt

III. Der Vortrag

Einleitung

Sehr geehrte Damen und Herren, ich habe das Thema „Der Ort der sonstigen Leistung“ gewählt. Folgende Punkte sind dabei insbesondere zu beachten: Für die Bestimmung des Orts einer sonstigen Leistung muss zuerst geprüft werden, ob überhaupt eine sonstige Leistung vorliegt, anschließend muss nach den gesetzlichen Vorschriften der Ort der sonstigen Leistung festgestellt werden. Nur ein im Inland ausgeführter Umsatz kann steuerbar sein. Abschließend müssen die formalen Aspekte für die ordnungsgemäße Abrechnung und Anmeldung der sonstigen Leistung beachtet werden. Gerade im Zusammenhang mit den sonstigen Leistungen sind seit dem 01.01.2015 interessante Neuerungen zu beachten, die jetzt aktuell 2019 noch zu weiteren Veränderungen geführt haben.

I. Grundlagen der Regelungen zur Bestimmung des Orts der sonstigen Leistung

2010 ist in Deutschland das Mehrwertsteuerpaket der Europäischen Union umgesetzt worden, um den Ort der sonstigen Leistung nach den gemeinsamen Regelungen der MwStSystRL zu bestimmen. Allerdings ergab sich in den Folgejahren noch weiterer Änderungsbedarf, da die Regelungen des Mehrwertsteuerpakets in Stufen umgesetzt worden sind. Ziel war es, eine einheitliche und für die Unternehmer praktikable Umsetzung der gemeinschaftsgrenzüberschreitenden sonstigen Leistungen zu gewährleisten. Der letzte Schritt des Mehrwertsteuerpakets war die zum 01.01.2015 umgesetzte – unionsrechtlich notwendige – Änderung bei der Ausführung von elektronischen Dienstleistungen, Rundfunk- und Fernsehdienstleistungen und Telekommunikationsdienstleistungen gegenüber Nichtunternehmern. Allerdings ist aus den Erfahrungen dieser

Regelung nun für notwendig erachtet worden, noch Nachbesserungen durch eine Bagatellregelung vorzunehmen.

Insbesondere soll im Gemeinschaftsgebiet sichergestellt sein, dass in allen Mitgliedstaaten gleiche Grundsätze zur Feststellung des Orts der sonstigen Leistung vorhanden sind. Ziel ist dabei insbesondere, dass Nichterfassungen oder Doppelbesteuerungen vermieden werden. Allerdings führt dies teilweise zu Problemen im Drittlandsverkehr, die dann durch Rückausnahmen wieder beseitigt werden sollen.

Darüber hinaus ist es unionsrechtliches Ziel, ein für die Unternehmer möglichst einfaches Besteuerungsverfahren bereit zu stellen. So ist zum 01.01.2015 – allerdings nur für wenige Leistungen an Nichtunternehmer im Gemeinschaftsgebiet – ein besonderes Verfahren zur Besteuerung von Leistungen in einem anderen Mitgliedsland – die Mini-One-Stop-Shop-Regelung – eingeführt worden.

Tip! Bitte stellen Sie in einem Vortrag nicht nur Rechtsvorschriften dar, sondern gehen auch auf den „Hintergrund“ einer Regelung ein. Insbesondere sollten dann die Besonderheiten in den Mittelpunkt gestellt werden.

2. Voraussetzung: Eine sonstige Leistung wird ausgeführt

Voraussetzung für die **Prüfung des Orts der sonstigen Leistung** ist immer, dass der leistende Unternehmer eine sonstige Leistung ausführt. Eine sonstige Leistung ist nach § 3 Abs. 9 Satz 1 UStG jede Leistung, die keine Lieferung ist, allerdings kann sie auch in einem Dulden oder Unterlassen einer Handlung bestehen. Darüber hinaus hat der Gesetzgeber in § 3 Abs. 9a bis Abs. 11a UStG noch Sondervorschriften für die Annahme einer sonstigen Leistung aufgenommen, insbesondere sind hier die nach § 3 Abs. 9a UStG als sonstige Leistung gegen Entgelt geltenden unentgeltlichen Wertabgaben für unternehmensfremde Zwecke zu nennen.

3. Die Grundsätze für die Bestimmung des Orts der sonstigen Leistung

Seit 2010 gibt es **zwei allgemeine Grundsätze für die Bestimmung des Orts der sonstigen Leistung**: Wird eine sonstige Leistung an einen Unternehmer für dessen Unternehmen ausgeführt, ist nach § 3a Abs. 2 UStG der Ort der sonstigen Leistung – von bestimmten Ausnahmen abgesehen – immer dort, wo der Leistungsempfänger sein Unternehmen oder eine die Leistung erhaltene Betriebsstätte unterhält.

Problematisch kann hier in der Praxis der Nachweis sein, dass es sich bei dem Leistungsempfänger um einen Unternehmer handelt, der die Leistung für sein Unternehmen bezieht. Zumindest bei Leistungsempfängern in der Europäischen Union wird dies regelmäßig durch die Angabe der USt-IdNr. des Leistungsempfängers nachgewiesen sein. Allerdings hat die Finanzverwaltung (seit 2013) in Abschn. 3a.2 Abs. 11a UStAE festgelegt, dass bei sonstigen Leistungen, die typischerweise gegenüber Nichtunternehmern ausgeführt werden, der Nachweis der Unternehmereigenschaft und des Bezugs für das Unternehmen des Leistungsempfängers nicht nur über die USt-IdNr. geführt werden kann. Bei solchen Leistungen (z.B. Nachhilfeunterricht, Download von Musik oder Filmen) soll der Nachweis der Unternehmereigenschaft durch weitere Nachweise, z.B. eine schriftliche Bestätigung des Leistungsempfängers geführt werden. Ist der Leistungsempfänger ein Unternehmer aus dem Drittlandsgebiet, soll die Unternehmereigenschaft durch eine behördliche Bescheinigung des Drittstaats nachgewiesen werden. Allerdings gilt das nur dann, wenn der Ort der Leistung gegenüber einem Nichtunternehmer im Inland wäre. Bei den sog. Katalogfällen des § 3a Abs. 4 UStG ist der Ort der sonstigen Leistung auch bei einer Leistung gegenüber einem Nichtunternehmer aus dem Drittlandsgebiet nicht in Deutschland – die Leistung ist nicht steuerbar, sodass in diesem Fall keine besonderen Nachweispflichten erfüllt werden müssen.

Die Grundregelung des § 3a Abs. 2 UStG gilt auch in den Fällen, in denen der Leistungsempfänger eine ausschließlich nichtunternehmerische juristische Person ist, die mit einer ihr erteilten USt-IdNr. auftritt oder die juristische Person sowohl unternehmerisch als auch nicht unternehmerisch tätig ist, § 3a Abs. 2 Satz 3 UStG – in diesem Fall kommt es nicht auf die Verwendung einer USt-IdNr. an. Eine Ausnahme besteht nur dann, wenn die Leistung ausschließlich für den privaten Bedarf des Personals oder für einen Gesellschafter bestimmt ist.

Wird die sonstige Leistung nicht an einen Unternehmer für dessen Unternehmen ausgeführt, ist der Ort der sonstigen Leistung nach § 3a Abs. 1 UStG dort, wo der leistende Unternehmer sein Unternehmen betreibt oder eine, die Leistung abgebende Betriebsstätte unterhält. Allerdings können sich von diesen beiden Grundsätzen Ausnahmen ergeben, die ich jetzt erläutern möchte.

Tipp! Gegebenenfalls können Sie hierzu auch noch mit kleinen Beispielen arbeiten – Beispiele sind immer das „Salz in der Suppe“ eines Vortrags und verdeutlichen oft auch besser die getroffenen Aussagen. Umfang und Anzahl der Beispiele sollte aber immer von dem Umfang des gesamten Vortrags abhängig gemacht werden.

4. Ausnahmen von den Grundsätzen zur Bestimmung des Orts der sonstigen Leistung

Von den beiden Grundsätzen gibt es verschiedene Ausnahmen, die insbesondere auch davon abhängig sind, ob die Leistung an einen anderen Unternehmer für dessen Unternehmen oder an einen Nichtunternehmer ausgeführt wird. Insbesondere bei Leistungen gegenüber Unternehmern für dessen Unternehmen ergeben sich nicht so viele Ausnahmen von der Grundregelung, sodass die Festlegung des Orts der sonstigen Leistung in der Praxis häufig nach § 3a Abs. 2 UStG erfolgt.

4.1 Die Ausnahmefälle nach § 3a Abs. 3 UStG

Eine wesentliche Ausnahme besteht bei Leistungen, die in Zusammenhang mit einem Grundstück ausgeführt werden; diese sind nach § 3a Abs. 3 Nr. 1 UStG immer dort ausgeführt, wo das Grundstück belegen ist – so bleibt die Vermietung eines Grundstücks oder die Leistung eines Architekten immer dort ausgeführt, wo sich das Grundstück befindet, auf das sich die Leistung bezieht. Diese Ausnahme ist für die Praxis wesentlich, da es hier bei grenzüberschreitenden Leistungsbeziehungen häufig zu Abgrenzungsschwierigkeiten kommt, ob es sich um eine „B2B-Leistung“ nach § 3a Abs. 2 UStG handelt, oder ob eine Leistung im Zusammenhang mit einem Grundstück vorliegt. Eine Leistung im Zusammenhang mit einem Grundstück setzt immer einen engen Zusammenhang mit einem exakt bestimmbar Grundstück voraus.

Tipp! Die Finanzverwaltung hat Ende 2012 Abschn. 3a.3 UStAE umfassend geändert und ergänzt. Dabei wurde insbesondere die Anknüpfung für die Definition des Grundstücks an das deutsche bürgerliche Recht aufgegeben und eine unionsrechtskonforme Definition aufgenommen. Mittlerweile sind diese Grundsätze unionsrechtlich über Art. 13b MwStVO für alle Mitgliedstaaten einheitlich geregelt. Darüber hinaus sind diverse Beispiele für Leistungen im Zusammenhang mit einem Grundstück und für Leistungen, die nicht im Zusammenhang mit einem Grundstück stehen, aufgenommen worden. Auch die Frage, ob eine Leistung i.Z.m. einem Grundstück vorliegt, ist seit dem 01.01.2017 zwingend über Art. 31a MwStVO unionsrechtlich vereinheitlicht worden. Ende 2017 sind dann in Abschn. 3a.3 UStAE auch noch Abgrenzungen für juristische Beratungsleistungen im Zusammenhang mit Grundstücken aufgenommen worden.

Außerdem sind Regelungen zur kurzfristigen Vermietung eines Beförderungsmittels (bis zu 30 Tagen, bei Wasserfahrzeugen bis zu 90 Tagen) vorhanden; diese Leistungen sind dort ausgeführt, wo das Fahrzeug dem Kunden tatsächlich zur Verfügung gestellt wird. Seit Juni 2013 ist darüber hinaus auch die langfristige Vermietung eines Sportboots dort ausgeführt, wo es dem Nutzer überlassen wird, wenn sich auch der Sitz, die Geschäftsleitung oder eine Betriebsstätte des leistenden Unternehmers dort befindet, wo das Boot überlassen wird. Ansonsten ist die langfristige Vermietung von Beförderungsmitteln gegenüber einem Nichtunternehmer dort ausgeführt, wo der Leistungsempfänger seinen Wohnsitz oder Sitz hat (§ 3a Abs. 3 Nr. 2 Satz 3 UStG). Eine weitere Ausnahme besteht bei der Bestimmung des Orts bei der Abgabe von Speisen zum Verzehr an Ort und Stelle außerhalb eines Beförderungsmittels. In diesem Fall ist die Leistung dort ausgeführt, wo der leistende Unternehmer die Leistung tatsächlich erbringt (§ 3a Abs. 3 Nr. 3 Buchst. b UStG). Dieses Tätigkeitsortprinzip gilt auch bei kulturellen, sportlichen, unterhaltenden o.ä. Leistungen, die an einen Nichtunternehmer ausgeführt werden (§ 3a Abs. 3 Nr. 3 Buchst. a UStG). Wird eine solche Leistung gegenüber einem Unternehmer für dessen Unternehmen ausgeführt, ist der Ort der sonstigen Leistung aber nach der Grundregelung des § 3a Abs. 2 UStG dort, wo der Leistungsempfänger sein Unternehmen bzw. eine

die Leistung empfangende Betriebsstätte unterhält. Nur bei der Leistung im Zusammenhang mit Eintrittsberechtigungen zu solchen kulturellen, sportlichen und ähnlichen Leistungen bleibt es durch § 3a Abs. 3 Nr. 5 UStG auch bei Leistungen gegenüber einem Unternehmer dabei, dass die Leistung am Ausführungsort ausgeführt ist.

Tipp! Eventuell kann hier auch schon auf die besonderen Probleme bei den Leistungen i.Z.m. Messen und Ausstellungen eingegangen werden, vgl. Abschn. 3a.4 Abs. 2 ff. UStAE (diese Sonderregelungen gelten mittlerweile ausdrücklich auch für Kongresse). Ansonsten kann dies anhand der Rückausnahme des § 3a Abs. 8 UStG erläutert werden. Alle Sonderregelungen des § 3a Abs. 3 UStG aufzuführen würde sicher den Umfang eines solchen Vortrags sprengen. Deshalb sollte deutlich gemacht werden, dass nur die wichtigsten Regelungen angesprochen werden.

4.2 Die Katalogfälle nach § 3a Abs. 4 UStG

In § 3a Abs. 4 Satz 2 UStG sind abschließend Leistungen aufgeführt, die bei Leistungsausführung gegenüber einem Nichtunternehmer aus dem Drittlandsgebiet dort als erbracht gelten, wo der Leistungsempfänger Wohnsitz oder Sitz hat. Fälle des § 3a Abs. 4 UStG sind z.B. die Übertragung von Patenten, Werbeleistungen, Beratungsleistungen oder die Vermietung beweglicher körperlicher Gegenstände (mit Ausnahme von Beförderungsmitteln). Bis Ende 2009 waren solche Leistungen nicht nur gegenüber Nichtunternehmern aus dem Drittlandsgebiet beim Leistungsempfänger ausgeführt, sondern auch allgemein bei Leistungen gegenüber Unternehmern. Seit 2010 ist aber in Fällen der Leistung gegenüber einem Unternehmer der Leistungsort durch die Generalnorm des § 3a Abs. 2 UStG immer dort, wo der Leistungsempfänger ansässig ist, sodass diese Fälle nicht mehr als Sonderfälle geregelt werden mussten. So ist z.B. eine Steuerberatungsleistung an einen ausländischen Unternehmer nach der Generalnorm des § 3a Abs. 2 UStG zu beurteilen, während eine Steuerberatungsleistung an einen Nichtunternehmer mit Wohnsitz außerhalb der Union nach § 3a Abs. 4 UStG an seinem Wohnsitz ausgeführt ist. Die Ausführung einer in § 3a Abs. 4 Satz 2 UStG aufgeführten Leistung gegenüber einem Nichtunternehmer innerhalb der Europäischen Union bestimmt sich dagegen nach der Grundregel des § 3a Abs. 1 UStG mit dem Sitz oder der Betriebsstätte des leistenden Unternehmers.

Tipp! Wenn eine gesetzliche Regelung diverse Einzelfälle enthält, bietet es sich in einer mündlichen Prüfung nicht an, diese alle aufzuzählen – insbesondere nicht in den Fällen, in denen bei der Vorbereitung des Vortrags Gesetze zur Verfügung stehen. Das Ablesen von gesetzlichen Regelungen kann nicht zu einem überzeugenden Vortrag führen. Einzelne Beispiele sollten aber mit aufgenommen werden, hier kommt es auch auf die noch zur Verfügung stehende Zeit an.

Zum 01.01.2015 sind aus dem Leistungskatalog des § 3a Abs. 4 Satz 2 UStG die Telekommunikationsdienstleistungen (Nr. 11), die Rundfunk und Fernsehdienstleistungen (Nr. 12) und die auf elektronischem Weg erbrachten sonstigen Leistungen (Nr. 13) gestrichen worden. Dies erfolgte, da diese Leistungen seit dem 01.01.2015 über die Spezialregelung des § 3a Abs. 5 UStG immer dort ausgeführt sind, wo der nichtunternehmerische Leistungsempfänger seinen Wohnsitz oder Sitz hat.

4.3 Regelungen seit dem 01.01.2015 zu bestimmten sonstigen Leistungen

Zum 01.01.2015 musste die letzte Stufe des sog. Mehrwertsteuerpakets in der Europäischen Union umgesetzt werden. **Elektronische Dienstleistungen** (z.B. Download von Musik, Filmen), **Telekommunikationsdienstleistungen** und auch Rundfunk- und Fernsehdienstleistungen sind seit dem 01.01.2015 immer dort ausgeführt, wo der Leistungsempfänger ansässig ist. Zu Änderungen führte dies insbesondere bei Leistungen an einen Nichtunternehmer in einem anderen Mitgliedstaat der Europäischen Union. Während bis zum 31.12.2014 der Ort der Leistung nach § 3a Abs. 1 UStG am Sitzort des leistenden Unternehmers war und damit der Steuer in seinem Heimatstaat unterlag, ist der Ort der sonstigen Leistung seit 2015 bei dem Leistungsempfänger. Es entsteht die Umsatzsteuer dann mit dem Steuersatz des Zielstaats und der leistende Unternehmer wird in diesem Fall zum Steuerschuldner in dem anderen Mitgliedstaat – eine Übertragung der Steuerschuldnerschaft auf den Leistungsempfänger (Reverse-Charge-Verfahren) kann in diesem Fall wegen fehlender Unternehmereigenschaft des Leistungsempfängers nicht in Betracht kommen. In diesen Fällen

kann sich der leistende Unternehmer jeweils individuell in dem anderen Mitgliedstaat registrieren lassen, er kann aber auch von der „Mini-One-Stop-Shop-Regelung“ Gebrauch machen. Wenn er dies wünscht, muss er sich bei seiner „Kleinen Einzigen Anlaufstelle“ (KEA) – in Deutschland beim Bundeszentralamt für Steuern – in einem besonderen Verfahren registrieren lassen und gibt dann quartalsweise (jeweils bis zum 20. Tag, der auf den Ablauf eines Quartals folgt) eine besondere elektronische Steuererklärung ab, in der er alle Umsätze dieser Art an Nichtunternehmer in den anderen Mitgliedstaaten – getrennt nach den Ländern, Umsätzen und Steuersätzen – angibt. Das Bundeszentralamt für Steuern leitet diese Daten dann an die anderen Mitgliedstaaten weiter. Die Zahlung hat der deutsche Unternehmer ebenfalls bis zum 20. Tag nach Ablauf eines Quartals gegenüber dem Bundeszentralamt für Steuern zu leisten. Bisher war diese in 2015 eingeführte Regelung nicht mit einer Bagatellregelung verbunden, sodass die Unternehmer schon ab dem „ersten Euro“ die Leistung der Besteuerung im Bestimmungsstaat unterwerfen mussten. Zum 01.01.2019 ist dazu jetzt eine unionseinheitliche Bagatellregelung eingeführt worden, nach der der Ort dieser Leistungen sich nur dann in den jeweiligen Zielstaat verlagert, wenn der leistende Unternehmer (in der Summe) solche Leistungen im vorangegangenen Kalenderjahr für mehr als 10.000 € ausgeführt hat oder im laufenden Kalenderjahr diese Grenze überschritten hat. Allerdings kann der Unternehmer auch auf die Anwendung dieser Bagatellregelung verzichten.

Tipp! Die Regelung wird durch das Jahressteuergesetz 2018 in § 3a Abs. 5 UStG umgesetzt. Die 10.000 €-Grenze ermittelt sich aus der Summe aller dieser Leistungen (des § 3a Abs. 5 UStG) an alle Nichtunternehmer in allen anderen Mitgliedstaaten. Darüber hinaus wird sich – bei einer einheitlichen Umsatzgrenze von 100.000 € – der Nachweis, aus welchem Mitgliedstaat der Leistungsempfänger kommt, vereinfachen wird. Bisher musste aus zwei von mehreren „Vermutungskriterien“ die Leistung einem bestimmten Land zugeordnet werden. Ab 2019 ist dies bis zu dieser Umsatzgrenze der Ort aus einem Vermutungskriterium abzuleiten.

Hinweis! Sie müssen hierzu die aktuelle Entwicklung – insbesondere Veröffentlichungen des BMF – beachten.

4.4 Die Rückausnahme des § 3a Abs. 8 UStG

In bestimmten Fällen kann es zu Problemen mit der Grundnorm des § 3a Abs. 2 UStG kommen, wenn die Leistung tatsächlich nur im Drittlandsgebiet ausgeführt wird, die Leistung aber wegen des Sitzes des Leistungsempfängers nach § 3a Abs. 2 UStG als in Deutschland ausgeführt gelten würde. Ich möchte dies an dem Beispiel der Veranstaltungsleistungen im Zusammenhang mit Messen und Ausstellungen verdeutlichen. Wenn ein deutscher Unternehmer an einer Messe oder Ausstellung im Drittlandsgebiet teilnimmt und ihm von dem Veranstalter eine sog. komplexe Veranstaltungsleistung ausgeführt wird, die sich aus mehreren einzelnen Dienstleistungen (z.B. Überlassung von Messestandplatz, Überlassung eines Messestands, technische Versorgung, Bewachung, Reinigung, Marketing etc.) zusammensetzt, bestimmt sich der Ort der sonstigen Leistung nach der deutschen Auffassung eigentlich nach § 3a Abs. 2 UStG mit dem Sitzort des deutschen Unternehmers. Damit wäre die Leistung in Deutschland steuerbar und steuerpflichtig, was regelmäßig zur Anwendung des Reverse-Charge-Verfahrens führen würde. Da im Drittlandsgebiet aber voraussichtlich auch eine Umsatzsteuer entstehen wird, ist in § 3a Abs. 8 Satz 1 UStG geregelt, dass diese Leistung als im Drittlandsgebiet ausgeführt gilt, wenn sie dort ausschließlich ausgeführt worden ist. Dies gilt nicht nur für Veranstaltungsleistungen im Zusammenhang mit Messen oder Ausstellungen, sondern auch bei ausschließlich im Drittlandsgebiet ausgeführten Güterbeförderungen, damit im Zusammenhang stehenden Dienstleistungen oder Arbeiten an beweglichen körperlichen Gegenständen. Allerdings sind in § 3a Abs. 8 UStG nur einzelne sonstige Leistungen aufgeführt, sodass es in bestimmten Fällen zu Doppelbesteuerungen kommen kann. So wäre z.B. eine künstlerische Leistung gegenüber einem in Deutschland ansässigen Unternehmer, die aber im Drittlandsgebiet ausgeführt wird, nach § 3a Abs. 2 UStG steuerbar, würde aber gegebenenfalls auch im Drittland der Umsatzbesteuerung unterliegen.

Tipp! Gegebenenfalls könnte hier im Zusammenhang mit den Messen und Ausstellungen noch auf das Urteil des EuGH (vom 27.10.2011, C-530/09 – Inter-Mark Group, BStBl II 2012, 160) hingewiesen werden, nachdem die Planung, Gestaltung, der Auf- oder Abbau eines Messestands keine Leistung im Zusammenhang mit einem Grundstück darstellt und damit – soweit die Leistung an einen Unternehmer für dessen Unternehmen ausgeführt wird – nach § 3a Abs. 2 UStG am Sitz des Leistungsempfängers ausgeführt ist.

4.5 Die Beförderungsleistungen

Besonderheiten ergeben sich bei der **Prüfung des Orts einer Beförderungsleistung**. Eine Personenbeförderung wird nach § 3b Abs. 1 UStG immer dort ausgeführt, wo die Beförderung tatsächlich bewirkt wird. Das bedeutet, dass jeder im Inland gefahrene Kilometer im Inland steuerbar und steuerpflichtig ist, jeder im Ausland gefahrene Kilometer im Inland nicht steuerbar ist. Bei der Beförderung eines Gegenstands bestimmt sich der Ort der Beförderungsleistung teilweise nach anderen Grundsätzen. Wird eine Güterbeförderungsleistung gegenüber einem Unternehmer ausgeführt, kommt es nicht darauf an, wo die Beförderung ausgeführt wird, der Ort der Leistung richtet sich vielmehr nach dem allgemeinen Grundsatz des § 3a Abs. 2 UStG danach, wo der Leistungsempfänger sein Unternehmen oder seine die Leistung erhaltene Betriebsstätte unterhält. So führt z.B. die Beförderung einer Maschine von Paris nach Brüssel zu einem in Deutschland steuerbaren und steuerpflichtigen Umsatz für den Frachtführer, wenn der Auftraggeber ein deutscher Unternehmer ist. In diesem Fall ergibt sich dann auch die Steuerschuldnerschaft für den Leistungsempfänger nach § 13b UStG, wenn der leistende Unternehmer ein ausländischer Unternehmer ist. Eine Steuerbefreiung nach § 4 Nr. 3 UStG kann sich in einem solchen Fall auch nicht ergeben, da keine Drittlandsgrenze überschritten wird. Die Güterbeförderung, die ausschließlich im Drittlandsgebiet ausgeführt ist, wird dann aber nach der schon dargestellten Rückausnahme des § 3a Abs. 8 UStG als eine Leistung im Drittlandsgebiet angesehen.

Bei **Güterbeförderungen gegenüber einem Nichtunternehmer** bestimmt sich der Ort der Beförderungsleistung – wie bei der Personenbeförderung – nach der jeweiligen Beförderungsstrecke. Handelt es sich dabei um eine drittländersgrenzüberschreitende Beförderung, kann sich für den im Inland steuerbaren Teil der Beförderungsstrecke eine Steuerbefreiung nach § 4 Nr. 3 Buchst. a UStG ergeben.

Einen Sonderfall stellt die **innereuropäische Beförderungsleistung** dar, bei der Beginn und Ende der Beförderung in zwei unterschiedlichen Mitgliedstaaten sein muss. Allerdings ist dieser in § 3b Abs. 3 UStG geregelte Sonderfall, der den Ort der Beförderungsleistung dort festlegt, wo die Beförderung beginnt, nur bei Leistungen gegenüber Nichtunternehmern anzuwenden. Wird die Leistung an einen Unternehmer für dessen Unternehmen oder eine nichtunternehmerisch tätige juristische Person mit USt-IdNr. ausgeführt, bestimmt sich der Ort der Beförderungsleistung auch hier nach dem Grundsatz des § 3a Abs. 2 UStG und ist immer am Sitz des Leistungsempfängers oder seiner die Leistung empfangenden Betriebsstätte.

4.6 Die Abgabe von Speisen in Beförderungsmitteln

Eine Sonderregelung besteht auch bei der Bestimmung des Orts der Abgabe von Speisen und Getränken zum Verzehr an Ort und Stelle in einem Beförderungsmittel (Eisenbahn, Flugzeug, Schiff), das im Gemeinschaftsgebiet verkehrt nach § 3e UStG. Hier ist der Ort der sonstigen Leistung immer dort, wo das Beförderungsmittel tatsächlich gestartet ist. So ist ein Restaurationsumsatz in einem Zugrestaurant bei einer Fahrt von Köln nach Paris immer in Deutschland, am Startort des Zugs ausgeführt. Allerdings könnte sich gerade in diesen Fällen ein Problem ergeben, wenn die Leistung steuerbar und steuerpflichtig in Deutschland von einem ausländischen Unternehmer ausgeführt wird (z.B. in einem Speisewagen der französischen Eisenbahn), da dann eigentlich die Steuerschuldnerschaft auf den Leistungsempfänger übergehen würde. Da dies in der Praxis nicht umgesetzt werden könnte, wird der unternehmerische Leistungsempfänger nicht zum Steuerschuldner nach § 13b Abs. 6 Nr. 6 UStG.

Tipp! Der BFH (Urteil vom 27.02.2014, V R 14/13, BFH/NV 2014, 1168) hat ausdrücklich festgestellt, dass auch die entgeltliche Abgabe von Snacks, Süßigkeiten und Getränken an Bord eines Flugzeugs bei einer Beförderung im Gemeinschaftsgebiet am Abgangsort nach § 3e UStG zu besteuern ist.

5. Die besonderen Nachweise

Neben der Prüfung des Orts der sonstigen Leistung müssen sowohl der leistende Unternehmer wie auch der Leistungsempfänger – wenn er Unternehmer oder juristische Person ist – besondere formale Vorschriften beachten. Damit sich ein Unternehmer bei einer sonstigen Leistung gegenüber einem anderen Unternehmer, dessen Ort sich nach der Grundregelung des § 3a Abs. 2 UStG an dem Sitz des Leistungsempfängers bestimmt, nicht in einem anderen Mitgliedstaat der Besteuerung unterwerfen muss, ist unionsrechtlich einheitlich geregelt, dass der Leistungsempfänger zum Steuerschuldner wird, wenn der leistende Unternehmer nicht aus dem Leistungsland kommt. In Deutschland ist dies in § 13b UStG – dem sog. **Reverse-Charge-Verfahren** – geregelt. Damit aber die Steuerschuld in dem anderen Mitgliedstaat auch tatsächlich von der Steuerverwaltung überprüft werden kann, muss diese sonstige Leistung in die Zusammenfassende Meldung nach § 18a UStG mit aufgenommen werden. Ein deutscher Rechtsanwalt, der z.B. eine Rechtsberatungsleistung an einen französischen Unternehmer ausführt und damit eine nach § 3a Abs. 2 UStG steuerbare und steuerpflichtige sonstige Leistung in Frankreich ausführt, muss diese Leistung in seiner Zusammenfassenden Meldung in Deutschland unter Angabe der USt-IdNr. des französischen Leistungsempfängers angeben. Dabei hat diese Meldung für den Meldezeitraum zu erfolgen, in dem die Leistung ausgeführt wurde. Darüber hinaus muss er eine besondere Rechnung ausstellen – in Deutschland in § 14a Abs. 1 UStG umgesetzt – in der er seine USt-IdNr. und die USt-IdNr. des Leistungsempfängers angeben muss. Diese besondere Rechnung muss bis zum 15. des Folgemonats ausgestellt werden. Darüber hinaus muss auf den Übergang der Steuerschuldnerschaft mit den Worten „Scheuerschuldnerschaft des Leistungsempfängers“ – oder jeder anderen Sprachfassung der MwStSystRL – hingewiesen werden. Mit der Aufnahme der sonstigen Leistung in der Zusammenfassenden Meldung ist auch verbunden, dass der leistende Unternehmer die Leistung in seiner USt-Voranmeldung nach § 18b UStG gesondert aufnehmen muss. Darüber hinaus müssen die entsprechenden Daten auch gesondert aufgezeichnet werden.

Tipp! Genauere Ausführungen zu der Verpflichtung zur Abgabe einer Zusammenfassenden Meldung würden an dieser Stelle den Vortrag sprengen – ein allgemeiner Hinweis auf die Zusammenhänge der Ausführung der sonstigen Leistung und den Meldeverpflichtungen ist aber sicher notwendig.

Schluss

Insgesamt ist festzustellen, dass die Regelungen über den Ort der sonstigen Leistung für den leistenden Unternehmer in der Europäischen Union in vielen Fällen zu Vereinfachungen führen, wenn er die Leistung gegenüber einem anderen Unternehmer mit USt-IdNr. ausführt, deren Ort sich nach dem allgemeinen Grundsatz des § 3a Abs. 2 UStG bestimmt. Hier kann der leistende Unternehmer sicher sein, dass der Leistungsempfänger zum Steuerschuldner wird und sich der leistende Unternehmer nicht in dem anderen Mitgliedstaat steuerlich erfassen lassen muss (Art. 196 MwStSystRL). Allerdings führen die vielen Ausnahmeregelungen und die Änderungen bei den Sonderregelungen bei den Unternehmern zu Anwendungsproblemen. Zwar sind die Grundregelungen harmonisiert, im Einzelfall bestehen aber immer noch nicht harmonisierte Vorschriften – so ist z.B. nicht unionsrechtlich abgestimmt, wann die vorhin angesprochenen Veranstaltungsleistungen im Zusammenhang mit Messen und Ausstellungen vorliegen. Abzuwarten bleibt, wie sich in der Praxis die Besteuerung mit der „Mini-One-Stop-Shop-Regelung“ entwickelt, vielleicht ist dies ja der Vorläufer für eine grundsätzliche „Einortbesteuerung“ auch in anderen Fällen, angedacht ist dies zumindest mittelfristig auch für die Versandhandelsumsätze.

Zu beachten haben die Steuerpflichtigen aber auch die Meldevorschriften sowie die besonderen Buch- und Belegnachweise – dies sollte aber nach einer Gewöhnungsfrist für den gut beratenen Mandanten kein tatsächliches Problem darstellen. Positiv ist hervorzuheben, dass der Gesetzgeber durch die Einführung der Nichtbesteuerungsregelung des § 3a Abs. 8 UStG bei ausschließlich im Drittlandsgebiet ausgeführten sonstigen Leistungen für mehr Rechtssicherheit gesorgt hat. Leider sind dort nur einige Leistungen aufgeführt, sodass sich bei kulturellen und künstlerischen Leistungen Doppelbesteuerungen im Drittlandsverkehr ergeben können.

Vielen Dank für ihre Aufmerksamkeit.

Tipp! Neben einer kurzen Zusammenfassung kann in einem Schlusswort durchaus auch eine sachliche Kritik (und auch Lob!) an Regelungen geäußert werden. Diese sollten aber nicht in den Vordergrund gestellt werden.

Vortrag 5: Die Behandlung drittlandsgrenzüberschreitender Lieferungen im Umsatzsteuerrecht

I. Einführende Hinweise

Bei einer **grenzüberschreitenden Lieferung** soll die Umsatzsteuer im Bestimmungsland entstehen (sog. Bestimmungslandprinzip). Dies wird im Regelfall dadurch erreicht, dass im drittlandsgrenzüberschreitenden Lieferverkehr im Bestimmungsland eine Einfuhr zu besteuern ist. Um in diesen Fällen eine Doppelbesteuerung zu vermeiden, muss im Ausgangsstaat der Umsatz einer Steuerbefreiung unterliegen. Dies erfolgt über die Erfassung als Ausfuhrlieferung nach § 4 Nr. 1 Buchst. a i.V.m. § 6 UStG. Die Steuerbefreiung ist dabei an diverse Voraussetzungen gebunden, die sich jeweils aus den Einzelheiten des Sachverhalts und der gesetzlichen Vorschriften ergeben.

Aber auch bei **Lieferungen aus dem Drittlandsgebiet in das Inland** kann es zu umsatzsteuerrechtlichen Folgen kommen, da unter bestimmten Voraussetzungen (Gegenstand gelangt aus dem Drittlandsgebiet in das Inland und der Lieferer ist Schuldner der Einfuhrumsatzsteuer) der Ort der Lieferung über § 3 Abs. 8 UStG in das Inland verlagert wird.

Tipp! Das Thema der Behandlung der drittlandsgrenzüberschreitenden Lieferung ist in der Vergangenheit schon öfter in den mündlichen Prüfungen verwendet worden. Auf den ersten Blick erscheint es auch ein dankbares Thema zu sein, da jedem Prüfungsteilnehmer dazu etwas einfallen sollte. Allerdings kann sich ein solches Thema auch schnell als „Horrorthema“ herausstellen, da es sehr umfassend ist und somit viele verschiedene Hauptpunkte enthält, die alleine für einen Vortrag ausreichend wären. Damit müssen Sie sich in einen solchen Vortrag auf das Wesentliche konzentrieren!

II. Die Gliederung

	Gliederungspunkt	Die Stichworte
	Einleitung	Thema; Kernpunkt: Ort der Lieferung, Möglichkeit der Steuerbefreiung, Umsetzung des Bestimmungslandprinzips
1.	Lieferung in das Drittlandsgebiet – Ort der Lieferung	Beförderungslieferung, Ort nach § 3 Abs. 6 UStG, ruhende Lieferung als Sonderfall, Möglichkeit der Ausfuhrlieferung
2.	Ausfuhrlieferungen	
2.1	Ausfuhrlieferung nach § 6 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 UStG	Lieferer befördert/versendet in das Drittlandsgebiet, Abnehmer unerheblich
2.2	Ausfuhrlieferung nach § 6 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 UStG	Abnehmer befördert/versendet in das Drittlandsgebiet; Voraussetzung: ausländischer Abnehmer nach § 6 Abs. 2 UStG
2.3	Ausfuhrlieferung nach § 6 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 UStG	Lieferung in Sondergebiet nach § 1 Abs. 3 UStG (Freihafen/Küstenstreifen), besondere Voraussetzungen, die der Abnehmer erfüllen muss