

Steuerliche Informationen für Mandanten Januar 2009

Mit diesem Schreiben informiere ich Sie über:

- 1 Pauschale Lohnsteuer bei Fahrtkostenzuschüssen
- 2 Änderungen bei der Steuerermäßigung für haushaltsnahe Dienstleistungen
- 3 Einkunftsgrenzen bei Kindern über 18 Jahre
- 4 Übergangsweise höhere Größenmerkmale bei § 7g-Förderung
- 5 Reform des Erbschaft-/Schenkungssteuerrechts ab 2009
- 6 Umsatzsteuerliche Behandlung grenzüberschreitender Leistungen

1 Pauschale Lohnsteuer bei Fahrtkostenzuschüssen

Die Entscheidung des Bundesverfassungsgerichts zur Pendlerpauschale hat nicht nur Auswirkungen auf den Abzug von Werbungskosten oder Betriebsausgaben, sondern ggf. auch auf den Lohnsteuerabzug: Nach § 40 Abs. 2 EStG kann der Arbeitgeber zusätzlich zum Arbeitslohn gezahlte Zuschüsse zu den Aufwendungen des Arbeitnehmers für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte pauschal mit 15 % versteuern; insoweit entfällt allerdings der Werbungskostenabzug beim Arbeitnehmer. Ein besonderer Vorteil ergibt sich jedoch dadurch, dass diese Zuschüsse sozialversicherungsfrei sind. Maximal darf aber nur der Betrag pauschal versteuert werden, der beim Arbeitnehmer wie Werbungskosten geltend gemacht werden könnte.

Aufgrund der Gerichtsentscheidung ergibt sich nun wieder die Möglichkeit, die Pauschalversteuerung auch für die ersten 20 Kilometer durchzuführen. Sofern Zuschüsse zu den Aufwendungen von Arbeitnehmern für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte gezahlt werden, kann die Pauschalversteuerung ausgedehnt werden; aufgrund der Sozialversicherungsfreiheit ergeben sich dadurch regelmäßig Vorteile:

Beispiel:

Die Wohnung von Arbeitnehmer A ist 20 Kilometer vom Arbeitsplatz entfernt. Er erhält 30 Cent Zuschuss pro Tag und Kilometer, das sind pro Monat (0,30 X 20 X 15 Tage =) 90 €. Nach der Entscheidung des Bundesverfassungsgerichts kann der Betrag mit 15 % pauschal versteuert werden; das ergibt 13,50 € pauschale Lohnsteuer (zuzüglich Solidaritätszuschlag und ggf. Kirchensteuer). Nach der bisherigen Rechtslage hätte der Arbeitgeber Arbeitgeber-Anteile zur Sozialversicherung in Höhe von 17,67 € zahlen müssen. Die 90 € wären ferner um die Arbeitnehmer-Anteile zur Sozialversicherung und die Lohnsteuer zu kürzen gewesen.

Die Finanzverwaltung lässt nach der Entscheidung des Bundesverfassungsgerichts nun auch zu, dass der Arbeitgeber nachträglich die Lohnsteuer auf zusätzlich zum Arbeitslohn gezahlte Zuschüsse für die ersten 20 Kilometer der Entfernung zwischen Wohnung und Arbeitsstätte pauschal versteuert; das gilt sogar für im Jahr 2007 gezahlte Zuschüsse, obwohl insoweit bereits Lohnsteuerbescheinigungen erteilt worden sind. Der Arbeitgeber hat in diesem Fall formlos eine Bescheinigung über die nachträgliche Lohnsteuer-Pauschalierung auszustellen. Mit dieser Bescheinigung kann der Arbeitnehmer bei seiner Einkommensteuer-Veranlagung eine

entsprechende Minderung seines steuerpflichtigen Arbeitslohns erreichen.

2 Änderungen bei der Steuerermäßigung für haushaltsnahe Dienstleistungen

Die Regelungen zur Steuerermäßigung für haushaltsnahe Beschäftigungsverhältnisse, Dienst- und Handwerkerleistungen sind geändert worden. Jetzt sind einheitlich 20 % der Aufwendungen begünstigt. Die geänderten Regelungen sind erstmals anzuwenden bei Aufwendungen, die im Kalenderjahr 2009 geleistet und deren zugrunde liegende Leistungen nach dem 31. Dezember 2008 erbracht worden sind. Wie bisher ist insbesondere Voraussetzung für die Steuerermäßigung, dass eine Rechnung erteilt und die Zahlung auf das Konto des Leistungserbringers erfolgt ist.

3 Einkunftsgrenzen bei Kindern über 18 Jahre

Kinder können auch nach Vollendung des 18. Lebensjahres steuerlich berücksichtigt werden, insbesondere wenn sie sich noch in der Berufsausbildung befinden; Entsprechendes gilt für das Kindergeld. In diesen Fällen ist jedoch eine Einkunftsgrenze zu beachten. Übersteigen die Einkünfte und Bezüge des Kindes diese Grenze, fallen sowohl Kindergeld als auch steuerliche Vergünstigungen für die Eltern weg. Die Grenze beträgt für das Jahr 2009 **7.680 Euro**. Bereits ein geringfügiges Überschreiten der Einkunftsgrenze führt zum vollständigen Wegfall der Kindervergünstigungen. Dabei sind insbesondere folgende Punkte zu beachten:

- Bei der Ermittlung der Einkünfte des Kindes können die mit den Einnahmen im Zusammenhang stehenden **Werbungskosten** bzw. Betriebsausgaben geltend gemacht werden; dies gilt ebenfalls für Aufwendungen im Zusammenhang mit der Ausbildung (z. B. Fahrten zur Universität, Studiengebühren, Arbeitsmittel). Bezieht das Kind ausschließlich Arbeitslohn, ist dieser **mindestens** bis zur Höhe von 8.600 Euro (7.680 Euro + 920 Euro Arbeitnehmer-Pauschbetrag) unschädlich. Nachdem das Bundesverfassungsgericht die Kürzung der **Pendlerpauschale** für verfassungswidrig erklärt hat, wird die Pauschale auch für die ersten 20 Kilometer von den maßgeblichen Einkünften abgezogen.
- Darüber hinaus mindern die gezahlten Beiträge zur gesetzlichen **Sozialversicherung** (für Renten-, Kranken-, Pflege- und Arbeitslosenversicherung) bzw. zur privaten Kranken- und Pflegeversicherung die maßgeblichen Einkünfte. Ein Abzug von weiteren Sonderausgaben und außergewöhnlichen Belastungen kommt dagegen nicht in Betracht.
- Zu beachten ist ferner, dass etwaige Kapitaleinkünfte des Kindes - im Gegensatz zur bisherigen Regelung - ab 2009 um den neuen **Sparer-Pauschbetrag** in Höhe von 801 Euro vermindert werden (ein Abzug tatsächlicher Werbungskosten ist ab 2009 nicht mehr möglich). Das bedeutet, dass Kapitalerträge künftig zumindest bis zu dieser Höhe ohne Auswirkungen auf die Kindervergünstigungen bleiben; bezieht das Kind keine anderen Einkünfte, sind Kapitalerträge mindestens bis zu einer Höhe von (7.680 Euro + 801 Euro =) 8.481 Euro unschädlich.

In diesem Zusammenhang ist darauf hinzuweisen, dass durch eine Gesetzesänderung ab dem **1. Januar 2009** folgende Verbesserungen bei der (steuerlichen) Förderung von Kindern in Kraft treten:

Das **Kindergeld** für das erste und zweite Kind wird auf 164 Euro, für das dritte auf 170 Euro (bisher 154 Euro für die ersten drei Kinder) sowie für jedes weitere Kind auf 195 Euro (bisher 179 Euro) angehoben.

Der **Kinderfreibetrag** wird von 1.824 Euro (Ehegatten: 3.648 Euro) auf 1.932 Euro (Ehegatten: 3.864 Euro) erhöht; unverändert bleibt der Betreuungsfreibetrag von 1.080 Euro (Ehegatten: 2.160 Euro), sodass sich insgesamt ein Freibetrag von 3.012 Euro (6.024 Euro) ergibt.

4 Übergangsweise höhere Größenmerkmale bei § 7g-Förderung

Die Förderung kleiner und mittlerer Betriebe nach § 7g EStG durch einen Investitionsabzugsbetrag in Höhe von 40 % sowie Sonderabschreibungen in Höhe von 20 % für die Anschaffung bzw. Herstellung abnutzbarer beweglicher Wirtschaftsgüter (z. B. PKW, Maschinen) kommt nur in Betracht für Betriebe, die bestimmte Größenmerkmale erfüllen. Durch eine Gesetzesänderung werden diese Grenzen für zwei Jahre angehoben:

<u>Gewinnermittlung</u>		<u>bisher</u>	<u>2009 und 2010</u>
Bilanzierung (z. B. Gewerbetreibende):	Betriebsvermögen	235.000 €	335.000 €
Einnahmen-Überschuss-Rechnung (z. B. Freiberufler):	Gewinngrenze	100.000 €	200.000 €
Land- und Forstwirtschaft:	Wirtschaftswert	125.000 €	175.000 €

Die höheren Grenzen gelten grundsätzlich für Anschaffungen in den Jahren **2009 und 2010**. Die Förderung kann in Anspruch genommen werden, wenn die Größenmerkmale

- bei Geltendmachung des Investitionsabzugsbetrags im Jahr des Abzugs
- bei Berücksichtigung der Sonderabschreibungen im Jahr, das der Anschaffung des Wirtschaftsguts vorangeht,

nicht überschritten werden.

Beispiel:

Arzt A ermittelt seinen Gewinn (regelmäßig 180.000 €) durch Einnahmen-Überschuss-Rechnung. Bislang konnte er die Förderung nach § 7g EStG nicht in Anspruch nehmen, da sein Gewinn über dem Grenzbetrag (100.000 €) lag. A plant die Anschaffung eines medizinischen Gerätes und kann jetzt dafür in 2009 einen gewinnmindernden Investitionsabzugsbetrag in Höhe von 40 % der (voraussichtlichen) Anschaffungskosten geltend machen. Zu beachten ist, dass A in diesem Fall das Wirtschaftsgut im Jahr **2010** anschaffen muss, um zusätzlich zum Investitionsabzugsbetrag die Sonderabschreibungen zu erhalten. Für den Erhalt des Abzugsbetrags ist es ausreichend, wenn das Wirtschaftsgut innerhalb der 3-jährigen Frist bis Ende 2012 angeschafft wird.

Betriebe, die in 2008 zwar die alten, aber nicht die neuen Grenzen überschritten haben, können Sonderabschreibungen für in 2009 angeschaffte Wirtschaftsgüter geltend machen. Ein Investitionsabzugsbetrag kann hierfür allerdings nicht berücksichtigt werden, da insoweit nur zukünftige Investitionen begünstigt sind.

5 Reform des Erbschaft-/Schenkungsteuerrechts ab 2009

1 Einleitung - Anwendung des neuen Rechts

Das Bundesverfassungsgericht hatte das bisherige Erbschaft-/Schenkungsteuerrecht für verfassungswidrig erklärt, weil die verschiedenen Vermögensgegenstände (Grundstücke, Betriebsvermögen, Kapitalanteile) bisher mit unterschiedlichen Wertansätzen zugrunde gelegt wurden. Die nun vorliegende Reform der Erbschaft-/Schenkungsteuer beinhaltet insbesondere eine wirklichkeitsnahe Bewertung mit Verkehrswerten; daneben sind zahlreiche Neuregelungen eingeführt worden, von denen die wichtigsten im folgenden Überblick dargestellt werden.

Grundsätzlich treten die Änderungen am 1. Januar 2009 in Kraft. Dieser Stichtag ist insbesondere für Schenkungen entscheidend. Das bedeutet, dass Schenkungen, die bis zum 31. Dezember 2008 vollzogen wurden, noch nach altem Recht zu behandeln sind. Für Erbfälle im Zeitraum vom 1. Januar 2007 bis zum 31. Dezember 2008 (in der Regel ist dabei der Todestag des Erblassers maßgebend) besteht ein Wahlrecht, d. h., für diese Fälle kann bereits das neue Recht angewendet werden. Der hierfür notwendige Antrag kann nur bis zum 30. Juni 2009 gestellt werden; danach ist eine Option nicht mehr möglich und es muss zwingend das alte Recht angewendet werden (Art. 6 des Erbschaftsteuerreformgesetzes). Zu beachten ist jedoch, dass bei Option zum neuen Recht die "alten", regelmäßig niedrigeren persönlichen Freibeträge (siehe Tz. 4) zur Anwendung kommen (Art. 3 des Erbschaftsteuerreformgesetzes). Es ist daher ggf. zu prüfen, ob die Option zum neuen Recht zu Vorteilen führt.

2 Privatvermögen

2.1 Grundstücke

2.1.1 Bewertung

Für erbschaft- und schenkungsteuerliche Zwecke werden (bebaute) Grundstücke künftig wie folgt bewertet:

- Ein- und Zweifamilienhäuser, Eigentumswohnungen nach dem Vergleichswertverfahren (auf Grundlage von Vergleichskaufpreisen bzw. Wertgutachten) oder - wenn kein Vergleichswert vorliegt - nach dem Sachwertverfahren (auf Grundlage des Bodenwertes sowie der "Regelherstellungskosten" des Gebäudes);
- Mietwohngrundstücke nach einem Ertragswertverfahren (auf Grundlage eines kapitalisierten Reinertrags), wobei ein Bewertungsabschlag von 10 % vorgenommen wird (§ 13c ErbStG n. E);
- Geschäftsgrundstücke ebenfalls nach dem Ertragswertverfahren - wenn keine übliche Miete ermittelt werden kann, nach dem Sachwertverfahren.

2.1.2 Besonderheit "Familienheim"

Wie bisher schon bei der Schenkung einer selbstgenutzten Wohnung an den Ehegatten gilt künftig auch eine Steuerbefreiung, wenn der Ehegatte bzw. der eingetragene Lebenspartner das Familienheim erbt. Voraussetzung ist, dass der Erblasser die Wohnung bis zum Erbfall zu eigenen Wohnzwecken genutzt hat; unschädlich ist, wenn der Erblasser aus zwingenden Gründen (z. B. erhebliche Pflegebedürftigkeit) an einer Selbstnutzung gehindert war. Die Steuerbefreiung fällt allerdings rückwirkend weg, wenn der Erbe das Familienheim innerhalb von 10 Jahren nach dem Erbfall nicht mehr zu Wohnzwecken selbst nutzt (z. B. bei Verkauf oder Vermietung), es sei denn, er ist aus zwingenden Gründen daran gehindert (z. B. durch Tod oder erhebliche Pflegebedürftigkeit).

Diese Regelungen gelten grundsätzlich ebenfalls, wenn Kinder das Familienheim erben. Auch hier ist für die Steuerbefreiung die 10-jährige Nutzung durch die Kinder erforderlich. Allerdings gilt die Befreiung hier nur insoweit, als die selbstgenutzte Immobilie 200 m Wohnfläche nicht übersteigt; für größere Objekte fällt ggf. anteilig Erbschaftsteuer an (§ 13 Abs. 1 Nr. 4b, 4c ErbStG n. E).

2.2 Sonstiges Privatvermögen

Wie bisher sind Bargeld oder Bankguthaben mit dem Nennbetrag sowie Wertpapiere und börsennotierte Aktien mit dem Kurswert anzusetzen. Nichtbörsennotierte Anteile an Kapitalgesellschaften sind mit dem gemeinen Wert (Verkehrswert) zu berücksichtigen; lässt sich dieser nicht aus Verkäufen unter fremden Dritten ableiten, kann künftig ein vereinfachtes

Ertragswertverfahren angewendet werden. Besondere Verschonungsregelungen gelten für Anteile an Kapitalgesellschaften, wenn eine Beteiligung in Höhe von mehr als 25 % besteht (siehe dazu auch Tz. 3).

3 Betriebsvermögen

3.1 Bewertung

Statt des bisherigen Ansatzes der Steuerbilanzwerte erfolgt die Bewertung von Betriebsvermögen bei Gewerbetreibenden und Freiberuflern künftig mit dem gemeinen Wert bzw. nach einem vereinfachten Ertragswertverfahren. Dabei ist der nachhaltig erzielbare Jahresertrag (Durchschnittsertrag der letzten drei Jahre) mit einem Kapitalisierungsfaktor zu multiplizieren (§§ 109, 199 ff. BewG n. E).

3.2 Verschonungsregelungen

Schon bisher kam beim Erwerb durch Erbanfall oder Schenkung von Betriebsvermögen, Betrieben der Land- und Forstwirtschaft und von Anteilen an Kapitalgesellschaften (bei einer Mindestbeteiligung von mehr als 25 %) ein Bewertungsabschlag sowie ein Freibetrag in Betracht. Diese Verschonungsregelung ist jetzt erheblich ausgeweitet, aber auch mit Bedingungen verknüpft worden (siehe §§ 13a, 13b ErbStG n. E). Wird der Betrieb innerhalb der Behaltensfrist veräußert, aufgegeben oder werden in diesem Zeitraum wesentliche Betriebsgrundlagen in das Privatvermögen überführt, entfällt der Verschonungsabschlag anteilig entsprechend der im Zeitpunkt der schädlichen Verfügung vorhandenen restlichen Behaltensfrist. Bei Unterschreitung der Mindestlohnsumme vermindert sich der Verschonungsabschlag rückwirkend in demselben prozentualen Umfang, wie die Mindestlohnsumme unterschritten wird. Für den nach Berücksichtigung des Verschonungsabschlags von 85 % verbleibenden nichtbegünstigten Teil des Betriebsvermögens wird ein Freibetrag von 150.000 Euro berücksichtigt, der bei Betriebsvermögen im Wert von 1 Mio. bis 3 Mio. Euro kontinuierlich abgebaut wird (§ 13a Abs. 2 ErbStG n. E).

4 Freibeträge

Durch die Reform werden die persönlichen Freibeträge durchgängig erhöht. Die Freibeträge können z. B. neben den besonderen Regelungen für das Familienheim für übriges Vermögen in Betracht kommen und - wie bisher - alle 10 Jahre in Anspruch genommen werden (§ 16, § 14 ErbStG n. E).

Wie bisher erhält der überlebende Ehegatte neben dem persönlichen Freibetrag einen besonderen Versorgungsfreibetrag in Höhe von 256.000 Euro, der ggf. um den Kapitalwert von Versorgungsbezügen gekürzt wird; dies gilt jetzt auch für eingetragene Lebenspartner (§ 17 ErbStG n. E).

5 Steuersätze

Die Steuersätze sind neu gestaffelt und in den Steuerklassen II und III spürbar angehoben worden.

6 Umsatzsteuerliche Behandlung grenzüberschreitender Leistungen

Die zunehmende Internationalisierung des Wirtschaftsverkehrs bringt es mit sich, dass immer häufiger Dienstleistungen nicht nur im Inland, sondern grenzüberschreitend erbracht werden. Dies gilt für Beratungs- und Gutachterleistungen ebenso wie beispielsweise für Montagen oder Reparaturen.

Werden Dienstleistungen über die Grenze erbracht, stellt sich immer auch die Frage, was steuer- und abgabenrechtlich zu beachten ist. Insbesondere ist zu klären, wie die korrekte umsatzsteuerliche Behandlung der grenzüberschreitenden Leistungen aussieht. Hierbei spielt vor allem eine Rolle,

- in welchem Land die erbrachte Leistung umsatzsteuerlich erfasst wird
- und wie als Folge dessen die jeweilige Rechnungsstellung auszusehen hat.

Die Regelungen hierzu sind im Einzelnen äußerst kompliziert und unterscheiden sich je nach Art der ausgeführten Dienstleistung. Außerdem ist für die zutreffende umsatzsteuerliche Behandlung häufig auch die Kenntnis der nationalen Rechtsvorschriften des Landes erforderlich, in dem der Leistungsempfänger seinen Betrieb hat beziehungsweise die Leistung erbracht wird. Im Zweifelsfall sollte daher immer fachkundiger Rat eingeholt werden. Als erste Anlaufstelle steht hierfür die zuständige Industrie- und Handelskammer zur Verfügung.

Die folgenden Ausführungen geben einen Überblick über die Grundzüge der umsatzsteuerlichen Behandlung von Dienstleistungen, die an **unternehmerische Leistungsempfänger** erbracht werden (B2B) aus Sicht eines in Deutschland ansässigen Leistenden. Für die Leistungserbringung an Privatpersonen gelten andere Regeln, die **nicht** Gegenstand dieser Information sind.

1. Grundsatz

Grundsatz der umsatzsteuerlichen Regelungen über grenzüberschreitende Dienstleistungen ist, dass diese der Umsatzbesteuerung des Landes unterfallen, in dem der leistende Unternehmer sein Unternehmen betreibt. So ist zum Beispiel der Leistungsort bei einem Vermieter von Fahrzeugen dort, wo er seinen Betrieb hat, unabhängig davon wo der Mieter ansässig ist oder wo er das Fahrzeug benutzt. Diese an sich einfache Grundregel ist allerdings durch eine Vielzahl von Ausnahmeregelungen weitgehend ausgehöhlt.

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

2. "Katalogleistungen" mit Leistungsort im Ausland

Die folgenden so genannten Katalogleistungen sind abweichend von der angeführten Grundregel immer dort steuerbar, wo der Empfänger der Leistung, das heißt der Auftraggeber und damit in der Regel der Rechnungsempfänger, sein Unternehmen betreibt:

- Leistungen zur Einräumung, Übertragung und Wahrnehmung von Patenten, Urheberrechten, Warenzeichenrechten und ähnlichen Rechten sowie der Verzicht auf Ausübung eines dieser Rechte
- Werbeleistungen sowie Leistungen, die der Öffentlichkeitsarbeit dienen (Werbungsmittler, Werbeagenturen);
- rechtliche, wirtschaftliche, wissenschaftliche und technische und ähnliche Beratungsleistungen;
- Datenverarbeitungsleistungen;
- Leistungen zur Überlassung von Informationen einschließlich gewerblicher Verfahren und Erfahrungen, hierzu gehört auch die Überlassung von Software auf elektronischem Weg
- Kreditgewährungen und -verwaltungen;
- Personalgestellung;
- Verzicht, ganz oder teilweise eine gewerbliche oder berufliche Tätigkeit auszuüben
- Vermietungs- und Leasinggeschäfte mit beweglichen körperlichen Gegenständen, ausgenommen Beförderungsmittel;
- Leistungen auf dem Gebiet der Telekommunikation;
- Rundfunk- und Fernsehdienstleistungen
- auf elektronischem Weg erbrachte sonstige Leistungen, hierzu gehört z.B. auch die Überlassung von Software auf elektronischem Weg
- Gewährung des Zugangs zu Erdgas- und Elektrizitätsnetzen und die Fernleitung; die Übertragung oder Verteilung über diese Netze sowie die Erbringung anderer damit unmittelbar zusammenhängender sonstiger Leistungen.

Aus Sicht beispielsweise eines deutschen EDV-Beraters, der ein in Österreich ansässiges Unternehmen berät, bedeutet dies, dass seine EDV-Beratungsleistung nicht in Deutschland steuerbar ist. Das heißt, dass die Leistung nicht der deutschen Umsatzbesteuerung unterliegt. Die Leistung ist vielmehr am Sitzort seines Auftraggebers, das heißt in Österreich steuerbar. Dies gilt

auch dann, wenn die Tätigkeit nicht überwiegend vor Ort in Österreich ausgeführt wird.

Folge hiervon ist, dass die Rechnung ohne deutsche Umsatzsteuer auszustellen ist. Vom Prinzip müsste aufgrund der Steuerbarkeit der Leistung in Österreich vielmehr mit österreichischer Steuer abgerechnet werden. Da dies aufgrund der damit verbundenen Registrierungspflichten sehr aufwändig wäre, gilt es hier, Verfahrensvereinfachungen im ausländischen Recht zu beachten.

2.1. Umsatzsteuerliche Behandlung im Ausland

Europäische Union: Für die umsatzsteuerliche Behandlung im Ausland gilt, dass auf Basis der so genannten Mehrwertsteuersystem-Richtlinie in allen Mitgliedstaaten der EU beim Bezug von Katalogleistungen die sogenannte **reverse-charge-Regelung** angewendet wird. Danach berechnet der Rechnungsempfänger auf der Grundlage des anzuwendenden Steuersatzes seines Landes die Steuer selbst, deklariert den Betrag gegenüber seinem Finanzamt und zieht ihn unter den allgemeinen Voraussetzungen als Vorsteuer ab. Der Ausweis ausländischer Umsatzsteuer beziehungsweise die umsatzsteuerliche Registrierung des deutschen Dienstleisters im Ausland ist daher nicht erforderlich. Dies gilt etwa für das oben erwähnte Beispiel des EDV-Beraters, der ein österreichisches Unternehmen berät.

Drittland: Eine vom Verfahren her der reverse-charge-Regelung ähnliche Praxis wird auch von manchen Drittländern angewandt. So gilt zum Beispiel auch in der Schweiz der Dienstleistungsempfänger als Steuerschuldner für die meisten der ihm von ausländischen Unternehmern erbrachten Katalogleistungen.

Ebenso wird der Umsatz des deutschen Unternehmers dann nicht erfasst, wenn er nach dem Umsatzsteuerrecht der Staaten kein Steuergegenstand ist oder ein vergleichbares Besteuerungssystem überhaupt nicht besteht (zum Beispiel in den Vereinigten Emiraten).

Im Übrigen gilt, dass nur ein Blick ins jeweilige nationale Recht Sicherheit über die Behandlung der jeweiligen Leistung im Drittland geben kann. Erste Ansprechpartner hierfür können die deutschen Auslandshandelskammern vor Ort sein. Deren Anschriften finden Sie über die seitliche Linkliste.

2.2. Rechnungsstellung

Konsequenz der Steuerbarkeit der Katalogleistungen am Ort des Leistungsempfängers ist, dass der in Deutschland ansässige Unternehmer diese an Auftraggeber im Ausland ohne deutsche Umsatzsteuer abzurechnen hat, soweit diese die Leistungen für ihr Unternehmen beziehen. Für die Rechnungsstellung selbst gelten die jeweils ausländischen Rechnungsvorschriften.

In der EU sind diese weitgehend harmonisiert und daher mit den deutschen Regelungen vergleichbar. Da die meisten EU-Staaten dies vorsehen, sollte bei Abrechnungen in die EU stets auf die unter 2.1. beschriebene Verlagerung der Steuerschuld auf den Rechnungsempfänger hingewiesen werden, zum Beispiel durch einen Hinweis auf der Rechnung "*Steuerschuld verlagert*" bzw. "*VAT reversed*". Ebenso sollte, da dies national teilweise vorgesehen ist, zusätzlich die Umsatzsteueridentifikationsnummer des Leistungsempfängers angegeben werden.

2.3. Umsatzsteuervoranmeldung

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

3. Leistungen, die sich auf ein im Ausland gelegenes Grundstück beziehen

Leistungen, die sich auf ein Grundstück beziehen, werden dort umsatzsteuerlich erfasst, wo das Grundstück liegt. Die Leistungen, die hierunter fallen sind vielfältig. Hierzu zählen zum Beispiel Vermietungsleistungen, die Begutachtung von Grundstücken, das Erstellen von Bauplänen sowie Maklertätigkeiten. Ebenso fallen hierunter aber auch grundstücksrelevante Bau- und Montageleistungen sowie die Leistungen der Messegesellschaften für die Standmiete oder die Leistungen der Messebauer. Die genaue Abgrenzung muss im Einzelfall sorgfältig vorgenommen werden. Hierfür ist fachkundiger Rat unerlässlich. Eine erste Anlaufstelle kann die zuständige Industrie- und Handelskammer sein.

3.1. Rechnungsstellung

Grundstücksleistungen, die sich auf ausländische Grundstücke beziehen, sind aufgrund der Steuerbarkeit im Ausland ausnahmslos ohne deutsche Umsatzsteuer abzurechnen. Dies gilt auch dann, wenn derartige Umsätze an im Inland ansässige Unternehmer abgerechnet werden, so zum

Beispiel, wenn ein deutscher Subunternehmer für einen deutschen Generalunternehmer in Luxemburg einen Erdaushub vornimmt oder Rohre verlegt. Wird dies nicht beachtet, steht der Vorsteuerabzug für den deutschen Rechnungsempfänger (im Beispiel Generalunternehmer) in Frage, da es sich in diesem Fall um zu Unrecht ausgewiesene Umsatzsteuer handelt, die als solche nicht zum Vorsteuerabzug berechtigt.

Für diese Umsätze muss vielmehr generell die **ausländische Umsatzsteuer** des Landes, in dem das Grundstück liegt, in Rechnung gestellt werden, die vom leistenden, d.h. Rechnung stellenden, deutschen Unternehmer auch geschuldet wird. Voraussetzung hierfür ist in der Regel die vorherige steuerliche Registrierung des deutschen Unternehmers im Ausland beziehungsweise die Bestellung eines Fiskalvertreters im entsprechenden Land. Teilweise sehen Staaten zwar auch hier eine Vereinfachung entsprechend der Steuerschuldverlagerung im Rahmen des **reverse-charge-Verfahrens** (s.o. unter "Katalogleistungen") oder in ähnlicher Weise vor. Dies bedarf jedoch der genauen Prüfung im Einzelfall im nationalen Steuerrecht des Belegenheitsorts. Auch EU-rechtlich ist eine solche Vereinfachung nicht zwingend vorgeschrieben und daher nicht verlässlich.

Beachtet der deutsche Unternehmer gegebenenfalls seine Registrierungspflicht nicht, verwirkt er in jedem Fall in dem jeweiligen Land sein Recht auf Abzug der ihm dort entstandenen Vorsteuern. Für die weiteren Einzelheiten sollte die Auskunft der zuständigen ausländischen Steuerbehörde eingeholt werden. Ferner steht die zuständige Industrie- und Handelskammer als Ansprechpartnerin zur Verfügung.

3.2. Umsatzsteuervoranmeldung

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

4. Organisation und Durchführung von Kongressen und Seminaren im Ausland

Leistungen im Zusammenhang mit der Organisation und Durchführung von Kongressen, Seminaren oder ähnlichen Veranstaltungen im Ausland unterliegen der Umsatzbesteuerung am jeweiligen Tätigkeitsort, das heißt also dort, wo die entsprechende Veranstaltung statt findet.

4.1. Rechnungsstellung

Entsprechende im Ausland erbrachte Seminarleistungen sind aufgrund der Steuerbarkeit im Ausland ausnahmslos ohne deutsche Umsatzsteuer abzurechnen. Das gilt ebenso wie bei den Grundstücksleistungen auch dann, wenn die Leistungen für inländische Auftraggeber erbracht werden, so zum Beispiel, wenn ein deutscher Seminaranbieter für einen deutschen Unternehmer in Luxemburg eine Schulung vornimmt. Wird dies nicht beachtet, steht der Vorsteuerabzug für den deutschen Rechnungsempfänger in Frage, da es sich in diesem Fall um zu Unrecht ausgewiesene Umsatzsteuer handelt, die als solche nicht zum Vorsteuerabzug berechtigt. Die Rechnung hat dementsprechend ohne deutsche Umsatzsteuer zu erfolgen. Auch für diese Umsätze muss grundsätzlich die **ausländische Umsatzsteuer** des Landes, in dem die Veranstaltung stattfindet, in Rechnung gestellt werden. Voraussetzung hierfür ist in der Regel wiederum die vorherige steuerliche Registrierung im Ausland beziehungsweise die Bestellung eines Fiskalvertreters im entsprechenden Land. Teilweise sehen Staaten zwar auch hier eine Vereinfachung entsprechend der Steuerschuldverlagerung im Rahmen des **reverse-charge-Verfahrens** (s.o. unter "Katalogleistungen") oder in ähnlicher Weise vor. Dies bedarf jedoch der genauen Prüfung im Einzelfall im nationalen Steuerrecht des Tätigkeitsorts. Auch EU-rechtlich ist eine solche Vereinfachung nicht zwingend vorgeschrieben und daher nicht verlässlich.

Beachtet der deutsche Unternehmer gegebenenfalls seine Registrierungspflicht nicht, verwirkt er in jedem Fall in dem jeweiligen Land sein Recht auf Abzug der ihm dort entstandenen Vorsteuern. Für die weiteren Einzelheiten sollte die Auskunft der zuständigen ausländischen Steuerbehörde eingeholt werden. Ferner steht die zuständige Industrie- und Handelskammer als Ansprechpartnerin zur Verfügung.

4.2. Umsatzsteuervoranmeldung

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

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

Werden Arbeiten an beweglichen Gegenständen, wie zum Beispiel Reparaturen im Ausland vorgenommen, unterfallen diese Leistungen der Umsatzbesteuerung am Ort der Tätigkeit. Wartet also ein deutscher Unternehmer die von ihm nach Luxemburg gelieferte Maschine (außerhalb der vereinbarten Garantiefrist) und rechnet diese Leistung entgeltlich ab, unterliegt der Umsatz dem luxemburger Umsatzsteuerrecht.

5.1. Rechnungsstellung

Folge der Steuerbarkeit der beschriebenen Leistungen am Ort der Tätigkeit ist, dass bei Abwicklung im Ausland keine deutsche Steuer anfällt. Deutsche Umsatzsteuer ist in diesen Fällen nicht auszuweisen. Dies gilt auch dann, wenn derartige Umsätze an im Inland ansässige Unternehmer abgerechnet werden, so zum Beispiel, wenn ein deutscher Subunternehmer für einen deutschen Unternehmer in Luxemburg Reparaturen vornimmt. Wird dies nicht beachtet, steht der Vorsteuerabzug für den deutschen Rechnungsempfänger in Frage, da es sich in diesem Fall um zu Unrecht ausgewiesene Umsatzsteuer handelt, die als solche nicht zum Vorsteuerabzug berechtigt.

Für diese Umsätze muss vielmehr generell die **ausländische Umsatzsteuer** des Landes, in dem die Tätigkeit ausgeübt wird, in Rechnung gestellt werden, die vom leistenden, d.h. Rechnung stellenden, deutschen Unternehmer auch geschuldet wird. Voraussetzung hierfür ist in der Regel die vorherige steuerliche Registrierung des deutschen Unternehmers im Ausland beziehungsweise die Bestellung eines Fiskalvertreters im entsprechenden Land. Teilweise sehen Staaten zwar auch hier eine Vereinfachung entsprechend der Steuerschuldverlagerung im Rahmen des **reverse-charge-Verfahrens** (s.o. unter "Katalogleistungen) oder in ähnlicher Weise vor. Dies bedarf jedoch der genauen Prüfung im Einzelfall im nationalen Steuerrecht des Tätigkeitsorts. Auch EU-rechtlich ist eine solche Vereinfachung nicht zwingend vorgeschrieben und daher nicht verlässlich.

Beachtet der deutsche Unternehmer gegebenenfalls seine Registrierungspflicht nicht, verwirkt er in jedem Fall in dem jeweiligen Land sein Recht auf Abzug der ihm dort entstandenen Vorsteuern. Für die weiteren Einzelheiten sollte die Auskunft der zuständigen ausländischen Steuerbehörde eingeholt werden. Ferner steht die zuständige Industrie- und Handelskammer als Ansprechpartnerin zur Verfügung.

5.2. Umsatzsteuervoranmeldung

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

6. Selbstständige Dienstleistungen im Zusammenhang mit grenzüberschreitenden Warenbewegungen

Typische Dienstleistungsarten, die sich auf eine Warenbewegung beziehen, sind die Leistungen der Handelsvertreter (z.B. Vermittlung einer Lieferung), der Güterspediteure (Ausführung eines Transports) und der Lohnveredler (Ausführung von Arbeiten an beweglichen körperlichen Gegenständen des ausländischen Auftraggebers mit anschließender Rücksendung der bearbeiteten Ware).

Diesen Dienstleistungen ist von der Bestimmung des Leistungsortes her eigen, dass sich diese jedenfalls dann, wenn sich die zugrunde liegende **Warenbewegung zwischen zwei Mitgliedstaaten der EU** bewegt, nach dem Registrierungsland des Auftraggebers richtet, wenn dieser seine entsprechende Umsatzsteueridentifikationsnummer verwendet. Insofern kann aus Sicht des deutschen Dienstleisters die Abrechnung dieser Leistungen gegenüber Auftraggebern aus dem übrigen Gemeinschaftsgebiet grundsätzlich ohne deutsche Umsatzsteuer erfolgen.

Eine Veranlagung zur Umsatzsteuer im Ausland seitens des deutschen Unternehmers ist dadurch ausgeschlossen, dass alle EU-Mitgliedstaaten auf Basis der europäischen Mehrwertsteuersystem-Richtlinie einheitlich festgelegt haben, dass der **Leistungsempfänger (Rechnungsempfänger) Schuldner der Umsatzsteuer** wird.

Beispiel 1: Der deutsche Handelsvertreter DE vermittelt für den österreichischen Unternehmer AT innergemeinschaftliche Lieferungen von dessen Warenlager in Deutschland nach Italien. AT verwendet gegenüber DE seine österreichische Umsatzsteueridentifikationsnummer.

Lösung: Aufgrund der Verwendung der österreichischen Umsatzsteueridentifikationsnummer durch AT verlagert sich der Ort der Vermittlungsleistung des DE von Deutschland nach Österreich. DE rechnet seine Vermittlungsleistung ohne (deutsche) Umsatzsteuer ab. Aufgrund der Anwendung des "reverse-charge-Verfahrens" (vgl. oben Punkt 2.1. und 2.2.) verlagert sich die Steuerschuld auf AT. DE treffen keine umsatzsteuerlichen (Registrierungs)pfllichten in Österreich.

Beispiel 2:

Der belgische Unternehmer B beauftragt den deutschen Spediteur DE, die von B bei dessen Lieferanten in Deutschland bestellte Ware abzuholen und von Deutschland nach Belgien zu transportieren. B verwendet gegenüber DE seine belgische Umsatzsteueridentifikationsnummer.

Lösung: Aufgrund der Verwendung der belgischen Umsatzsteueridentifikationsnummer durch B verlagert sich der Ort der Beförderungsleistung des DE von Deutschland nach Belgien. DE rechnet seine Beförderungsleistung ohne (deutsche) Umsatzsteuer ab. Aufgrund der Anwendung des "reverse-charge-Verfahrens" (vgl. oben Punkt 2.1. und 2.2.) verlagert sich die Steuerschuld auf B. DE treffen keine umsatzsteuerlichen (Registrierungs)pfllichten in Belgien.

Beispiel 3: Der polnische Unternehmer PL sendet Rohware (kaputte Ware) nach Deutschland an den deutschen Unternehmer DE zur Bearbeitung (Reparatur). Nach der Bearbeitung (Reparatur) sendet DE die Ware zurück nach Polen. PL verwendet gegenüber DE seine polnische Umsatzsteueridentifikationsnummer.

Lösung: Aufgrund der Verwendung der polnischen Umsatzsteueridentifikationsnummer durch PL verlagert sich der Ort der Bearbeitungsleistung des DE von Deutschland nach Polen. DE rechnet seine Leistung ohne (deutsche) Umsatzsteuer ab. Aufgrund der Anwendung des "reverse-charge-Verfahrens" (vgl. oben Punkt 2.1. und 2.2.) verlagert sich die Steuerschuld auf PL. DE treffen keine umsatzsteuerlichen (Registrierungs)pfllichten in Polen.

Wichtig: Dieses Ergebnis gilt nur, wenn die Ware im Anschluss an Bearbeitung Deutschland wieder verlässt. Bleibt die Ware in Deutschland ist zwingend mit deutscher Steuer abzurechnen, da dann der Tätigkeitsort maßgeblich ist (vgl. Punkt 5).

Hinweis: Die Finanzverwaltung verlangt für das beschriebene Verfahren der Steuerschuldverlagerung bei Güterbeförderungsleistungen ebenso wie bei Vermittlungsleistungen und Bearbeitungsleistungen, dass die hierfür erforderliche Verwendung der Umsatzsteueridentifikationsnummer durch ein "positives Tun", möglichst bereits bei Vertragsabschluss erfolgt. Ein bloßer Aufdruck der Umsatzsteueridentifikationsnummer im Briefkopf beziehungsweise einem sonstigen Dokument ohne weiteres Hinzutun soll hierfür nicht genügen. Um mit diesem Erfordernis keine Probleme zu bekommen, empfiehlt es sich die Vereinbarung der Leistungsortverlagerung klar zu dokumentieren. Dies könnte zum Beispiel durch den Zusatz in den Auftragspapieren "*Leistungsortverlagerung durch Verwendung der Umsatzsteueridentifikationsnummer des Auftraggebers wird vereinbart*" erfolgen. Soweit kein schriftlicher Auftrag erteilt wird, verlangt die Finanzverwaltung die Anfertigung von zum Beispiel einer entsprechenden (Telefon)Notiz. Ebenfalls reicht es aus, wenn bei der erstmaligen Erfassung der Stammdaten eines Kunden zusammen mit der für diesen Zweck erfragten Umsatzsteueridentifikationsnummer zusätzlich die Erklärung des Kunden aufgenommen wird, dass diese Umsatzsteueridentifikationsnummer bei allen künftigen Einzelaufträgen verwendet werden soll.

6.1. Rechnungsstellung

Für die Rechnungsstellung der unter Punkt 6 beschriebenen Leistungen gelten Besonderheiten. In diesen Fällen sind zusätzlich zu den allgemeinen Rechnungsangaben folgende Punkte anzugeben:

- Umsatzsteueridentifikationsnummer des Leistenden, sofern diese nicht bereits generell an Stelle der nationalen Steuernummer angegeben wird,
- Umsatzsteueridentifikationsnummer des Leistungsempfängers im EU-Ausland.

Im Übrigen gelten die Ausführungen unter Punkt 2.2. entsprechend. Das heißt, es sollte ein Hinweis auf die Umkehr der Steuerschuld in die Rechnung aufgenommen werden.

6.2. Umsatzsteuervoranmeldung

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

Hinweis: Bei der Erbringung von Leistungen eines Handelsvertreters, Spediteurs oder Lohnveredlers im Zusammenhang mit der **Ausfuhr** von Gegenständen ins Drittland, gestaltet sich die Rechtslage komplizierter. Diese Umsätze sind zwar im Inland steuerbar, können aber nach speziellen Regelungen steuerbefreit sein. Hier empfiehlt es sich, fachkundigen Rat einzuholen. Die zuständige Industrie- und Handelskammer kann hierfür eine erste Anlaufstelle sein.

Sonderregelungen gelten auch für die Leistungen der Reiseveranstalter. Auch hier ist es empfehlenswert, sich vor der jeweiligen Abrechnung an eine fachkundige Stelle zu wenden.

7. Änderungen ab 2010

Im Februar 2008 hat der Rat der Europäischen Union das so genannte Mehrwertsteuerpaket verabschiedet. Dieses umfasst eine Reihe von Änderungen der dem nationalen Recht der Mitgliedstaaten vorrangigen Mehrwertsteuersystemrichtlinie. Zum größten Teil betreffen diese Änderungen die Regelungen zur Besteuerung von Dienstleistungen, die die Mitgliedstaaten spätestens bis **31. Dezember 2009** umgesetzt haben müssen. Die wichtigsten Änderungen finden Sie nachfolgend:

(1) Im **zwischenunternehmerischen Bereich** (B2B) wird die eingangs beschriebene **Grundregel**, wonach Leistungen grundsätzlich am Sitzort des leistenden Unternehmens steuerbar sind, aufgehoben. Neu wird als Grundregel dann festgeschrieben, dass Leistungen dort steuerbar sind, wo der Leistungsempfänger (Auftraggeber) seinen Sitz hat. Damit wird das bislang als Ausnahme für die Katalogleistungen geltende Prinzip zur Regel. Das heißt, dass ab 1. Januar 2010 Leistungen immer dort steuerbar sind, wo der Leistungsempfänger, in der Regel also der Auftraggeber, sein Unternehmen betreibt. Abweichend hiervon wird es nur noch folgende fünf Ausnahmekategorien geben:

- **Grundstücksleistungen** werden nach wie vor am Ort der Belegenheit des Grundstücks steuerbar bleiben (s.o. Punkt 3)
- **Veranstaltungsleistungen** werden weiter am Ort der Tätigkeit steuerbar bleiben (s.o. Punkt 4).
- **Restaurant- und Verpflegungsleistungen** werden dort steuerbar sein, wo sie erbracht werden.
- **Kurzfristige Vermietungen von Beförderungsmitteln** werden dort steuerbar sein, wo das Beförderungsmittel tatsächlich zur Verfügung gestellt wird. Der kürzere Zeitraum wird dabei mit einem Zeitraum von 30 Tagen ununterbrochenen Besitzes (bei Wasserfahrzeugen 90 Tagen) definiert.
- **Personenbeförderungen** werden wie bislang weiter nach der zurückgelegten Beförderungstrecke beurteilt.

Alle anderen Leistungen, inklusive derer, für die bislang Ausnahmen gelten, werden der neuen Grundregel folgen. Bitte beachten Sie dabei nochmals, dass diese Änderung nur Leistungen an Unternehmen, nicht an Privatpersonen erfasst.

(2) Mit der beschriebenen Änderung der Grundregel geht einher, dass alle Mitgliedstaaten der Europäischen Union für die Leistungen, die dann der neuen Grundregel unterfallen, zwingend auch das "**reverse-charge-Verfahren**" vorzusehen haben. Diese Änderung wird absehbar für viele Fälle eine Erleichterung bringen, da so die umsatzsteuerliche Registrierung im Ausland in vielen Fällen vermieden werden kann.

(3) Weniger erfreulich, aber durch Verabschiedung der Richtlinienänderung Realität, ist eine Ausdehnung der Pflicht zur Abgabe der **Zusammenfassenden Meldung**. Während diese bislang nur für innergemeinschaftliche Lieferungen abzugeben ist, wird diese ab 1. Januar 2010 auch für alle Leistungen abzugeben sein, die unter die vorstehend beschriebene neue Grundregel fallen. Hierunter fallen dann alle innergemeinschaftlichen Leistungen bis auf die beschriebenen fünf Ausnahmegruppen.

Mit freundlichen Grüßen



Knut Lingott
Steuerberater