



Umsatzsteuer 2002

Einführung der Steuerschuldnerschaft des Auftraggebers Wegfall des Abzugsverfahrens und der Nullregelung

- **Vorbemerkung:**
- **Rechtsgrundlagen**
- **Welche Verträge führen zur Steuerschuldnerschaft?**
- **Wer ist Steuerschulder?**
- **Anforderungen an die Eingangsrechnung**
- **Zeitpunkt des Entstehens der Steuerschuld**
- **Ermittlung, Aufzeichnung und Abführung der Steuerschuld**
- **Übergangsregelung Abzugsverfahren/Nullregelung zur Steuerschuldnerschaft**

Vorbemerkung:

Bisher hatten die in Deutschland ansässigen Auftraggeber ausländischer Dienstleister und Werklieferer

- die im Inland anfallende Umsatzsteuer einzubehalten und an ihr zuständiges Finanzamt abzuführen bzw.
- die Nullregelung zu vereinbaren, wenn sie zum vollen Vorsteuerabzug berechtigt waren.

Diese seit 1980 existierende besondere Besteuerungsform für im Inland steuerbare Leistungen ausländischer Unternehmen stand immer wieder unter Kritik der EU-Kommission und der anderen Mitgliedstaaten. Sie wird daher ab 2002 durch die Übernahme der Steuerschuld des im Inland ansässigen Auftraggebers ersetzt.

Ähnlich der Steuerschuld des inländischen Erwerbers für den (steuerfreien) „Warenbezug“ aus anderen EU-Mitgliedstaaten handelt es sich hier um eine Umkehrung der Steuerschuldnerschaft und die Besteuerung der Eingangsleistung, die von der regulären Systematik der Umsatzsteuer erheblich abweicht. Die neue Rechtslage und die Besonderheiten des Übergangs sollen in diesem Merkblatt erläutert werden.

Rechtsgrundlagen

Der Gesetzentwurf hat folgenden Wortlaut:

§ 13b UStG Leistungsempfänger als Steuerschuldner

(1) Für folgende steuerpflichtige Umsätze entsteht die Steuer mit Ausstellung der Rechnung, spätestens jedoch mit Ablauf des der Ausführung der Leistung folgenden Kalendermonats:

1. Werklieferungen und sonstige Leistungen eines im Ausland ansässigen Unternehmers;
2. Lieferungen sicherungsübereigneter Gegenstände durch den Sicherungsgeber an den Sicherungsnehmer außerhalb des Insolvenzverfahrens;
3. Lieferungen von Grundstücken im Zwangsversteigerungsverfahren durch den Vollstreckungsschuldner an den Ersteher.

§ 13 Abs. 1 Nr. 1 Buchstabe a Satz 2 und 3 gilt entsprechend. Wird in den in den Sätzen 1 und 2 genannten Fällen das Entgelt oder ein Teil des Entgelts vereinnahmt, bevor die Leistung oder die Teilleistung ausgeführt worden ist, entsteht insoweit die Steuer mit Ablauf des Voranmeldungszeitraums, in dem das Entgelt oder das Teilentgelt vereinnahmt worden ist. (Siehe auch unter „Zeitpunkt des Entstehens der Steuerschuldnerschaft“).

- (2) In den in Absatz 1 genannten Fällen schuldet der Leistungsempfänger die Steuer, wenn er ein Unternehmer oder eine juristische Person des öffentlichen Rechts ist. Dies gilt auch, wenn die Leistung für den nicht unternehmerischen Bereich bezogen wird.
- (3) Die Absätze 1 und 2 finden keine Anwendung, wenn die Leistung des im Ausland ansässigen Unternehmers in einer Personenbeförderung besteht, die der Beförderungseinzelbesteuerung (§ 16 Abs. 5) unterlegen hat oder die mit einer Kraftdroschke durchgeführt worden ist.
- (4) Ein im Ausland ansässiger Unternehmer ist ein Unternehmer, der weder im Inland noch auf der Insel Helgoland oder in einem der in § 1 Abs. 3 bezeichneten Gebiete einen Wohnsitz, seinen Sitz, seine Geschäftsleitung oder eine Zweigniederlassung hat. Maßgebend ist der Zeitpunkt, in dem die Leistung ausgeführt wird. Ist es zweifelhaft, ob der Unternehmer diese Voraussetzungen erfüllt, schuldet der Leistungsempfänger die Steuer nur dann nicht, wenn ihm der Unternehmer durch eine Bescheinigung des nach den abgabenrechtlichen Vorschriften für die Besteuerung seiner Umsätze zuständigen Finanzamts nachweist, dass er kein Unternehmer im Sinne des Satzes 1 ist.
- (5) Bei der Berechnung der Steuer sind die §§ 19 (sog Kleinunternehmerregelung) und 24 (pauschalierende Landwirte) nicht anzuwenden.
- (6) Das Bundesministerium der Finanzen kann mit Zustimmung des Bundesrates durch Rechtsverordnung bestimmen, unter welchen Voraussetzungen zur Vereinfachung des Besteuerungsverfahrens in den Fällen, in denen ein anderer als der Leistungsempfänger ein Entgelt gewährt (§ 10 Abs. 1 Satz 3), der andere an Stelle des Leistungsempfängers Steuerschuldner nach Absatz 2 ist.

Welche Verträge führen zur Steuerschuldnerschaft?

Grundsätzlich gilt die Verpflichtung zur Übernahme der Steuerschuldnerschaft gem. § 13 b Abs. 4 UStG i.V.m. Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 UStG für Verträge über die Erbringung von Dienstleistungen und

Werklieferungen mit ausländischen Partnern. **Ausländischer Vertragspartner** ist, wer als Unternehmer im Inland einen Wohnsitz, seinen Sitz, seine Geschäftsleitung oder eine Zweigniederlassung hat.

Hinweis: Geht bei einer Abrechnung mit deutscher Umsatzsteuer aus der Firmierung des Rechnungsausstellers nicht zweifelsfrei hervor, ob eine Ansässigkeit im Inland vorliegt, so ist der ausländische Unternehmer verpflichtet, eine sog. Ansässigkeitsbescheinigung des zuständigen deutschen Finanzamtes vorzulegen (Formular USt 1 TO).

Hinsichtlich der **Vertragsinhalte** geht es im Wesentlichen um:

- Werklieferungen oder -leistungen, bei denen der deutsche Auftraggeber das fertige Werk im Inland durch den ausländischen Unternehmer übergibt.

Beispiele: Errichtung einer Montagehalle auf dem Grundstück des deutschen Auftraggebers in Deutschland durch ein ungarisches Bauunternehmen, → der deutsche Auftraggeber ist Steuerschuldner
Lieferung, Montage und Probetrieb einer Anlage an einen deutschen Auftraggeber durch ein belgisches Unternehmen → der deutsche Auftraggeber ist Steuerschuldner
Ein französischer Unternehmer repariert eine von ihm vorher gelieferte Messeeinrichtung nun bei seinem deutschen Kunden → der deutsche Kunde ist der Steuerschuldner

Hinweis: Lieferungen ausländischer Unternehmen, die im Wege der Versendung oder Beförderung in das Inland gelangen, unterliegen wie bisher dem Tatbestand des innergemeinschaftlichen Erwerbs (Warenbezüge aus der EU) bzw. der Einfuhr (Warenbezüge aus dem Drittlandsgebiet).

- alle Dienstleistungen, bei denen für den ausländischen Unternehmer der Leistungsort nach Deutschland verlagert wird, weil die Leistung
 - im Zusammenhang mit einem in Deutschland belegenen Grundstück steht (Vermietung, Veräußerung, Architekten- und Projektierungsleistungen) - § 3a Abs. 2 Nr. 1 UStG
 - am Tätigkeitsort „Deutschland“ zu besteuern ist (Künstler, Seminarveranstalter, Dozenten, Sportler) - § 3a Abs. 2 Nr. 3 Buchst. a UStG
 - am Ort der Registrierung des deutschen Auftraggebers zu besteuern ist (deutsche USt-IdNr.). Hierzu gehören: Arbeiten an beweglichen körperlichen Gegenständen, wenn nach deren Abschluss die Gegenstände das Land der Bearbeitung wieder verlassen (§ 3a Abs. 2 Nr. 3 Buchst. c UStG), Leistungen ausländischer Handelsvertreter, wenn sich diese auf Lieferungen im EU-Binnenmarkt beziehen (§ 3a Abs. 2 Nr. 4 UStG), innergemeinschaftliche Güterbeförderungsleistungen EU-ausländischer Spediteure (§ 3b Abs. 3 Satz 2 UStG).

Hinweis: Leistungen der Lohnveredeler, Handelsvertreter und Güterspediteure, die sich auf Warenbewegungen in das oder aus dem Drittlandsgebiet beziehen, sind jeweils im Inland steuerfrei gestellt und unterliegen daher nicht der Steuerschuldnerschaft des deutschen Auftraggebers.

- am Ansässigkeitsort des deutschen Auftraggebers zu besteuern ist, wenn dieser Unternehmer ist (§ 3a Abs. 3 UStG). Hierzu gehören u. a. die Einräumung von Patenten, Urheberrechten und ähnlichen Rechten, Werbeleistungen und andere Leistungen, die der Öffentlichkeitsarbeit dienen, Beratungsleistungen rechtlicher, wirtschaftlicher und technischer Natur, die Überlassung von Informationen und gewerblichen Verfahren, einschließlich Software-Überlassung auf elektronischem

Wege, die Personalgestellung, die Vermietung beweglicher körperlicher Gegenstände, ausgenommen Fahrzeuge, und die Leistungen auf dem Gebiet der Telekommunikation.

Beispiel:

Maschinenbau GmbH X aus Deutschland beauftragt eine in der Schweiz ansässige Werbeagentur mit der Erstellung und Schaltung einer Anzeigenaktion in der Schweiz. Die Abrechnung der schweizerischen Werbeagentur erfolgt ohne Ausweis von Umsatzsteuer, die Leistung ist in Deutschland steuerbar (§ 3a Abs. 3 i.V.m. Abs. 4 Nr. 2 UStG). Bezogen auf den Nettorechnungsbetrag ist die Maschinenbau GmbH X alleiniger Steuerschuldner gegenüber dem deutschen Fiskus.

Wer ist Steuerschulder?

Jeder im Inland für Umsatzsteuerzwecke registrierte Unternehmer und jede juristische Person, unabhängig davon, ob die Leistungen für unternehmerische oder nichtunternehmerische Zwecke in Anspruch genommen werden, schuldet den Steuerbetrag bei der Inanspruchnahme der og. Eingangsleistungen gegenüber dem für ihn zuständigen Finanzamt, also auch Ärzte, Kleinunternehmer, pauschalierende Landwirte, Kommunen, Banken und Versicherungen.

Beispiele:

Einzelhandelsunternehmer Meyer beauftragt mit der Errichtung seines Einfamilienhauses in Kleve ein niederländisches Bauunternehmen (NL). Die Gesamtleistung des NL unterliegt in Deutschland der Besteuerung, Steuerschuldner ist Meyer gegenüber seinem inländischen Finanzamt. Meyer hat die auf das Entgelt, den Nettopreis (anfallende Steuer) mit seiner Umsatzsteuer-Voranmeldung zu deklarieren und diesen Betrag in voller Höhe abzuführen. Ein Vorsteuerabzug scheidet wegen der Privatnutzung aus.

Hinweis: Die Steuerschuldnerschaft erstreckt sich auch auf Leistungsbezüge, die dem nichtunternehmerischen Bereich des Unternehmers zugeordnet werden. Die Deklarationspflichtigen sind mit der „normalen“ Umsatzsteuer-Erklärung für das Unternehmen zu erfüllen.

Der in Berlin niedergelassene Arzt Dr. Müller bestellt bei einem belgischen Hersteller Diagnose-Geräte, die von dem belgischen Unternehmen komplett installiert und getestet Dr. Müller übergeben werden. Dr. Müller schuldet bezogen auf die in Deutschland getätigte Werklieferung des belgischen Unternehmens die deutsche Umsatzsteuer in Höhe von 16 % aus der Eingangsrechnung (netto) und hat diese an das für ihn zuständige Finanzamt abzuführen, obwohl er ansonsten für Zwecke seiner heilberuflichen Tätigkeit von der Umsatzsteuer befreit ist.

Anforderungen an die Eingangsrechnung

Die Eingangsrechnung hat gem. § 14 Abs. 1 Satz 1 i.V.m. § 14a Abs. 4 UStG folgende Angaben zu enthalten:

- den Namen und die Anschrift des leistenden Unternehmers,
- den Namen und die Anschrift des Leistungsempfängers,
- die Menge und die handelsübliche Bezeichnung des Gegenstandes der Lieferung oder die Art und den Umfang der sonstigen Leistung,
- den Zeitpunkt der Lieferung oder der sonstigen Leistung,
- das Entgelt für die Lieferung oder sonstige Leistung (§ 10) und
- einen Hinweis auf die Steuerschuld des Rechnungsempfängers.

Hinweis: Fehlt der Hinweis auf die Steuerschuld des Rechnungsempfängers, so ist dies keine materiell-rechtliche Voraussetzung für den Wegfall der Steuerschuldnerschaft des Auftraggebers. Die 6. EG-Richtlinie in Art. 22 Abs. 3 b Satz 1 schreibt zwar vor, ggf. auf eine Steuerbefreiung hinzuweisen, sieht jedoch keine Verpflichtung vor, in der Rechnung auf die Steuerschuld des Leistungsempfängers aufmerksam zu machen. Gleiches gilt sicherlich überwiegend für die national umgesetzten Umsatzsteuergesetze der anderen EU-Staaten. Deshalb ist wohl damit zu rechnen, dass ein solcher Hinweis auf die Steuerschuld des Rechnungsempfänger in der Regel fehlen wird. Insofern muss davon ausgegangen werden, dass alle Abrechnungen ausländischer Unternehmen über Dienstleistungen und Werklieferungen, die keinen Hinweis auf eine Steuerfreiheit enthalten, zur Übernahme der Steuerschuld durch den deutschen Rechnungsempfänger führen.

Zeitpunkt des Entstehens der Steuerschuld

Nach der gesetzlichen Fiktion liegt der Zeitpunkt des Eintritts der Steuerschuld des Auftraggebers in der Spanne zwischen dem Tag der Ausstellung der Rechnung durch den ausländischen Unternehmer und dem Ende des der Ausführung der Leistung folgenden Monats. Identisch ist der Zeitpunkt des Eintritts der Steuerschuld für den innergemeinschaftlichen Erwerb definiert. In der Regel wird die Verbuchung der Steuerschuld identisch mit dem Tag des Rechnungseingangs sein. Zu beachten ist, dass die Steuerschuldnerschaft des Auftraggebers, außer bei Abrechnung von Teilleistungen oder bei Anzahlungen, der Sollbesteuerung (vereinbarte Entgelte) unterliegt.

Hinweis: Die Steuerschuld besteht auch für Anzahlungsrechnungen über vereinbarte Teilleistungen bzw., bei Zahlungen vor Ausführung der Leistung. Die Steuerschuld entsteht hier mit Rechnungseingang und Bezahlung an den ausländisch Leistenden (Istbesteuerung – vereinnahmte Entgelte). Siehe auch § 13 b Abs. 1 Satz 3 UStG.

Ermittlung, Aufzeichnung und Abführung der Steuerschuld

Die Bemessungsgrundlage für die Steuerschuld des deutschen Auftraggebers ergibt sich aus dem mit dem ausländischen Vertragspartner vereinbarten Entgelt, das in der Regel mit dem Nettobetrag in der Eingangsrechnung identisch sein wird. Der anzuwendende Steuersatz ist der Normalsatz in Höhe von derzeit 16 % (ausgenommen Dienstleistungen, die in der Einräumung eines Urheberrechtes bestehen). Der inländische Steuerschuldner muss die Bemessungsgrundlage und den Steuerschuldbetrag gem. § 22 UStG gesondert aufzeichnen. Über das Buchwerk ist zu gewährleisten, dass in den Umsatzsteuer-Voranmeldungen sowohl die Summe der Bemessungsgrundlagen aus den Eingangsrechnungen, als auch die sich daraus ergebende Steuerschuld gesondert deklariert werden können. Die ggf. anfallenden Vorsteuerbeträge aus der Übernahme der Steuerschuld für ausländische Dienstleister und Werklieferer sind ebenfalls gesondert zu erfassen und in der Umsatzsteuer-Voranmeldung zu deklarieren.

Beispiel:

Ein belgisches Gütertransportunternehmen (BE) fährt im Auftrag und auf Rechnung eines deutschen Lieferanten (DE) die Strecke München - Antwerpen und rechnet für den Transport der beförderten Güter 100.000 € an DE ab. Beide Unternehmen verwenden die USt-IdNrn. ihrer Ansässigkeitsstaaten. Leistungsort gem. § 3b Abs. 3 Satz 2 UStG für die Leistung des belgischen Spediteurs ist Deutschland, weil DE seine deutsche USt-IdNr. verwendet. Da BE in Deutschland nicht ansässig ist, geht die Steuerschuld auf den deutschen Auftraggeber über. In der Rechnung darf keine Umsatzsteuer ausgewiesen sein. Der Nettorechnungsbetrag ist an BE durch DE zu entrichten.

Zu verbuchen sind bei DE:

Aufwand für Ausgangsfrachten	
100.000	

Steuerschuld gem. § 13b UStG	
	16.000

Verbindlichkeiten aus Lieferungen und Leistungen ausl. Dienstleister und Werklieferer	
	100.000

Vorsteuer aus Steuerschuld gem. § 13b UStG	
16.000	

Hinweis: Selbstverständlich ist den Aufzeichnungspflichten auch genüge getan, wenn die Angaben auf Sammelkonten mit einer besonderen Kennung versehen werden, die die Datenbasis für die Umsatzsteuererklärung gewährleistet.

Der neu gestaltete Vordruck der Umsatzsteuer-Voranmeldung wird - ähnlich der Deklaration des innergemeinschaftlichen Erwerbs - für die Steuerschuld des inländischen Auftraggebers die Verpflichtung zur Angabe

- der Bemessungsgrundlage aus der Eingangsleistung, der darauf entfallenden Steuerschuld und
- der aus der Steuerschuld entstandenen Vorsteueransprüche (gesondert auszuweisen!)

enthalten.

Übergangsregelung Abzugsverfahren/Nullregelung zur Steuerschuldnerschaft

Für den Übergang auf die neue Regelung gilt:

- Sofern Leistungen ausländischer Dienstleister vor dem 1. Januar 2002 ausgeführt worden sind, das Entgelt aber erst nach dem 31. Dezember 2001 vereinnahmt wird, entsteht besteht insoweit bereits für die Umsätze die Steuerschuld des Auftraggebers.
- Wurde für Teilleistungen das Entgelt bereits vor dem 1. Januar 2002 vereinnahmt und hierfür das Abzugsverfahren/die Nullregelung angewandt, mindert sich bei der Gesamtabrechnung die vom Auftraggeber geschuldete Steuer um diese Beträge.

Ansprechpartner:

Dr. Matthias Winter, DIHK, F6 Finanzen und Steuern

Tel.: 0228/1042612

Fax: 0228/1041001

E-Mail: winter.matthias@bonn.dihk.de

Die Angaben auf diesem Merkblatt sind ohne Gewähr