

## Umsatzsteuerliche Probleme der Rechnungsstellung bei Mandaten mit Auslandsbezug

### *I. Einleitung*

Selbständige Rechtsanwälte und Steuerberater sind Unternehmer im Sinne des § 2 Abs. 1 UStG und erbringen durch ihre Tätigkeit regelmäßig eine sonstige Leistung im Sinne des § 1 Abs. 1 Nr. 1 UStG. Leistungsempfänger ist in umsatzsteuerrechtlicher Hinsicht derjenige, der aus dem der Leistung zugrundeliegenden Schuldverhältnis als Auftraggeber berechtigt und verpflichtet ist.<sup>1</sup> Dies ist bei einem Beratungsverhältnis in Rechts- oder Steuersachen grundsätzlich der Mandant. Will der Berater an diesen eine Rechnung für erbrachte Leistungen stellen, so wird er im Normalfall deutsche Umsatzsteuer in Höhe von 19 % mit in Rechnung stellen.<sup>2</sup> Bei Mandaten mit Auslandsbezug wird sich ihm jedoch regelmäßig die Frage stellen, ob die Beratungsleistung in Deutschland überhaupt umsatzsteuerpflichtig ist und ob die Umsatzsteuer nicht möglicherweise im Ausland geschuldet wird und dort zu entrichten ist.

### *II. Ort der Beratungsleistung*

Für die Beantwortung der Frage, ob die Beratungsleistung in Deutschland umsatzsteuerpflichtig ist und der Berater dem Mandanten die deutsche Umsatzsteuer in Rechnung zu stellen hat, ist entscheidend, wo sich für umsatzsteuerliche Zwecke der Ort der Beratungsleistung befindet. Denn die Beratungsleistung unterliegt der Umsatzsteuer in Deutschland nur, wenn sie auch im Inland erbracht wird (vgl. § 1 Abs. 1 Nr. 1 UStG). Der Ort der sonstigen Leistung befindet sich nach der Grundregel des § 3 a Abs. 1 Satz 1 UStG an dem Ort, von dem aus der Unternehmer sein Unternehmen betreibt. Dies ist im Falle des Rechtsanwalts oder Steuerberaters im Regelfall der Ort, an dem sich seine Kanzlei befindet.<sup>3</sup> Allerdings existieren von dieser Grundregel für den Berater in Rechts- und Steuersachen wesentliche Ausnahmen, die ihren Anwendungsbereich erheblich einschränken.

---

<sup>1</sup> Vgl. nur BFH v. 7. 11. 2000 – V R 49/99, UR 2001, 118 m. w. N.; Zeuner, in: *Bunjes/Geist*, 8. Aufl. 2005, UStG, § 14 Rn. 38.

<sup>2</sup> Etwas anderes gilt, wenn der Berater Kleinunternehmer i. S. v. § 19 UStG ist und auch nicht freiwillig zur Umsatzsteuer optiert.

<sup>3</sup> Bei einer überörtlich tätigen Sozietät gilt der Standort als Leistungsort, von dem aus die Beratungsleistung erbracht wird. Denn nach § 3 a Abs. 1 Satz 2 UStG gilt die Betriebsstätte als Ort der sonstigen Leistung, wenn diese von einer Betriebsstätte ausgeführt wird. Vgl. dazu auch Schneider, MDR 2006, 374 (375).

### 1. Grundstücksbezogene Beratungsleistungen

Sonstige Leistungen im Zusammenhang mit einem Grundstück werden dort ausgeführt, wo das Grundstück liegt (§ 3 a Abs. 2 Nr. 1 Satz 1 UStG). Diese Regel geht sonstigen Leistungsortbestimmungen vor.<sup>4</sup> Als grundstücksbezogene Leistungen sind insbesondere auch solche im Zusammenhang mit der Veräußerung oder dem Erwerb von Grundstücken anzusehen (§ 3 a Abs. 2 Nr. 1 Satz 2 Buchst. b) UStG). Unstreitig ist die Leistung eines Notars bei der Beurkundung eines Grundstückskaufs und ähnlichen Verträgen davon erfasst.<sup>5</sup> Nach dem weiten Wortlaut der Vorschrift scheinen aber auch anwaltliche und steuerliche Beratungsleistungen, die sich auf den Verkauf oder Erwerb eines Grundstücks beziehen, darunterzufallen.<sup>6</sup> Die Finanzverwaltung steht allerdings auf dem Standpunkt, dass der Zusammenhang zwischen sonstiger Leistung und dem Grundstück *eng* sein müsse, und verneint das Vorliegen eines solchen engen Zusammenhangs bei der Rechts- und Steuerberatung in Grundstückssachen.<sup>7</sup> Aus dem Wortlaut der Vorschrift und auch aus der Regelung in Art. 45 der MwStSystRL<sup>8</sup> ergibt sich eine solche Einschränkung allerdings nicht. *Stadie* weist darauf hin, dass in der 6. EG-Richtlinie (jetzt MwStSystRL) im Zusammenhang mit den Steuerbefreiungen mehrmals von mit einer Tätigkeit „eng verbundenen“ Dienstleistungen bzw. von einem „engen Zusammenhang“ die Rede sei und daher davon ausgegangen werden müsse, dass in Art. 9 Abs. 2 Buchst. a) der 6. EG-Richtlinie (Art. 45 MwStSystRL) bewusst nicht der Begriff „eng“ verwendet worden sei.<sup>9</sup> Im Schrifttum herrscht hinsichtlich dieser Frage keine Einigkeit.<sup>10</sup> Teilweise wird der Zusammenhang zum Grundstück etwa bejaht, wenn sich die Beratungsleistung auf die Vermietung oder den Erwerb bzw. die Veräußerung eines konkreten Grundstücks bezieht.<sup>11</sup> Jedenfalls beim Er-

<sup>4</sup> *Schwedhelm/Fraedrich*, steueranwaltsmagazin 1/2007, 2.

<sup>5</sup> Vgl. Abschn. 34 Abs. 6 Satz 1 UStR.

<sup>6</sup> So *Stadie*, in: *Rau/Dürrwächter*, Stand: Mai 2007, UStG, § 3 a Rn. 59.

<sup>7</sup> Vgl. Abschn. 34 Abs. 9 Nr. 4 UStR. Dieser Auffassung ist z. B. auch die österreichische Finanzverwaltung, vgl. ÖUStR 523, so dass eine einheitliche Beurteilung zu erwarten ist, wenn es sich um die Beratung im Zusammenhang mit dem Verkauf oder dem Erwerb eines in Österreich belegenen Grundstücks handelt. Dagegen vertritt die irische Finanzverwaltung die Ansicht, dass die rechtliche Beratung im Zusammenhang mit dem Kauf eines Grundstücks an dem Ort als geleistet gilt, an dem sich das Grundstück befindet, vgl. VAT and Solicitors – Information Leaflet, para. 12 a), Januar 2007, abrufbar unter: <http://www.revenue.ie>.

<sup>8</sup> Die Mehrwertsteuersystemrichtlinie v. 28.11. 2006 (Richtlinie 2006/112/EG) hat zum 1.1. 2007 die 6. EG-Richtlinie 77/388/EWG ersetzt.

<sup>9</sup> Vgl. *Stadie*, in: *Rau/Dürrwächter*, UStG (Fn. 6), § 3 a Rn. 66.

<sup>10</sup> Für eine restriktive Auslegung grundsätzlich *Martin*, in: *Sölch/Ringleb*, UStG, Stand: April 2007, § 3 a Rn. 76. Anderer Ansicht *Leonard*, in: *Bunjes/Geist*, UStG (Fn. 1), § 3 a Rn. 13 f. Eine weite Auslegung fordert *Nieskens*, UR 2006, 99 (104), zwecks weitgehender Umsetzung des Bestimmungslandprinzips.

<sup>11</sup> *Kossack*, in: *Offerhaus/Söhn/Lange*, UStG, § 3 a Rn. 21 ff. („konkreter“ und nicht nur „abstrakter“ Bezug zum Grundstück; ein nicht ausreichender abstrakter Bezug soll vorliegen, wenn die Beratungsleistung auch unabhängig vom Grundstück erbracht werden kann); so auch *Martin*, in: *Sölch/Ringleb*, UStG (Fn. 10), § 3 a Rn. 81, trotz grundsätzlich restriktiver Auslegung; *Stadie*, in: *Rau/Dürrwächter*, UStG (Fn. 6), § 3 a Rn. 59 f., 71, der in diesen Fällen einen hinreichend engen bzw. „sachlichen Zusammenhang“ zum Grundstück bejaht; *Schneider*, MDR 2006, 374 (376) (Erstellung eines Pachtvertrages).

werb einer Beteiligung an einem Unternehmen, das (auch) Grundstücke hält, ist der Zusammenhang nicht mehr hinreichend, um diese Leistung dem Ort des Grundstücks zuzuordnen. Die Erleichterung der Abgrenzung spricht für eine enge Auslegung der Vorschrift dahingehend, dass die Beratung in Rechts- oder Steuer-sachen konkret ein Grundstück betreffen muss.<sup>12</sup> Allerdings dürfte eine Beratungsleistung auch bei einem derart konkreten Bezug zu einem Grundstück nach Auffassung der Finanzverwaltung grundsätzlich nicht wegen § 3 a Abs. 2 Nr. 1 Buchst. b) UStG als am Belegenheitsort des Grundstücks erbracht anzusehen sein.

## 2. Allgemeine Beratungsleistungen

Eine weitere wichtige Ausnahme zur Grundsatzregelung in § 3 a Abs. 1 UStG enthält § 3 a Abs. 3 UStG für bestimmte, in Absatz 4 näher bezeichnete sonstige Leistungen (sog. Katalogleistungen).<sup>13</sup> Dazu gehören auch diejenigen sonstigen Leistungen aus der Tätigkeit als Rechtsanwalt oder Steuerberater sowie ähnliche (beratende) Leistungen (siehe § 3 a Abs. 4 Nr. 3 UStG). Umfasst sind dabei nach der Diktion des EuGH solche Leistungen, die in den Mitgliedstaaten im Rahmen dieser Berufe „hauptsächlich und gewöhnlich“ erbracht werden.<sup>14</sup> Gemeint sind dabei alle berufstypischen Leistungen.<sup>15</sup> Die nationalen berufsrechtlichen Vorschriften können insoweit Anhaltspunkte geben.<sup>16</sup>

### a) Prüfung und Struktur des § 3 a Abs. 3 UStG

Für die Bestimmung des Leistungsortes der Beratung erfordert der etwas umständlich formulierte § 3 a Abs. 3 UStG eine mehrstufige Prüfung. Zunächst ist zu klären, ob es sich bei dem Mandanten um einen Unternehmer i. S. d. UStG handelt. Ist dies nicht der Fall, kommt es darauf an, ob der Mandant seinen Sitz im Gemeinschaftsgebiet<sup>17</sup> oder in einem Drittstaat hat. Leistungsort für die Be-

<sup>12</sup> So *Schwedhelm/Fraedrich*, steueranwaltsmagazin 1/2007, 2 (3). Eine möglichst weite Auslegung der Vorschrift und Verlagerung der Steuerbarkeit in den Belegenheitsstaat kann im Hinblick auf die Sicherstellung der Besteuerung problematisch sein, wenn Leistender und Leistungsempfänger in unterschiedlichen Staaten ansässig sind; darauf weist *Stadie*, in: *Rau/Dürrwächter*, UStG (Fn. 6), § 3 a Rn. 68, hin.

<sup>13</sup> Krit. zu § 3 a UStG *Nieskens*, UR 2006, 99, der darin ein klares Konzept für die Leistungs-ortbestimmung vermisst und die damit verbundene Rechtsunsicherheit kritisiert (S. 108).

<sup>14</sup> Vgl. EuGH v. 16. 9. 1997 – Rs. C-145/96, DStRE 1997, 900. Nach Auffassung des EuGH bestehen die Leistungen eines Anwalts hauptsächlich und gewöhnlich in der Vertretung und Verteidigung der Interessen des Mandanten. Schiedsrichterleistungen, die hauptsächlich der Beilegung von Streit zwischen mehreren Parteien dienen, sind daher nach Ansicht des Gerichtshofes nicht erfasst.

<sup>15</sup> Vgl. BFH v. 5. 6. 2003 – V R 25/02, DStR 2003, 1392; *Stadie*, in: *Rau/Dürrwächter*, UStG (Fn. 6), § 3 a Rn. 226. Nach Ansicht des BFH ist daher die Tätigkeit als Testamentsvollstrecker und Insolvenzverwalter keine berufstypische Leistung eines Steuerberaters. Auch die Vermögens-, Zwangs-, Insolvenzverwaltung und Testamentsvollstreckung durch einen Rechtsanwalt sind daher nicht erfasst, vgl. *Kossack*, in: *Offerhaus/Söhn/Lange*, UStG (Fn. 11), § 3 a Rn. 75; *Stadie*, in: *Rau/Dürrwächter*, UStG (Fn. 6), § 3 a Rn. 229; BFH v. 12. 12. 2001 – XI R 56/00, BFH/NV 2002, 447 (Insolvenzverwalter).

<sup>16</sup> *Martin*, in: *Sölch/Ringleb*, UStG (Fn. 10), § 3 a Rn. 168.

<sup>17</sup> Das Gemeinschaftsgebiet umfasst das Inland der Bundesrepublik Deutschland i. S. v. § 1 Abs. 2 Satz 1 UStG sowie die gemeinschaftsrechtlichen Inlandsgebiete der übrigen EU-Mit-

ratung eines Nicht-Unternehmers mit (Wohn-)Sitz in einem Drittstaat ist der (Wohn-)Sitzstaat des Mandanten. Der Leistungsort bleibt dagegen nach der Grundregel des § 3 a Abs. 1 Satz 1 UStG der Ort der Kanzlei des Beraters (also in Deutschland), wenn der Mandant, der Nicht-Unternehmer ist, im Gemeinschaftsgebiet ansässig ist.

Ist der Mandant dagegen Unternehmer, so befindet sich der Ort der Beratungsleistung in dem Land, in dem er sein Unternehmen betreibt, bzw. dort, wo sich seine Betriebstätte befindet, für die die Beratungsleistung erbracht wird. Ob der Mandant sein Unternehmen im Gemeinschaftsgebiet oder in einem Drittstaat betreibt, ist unerheblich. Der Ort der Beratungsleistung kann sich für Umsatzsteuerzwecke also auch dann in einem ausländischen Staat befinden, wenn der deutsche Berater die gesamte Beratungsleistung tatsächlich von seinen Kanzleiräumen in Deutschland aus erbringt. Dies gilt selbst dann, wenn sich der Mandant für Besprechungen in die Kanzleiräume des deutschen Beraters begibt oder der Berater den Mandanten vor einem deutschen Gericht vertritt.<sup>18</sup>

Befindet sich der Ort der Beratungsleistung nach § 3 a Abs. 3, Abs. 4 UStG im übrigen Gemeinschaftsgebiet oder in einem Drittland, so ist die Leistung in Deutschland bereits nicht steuerbar und dem Mandanten daher keine (deutsche) Umsatzsteuer in Rechnung zu stellen. Ob der deutsche Leistungserbringer die Umsatzsteuer im Sitzstaat des Leistungsempfängers zahlen muss, richtet sich dann allein nach dem Recht dieses Staates. Befindet sich der Leistungsort im übrigen Gemeinschaftsgebiet, greift bei den in § 3 a Abs. 4 UStG aufgezählten Katalogleistungen zur Erhebung der Umsatzsteuer in der Regel das sog. Reverse-Charge-Verfahren ein. Dieses bewirkt den Übergang der Steuerschuldnerschaft vom Leistenden auf den Leistungsempfänger. Der Mandant als Leistungsempfänger ist dann Schuldner der Umsatzsteuer, die bei ihm erhoben wird.<sup>19</sup> Der deutsche Berater ist dann von der Steuerschuldnerschaft am Leistungsort im Gemeinschaftsgebiet befreit.<sup>20</sup> Er muss sich dort weder umsatzsteuerlich registrieren lassen noch Umsatzsteuererklärungen abgeben.<sup>21</sup> In den einzelnen Mitgliedstaaten können jedoch Abweichungen und Ausnahmen bestehen. Die Pflichten, die den Leistungserbringer treffen, können sich je nach Leistungsort unterscheiden. Liegt der Leistungsort daher im EU- oder sonstigen Ausland, muss sich der Berater deshalb über seine dort bestehenden Pflichten informieren.<sup>22</sup>

---

gliedstaaten (übriges Gemeinschaftsgebiet), vgl. Abschn. 13 a Abs. 1 Satz 1 UStR. Was zum übrigen Gemeinschaftsgebiet zählt, ist in Abschn. 13 a Abs. 1 Satz 2 UStR aufgezählt.

<sup>18</sup> Vgl. dazu auch *Sikorski*, NWB Fach 7, 6903 (6907).

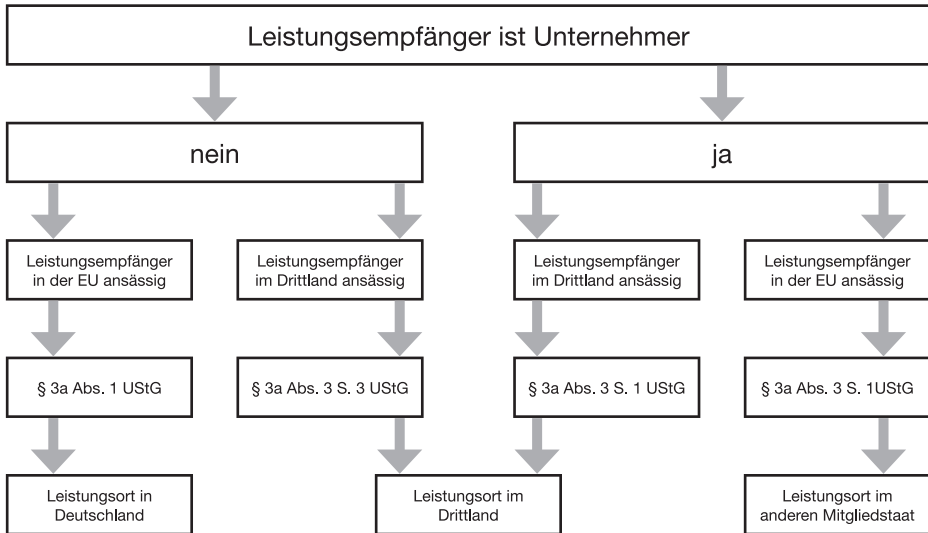
<sup>19</sup> Im UStG ist das Reverse-Charge-Verfahren in § 13 b UStG für bestimmte Leistungen geregelt.

<sup>20</sup> Vgl. auch *Sikorski*, NWB Fach 7, 6903 (6908).

<sup>21</sup> Vgl. auch *Sikorski*, NWB Fach 7, 6903 (6918). Allerdings treffen ihn bestimmte Pflichten hinsichtlich der Rechnungsstellung an den Leistungsempfänger. Zunächst ist er gem. § 14 a Abs. 5 UStG zur Ausstellung einer Rechnung verpflichtet und hat in der Rechnung auf die Steuerpflicht des Leistungsempfängers hinzuweisen. Es ist allerdings nicht ganz klar und umstritten, ob diese im UStG festgeschriebene Verpflichtung auch den deutschen Leistungserbringer trifft, der eine Leistung ins EU-Ausland erbringt (vgl. die Nachweise bei *Schwedhelm/Fraedrich*, steueranwaltsmagazin 1/2007, 2 (4 ff.)).

<sup>22</sup> Es wird die Auffassung vertreten, dass allein der andere EU-Mitgliedstaat in diesen Fällen die Anforderungen an die Rechnungsstellung bestimmen kann. Richtig ist jedenfalls, dass

Die folgende Skizze gibt einen Überblick über die Systematik des § 3a Abs. 3 UStG.



### b) Unternehmereigenschaft des Mandanten

Für die richtige Erfüllung seiner umsatzsteuerrechtlichen Pflichten bei Mandaten mit Bezug zu anderen EU-Mitgliedstaaten muss ein deutscher Berater prüfen und entscheiden, ob der Mandant Unternehmer im umsatzsteuerrechtlichen Sinne ist, denn nur in diesem Fall kommt es für die Bestimmung des Leistungsortes auf die Unternehmereigenschaft des Leistungsempfängers an. Bei einer Beratungsleistung an einen Mandanten mit Sitz im übrigen Gemeinschaftsgebiet verlagert sich der Leistungsort bei Vorliegen der sonstigen Voraussetzungen kategorisch nach § 3a Abs. 3 Satz 1 UStG in den anderen Mitgliedstaat, wenn der Leistungsempfänger Unternehmer ist und er dort sein Unternehmen betreibt. Das Gesetz schweigt zu der Frage, wie der Leistende die Unternehmereigenschaft des Leistungsempfängers überprüfen kann bzw. muss. Dazu bezieht auch die deutsche Finanzverwaltung keine Stellung. Ein wichtiger Anhaltspunkt für die Unternehmereigenschaft des Mandanten kann seine (gültige) Umsatzsteueridentifikationsnummer<sup>23</sup> sein. Es ist aber zweifelhaft, ob diese Nummer bzw. die Feststellung ihrer Gültigkeit allein ausreichen.<sup>24</sup>

sich formale Anforderungen an die Rechnungsstellung auch aus dem Umsatzsteuerrecht des Leistungsortes ergeben können und von dem Leistungserbringer zu beachten sind.

<sup>23</sup> Der Umsatzsteueridentifikationsnummer ist ein zweistelliges Länderkennzeichen des erteilenden Mitgliedstaates vorangestellt. In Deutschland handelt es sich um eine von der allgemeinen Steuernummer getrennte Nummer. Diese wird einem Unternehmer nach § 27a Abs. 1 Satz 1 UStG auf Antrag durch das Bundeszentralamt für Steuern erteilt. In diesem Massenverfahren kann allerdings die Unternehmereigenschaft des Antragstellers nicht immer verlässlich überprüft werden, vgl. *Jakob*, Umsatzsteuer, 3. Aufl. 2005, Rn. 647.

<sup>24</sup> Ob eine Umsatzsteueridentifikationsnummer gültig ist, kann durch das MwSt-Informationaustauschsystem (MIAS) der Europäischen Kommission geprüft werden, <http://ec.euro->

In anderen Fällen von innergemeinschaftlichen Lieferungen bzw. sonstigen Leistungen regelt das UStG ausdrücklich die Funktion der Umsatzsteueridentifikationsnummer bzw. die Nachweispflichten des Leistenden zwecks Bestimmung des Leistungsortes. So bestimmt für einige sonstige Leistungen allein die Verwendung einer Umsatzsteueridentifikationsnummer durch den Leistungsempfänger den Leistungsort. Dies gilt für Beförderungsleistungen und damit im Zusammenhang stehende sonstige Leistungen (§ 3 b Abs. 3 Satz 2 sowie jeweils Abs. 4 bis 6 UStG),<sup>25</sup> für Arbeiten an beweglichen körperlichen Gegenständen (§ 3 a Abs. 2 Nr. 3 Buchst. c) Satz 2 UStG) sowie grundsätzlich für Vermittlungsleistungen (§ 3 a Abs. 2 Nr. 4 Satz 2 UStG).<sup>26</sup> Dies ermöglicht eine einfache Bestimmung des Leistungsortes mit Gestaltungsmöglichkeit für den Leistungsempfänger und entlastet den Leistenden von einer weiteren Überprüfung.

Die Unternehmereigenschaft des Leistungsempfängers ist auch eine Voraussetzung für die Steuerfreiheit einer innergemeinschaftlichen Lieferung nach § 4 Nr. 1 Buchst. b), § 6 a Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Buchst. a) UStG. Hier macht das Gesetz allerdings den Nachweis der Unternehmereigenschaft des Leistungsempfängers durch den Leistenden (neben anderen Bedingungen) ausdrücklich zur Tatbestandsvoraussetzung für die Steuerbefreiung der Lieferung (§ 6 a Abs. 3 UStG, § 17 c Abs. 1 UStDV). § 17 c Abs. 2 UStDV enthält dazu sogar eine Auflistung von Umständen, die der leistende Unternehmer aufzeichnen soll. Die Unternehmereigenschaft – allerdings diejenige des Leistenden – ist auch für einen inländischen Leistungsempfänger zwecks Prüfung der Anwendbarkeit des Reverse-Charge-Verfahrens und damit seiner eigenen Steuerschuldnerschaft in Deutschland nach § 13 b Abs. 1 Nr. 1, Abs. 2 UStG erforderlich. Denn dieser wird nur Steuerschuldner, wenn der ausländische Leistende Unternehmer ist. Um sich zur Vermeidung seiner eigenen Steuerschuldnerschaft auf die Nicht-Unternehmereigenschaft des Leistenden berufen zu können, muss sich der Leistungsempfänger bei Zweifeln vom Finanzamt des Leistenden bescheinigen lassen, dass Letzterer *kein* Unternehmer ist (so ausdrücklich § 13 b Abs. 4 Satz 3 UStG).

Während also an anderer Stelle die Bedeutung der Umsatzsteueridentifikationsnummer für den Leistungsort bzw. die Nachweispflichten für die Unternehmereigenschaft des Leistungsempfängers ausdrücklich geregelt sind, kann aus dem Schweigen von Gesetzgeber und Finanzverwaltung bei der Leistungsortbestimmung nach § 3 a Abs. 3 UStG jedenfalls der Schluss gezogen werden, dass diese Regeln nicht ohne weiteres übertragbar sind. Die Verwendung einer Um-

---

pa.eu/taxation.customs/vies/vieshome.do?selectedLanguage=DE. Die Gültigkeit der Umsatzsteueridentifikationsnummer eines ausländischen „Unternehmers“ mit zugehörigem Namen und Adresse kann auch durch eine Anfrage nach § 18 e UStG an das Bundeszentralamt für Steuern bestätigt werden (Abschn. 42 c Abs. 2 UStR 2005). Dabei wird lediglich bestätigt, dass dem ausländischen Namensträger eine solche Nummer zugeteilt wurde, also dass die Nummer gültig ist und er im betreffenden Mitgliedstaat als Unternehmer registriert ist, vgl. *Jakob*, Umsatzsteuer (Fn. 23), Rn. 647.

<sup>25</sup> Nach § 3 b Abs. 3 Satz 2 UStG gilt für Beförderungsleistungen bei Verwendung einer von einem anderen Mitgliedstaat erteilten Umsatzsteueridentifikationsnummer durch den Leistungsempfänger die Leistung als in dem Gebiet des anderen Mitgliedstaates ausgeführt.

<sup>26</sup> Dies gilt nicht für Vermittlungsleistungen, die sich auf Katalogleistungen nach § 3 a Abs. 4 UStG beziehen, so § 3 a Abs. 2 Nr. 4 Satz 3 UStG.

satzsteueridentifikationsnummer durch den Mandanten kann daher allein nicht ausreichen, um den Leistungsort zweifelsfrei in den Sitzstaat des Mandanten zu verlegen. Das UStG enthält auch keine Vorschrift, aufgrund derer der Empfänger einer von § 3 a Abs. 3, Abs. 4 UStG erfassten sonstigen Leistung bei Verwendung einer Umsatzsteueridentifikationsnummer als Unternehmer gilt oder der Erbringer einer solchen Leistung zumindest darauf vertrauen darf, dass es sich bei dem Leistungsempfänger um einen Unternehmer handelt. Selbst im Falle einer innergemeinschaftlichen Lieferung besteht kein Schutz des guten Glaubens an die Richtigkeit einer Umsatzsteueridentifikationsnummer, da die Vertrauensschutzbestimmung des § 6 a Abs. 4 UStG dafür nicht gelten soll.<sup>27</sup> Grundsätzlich muss daher die Umsatzsteueridentifikationsnummer des Leistungsempfängers in diesen Fällen als materiell-rechtliche Voraussetzung für die Steuerbefreiung einer innergemeinschaftlichen Lieferung nach § 4 Nr. 1 Buchst. b), § 6 a UStG objektiv richtig sein.<sup>28</sup> Der leistende Unternehmer trägt die Feststellungslast für die Voraussetzungen der Steuerbefreiung nach § 6 a UStG.<sup>29</sup>

Der Leistungserbringer würde daher die Umsatzsteuer weiterhin vollumfänglich schulden, wenn er den Leistungsempfänger fälschlicherweise für einen Unternehmer hält und ihm deshalb keine Umsatzsteuer in Rechnung stellt. Es bliebe daher nach der gesetzlichen Ausgangslage dabei, dass der Leistende die Unternehmereigenschaft – gleichsam im eigenen Interesse und auf eigenes Risiko – selbst vollumfänglich überprüfen muss. Der Leistungserbringer könnte durch u. U. umfassende Nachforschungen die Unternehmereigenschaft des Leistungsempfängers festzustellen versuchen. Aber selbst wenn der Leistungserbringer Nachforschungen zur Aufklärung der Unternehmereigenschaft des Leistungsempfängers angestellt hat, würde er die Umsatzsteuer schulden, wenn er den Sachverhalt falsch aufgeklärt oder beurteilt hätte. Denn er wird nicht durch eine Vertrauensschutzregelung geschützt, wie sie nach § 6 a Abs. 4 UStG für innergemeinschaftliche Lieferungen gilt.<sup>30</sup>

Als Reaktion auf diese missliche Lage wird daher im Schrifttum die Auffassung vertreten, dass es für die Annahme bzw. Prüfung der Unternehmereigenschaft für Zwecke des § 3 a Abs. 3 Satz 1 UStG ausreicht, wenn der Leistungs-

<sup>27</sup> Vgl. *Martin*, in: *Sölch/Ringleb*, UStG (Fn. 10), § 3 a Rn. 119; Hessisches FG v. 16. 5. 2004 – 6 V 2797/03; OFD Hannover, Verfügung v. 12. 2. 2002, DStR 2002, 767; für den Schutz des guten Glaubens dagegen FG Münster v. 5. 2. 2004 – 15 V 5805/03 U, DStRE 2004, 651; auch *Weymüller*, in: *Offerhaus/Söhn/Lange*, UStG (Fn. 11), § 6 a Rn. 91, hält Vertrauensschutz nicht für ausgeschlossen, wenn alle Nachweispflichten erfüllt und alle Überprüfungsmöglichkeiten ausgeschöpft waren; offengelassen durch BFH v. 15. 7. 2004 – V R 1/04, BFH/NV 2005, 81.

<sup>28</sup> BFH v. 5. 2. 2004 – V B 180/03, BFH/NV 2004, 988; v. 18. 7. 2002 – V R 3/02, DStRE 2002, 1201.

<sup>29</sup> Vgl. nur FG Münster v. 5. 2. 2004 – 15 V 5805/03 U, DStRE 2004, 651.

<sup>30</sup> Danach bleibt die Lieferung steuerfrei, wenn der liefernde Unternehmer auf unrichtige Angaben des Leistungsempfängers vertrauen durfte und er auch bei Beachtung der Sorgfalt eines ordentlichen Kaufmanns die Unrichtigkeit nicht erkennen konnte. Dieses Vertrauen setzt voraus, dass der liefernde Unternehmer seinerseits seine in § 17 a bis § 17 c UStDV geregelten eigenen Pflichten ordnungsgemäß erfüllt hat (vgl. BFH v. 15. 7. 2004 – V R 1/04, BFH/NV 2005, 81). Dazu gehört auch die Bestätigung der Umsatzsteueridentifikationsnummer des Leistungsempfängers nach § 18 e UStG, vgl. *Weymüller*, in: *Offerhaus/Söhn/Lange*, UStG (Fn. 11), § 6 a Rn. 83.

empfänger über eine gültige Umsatzsteueridentifikationsnummer verfügt.<sup>31</sup> Über die Überprüfung ihrer Gültigkeit hinaus treffe den Leistenden grundsätzlich keine Nachforschungspflicht dahingehend, ob es sich bei dem Leistungsempfänger tatsächlich um einen Unternehmer handle.<sup>32</sup> § 90 Abs. 2 AO sei nicht anwendbar, da es nicht um Vorgänge im Ausland, sondern nur um Eigenschaften und Umstände aufseiten des Vertragspartners gehe.<sup>33</sup> Dem leistenden Unternehmer sei es nicht zumutbar, das Risiko der richtigen Besteuerung zu tragen.<sup>34</sup> Nur wenn sich ihm Zweifel an der Unternehmereigenschaft aufdrängten, obliege es ihm, von dem Leistungsempfänger einen Nachweis zu verlangen.<sup>35</sup>

Dieser Auffassung ist insoweit zuzustimmen, als dass den Leistungserbringer weder eine Pflicht zur umfangreichen Nachforschung noch zur rechtlichen Bewertung der Unternehmereigenschaft treffen sollte. Für die Annahme der Unternehmereigenschaft muss es vielmehr ausreichen, wenn der Leistungsempfänger über eine gültige Umsatzsteueridentifikationsnummer verfügt und sich dem Leistungserbringer bei Beachtung der gebotenen Sorgfalt keine Zweifel hinsichtlich der Unternehmereigenschaft aufdrängen mussten. Dies kann etwa darauf beruhen, dass der Leistungsempfänger selbst Tätigkeiten entfaltet, die typischerweise unternehmerisch im Sinne des Umsatzsteuerrechts sind, und der Leistende diese Umstände kennt. Das bedeutet aber im Umkehrschluss auch, dass der Leistende bei bestehenden Zweifeln der Unternehmereigenschaft näher nachgehen muss.

Bei innergemeinschaftlichen Lieferungen kann sich eine gesteigerte Prüfungspflicht etwa bei der Lieferung eines Gegenstandes ergeben, der typischerweise für private Zwecke benutzt wird. Dann helfen dem liefernden Unternehmer auch die Angabe der Umsatzsteueridentifikationsnummer und deren Bestätigung nicht weiter, um in den Genuss der Vertrauensschutzregel des § 6 a Abs. 4 UStG zu gelangen.<sup>36</sup> Bei sonstigen Leistungen könnte sich eine solche gesteigerte Prüfungspflicht aufgrund besonderer Merkmale des Leistenden, des Leistungsempfängers oder der erbrachten Leistung ergeben. Dies gilt z. B. für einen steuer-

<sup>31</sup> Stadie, in: *Rau/Dürrwächter*, UStG (Fn. 6), § 3 a Rn. 170; nach *Kossack*, in: *Offerhaus/Söhn/Lange*, UStG (Fn. 11), § 3 a Rn. 51, habe der leistende Unternehmer damit seine Nachweispflicht hinsichtlich der Unternehmereigenschaft erfüllt, daher werde der Nachweis auch schwierig, wenn der ausländische Unternehmer nicht über eine Umsatzsteueridentifikationsnummer verfüge. Dies lässt FG Münster v. 5. 2. 2004 – 15 V 5805/03 U, DStRE 2004, 651 sogar für innergemeinschaftliche Lieferungen ausreichen, da der inländische Lieferer regelmäßig nicht in der Lage sei, die Unternehmereigenschaft des Abnehmers zu überprüfen. Der Lieferer könne gemäß § 6 a Abs. 4 UStG grundsätzlich darauf vertrauen, dass die Voraussetzungen des § 6 a Abs. 1 UStG vorliegen, wenn dem Leistungsempfänger eine wirksame Umsatzsteueridentifikationsnummer zugeteilt wurde, unter der auch die tatsächliche Lieferung in das EG-Ausland erfolgte. Wie FG Münster auch FG Rheinland-Pfalz v. 10. 2. 2005 – 6 K 1738/03, DStRE 2006, 1290.

<sup>32</sup> Stadie, in: *Rau/Dürrwächter*, UStG (Fn. 6), § 3 a Rn. 170, der daher bei Zweifeln die bestätigte Umsatzsteueridentifikationsnummer ausreichen lässt.

<sup>33</sup> Stadie, in: *Rau/Dürrwächter*, UStG (Fn. 6), § 3 a Rn. 170.

<sup>34</sup> Zumal der Unternehmer bei der Umsatzsteuer lediglich eine Hilfsperson für den Staat sei, vgl. Stadie, *Umsatzsteuerrecht*, 2005, Rn. 5.1. So auch FG Münster v. 5. 2. 2004 – 15 V 5805/03 U, DStRE 2004, 651, für die innergemeinschaftliche Lieferung.

<sup>35</sup> *Schwedhelm/Fraedrich*, *steueranwaltsmagazin* 1/2007, 2 (7).

<sup>36</sup> Vgl. *Weymüller*, in: *Offerhaus/Söhn/Lange*, UStG (Fn. 11), § 6 a Rn. 84; vgl. auch *Jakob*, *Umsatzsteuer* (Fn. 23), Rn. 648.

lichen Berater als Leistenden, der die gesetzlichen Anforderungen an die Unternehmereigenschaft kennen muss, oder insbesondere bei einer Holdinggesellschaft als Mandantin, deren Unternehmereigenschaft sich erst aus besonderen Umständen ergibt (siehe dazu noch unten), die ein steuerlicher Berater prüfen kann. Auch aus der Art der erbrachten Leistung kann eine gesteigerte Prüfungspflicht folgen, z. B. wenn sich die Leistung typischerweise auf den privaten Bereich bezieht. Einer solchermaßen gesteigerten Prüfungspflicht kann der Berater etwa dadurch nachkommen, dass er die für die Beurteilung der unternehmerischen Tätigkeit erforderlichen Umstände erfragt.<sup>37</sup> Allerdings sind diese eventuellen Nachforschungs- und Nachweispflichten für den Berater eine problematische Angelegenheit. Denn diese können mit der Verpflichtung des Rechtsanwalts/Steuerberaters zur Verschwiegenheit aus dem Mandatsverhältnis kollidieren, wenn der Berater neben der Umsatzsteueridentifikationsnummer auch Angaben zu einem nachgefragten und nachgeforschten Sachverhalt gegenüber der Finanzverwaltung macht. Denn auch im Rahmen einer Betriebsprüfung darf ein Rechtsanwalt grundsätzlich keine Angaben über die Tatsache oder den Empfänger seiner Beratung machen und ist berechtigt, Unterlagen ggf. zu anonymisieren.<sup>38</sup>

Grundsätzlich muss der Berater daher auf die Angaben des Mandanten vertrauen können dürfen, wenn sich ihm bei Vorliegen einer gültigen Umsatzsteueridentifikationsnummer aus anderen Gründen keine begründeten Zweifel aufdrängen müssen. Dass das Vorliegen einer (gültigen) Umsatzsteueridentifikationsnummer in solchen Fällen ausreichen muss, lässt sich auch damit begründen, dass der Leistungsempfänger damit umsatzsteuerlich registriert ist und daher der umsatzsteuerlichen Überprüfung unterliegt.<sup>39</sup>

### c) Leistungserbringung für den unternehmerischen Bereich

Weitere Probleme ergeben sich dadurch, dass es nach einer Auffassung für die Verlagerung des Leistungsortes nach § 3 a Abs. 3 Satz 1 UStG nicht ausreichen soll, dass der Leistungsempfänger Unternehmer ist, sondern hinzukommen muss, dass die Leistung auch für dessen Unternehmen erbracht wird.<sup>40</sup>

#### aa) Vorfrage: Unternehmerische und nichtunternehmerische Sphäre

Vom Anwendungsbereich des Umsatzsteuergesetzes erfasst ist lediglich die Tätigkeit eines Unternehmers „im Rahmen seines Unternehmens“ (vgl. § 1 Abs. 1 Nr. 1

<sup>37</sup> Hier kann es zu einem Konflikt zwischen Verschwiegenheitspflichten und Nachweispflichten bzw. -möglichkeiten des Beraters kommen. Schon die Offenlegung der Umsatzsteueridentifikationsnummer des Mandanten ist problematisch, da dadurch dessen Identität offengelegt würde.

<sup>38</sup> Vgl. FG Münster v. 25. 7. 2003 – 11 K 3622/02, EFG 2005, 1402; BFH v. 14. 5. 2002 – IX R 31/00, DStR 2002, 1300; vgl. dazu auch *Jahn*, steueranwaltsmagazin 1/2007, 18 ff.

<sup>39</sup> So FG Münster v. 5. 2. 2004 – 15 V 5805/03 U, DStRE 2004, 651 und FG Rheinland-Pfalz v. 10. 2. 2005 – 6 K 1738/03, DStRE 2006, 1290, für innergemeinschaftliche Lieferungen.

<sup>40</sup> Dafür *Leonard*, in: *Bunjes/Geist*, UStG (Fn. 1), § 3 a Rn. 25; *Martin*, in: *Sölch/Ringleb*, UStG (Fn. 10), § 3 a Rn. 152 (dort als herrschende Meinung bezeichnet); so wohl auch *Sikorski*, NWB Fach 7, 6903 (6907).

Satz 1 UStG) bzw. eine „wirtschaftliche Tätigkeit“ im Sinne des Art. 9 MwStSystRL. Dies führt zu der Annahme, dass Unternehmer im Sinne des § 2 UStG bzw. ein Steuerpflichtiger im Sinne des Art. 9 Abs. 1 MwStSystRL auch einen nichtunternehmerischen Bereich haben können (sog. Sphärentheorie).<sup>41</sup> Dieser bleibt als nicht steuerbarer Bereich außerhalb des Anwendungsbereichs des UStG und der MwStSystRL. Er bleibt daher für Zwecke des Umsatzsteuerrechts irrelevant, sowohl hinsichtlich der Steuerbarkeit daraus erbrachter „Leistungen“ als auch hinsichtlich des Vorsteuerabzugs dafür bezogener Leistungen (vgl. § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 UStG, der für den Vorsteuerabzug eine Leistung „für sein Unternehmen“ voraussetzt). Einen nichtunternehmerischen Bereich können nach der Rechtsprechung des BFH sowohl natürliche Personen<sup>42</sup> als auch Personen- und Kapitalgesellschaften haben.<sup>43</sup>

*bb) Auslegung des § 3 a Abs. 3 UStG*

Der Wortlaut des § 3 a Abs. 3 Satz 1 UStG verlangt keinen Bezug der Leistung für den unternehmerischen Bereich des Leistungsempfängers, sondern stellt allein darauf ab, ob es sich bei dem Leistungsempfänger um einen Unternehmer handelt. Trotzdem hat die Finanzverwaltung in den UStR 2000 dies ausdrücklich verlangt.<sup>44</sup> In den UStR 2005 ist diese Regelung allerdings ersatzlos entfallen. Dennoch lässt sich – wenn auch erst nach einer „Auslegung“ – dem Abschn. 38 UStR 2005 entnehmen, dass die Finanzverwaltung an diesem Erfordernis festhält. Denn Abschn. 38 Abs. 1 Satz 4 UStR 2005 sieht vor, dass der Leistungsort bei einer in § 3 a Abs. 4 UStG genannten sonstigen Leistung (Katalogleistungen), die sowohl für den unternehmerischen als auch für den nichtunternehmerischen Bereich des Leistungsempfängers erbracht wird (gemischte Leistung), einheitlich nach § 3 a Abs. 3 UStG zu bestimmen ist. Aus dem Umstand, dass die Finanzverwaltung diese besondere Regelung für gemischte Leistungen für notwendig erachtet, lässt sich schließen, dass sie auch weiterhin an der Auffassung festhält, dass Leistungen i. S. v. § 3 a Abs. 4 UStG für den unternehmerischen Bereich des Leistungsempfängers erbracht werden müssen.<sup>45</sup> Dies lässt sich auch aus

<sup>41</sup> So BFH v. 20. 12. 1984 – V R 25/76, BStBl. II 1985, 176; vgl. auch *Wagner*, in: *Sölch/Ringleb* (Fn. 10), UStG, § 15 Rn. 234 ff.

<sup>42</sup> Der nichtunternehmerische Bereich einer natürlichen Person umfasst insbesondere ihren Privatbereich, ihre Arbeitnehmertätigkeit sowie ihre Tätigkeit als Gesellschafter gegen Beteiligung am Gewinn bzw. Verlust einer Gesellschaft, vgl. dazu *Meyer*, in: *Offerhaus/Söhn/Lange*, UStG (Fn. 11), § 2 Rn. 150.

<sup>43</sup> BFH v. 20. 12. 1984 – V R 25/76, BStBl. II 1985, 176; vgl. *Wagner*, in: *Sölch/Ringleb*, UStG (Fn. 10), § 15 Rn. 234 f.

<sup>44</sup> Vgl. Abschn. 38 Abs. 1 Satz 3 UStR: „Hängt die Bestimmung des Leistungsempfängers davon ab, dass der Leistungsempfänger Unternehmer ist, kommt es darauf an, dass die Leistung für das Unternehmen des Leistungsempfängers bestimmt ist.“

<sup>45</sup> Dies ergibt sich im Übrigen auch als Rückschluss aus den Ausführungen in Abschn. 38 Abs. 6 Satz 4 UStR zu Leistungen von Rundfunkanstalten, nach denen es aus Vereinfachungsgründen für Zwecke der Bestimmung des Leistungsorts nach § 3 a Abs. 3 UStG abweichend von Abschn. 38 Abs. 1 Satz 4 nicht darauf ankommt, dass die Leistungen an den unternehmerischen Bereich der empfangenden Rundfunkanstalt ausgeführt werden. Es soll sich dabei offensichtlich um eine Ausnahmevorschrift von der Regel handeln, dass die Leistung für den unternehmerischen Bereich empfangen werden muss.

Abschn. 38 Abs. 5 UStR 2005 ableiten, der für den umgekehrten Fall eines ausländischen Leistenden den Leistungsort nur dann in Deutschland annimmt, wenn die Leistung an einen inländischen Unternehmer für seinen unternehmerischen Bereich erbracht wird.

Diese Auffassung, dass ein Leistungsbezug für den unternehmerischen Bereich erforderlich ist, wird im Schrifttum teils geteilt<sup>46</sup> und teils bestritten.<sup>47</sup> Gegen ein solches Erfordernis sprechen außer dem Wortlaut des § 3 a Abs. 3 Satz 1 UStG, der allein auf die Unternehmereigenschaft des Leistungsempfängers abstellt und nicht zusätzlich verlangt, dass die Leistung auch für den unternehmerischen Bereich des Leistungsempfängers erbracht werden muss, auch systematische Erwägungen. Denn wenn das UStG einen Bezug für das Unternehmen verlangt, wird dies regelmäßig ausdrücklich normiert, so in § 6 a Abs. 1 Nr. 2 Buchst. a) UStG für innergemeinschaftliche Lieferungen mit der entsprechenden Nachweispflicht nach Abs. 3 und der auch insoweit anwendbaren Vertrauensschutzregel in Abs. 4, ferner in § 4 Nr. 4 a Satz 3 UStG für die Steuerfreiheit der Lieferung in ein Umsatzsteuerlager, in § 9 Abs. 1 UStG für den Verzicht auf die Steuerfreiheit bestimmter Umsätze, in § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 UStG für den Vorsteuerabzug, so auch in § 1 Abs. 2 Satz 1 UStDV für die Vermietung von Fahrzeugen an Unternehmer in Drittstaaten.<sup>48</sup>

Auch aus Art. 56 MwStSystRL lässt sich eine Einschränkung dahingehend, dass die Leistung für den unternehmerischen Bereich erbracht werden muss, nicht entnehmen.<sup>49</sup> Danach kommt es für innergemeinschaftliche Leistungen nur darauf an, dass der Leistungsempfänger „Steuerpflichtiger“ ist. Es wird nicht verlangt, dass der Steuerpflichtige „als solcher handelt“, wie es an anderen Stellen der MwStSystRL der Fall ist,<sup>50</sup> wo es auf den Bezug für das Unternehmen ankommt.<sup>51</sup>

<sup>46</sup> Martin, in: *Sölch/Ringleb*, UStG (Fn. 10), § 3 a Rn. 152; Kossack, in: *Offerhaus/Söhn/Lange*, UStG (Fn. 11), § 3 a Rn. 51.

<sup>47</sup> Stadie, in: *Rau/Dürrwächter*, UStG (Fn. 6), § 3 a Rn. 170, 176; Bülow, in: *Vogel/Schwarz*, Stand: Juni 2007, UStG, § 3 a Rn. 101.

<sup>48</sup> Vgl. auch Stadie, in: *Rau/Dürrwächter*, UStG (Fn. 6), § 3 a Rn. 176.

<sup>49</sup> Art. 56 MwStSystRL lautet: „Als Ort der folgenden Dienstleistungen, die an außerhalb der Gemeinschaft ansässige Dienstleistungsempfänger oder an Steuerpflichtige, die innerhalb der Gemeinschaft, jedoch außerhalb des Staates des Dienstleistungserbringers ansässig sind, erbracht werden, gilt der Ort, an dem der Dienstleistungsempfänger den Sitz seiner wirtschaftlichen Tätigkeit oder eine feste Niederlassung hat, für welche die Dienstleistung erbracht worden ist, oder in Ermangelung eines solchen Sitzes oder einer solchen Niederlassung sein Wohnsitz oder sein gewöhnlicher Aufenthaltsort [...]“ (es folgt die Aufzählung der Katalogleistungen).

<sup>50</sup> So beim Grundtatbestand für die Steuerbarkeit von Lieferungen und Leistungen (entsprechend § 1 Abs. 1 Nr. 1 Satz 1 UStG) in Art. 2 Abs. 1 Buchst. a) und c) MwStSystRL „ein Steuerpflichtiger als solcher“. Dies meint einen Steuerpflichtigen gemäß Art. 9 Abs. 1 MwStSystRL (also einen Unternehmer im Sinne des UStG), der für sein Unternehmen („als solcher“) handelt. Für die innergemeinschaftliche Lieferung wird nach Art. 138 Abs. 1 MwStSystRL die Lieferung an einen „Steuerpflichtigen [...], der als solcher [...] handelt“ verlangt.

<sup>51</sup> Vgl. auch Stadie, in: *Rau/Dürrwächter*, UStG (Fn. 6), § 3 a Rn. 176. Der Nebensatz „für welche die Dienstleistung erbracht worden ist“ bezieht sich nur auf die „feste Niederlassung“ und dient der räumlichen Zuordnung zu dieser Niederlassung, falls eine solche existiert, nicht aber der sachlichen Zuordnung zur wirtschaftlichen Tätigkeit.

Eine einschränkende Auslegung lässt sich – anders als bei den grundstücksbezogenen Leistungen – insbesondere auch nicht durch den Sinn und Zweck der Vorschrift rechtfertigen. Denn bei Leistungen an einen Unternehmer gibt es keinen Grund, vom Bestimmungslandprinzip abzuweichen. Dies ist auch nicht aus Gründen der Steuererhebung erforderlich. Denn ein Unternehmer mit entsprechender Umsatzsteueridentifikationsnummer ist in dem jeweiligen Mitgliedstaat für Umsatzsteuerzwecke registriert und unterliegt daher grundsätzlich der Kontrolle der dortigen Finanzverwaltung.<sup>52</sup> Eine Auslegung ohne die zusätzliche Voraussetzung des Bezugs für den unternehmerischen Bereich verlagert den Leistungsort in weitestmöglichem Umfang in den Staat des Leistungsempfängers und dient damit auch der Umsetzung des Bestimmungslandprinzips, was auch der Zweck des § 3 a Abs. 3 UStG ist.<sup>53</sup>

*cc) Nachweispflichten/Nachweismöglichkeiten*

Im Übrigen sprechen auch praktische Erwägungen gegen eine Auslegung des § 3 a Abs. 3 Satz 1 UStG, die zusätzlich auch die Leistung für den unternehmerischen Bereich verlangt. Weder das Umsatzsteuergesetz noch die Umsatzsteuer-richtlinien sehen irgendeine Regelung dahingehend vor, wann der leistende Unternehmer darauf vertrauen darf, dass es sich um eine Leistung für den unternehmerischen Bereich handelt.<sup>54</sup> Und selbst diejenigen Stimmen im Schrifttum, die einen Bezug für das Unternehmen fordern, schweigen zur Frage des möglichen Nachweises.<sup>55</sup> Letztlich kann die Zuordnung einer Lieferung bzw. einer Leistung zum Unternehmen nur nach dem Innenverhältnis des Leistungsempfängers beurteilt werden.<sup>56</sup> Dies alles legt nahe, dass der Leistende den Bezug für das Unternehmen gar nicht überprüfen kann und insoweit auf die Angaben des Leistungsempfängers angewiesen ist.<sup>57</sup>

<sup>52</sup> Vgl. auch *Stadie*, in: *Rau/Dürrwächter*, UStG (Fn. 6), § 3 a Rn. 176.

<sup>53</sup> Vgl. auch *Stadie*, in: *Rau/Dürrwächter*, UStG (Fn. 6), § 3 a Rn. 176; *Nieskens*, UR 2006, 99, der eine Neukonzeption der Vorschrift unter weitgehender Umsetzung des Bestimmungslandprinzips fordert; uneingeschränkt wird dieses Prinzip derzeit nur für Leistungsempfänger im Drittland umgesetzt.

<sup>54</sup> Dagegen hat die österreichische Finanzverwaltung wohl erkannt, dass diese Feststellung für den Leistungserbringer u. U. schwierig sein kann. Der Nachweis, dass der Leistungsempfänger Unternehmer ist, kann durch die Umsatzsteueridentifikationsnummer des Leistungsempfängers sowie eine Bestätigung des Leistungsempfängers erbracht werden, dass er Unternehmer im Sinne des Umsatzsteuerrechts ist und die Leistung für sein Unternehmen ausgeführt wird, vgl. ÖUStR 562. Für den Leistungserbringer bedeutet diese Regelung in den österreichischen Umsatzsteuerrichtlinien, dass er ohne größere Nachforschungen darauf vertrauen darf, dass es sich um eine Leistung für den unternehmerischen Bereich des Leistungsempfängers handelt. Eine entsprechende Regelung in den deutschen Umsatzsteuerrichtlinien ist dringend notwendig.

<sup>55</sup> Vgl. *Martin*, in: *Sölch/Ringleb*, UStG (Fn. 10), § 3 a Rn. 152; *Kossack*, in: *Offerhaus/Söhn/Lange*, UStG (Fn. 11), § 3 a Rn. 51.

<sup>56</sup> BFH v. 20.12.1984 – V R. 25/76, BStBl. II 1985, 176; *Wagner*, in: *Sölch/Ringleb*, UStG (Fn. 10), § 15 Rn. 241.

<sup>57</sup> So für die innergemeinschaftliche Lieferung hinsichtlich der Verhältnisse beim Leistungsempfänger *Weymüller*, in: *Offerhaus/Söhn/Lange*, UStG (Fn. 11), § 6 a Rn. 79; vgl. auch FG Münster v. 5.2.2004 – 15 V 5805/03 U, DStRE 2004, 651 und FG Rheinland-Pfalz v. 10.2.2005 – 6 K 1738/03, DStRE 2006, 1290.

Die Frage, ob eine Leistung für den unternehmerischen oder nichtunternehmerischen Bereich erbracht wurde, kann allein durch die Feststellung, dass der Leistungsempfänger über eine gültige Umsatzsteueridentifikationsnummer verfügt, nicht beantwortet werden.<sup>58</sup> Denn diese sagt über den Bezug für den unternehmerischen oder nichtunternehmerischen Bereich nichts aus. Wenn aber der Leistende gar keine effektive Möglichkeit hat, den Bezug für das Unternehmen des Leistungsempfängers zu überprüfen, wird ihm die richtige Erfüllung seiner umsatzsteuerrechtlichen Pflichten nahezu unmöglich gemacht. Auch diese Erwägungen zeigen, wie zweifelhaft das Verlangen nach einer Leistung für den unternehmerischen Bereich ist. Daher muss auch hier gelten, dass es dem Unternehmer nicht zugemutet werden kann, die Frage, ob die Leistung für den unternehmerischen Bereich erfolgt, durch u. U. umfangreiche Nachforschungen zu klären bzw. rechtlich zu bewerten. Letztlich muss auch hier die Prüfungspflicht insoweit eingeschränkt werden, als er sich auf die Angaben des Leistungsempfängers verlassen können muss, soweit er keine Zweifel daran haben muss (Schlüssigkeitsprüfung).<sup>59</sup>

Bei der Lieferung von Gegenständen kann etwa berücksichtigt werden, ob der Gegenstand objektiv zur Verwendung im Unternehmen des Leistungsempfängers geeignet ist, was insbesondere bei typischen Freizeitgegenständen Zweifel aufwerfen und eine Überprüfung veranlassen kann.<sup>60</sup> Bei sonstigen Leistungen können Zweifel – ähnlich wie bei der Unternehmereigenschaft – allenfalls bestehen, wenn der Leistende aufgrund besonderer Kenntnisse die Voraussetzungen beurteilen kann.

#### *dd) Gemischte Leistungen*

Nach der Rechtsprechung des EuGH<sup>61</sup> hat ein Steuerpflichtiger für Gegenstände, die er teilweise für sein Unternehmen und teilweise privat verwendet, ein Zuordnungswahlrecht: Der Unternehmer kann den Gegenstand in vollem Umfang seinem Unternehmen oder seinem Privatvermögen zuordnen oder ihn nur teilweise im Umfang der unternehmerischen Verwendung seinem Unternehmen zuordnen. Bedeutung hat diese Zuordnung für den Vorsteuerabzug. Denn bei vollständiger Zuordnung zum Unternehmen kann der Unternehmer die Vorsteuer sofort und in vollem Umfang abziehen und muss dann die private Nutzung versteuern. Dieses Zuordnungswahlrecht bei teils unternehmerischer und teils nichtunternehmerischer Verwendung müsste dann grundsätzlich auch für bezogene Leistungen gelten.<sup>62</sup>

<sup>58</sup> Vgl. auch *Jakob*, Umsatzsteuer (Fn. 23), Rn. 647.

<sup>59</sup> So *Jakob*, Umsatzsteuer (Fn. 23), Rn. 648, für innergemeinschaftliche Lieferungen.

<sup>60</sup> Vgl. *Wagner*, in: *Sölch/Ringleb*, UStG (Fn. 10), § 15 Rn. 241f.; *Jakob*, Umsatzsteuer (Fn. 23), Rn. 648. Vgl. auch BFH v. 15. 7. 2004 – V R 1/04, BFH/NV 2005, 81, der besonders hohe Anforderungen bei einem Barkauf hochwertiger Fahrzeuge aufstellt.

<sup>61</sup> Vgl. EuGH v. 4. 10. 1995 – Rs. C-291/92, DStR 1995, 1709 (*Armbrucht*); v. 8. 5. 2003 – Rs. C-269/00, IStR 2003, 384 (*Seeling*); v. 14. 9. 2006 – Rs. C-72/05, DStR 2006, 1746 (*Wöllny*); *Meyer*, in: *Offenhaus/Söhn/Lange*, UStG (Fn. 11), § 2 Rn. 158. Vgl. zur Zuordnung auch Abschn. 192 Abs. 21 UStR 2005; diese Zuordnung muss durch den Unternehmer nachgewiesen werden, dafür gibt es keine besondere Form, die Zuordnung wird in der Regel durch die Geldtendmachung des Vorsteuerabzugs dokumentiert, Abschn. 192 Abs. 21 Sätze 6 bis 8.

<sup>62</sup> *Wagner*, in: *Sölch/Ringleb*, UStG (Fn. 10), § 15 Rn. 246 f.

Bei Beratungsleistungen, die sich sowohl auf den unternehmerischen wie den nichtunternehmerischen Bereich des Mandanten beziehen, hätte dieser als Leistungsempfänger dann ein entsprechendes Zuordnungswahlrecht, dessen Ausübung allein von ihm abhinge. Der Leistende wäre auf die entsprechenden Angaben des Leistungsempfängers angewiesen. Möglicherweise würde dieser dann praktisch durch die Angabe seiner Umsatzsteueridentifikationsnummer beim Bezug der Leistung dokumentieren, dass er sie ausschließlich für seinen unternehmerischen Bereich beziehen will. Dann würde wiederum die Angabe der Umsatzsteueridentifikationsnummer über die Voraussetzungen des Bezugs für den unternehmerischen Bereich und damit auch des § 3 a Abs. 3 UStG entscheiden, ähnlich wie in den Fällen, in denen von Gesetzes wegen die Verwendung der Umsatzsteueridentifikationsnummer den Leistungsort verbindlich festlegt.<sup>63</sup>

Anders als für den Vorsteuerabzug beim Leistungsempfänger hat die Ausübung dieses Zuordnungswahlrechts bei gemischt verwendeten Leistungen für die Bestimmung des Ortes der Leistung und damit für die für den Leistenden wesentliche Frage seiner Steuerpflicht allerdings keine Bedeutung. Denn nach der bereits erwähnten Auffassung der Finanzverwaltung ist bei Leistungen, die sowohl dem unternehmerischen als auch dem nichtunternehmerischen Bereich des Leistungsempfängers zuzuordnen sind, für Zwecke des § 3 a Abs. 3 UStG die *gesamte* Leistung als Leistung für den unternehmerischen Bereich zu behandeln, siehe Abschn. 38 Abs. 1 Satz 4 UStR 2005. Die Leistung muss also nicht auf verschiedene Leistungsorte aufgeteilt werden. Es kommt auch nicht darauf an, ob die Leistung überwiegend für den unternehmerischen Bereich erbracht wurde. Damit wird das Postulat, für die Anwendung des § 3 a Abs. 3 Satz 1 UStG komme es auch auf den Bezug für den unternehmerischen Bereich an, erheblich relativiert. Denn für alle Fälle gemischter Verwendung der Leistung setzt sich damit der Umstand der unternehmerischen Mitverwendung für die Leistungsortbestimmung durch. Allein problematisch bleiben dann die Fälle, in denen ein Unternehmer die Leistung ausschließlich für seinen nichtunternehmerischen Bereich bezieht.

Aus der von der Finanzverwaltung mitgetragenen Lösung für gemischte Leistungen (nach der es letztlich auf die Mitverwendung für den nichtunternehmerischen Bereich nicht ankommt) ergibt sich wiederum ein Argument gegen die Auffassung der Finanzverwaltung schlechthin und stattdessen dafür, dass es auf den Bezug für den unternehmerischen Bereich nicht ankommen muss. Denn die Finanzverwaltung akzeptiert die Behandlung von gemischten Leistungen als insgesamt für den unternehmerischen Bereich erbracht offensichtlich allein aus Vereinfachungsgründen. Wird die Verlagerung des Leistungsortes und infolgedessen auch der Steuerschuldnerschaft auf den Leistungsempfänger jedoch akzeptiert, liegt die korrekte steuerliche Behandlung der insoweit für den nichtunternehmerischen Bereich bezogenen Leistung allein beim Leistungsempfänger. Bei einem

---

<sup>63</sup> In letzteren Fällen hat der Leistungsempfänger mit dem Einsatz der Umsatzsteueridentifikationsnummer praktisch ein Gestaltungsrecht zur Bestimmung des Leistungsortes, das ihm die Geltendmachung der Vorsteuer erleichtern soll, vgl. *Martin*, in: *Sölch/Ringleb*, UStG (Fn. 10), § 3 a Rn. 119.

Unternehmer wird davon ausgegangen, dass er seine umsatzsteuerrechtlichen Erklärungspflichten richtig erfüllen kann. Dies kann dann auch für eine Leistung an einen Unternehmer gelten, die dieser ausschließlich für seinen nichtunternehmerischen Bereich bezieht. Auch hier hängt die korrekte umsatzsteuerrechtliche Folgebehandlung, nämlich die Besteuerung der nichtunternehmerischen Verwendung, vom Unternehmer ab.

#### d) Sonderfall: Beratungsleistungen an Holdinggesellschaften

Abgrenzungsschwierigkeiten können sich in diesem Zusammenhang insbesondere bei der Beratung von Holdinggesellschaften ergeben. Nach der vom BFH<sup>64</sup> entwickelten Sphärentheorie ist auch bei unternehmerisch tätigen Personen- und Kapitalgesellschaften eine nichtunternehmerische Sphäre denkbar, die außerhalb des Anwendungsbereichs der Umsatzsteuer liegt.<sup>65</sup> Welche Bedeutung der Sphärentheorie – insbesondere in Bezug auf Holdinggesellschaften – aber weiterhin zukommt, ist aufgrund der Rechtsprechung des EuGH zum Vorsteuerabzug von Holdinggesellschaften fraglich. Wenn es danach keinen nichtunternehmerischen Bereich einer Personen- bzw. Kapitalgesellschaft gäbe, erübrigte sich auch die Anforderung der Finanzverwaltung, die Leistung müsse für den unternehmerischen Bereich bezogen werden.

##### aa) Unternehmereigenschaft

Das bloße Halten, Erwerben und Veräußern von Beteiligungen ist nach ständiger Rechtsprechung des EuGH wie des BFH keine unternehmerische Tätigkeit.<sup>66</sup> Der Bezug von Dividenden aus einer gehaltenen Beteiligung ist daher kein Entgelt für eine grundsätzlich steuerbare, aber gegebenenfalls steuerfreie Tätigkeit, sondern berührt von vornherein den unternehmerischen Bereich der Holdinggesellschaft nicht.<sup>67</sup> Eine „passive“ Holdinggesellschaft, die sich demgemäß beschränkt, ist daher keine Unternehmerin im Sinne des Umsatzsteuerrechts.<sup>68</sup> Unternehmerisch tätig wird die Holdinggesellschaft (abseits sonstiger Leistungen an Dritte) u. a. erst dann, wenn sie in die Verwaltung ihrer Tochtergesellschaften eingreift, indem sie diesen gegenüber steuerbare Leistungen gegen Entgelt erbringt.<sup>69</sup> Diese

<sup>64</sup> BFH v. 20. 12. 1984 – V R 25/76, BStBl. II 1985, 176; vgl. dazu bereits oben.

<sup>65</sup> Vgl. *Wagner*, in: *Sölch/Ringleb*, UStG (Fn. 10), § 15 Rn. 234. Dagegen sollen Kapitalgesellschaften nach Auffassung des BFH in ertragsteuerlicher Hinsicht über eine außerbetriebliche Sphäre verfügen können, vgl. dazu *Nippert*, Die außerbetriebliche Sphäre der Kapitalgesellschaften im Körperschaftsteuerrecht, 2006.

<sup>66</sup> Vgl. EuGH v. 27. 9. 2001 – Rs. C-16/00, UR 2001, 500 (*Cibo Participations*); v. 21. 10. 2004 – Rs. C-8/03, UR 2004, 642 (*BBL*); v. 26. 5. 2005 – Rs. C-465/03, DStR 2005, 965 (*Kretztechnik*); v. 29. 4. 2004 – Rs. C-77/01, IStR 2004, 454 (*EDM*); BFH v. 18. 11. 2004 – V R 16/03, DStRE 2005, 457; so auch BMF-Schreiben v. 26. 1. 2007, BStBl. I 2007, 211, Tz. 3.

<sup>67</sup> Vgl. EuGH v. 29. 4. 2004 Rs. C-77/01, IStR 2004, 454 (*EDM*).

<sup>68</sup> Vgl. *Englisch*, UR 2007, 290 (291) m. w. N.; *Kießner/Zugmaier*, DStR 2007, 472 (474); so auch BMF-Schreiben v. 26. 1. 2007, BStBl. I 2007, 211, Tz. 6; kritisch *Stadie*, UR 2007, 1.

<sup>69</sup> EuGH v. 27. 9. 2001 – Rs. C-16/00, UR 2001, 500 (*Cibo Participations*); vgl. auch BFH v. 9. 10. 2002 – V R 64/99, DStRE 2003, 110 (112). Zusätzliche Anforderungen stellt das BMF-Schreiben v. 26. 1. 2007, BStBl. I 2007, 211, Tz. 7 auf, wonach die Beteiligung „zum Zweck des unmittelbaren Eingreifens in die Verwaltung“ erfolgen muss.

können Management- oder sonstige Dienstleistungen innerhalb eines Leistungsaustauschverhältnisses sein. Dafür gezahlte Vergütungen sind dann keine „Gegenleistung“ für nicht steuerbare Gesellschafterbeiträge, sondern ein Entgelt für eine steuerbare Tätigkeit.

*bb) Bezug für den unternehmerischen Bereich*

Ob sich eine von der Holdinggesellschaft bezogene Beratungsleistung auf diesen unternehmerischen Bereich bezieht oder ihrem nicht steuerbaren Bereich im Übrigen zuzuordnen ist, ist auch im Hinblick auf den Vorsteuerabzug bedeutsam. In diesem Kontext hat der EuGH in der Rechtssache *Cibo Participations* entschieden, dass zwischen den von einer Holdinggesellschaft anlässlich des Erwerbs einer Beteiligung an einer Tochtergesellschaft bezogenen (Beratungs-)Leistungen und einem oder mehreren zum Abzug berechtigenden Ausgangsumsätzen zwar kein direkter und unmittelbarer Zusammenhang bestehe, da der Mehrwertsteuerbetrag, den die Holdinggesellschaft für diese (Beratungs-)Leistungen entrichtet hat, die verschiedenen Kostenelemente der Ausgangsumsätze nicht unmittelbar belaste. Die Kosten einer Holdinggesellschaft für bei Erwerb einer Beteiligung an einer Tochtergesellschaft bezogene Dienstleistungen gehören nach Auffassung des EuGH jedoch zu den *allgemeinen* Kosten des Steuerpflichtigen und damit zu den Preiselementen aller Produkte eines Unternehmens.<sup>70</sup> Solche Dienstleistungen hingen direkt und unmittelbar mit der wirtschaftlichen Gesamttätigkeit des Steuerpflichtigen zusammen.<sup>71</sup> Hängen diese Kosten mit einer wirtschaftlichen (also steuerbaren) Tätigkeit des Steuerpflichtigen insgesamt zusammen (seiner „Gesamttätigkeit“ oder auch nur eines abgrenzbaren Teils davon), ist die bezogene Beratungsleistung auch mindestens teilweise dem unternehmerischen Bereich zuzuordnen. Leistungsort wäre dann bei der Erbringung der Beratungsleistung an eine Holdinggesellschaft, die den Erwerb einer Beteiligung an einer Tochtergesellschaft betrifft, der Ort des Sitzes bzw. der Betriebsstätte der Holdinggesellschaft, für die die Leistung erbracht wird. In dem Fall, der der Rechtssache *Cibo Participations* zugrunde lag, sollte gegenüber der Tochter, für deren Erwerb Beratungsleistungen bezogen wurden, eine unternehmerische Leistung erbracht werden, so dass zumindest ein Kausalzusammenhang zwischen dem Bezug der Beratungsleistungen und der Erbringung der unternehmerischen Leistung gegenüber der Tochter bejaht werden kann,<sup>72</sup> auch wenn aus der Entscheidung nicht hervorgeht und durch den EuGH scheinbar einfach vorausge-

<sup>70</sup> EuGH v. 27. 9. 2001 – Rs. C-16/00, UR 2001, 500 (*Cibo Participations*).

<sup>71</sup> EuGH v. 27. 9. 2001 – Rs. C-16/00, UR 2001, 500 (*Cibo Participations*); vgl. auch EuGH v. 26. 5. 2005 – Rs. C-465/03, DStR 2005, 965 (*Kretztechnik*) (für Ausgabe von Aktien/Kapitalerhöhung); EuGH v. 6. 4. 1995 – Rs. C-4/94 (*BLP Group*).

<sup>72</sup> Ein solcher Kausalzusammenhang ist möglicherweise gemeint, wenn der EuGH von einem „direkten und unmittelbaren Zusammenhang mit der wirtschaftlichen Gesamttätigkeit“ des Steuerpflichtigen spricht. Ein solcher Zusammenhang dürfte auch zwischen sonstigen Leistungen, die im Zusammenhang eines konzerninternen Dienstleisters bezogen werden, und der unternehmerischen Tätigkeit der Mutter bestehen, wenn diese die Dienstleistung der einen Tochter an andere Tochtergesellschaften weiterverkauft, vgl. *Eggers/Korf*, DB 2002, 1238 (1242).

setzt wurde, dass die Kosten für den Beteiligungserwerb als Preiselement in die Vergütung der Muttergesellschaft für ihre eigene unternehmerische Tätigkeit gegenüber der Tochter einfließen.

Fraglich und im Schrifttum umstritten ist, ob die Rechtsprechung des EuGH zum Vorsteuerabzug bei Holdinggesellschaften bedeutet, dass sämtliche Leistungen, die einer Holdinggesellschaft gegenüber erbracht werden, die über einen unternehmerischen Bereich verfügt, als Allgemerkosten diesem Bereich zuzuordnen sind. Dass die Rechtsprechung des EuGH zum Vorsteuerabzug bei Holdinggesellschaften tatsächlich so weitreichend zu verstehen ist, ist allerdings nicht anzunehmen. So reicht es nach der EuGH-Entscheidung vom 8. 2. 2007 in der Rechtssache *Investrand*<sup>73</sup> zur Begründung des Vorsteuerabzugs aus Aufwendungen im Zusammenhang mit der Durchsetzung einer Forderung jedenfalls nicht aus, dass die Forderung zum Betriebsvermögen gehört. Entscheidend soll vielmehr sein, ob die Forderung auf einer unternehmerischen Tätigkeit beruht. Dies hat der EuGH verneint und den Vorsteuerabzug versagt, weil die streitige Forderung aus einer Zeit stammte, als die Gesellschaft noch gar nicht unternehmerisch tätig war.<sup>74</sup>

Es stellt sich aber die Frage, ob sich eine solche Kausalbeziehung, wie sie der EuGH in der *Investrand*-Entscheidung forderte, bei Holdinggesellschaften regelmäßig nachweisen lässt, ohne dass es auf die Erbringung entgeltlicher Dienstleistungen an die in Rede stehenden Tochtergesellschaften selbst ankommt. Im Schrifttum wird dies teilweise mit der Begründung bejaht, der Erwerb und die koordinierte Steuerung der beherrschten Gesellschaften komme regelmäßig dem gesamten Unternehmensverbund zugute und sei damit auch der unternehmerischen Tätigkeit des beherrschten Unternehmens förderlich, selbst wenn diese sich in der Erbringung entgeltlicher Managementdienstleistungen an nur einige ihrer Töchter erschöpfe.<sup>75</sup> Fraglich ist aber, ob dies auch bei nur geringfügigen entgeltlichen Dienstleistungen gegenüber einer Tochtergesellschaft gilt. Die weitere Entwicklung der EuGH-Rechtsprechung zu diesem Problemkreis bleibt abzuwarten.

Die Finanzverwaltung legt die bisherige Rechtsprechung des EuGH in einem BMF-Schreiben zum Vorsteuerabzug bei Holdinggesellschaften sehr restriktiv aus und steht auf dem Standpunkt, das Erwerben und Innehaben einer Beteiligung müsse sich als Hilfstätigkeit zu einem unternehmerischen Grundgeschäft darstellen, damit ein Vorsteuerabzug überhaupt möglich ist.<sup>76</sup> Es ist davon auszugehen, dass sie eine derart restriktive Sichtweise auch hinsichtlich der Frage der

<sup>73</sup> EuGH v. 8. 2. 2007 – Rs. C-435/05, UR 2007, 225 (*Investrand*).

<sup>74</sup> Bei dem der Rs. *Investrand* zugrundeliegenden Fall waren einer Holdinggesellschaft Aufwendungen mit Umsatzsteuer durch die Veräußerung einer Beteiligung entstanden, für die sie einen Vorsteuerabzug begehrte. Die Muttergesellschaft hatte jedoch während der gesamten Dauer der Beteiligung an der veräußerten Tochtergesellschaft noch keine unternehmerische Tätigkeit entfaltet. Es war daher nicht ersichtlich, dass die Aufwendungen mit den späteren steuerbaren Umsätzen in irgendeiner Art und Weise zusammenhingen, vgl. auch *Englisch*, UR 2007, 290, Fn. 39.

<sup>75</sup> Vgl. *Englisch*, UR 2007, 290 (295).

<sup>76</sup> Vgl. BMF-Schreiben v. 26. 1. 2007, BStBl. I 2007, 211, Tz. 7.

Leistungserbringung für den unternehmerischen Bereich im Rahmen der Leistungsortbestimmung vertreten würde. Die Auffassung der Finanzverwaltung ist jedoch mit der Entscheidung in der Rechtssache *Cibo Participations* nicht in Einklang zu bringen, nach der die Dienstleistung gegenüber der Tochtergesellschaft im Verhältnis zur Beteiligungsverwaltung offensichtlich nicht die „Hauptleistung“ sein muss.<sup>77</sup>

### III. Fazit

Die Leistungsortbestimmungen sind im Umsatzsteuerrecht nur unzureichend geregelt, was eine erhebliche Rechtsunsicherheit für den Anwender zur Folge hat. Für den leistungserbringenden Unternehmer ist dies unzumutbar, da von der richtigen Leistungsortbestimmung abhängt, ob er oder der Leistungsempfänger Umsatzsteuer schuldet. Es ist dringend erforderlich, diesbezüglich eine Vertrauensschutzregelung zu schaffen, wie sie in § 6 a Abs. 4 UStG für die innergemeinschaftlichen Lieferungen existiert, oder wenigstens eine entsprechende Regelung in die Umsatzsteuerrichtlinien aufzunehmen. Der Rechts- und Steuerberater hat allerdings neben der Erfüllung seiner eigenen steuerlichen Pflichten stets zu beachten, dass er insbesondere auch die Interessen seines Mandanten und dessen (umsatz)steuerliche Situation im Auge behalten muss. Hat dieser seinen Sitz im übrigen Gemeinschaftsgebiet und werden dort die Leistungsortbestimmungen anders ausgelegt oder umgesetzt, so sollte der deutsche Berater dies – wenn möglich – vor Stellung einer Rechnung zu klären versuchen und den Mandanten über die möglicherweise entstehenden Folgen aufklären. Die sorgfältige Prüfung des Leistungsortes ist schließlich unabdingbar, um sicherzustellen, dass der Mandant die „richtige“ oder überhaupt Umsatzsteuer trägt.<sup>78</sup>

---

<sup>77</sup> Vgl. *Englisch*, UR 2007, 290 (295).

<sup>78</sup> Da die Mehrwertsteuersätze der Mitgliedstaaten der EU Differenzen von bis zu 10 Prozentpunkten (15 % bis 25 %) aufweisen, hat die Bestimmung des richtigen Leistungsortes nicht nur Bedeutung für die Erfüllung der umsatzsteuerlichen Pflichten der am Leistungsaustausch Beteiligten und auch für die Höhe und die Verteilung des Steueraufkommens in den Mitgliedstaaten, sondern insbesondere auch für die Belastung des Mandanten mit Umsatzsteuer.