

fördern oder versenden würde. Selbstverständlich muss nachgewiesen werden, dass der Gegenstand tatsächlich „physisch“ in die Schweiz gelangt ist.

Tipp! Lassen Sie sich auch durch solche Nachfragen nicht verwirren. Die Frage, ob „es weitere Voraussetzungen gibt“, muss nicht zwingend bedeuten, dass tatsächlich solche weiteren Voraussetzungen notwendig sind. Der Prüfer kann auch nur eine Konkretisierung der vorhergehenden Antwort provozieren.

Frage: Wie erfolgt die Besteuerung der Lieferung des B?

Antwort: Die Lieferung des B ist in Deutschland nicht steuerbar, da der Ort der Lieferung nicht im Inland ist. Dies bestimmt sich aber nur aus deutscher Sicht so, ob die Lieferung auch nach Schweizer Recht in der Schweiz ausgeführt ist, kann sich nur nach dem Umsatzsteuergesetz der Schweiz bestimmen. Im Regelfall wird eine Umsatzsteuer aber bei drittlandsgrenzüberschreitenden Lieferungen im Bestimmungsland durch die Einfuhrumsatzsteuer erhoben.

Problembereich 3: Sonstige Leistungen im Umsatzsteuerrecht

Frage: Grenzen Sie bitte die sonstige Leistung von der Lieferung ab.

Antwort: Eine sonstige Leistung ist nach § 3 Abs. 9 Satz 1 UStG dann gegeben, wenn eine Leistung ausgeführt wird, diese aber keine Lieferung darstellt. Somit gibt es im Umsatzsteuerrecht keine positive Definition der sonstigen Leistung, sondern nur eine „Umkehrdefinition“, damit ist aber gewährleistet, dass alle Leistungen im wirtschaftlichen Sinn unter das Umsatzsteuergesetz fallen.

Frage: Grenzen Sie bitte auch noch die Möglichkeiten ab, die sich bei der Ausführung unentgeltlicher sonstiger Leistungen ergeben.

Antwort: Unentgeltlich ausgeführte sonstige Leistungen sind in § 3 Abs. 9a UStG geregelt. Dabei ist zu unterscheiden, ob es sich um die Nutzung von Gegenständen (§ 3 Abs. 9a Nr. 1 UStG) oder um andere unentgeltlich ausgeführte sonstige Leistungen handelt (§ 3 Abs. 9a Nr. 2 UStG). Beide müssen für Zwecke, die außerhalb des Unternehmens liegen oder für den privaten Bedarf des Personals ausgeführt werden. Unterschieden wird dies deshalb, weil bei der Verwendung von Gegenständen für unternehmensfremde Zwecke zur Steuerbarkeit ein Vorsteuerabzug – ganz oder teilweise – vorhanden gewesen sein muss. Bei den anderen unentgeltlich ausgeführten Leistungen – also z.B. bei Personaldienstleistungen – kommt es für die Besteuerung dieser sonstigen Leistungen nicht darauf an, dass vorher ein Vorsteuerabzug vorhanden gewesen sein muss.

Tipp! Auch hier könnte dies in der mündlichen Prüfung noch anhand praktischer Beispiele verdeutlicht werden (so könnte § 3 Abs. 9a Nr. 1 UStG am Beispiel der Privatnutzung eines Fahrzeugs dargestellt werden, § 3 Abs. 9a Nr. 2 UStG anhand von Reinigungsleistungen im Privathaushalt des Unternehmers, die von Mitarbeitern des Unternehmens ausgeführt werden). Dies sollte in der Prüfung aber von der jeweiligen Prüfungssituation abhängig gemacht werden. Bei Prüfern, die eher kurze Antworten bevorzugen, besteht die Gefahr, dass die Prüfungsrunde vorzeitig abgebrochen wird bzw. die Frage an einen anderen Kandidaten weitergegeben wird, bevor sie selber zum „Höhepunkt“ ihrer Aussage gekommen sind.

Frage: Kommen wir aber jetzt zu einem Gestaltungsfall: Sie haben einen Mandanten, der an der Ostseeküste ein Ferienhaus besitzt, das er an ständig wechselnde Feriengäste vermieten möchte. Stellen Sie bitte aus umsatzsteuerrechtlicher Sicht dar, wie eine solche Vermietung abgewickelt werden könnte, wenn er sich dabei eines eingeschalteten Unternehmers bedienen würde.

Antwort: Die Vermietung ist grundsätzlich eine steuerbare sonstige Leistung, die als kurzfristige Vermietung zu Beherbergungszwecken auch nicht steuerbefreit ist (Ausschluss der Steuerbefreiung nach § 4 Nr. 12 Satz 2 UStG) und seit dem 01.01.2010 nach § 12 Abs. 2 Nr. 11 UStG dem ermäßigten Steuersatz unterliegt. Wenn der Mandant einen anderen Unternehmer in die Ausführung der Vermietungsumsätze einbindet, muss geprüft werden, ob der eingeschaltete Unternehmer in eigenem Namen, aber für Rechnung des Auftraggebers tätig ist, oder ob der eingeschaltete Unternehmer in fremden Namen für fremde Rechnung tätig wird. Im ersten Fall liegt eine sog. Leistungskommission nach § 3 Abs. 11 UStG vor, bei der im Rahmen einer Leistungskette die steuerbare und steuerpflichtige Vermietung von dem Eigentümer an den eingeschalteten Unternehmer und von diesem – ebenfalls steuerbar und steuerpflichtig – an den Feriengast ausgeführt wird. Tritt der eingeschaltete Unternehmer in fremden Namen und für fremde Rechnung auf, erfolgt die steuerbare und steuerpflichtige Vermietung direkt von dem Eigentümer an den Feriengast. Der eingeschaltete Unternehmer führt eine Vermittlungsleistung aus, die ebenfalls steuerbar und steuerpflichtig ist und nicht dem ermäßigten Steuersatz unterliegt. Je nach Vertragsgestaltung kann diese Vermittlungsleistung an den Feriengast oder den Eigentümer des Ferienhauses erbracht werden.

Tipp! Die Finanzverwaltung (BMF, Schreiben vom 14.06.2010, BStBl I 2010, 568) sieht die Vermittlung der kurzfristigen Vermietung von Zimmern in Hotels, Pensionen oder Ferienwohnungen nicht als Leistung i.Z.m. Grundstücken an. Der Ort bestimmt sich vielmehr nach den Grundregelungen des § 3a Abs. 1 oder Abs. 2 UStG.

Frage: Ergibt sich an Ihrer Lösung bei der Leistungskommission eine Änderung, wenn der Eigentümer des Ferienhauses Kleinunternehmer ist?

Antwort: Ja, eine Änderung ergibt sich in der Rechtsbeziehung zwischen dem Eigentümer und dem eingeschalteten Unternehmer. Da der Ferienhausbesitzer jetzt Kleinunternehmer nach § 19 UStG ist, wird die Umsatzsteuer für seinen Umsatz nicht erhoben. Die Vermietung des eingeschalteten Unternehmers an den Feriengast ist aber weiterhin steuerbar und steuerpflichtig und führt zur Umsatzsteuer zum ermäßigten Steuersatz. Die Eigenschaft „Kleinunternehmer“ kann nicht im Rahmen einer Leistungskommission in der Leistungskette weitergegeben werden.

Tipp! Bitte achten Sie darauf, dass bei einem Kleinunternehmer die Umsatzsteuer nicht erhoben wird. Aussagen wie „der Umsatz ist nicht steuerbar“ oder „der Umsatz ist steuerfrei“ zeugen von erheblichen systematischen Defiziten. Kleinunternehmereigenschaft liegt nach § 19 UStG vor, wenn der Gesamtumsatz des Unternehmers im vorangegangenen Jahr nicht mehr als 17.500 € betragen hat und voraussichtlich im laufenden Kalenderjahr nicht mehr als 50.000 € betragen wird – diese Umsatzgrenzen sollten in der mündlichen Prüfung auch ohne Nachblättern im Gesetz gewusst werden.

Frage: Nach welchen Grundregelungen bestimmt sich der Ort einer sonstigen Leistung?

Antwort: In § 3a Abs. 1 UStG ist einer der beiden allgemeinen Grundsätze für die Bestimmung des Orts einer sonstigen Leistung geregelt. Wird die sonstige Leistung an einen Nichtunternehmer

oder an einen Unternehmer für dessen nichtunternehmerischen Bereich ausgeführt, ist der Ort der sonstigen Leistung dort, wo der leistende Unternehmer sein Unternehmen betreibt. Lediglich dann, wenn die Leistung von einer Betriebsstätte des leistenden Unternehmers ausgeführt wird, ist der Ort der Betriebsstätte maßgeblich. Der zweite Grundsatz ist in § 3a Abs. 2 UStG geregelt: Wird die sonstige Leistung an einen Unternehmer für dessen Unternehmen ausgeführt, ist der Ort der sonstigen Leistung dort, wo der Leistungsempfänger sein Unternehmen betreibt oder eine die Leistung empfangende Betriebsstätte unterhält. Darüber hinaus ergeben sich aber nach § 3a Abs. 3 ff., § 3b, § 3e und § 3f UStG Sonderfälle, bei denen der Ort der sonstigen Leistung nach anderen Grundsätzen bestimmt wird.

Tipp! Die Grundsätze zur Bestimmung des Orts der sonstigen Leistung sind zum 01.01.2010 erheblich verändert worden und zum 01.01.2011 – insbesondere im Bereich des § 3a Abs. 3 Nr. 3 Buchst. a UStG – noch einmal „nachjustiert“ worden.

Frage: Gibt es Besonderheiten bei der Bestimmung des Orts einer sonstigen Leistung, wenn der Leistungsempfänger eine juristische Person ist?

Antwort: Juristische Personen lassen sich grundsätzlich in drei verschiedene Gruppen einteilen: Sie können ausschließlich unternehmerisch tätig sein, sie können ausschließlich nichtunternehmerisch tätig sein oder sie können sowohl unternehmerisch wie nichtunternehmerisch tätig sein. Ist die juristische Person ausschließlich unternehmerisch tätig, gehört sie zu dem normalen Abnehmerkreis des § 3a Abs. 2 Satz 1 UStG, der Ort ist dort, wo der Leistungsempfänger sein Unternehmen betreibt. Ist die juristische Person ausschließlich nichtunternehmerisch tätig, ist ihr aber eine USt-IdNr. erteilt worden, bestimmt sich der Ort der sonstigen Leistung ebenfalls dort, wo sie ihr Unternehmen betreibt (§ 3a Abs. 2 Satz 3 UStG). Für den Fall der sowohl unternehmerisch wie auch nichtunternehmerisch tätigen juristischen Person hat die Finanzverwaltung aufgrund des Gemeinschaftsrechts ihre Auffassung mit Wirkung zum 01.07.2011 ändern müssen. Während früher davon ausgegangen wurde, dass in diesen Fällen die juristische Person des öffentlichen Rechts nicht unter § 3a Abs. 2 Satz 3 UStG fiel, wenn sie zwar eine USt-Idnr. hatte, aber die Leistung in ihrem nichtunternehmerischen Bereich bezog, vertritt die Finanzverwaltung jetzt in Abschn. 3a.2 Abs. 14 UStAE eine andere Rechtsauffassung. Bei Leistungsbezügen juristischer Personen des öffentlichen Rechts, die hoheitlich und unternehmerisch tätig sind, kommt es für die Frage der Ortsbestimmung nicht mehr darauf an, ob die Leistung für den unternehmerischen oder den hoheitlichen Bereich ausgeführt worden ist. Dabei ist bei Gebietskörperschaften des Bundes und der Länder stets davon auszugehen, dass sie sowohl hoheitlich als auch unternehmerisch tätig sind. Der Leistungsort bestimmt sich in diesen Fällen – unabhängig davon, ob die Leistung für den hoheitlichen oder den unternehmerischen Bereich bezogen wird – nach § 3a Abs. 2 Satz 1 UStG. Hat eine juristische Person des öffentlichen Rechts eine USt-IdNr. erhalten, ist diese auch dann zu verwenden, wenn die bezogene Leistung ausschließlich für den hoheitlichen Bereich oder sowohl für den unternehmerischen als auch für den hoheitlichen Bereich bezogen wird.

Tipp! Diese Änderung ergab sich durch die Umsetzung des Gemeinschaftsrechts durch die zum 01.07.2011 in Kraft getretene DV-EU, die unmittelbaren Anwendungsvorrang vor dem nationalen Recht hat.

Frage: Sind Ihnen Änderungen bekannt, die zum 01.01.2011 bei der Bestimmung des Orts der sonstigen Leistung eingetreten sind?

Tipp! Die Änderungen sind zum 01.01.2011 durch das Jahressteuergesetz 2010 umgesetzt worden. Die Finanzverwaltung hat daraufhin mit Schreiben vom 04.02.2011 den UStAE insbesondere in Abschn. 3a.4 UStAE angepasst. Probleme ergeben sich hier insbesondere bei der Bestimmung des Orts der sonstigen Leistung i.Z.m. Messen und Ausstellungen.

Antwort: Ja, hier sind insbesondere die Änderungen bei den kulturellen, künstlerischen, sportlichen u.ä. Leistungen nach § 3a Abs. 3 Nr. 3 Buchst. a UStG zu nennen. Während bis zum 31.12.2010 diese Leistungen immer dort ausgeführt waren, wo der Unternehmer für diesen Umsatz tätig geworden ist, gilt dies seit dem 01.01.2011 nur noch in den Fällen, in denen der Leistungsempfänger kein Unternehmer ist, der die Leistung für sein Unternehmen bezieht. Ist der Leistungsempfänger ein Unternehmer, der die Leistung für sein Unternehmen bezieht, bestimmt sich der Ort der sonstigen Leistung nach der Grundregelung des § 3a Abs. 2 UStG. Lediglich bei der Veräußerung von Eintrittsberechtigungen zu solchen kulturellen u.ä. Leistungen wird nach der Neuregelung des § 3a Abs. 3 Nr. 5 UStG auch bei einer Leistung an einen Unternehmer für dessen Unternehmen weiterhin der Ort der sonstigen Leistung dort sein, wo die Veranstaltung stattfindet. Ein besonderes Problem ergibt sich durch die Neuregelungen insbesondere bei der Feststellung des Orts der sonstigen Leistung im Zusammenhang mit Messen und Ausstellungen. Wenn es sich nur um die Überlassung eines Messstandplatzes handelt, ist dies eine Leistung i.Z.m. einem Grundstück und ist dort ausgeführt, wo das Grundstück liegt - dies ist dann immer der jeweilige Messeort. Handelt es sich hingegen um eine sog. komplexe Messedienstleistung, die aus einem Leistungsbündel besteht, ist der Ort der Leistung nach der B2B-Grundregelung des § 3a Abs. 2 UStG zu bestimmen. Damit ist der Ort der sonstigen Leistung dann dort, wo der Leistungsempfänger sein Unternehmen betreibt. Da gerade an Messen und Ausstellungen häufig auch ausländische Unternehmer teilnehmen, kann sich somit für einen deutschen Messedienstleister der Ort der Leistung in das Ausland verlagern.

Tipp! Beachten Sie in der Prüfung insbesondere die Vereinfachungsregelung des BMF in Abschn. 3a.4 Abs. 2 UStAE. Danach ist von einer solchen komplexen Messedienstleistung auszugehen, wenn der leistende Unternehmer neben der Standplatzüberlassung noch mindestens drei der in der Verwaltungsvorschrift aufgenommenen Messedienstleistungen ausgeführt hat.

Frage: Nach welchen Regelungen bestimmt sich der Ort von Beförderungsleistungen?

Antwort: Bei der Ausführung von Beförderungsleistungen muss unterschieden werden, welche Art Beförderungsleistung ausgeführt wird und an wen diese Beförderungsleistung ausgeführt wird.

Wird eine Personenbeförderung ausgeführt, ist diese Leistung immer dort erbracht, wo die Beförderungsstrecke zurückgelegt wird (§ 3b Abs. 1 UStG). Bei einer Beförderung von Gegenständen ist zu unterscheiden, ob die Leistung an einen anderen Unternehmer für dessen Unternehmen ausgeführt wird oder nicht. Wird die Leistung an einen Unternehmer ausgeführt, ist der Ort der Leistung immer dort, wo er sein Unternehmen betreibt oder eine die Leistung empfangende Betriebsstätte unterhält (§ 3a Abs. 2 UStG). Die Leistung ist damit nicht mehr zwingend an die Beförderungsstrecke gebunden. Nur bei einer Beförderung von Gegenständen gegenüber einem Nichtunternehmer wird der Ort der Leistung nach den Regelungen des § 3b UStG bestimmt. Danach ist der Ort der Beförderungsleistung im Regelfall dort, wo die Beförderung bewirkt wird, nur bei einer innergemeinschaftlichen Beförderung eines Gegenstands ist der Ort immer dort, wo die Beförderung beginnt, § 3b Abs. 3 UStG.

Tipp! Wenn Sie hier noch Zeit haben und der Prüfer nicht ungeduldig wirkt, können Sie dies auch noch mit dem einen oder anderen kleinen Beispiel illustrieren.

Frage: Sehen Sie bei der Bestimmung des Orts der Güterbeförderung gegenüber einem Unternehmer besondere Probleme in der Praxis und wie ergibt sich hier eine Lösung?

Antwort: Bei der Beförderung von Gegenständen gegenüber einem Unternehmer ist nach § 3a Abs. 2 UStG der Ort der Leistung dort, wo der Leistungsempfänger sein Unternehmen oder die die Leistung empfangende Betriebsstätte unterhält. Da mit dieser Regelung eine Abkoppelung von der tatsächlichen Beförderungsstrecke erfolgt, kann sich insbesondere in Fällen, in denen Drittlandsgebiet berührt wird, die Gefahr einer Doppelbesteuerung oder einer Nichtbesteuerung ergeben. Beauftragt zum Beispiel ein deutscher Unternehmer einen Frachtführer aus Russland, einen Gegenstand innerhalb Russlands zu transportieren, wäre der Ort der Leistung nach § 3a Abs. 2 UStG in Deutschland – dabei ist noch zu beachten, dass der Auftraggeber zum Steuerschuldner nach § 13b UStG würde, da die Leistung in Deutschland steuerbar und steuerpflichtig von einem ausländischen Unternehmer ausgeführt wird. Allerdings wird Russland nicht auf sein Besteuerungsrecht für diesen Umsatz verzichten, da es sich aus russischer Sicht um einen rein inländischen Umsatz handelt. Damit würde für die Leistung zweimal Umsatzsteuer entstehen. Nachdem die Finanzverwaltung dieses Problem schon in dem allgemeinen Einführungsschreiben zur Neubestimmung des Orts von sonstigen Leistungen vom 04.09.2009 (BStBl I 2009, 1005 – in der geänderten Fassung vom 08.12.2009) aufgegriffen hatte und es nicht beanstandete, dass in solchen Fällen eine Umsatzsteuer im Inland nicht erhoben wird, hat der Gesetzgeber durch das Jahressteuergesetz 2010 eine entsprechende Regelung für die Leistungen in § 3a Abs. 8 UStG aufgenommen, die ausschließlich im Drittlandsgebiet ausgeführt worden sind. Insoweit wird dieser eigentlich nach § 3a Abs. 2 UStG im Inland ausgeführte Umsatz so behandelt, als wäre er im Ausland ausgeführt worden.

Tipp! Dies gilt nicht nur für Güterbeförderungsleistungen und mit Güterbeförderungsleistungen verbundene Umsätze, sondern z.B. auch für Arbeiten an beweglichen körperlichen Gegenständen gegenüber einem Unternehmer für dessen Unternehmen, wenn diese Leistungen ausschließlich im Drittlandsgebiet genutzt oder ausgewertet werden. Darüber hinaus sind auch abweichend von § 3a Abs. 1 UStG im Drittlandsgebiet ausgeführte Telekommunikationsumsätze als dort ausgeführt zu behandeln, wenn sie dort genutzt werden.

Problembereich 4: Umsatzsteuer im Drittlandsverkehr

Frage: Gehen Sie bitte von folgendem Grundfall aus: Ein Unternehmer aus Deutschland verkauft einen Gegenstand an einen Kunden aus der Schweiz. Welche grundsätzlichen Möglichkeiten ergeben sich bei der Beurteilung der Lieferung?

Antwort: Der Unternehmer führt im Rahmen seines Unternehmens eine Lieferung aus. Da der Gegenstand offensichtlich befördert oder versendet wird, ist der Ort der Lieferung nach § 3 Abs. 6 UStG im Inland. Die Lieferung ist damit in Deutschland nach § 1 Abs. 1 Nr. 1 UStG steuerbar. Die Lieferung kann aber nach § 4 Nr. 1 Buchst. a UStG steuerfrei sein, wenn es sich um eine Ausfuhrlieferung nach § 6 Abs. 1 UStG handelt. Dazu ist es erforderlich, dass der Gegenstand tatsächlich in das Drittlandsgebiet – hier die Schweiz – gelangt. Weiterhin kommt es entscheidend darauf an, wer den Gegenstand der Lieferung in das Drittlandsgebiet transportiert.