

Beiträge für die Beratungspraxis

Mustergültige Lösungen von Praxisfällen

■ Umsatzsteuerliche Behandlung von Seminarleistungen

von StB Bernd Meyer*

Die umsatzsteuerliche Bestimmung des Orts sonstiger Leistungen (§ 3a UStG) hat im Jahressteuergesetz 2010 vom 8.12.2010 (BGBl. I 2010, 1768) zum 1.1.2011 gerade im Bereich von Seminarleistungen einige Änderungen erfahren, die teilweise als grundlegend empfunden werden. Um den praktischen Umgang mit der umsatzsteuerlichen Handhabung risikofrei zu gestalten und rechnungstechnisch zutreffend abzuwickeln, wird die aktuelle Rechtslage nachstehend überblickartig dargestellt.

1. Grundzüge zum Ort der sonstigen Leistung gem. § 3a UStG ab 1.1.2011

Der Ort der sonstigen Leistung richtet sich seit dem 1.1.2011 noch stärker als bisher danach, ob die Leistung

- an eine Privatperson oder
- an einen Unternehmer für dessen Unternehmen erbracht wird.

Leistungsort bei Leistung an Privatperson: Bei Privatpersonen befindet er sich an dem Ort, von dem aus der leistende Unternehmer (Seminaranbieter) sein Unternehmen betreibt (sog. B2C-Umsatz i.S.v. § 3a Abs. 1 UStG). Entsprechendes gilt, wenn die Leistung zwar an einen Unternehmer, jedoch nicht für dessen Unternehmen erbracht wird. Für bestimmte Leistungen (sog. Katalogleistungen), zu denen auch unterrichtende Tätigkeiten (Seminarleistungen) gehören, gilt jedoch Abweichendes (s. Tz. 2.).

Leistungsort bei Leistung an Unternehmer: Ist der Seminar Teilnehmer Unternehmer (bzw. Arbeitnehmer des die Leistung beauftragenden Unternehmers) und wird die Leistung für dessen Unternehmen erbracht, findet die sonstige Leistung an dem Ort statt, von dem aus der Leistungsempfänger sein Unternehmen betreibt (sog. B2B-Umsatz i.S.v. § 3a Abs. 2 UStG). Dies gilt ab 1.1.2011 auch für Seminarleistungen (s. Tz. 2.a), allerdings mit einer wichtigen Ausnahme: Leistungen, die in der Verschaffung von **Eintrittsberechtigungen** bestehen, unterliegen weiterhin dem Tätigkeitsortprinzip (s. Tz. 2.c).

2. Sonderbehandlung bestimmter Katalogleistungen

Geltung des Tätigkeitsortprinzips: Der Gesetzgeber hat für eine Reihe sonstiger Leistungen (Katalogleistungen) als Leistungsort den Ort bestimmt, an dem die betreffende Leistung tatsächlich erbracht wird. Insoweit gilt das Tätigkeitsortprinzip. Der Katalog des § 3a Abs. 3 UStG wurde inzwischen zum 1.1.2011

- einerseits in § 3a Abs. 3 Nr. 3a UStG zugunsten des § 3a Abs. 2 UStG eingeschränkt, soweit Leistungen an Unternehmer für dessen Unternehmen erfolgen und
- andererseits in § 3a Abs. 3 Nr. 5 UStG wieder ausgedehnt, wohl aus Gründen der Praktikabilität (s. Tz. 2.c).

a) Katalogleistungen i.S.d. § 3a Abs. 3 Nr. 3a UStG

Unter die vom Tätigkeitsprinzip beherrschten Katalogleistungen fallen gem. § 3a Abs. 3 Nr. 3a UStG u.a. „kulturelle, künstlerische, wissenschaftliche, unterrichtende, sportliche, unterhaltene oder ähnliche Leistungen [...]“

Die üblichen Fachseminare (z.B. Steuerfachseminare) fallen grundsätzlich unter die obige Sonderregelung, weil diese entweder wissenschaftlichen oder zumindest unterrichtenden Charakter haben (vgl. unten). Im Hinblick auf die Gleichstellung wissenschaftlicher sowie unterrichtender Tätigkeit entfällt die einzelfallbezogene Untersuchung,

- ob im jeweiligen Seminar lediglich Kenntnisse und Fähigkeiten vermittelt oder
- die deutlich strengeren Kriterien der Wissenschaftlichkeit erfüllt werden.

Von Bedeutung ist in diesem Zusammenhang die in § 3a Abs. 3 Nr. 5 UStG enthaltene Sonderregelung für Eintrittsberechtigungen. Sie spielt gerade bei Seminarveranstaltungen eine erhebliche Rolle (s. Tz. 2.c).

Definition der unterrichtenden Tätigkeit: Nach der Rechtsprechung des FG Köln im Urteil vom 8.12.2004 (FG Köln v. 8.12.2004 – 5 K 6581/03, EFG 2005, 734) ist Unterricht die Vermittlung von Wissen, Fähigkeiten, Fertigkeiten, Handlungsweisen und Einstellungen durch Lehrer an Schüler in organisierter und institutionalisierter Form (ebenso BFH v. 13.1.1994 – IV R 79/92, BStBl. II 1994, 362).

Definition der beratenden Tätigkeit: Hiervon abzugrenzen ist die beratende Tätigkeit. Beratung liegt vor

- bei der Vermittlung von Informationen zur Lösung konkreter Probleme und
- bei Auswertung der Informationen durch den Berater.

Entscheidend ist somit, ob Informationen abstrakt weitergegeben werden oder der Behandlung spezifischer Fra-

* Der Verfasser ist Gesellschafter-Geschäftsführer der Dr. Dornbach Treuhand GmbH, Bad Homburg v.d.H.

gestellungen dienen. Am Beratungsaspekt scheiterte im Streitfall des obigen Urteils des FG Köln die Behandlung der Leistung als unterrichtende Tätigkeit. Der BFH wiederum verneinte im Urteil vom 13.1.1994 eine unterrichtende Tätigkeit, weil sich die persönliche Betreuung des Betreibers eines Fitness-Studios darauf beschränkte, die Kunden im Wesentlichen in die Handhabung der Geräte einzuweisen und das Training in Einzelfällen zu überwachen.

Die üblichen Fachseminare erfüllen regelmäßig die Kriterien unterrichtender Tätigkeit. Dabei ist nicht etwa ein „Lehrer-Schüler-Verhältnis“ im klassischen Sinne ausschlaggebend, sondern die Vermittlung von Wissen, Fähigkeiten, Fertigkeiten und Handlungsweisen (s. oben). Der Vortragende muss lediglich „Lehrer im weitesten Sinne“ sein, wobei Art und Niveau der vermittelten Fertigkeiten keine Rolle spielen (so *Stadie* in Rau/Dürnwächter, Kommentar zum UStG, § 3a UStG n.F., Rz. 359). Unbeachtlich ist auch, etwa bei einem sog. Workshop, ob zu einem erheblichen Teil Fragen der Teilnehmer zu konkreten Sachverhalten beantwortet werden (so *Stadie* in Rau/Dürnwächter, Kommentar zum UStG, § 3a UStG n.F., Rz. 359, a.A. jedoch FG Köln v. 8.12.2004 – 5 K 658/03, EFG 2005, 734).

b) Bedeutung der Person des Leistungsempfängers

Person des Leistungsempfängers war vor dem 1.1.2011 unerheblich: Für die Bestimmung des Leistungsortes spielte vor dem 1.1.2011 die Person des Seminarteilnehmers (Leistungsempfängers) keine Rolle. Gleichgültig war daher seine Eigenschaft als Unternehmer, Nichtunternehmer, deutscher Teilnehmer bzw. EU-Teilnehmer sowie sein Wohnsitz bzw. Unternehmenssitz im Drittland. Leistungsort war gem. § 3a Abs. 3 Nr. 3a UStG stets der Ort, an dem das Seminar tatsächlich stattfand.

Seit dem 1.1.2011 ist für die Bestimmung des Leistungsortes gem. § 3a Abs. 3 Nr. 3a UStG n.F. abweichend zur bisherigen Rechtslage die Person des Leistungsempfängers entscheidend, vorausgesetzt, es handelt sich nicht um die Verschaffung einer Eintrittsberechtigung i.S.d. § 3a Abs. 3 Nr. 5 UStG (s. Tz. 2.c).

Maßgeblichkeit des Tätigkeitsorts: Der Ort der kulturellen, künstlerischen, wissenschaftlichen, unterrichtenden usw. Leistung ist nur mit dem Tätigkeitsort identisch, wenn die Leistung an einen Empfänger erfolgt, der kein Unternehmer oder Unternehmer ist, der die Leistung nicht für sein Unternehmen empfängt bzw. der als juristische Person keine Umsatzsteuer-Identifikationsnummer erteilt wurde.

Maßgeblichkeit des Empfängerorts: Bei Leistungen an einen Unternehmer für dessen Unternehmen hingegen gilt nunmehr ab dem 1.1.2011 die sog. B2B-Regelung des § 3a Abs. 2 UStG. Ort der Leistung ist also an dem Ort, von dem aus der Leistungsempfänger sein Unternehmen betreibt. Aus Sicht des Seminaranbieters hat die Neuregelung allein für die vom Referenten erbrachten (Eingangs-) Leistungen Bedeutung. Bezüglich der Verschaffung von Eintrittsberechtigungen vergleichen Sie bitte den nachfolgenden Abschnitt.

c) Tätigkeitsortsprinzip bei Einräumung von Eintrittsberechtigungen

Keine Anwendung des § 3a bei Eintrittsberechtigung:

Die geänderte Fassung des § 3a Abs. 3 Nr. 3a UStG findet nach § 3a Abs. 3 Nr. 5 UStG keine Anwendung im Falle der *Einräumung einer Eintrittsberechtigung* zu kulturellen, künstlerischen, wissenschaftlichen, unterrichtenden, sportlichen, unterhaltenden oder ähnlichen Veranstaltungen wie Messen und Ausstellungen. Das gilt auch für die damit zusammenhängenden sonstigen Leistungen, sofern diese an einen Unternehmer für dessen Unternehmen oder eine juristische Person mit Umsatzsteuer-Identifikationsnummer erbracht werden. Insoweit verbleibt es auch künftig dabei, dass Leistungs- und Veranstaltungsort identisch sind.

Einräumung einer Eintrittsberechtigung: Es ist nicht spontan klar, was genau der Gesetzgeber in § 3a Abs. 3 Nr. 5 UStG unter Einräumung einer Eintrittsberechtigung verstanden wissen will (kritisch zum Gesetzeswortlaut *Stadie* in Rau/Dürnwächter, Kommentar zum UStG, § 3a UStG n.F. Rz. A 13). Nach der Verwaltungsauffassung (Abschn. 3a.6. Abs. 13 Satz 3 Nr. 3 UStAE) gehören zu den Eintrittsberechtigungen insbesondere das Recht auf Zugang zu der *Allgemeinheit offen stehenden* Veranstaltungen auf dem Gebiet des Unterrichts und der Wissenschaft, wie beispielsweise Konferenzen und Seminare. Dies gilt unabhängig davon, ob der Unternehmer selbst oder ein Arbeitnehmer an der Veranstaltung teilnimmt und das Entgelt vom Unternehmer (Arbeitgeber) entrichtet wird.

In Abgrenzung zu § 3a Abs. 3 Nr. 3a UStG gehören dazu also nicht die Leistungen desjenigen, der die im Katalog der Nr. 5 genannten Tätigkeiten persönlich erbringt (Referent), sondern derjenige, der Eintrittskarten zu solchen Veranstaltungen gegen Entgelt überlässt (Veranstalter). Derartige Leistungen sind keine Lieferungen (von Eintrittskarten), sondern sonstige Leistungen (BFH v. 3.6.2009 – XI R 34/08, BStBl. II 2010, 857). Ohne Sonderregelung in § 3a Abs. 3 Nr. 5 UStG wäre § 3a Abs. 1 und Abs. 2 UStG anzuwenden, was einen Veranstalter (Ticketverkäufer) je nach Art der Veranstaltung ggf. vor unlösbare tatsächliche Schwierigkeiten gestellt hätte. Solche praktischen Erschwernisse werden durch die Sonderregelung ausgeräumt, weil sich der Veranstalter ausschließlich am Veranstaltungsort orientieren muss. Auf die Größe der Veranstaltung kommt es in diesem Zusammenhang nicht an, ebenso wenig darauf, ob die Herkunft der Teilnehmer mit geringem Aufwand festgestellt werden kann. Kriterium einer Anwendung des § 3a Abs. 3 Nr. 5 UStG ist schließlich nicht, ob der Teilnehmer die Veranstaltung anonym besucht oder von Person her bekannt ist, z.B. durch seine Anmeldung zum Seminar.

Auf einen Seminarveranstalter ist damit § 3a Abs. 3 Nr. 5 UStG stets anzuwenden, soweit offene Seminare veranstaltet und gegenüber der Allgemeinheit angeboten werden. Mit Allgemeinheit ist hier der am Thema interessierte Personenkreis gemeint. Durch die Seminargebühr erlangt der Teilnehmer die Eintrittsberechtigung, an der jeweiligen Veranstaltung teilzunehmen. Ort der sonstigen

Leistung ist der Veranstaltungsort, gleichgültig, ob der Teilnehmer als Privatperson oder Unternehmer teilnimmt.

Ergebnis: Die grundsätzlich mit der Neufassung des § 3a Abs. 3 Nr. 3a UStG bezweckte Anwendung der sog. B2B-Regelung auf wissenschaftliche, unterrichtende usw. Tätigkeiten wird für Seminarveranstalter in ihrem Anwendungsbereich durch § 3a Abs. 3 Nr. 5 UStG weitgehend suspendiert und auf das bisherige Tätigkeitsortprinzip reduziert. Lediglich für die im Seminarbereich tätigen Referenten spielt es fortan keine Rolle mehr, wo die Veranstaltung im Einzelfall konkret stattfindet (s. Tz. 6.).

3. Bedeutung des Ortes der Durchführung von Seminaren

a) Durchführung von Seminaren in Deutschland

Sonderregelung des § 3a Abs. 3 Nr. 5 UStG: Die Durchführung von Seminaren in Deutschland stellt eine im Inland steuerbare sonstige Leistung des Veranstalters i.S.v. § 3 Abs. 9 UStG dar. Der Leistungsort befindet sich gem. § 3a Abs. 3 Nr. 5 UStG nach dem Tätigkeitsortprinzip ausnahmslos in Deutschland, gleichgültig, ob der Teilnehmer Unternehmer oder Nichtunternehmer ist bzw.

- aus Deutschland,
- einem EU-Staat oder
- aus dem Drittland kommt.

§ 3a Abs. 3 Nr. 3a UStG wird wegen der Sonderregelung des § 3a Abs. 3 Nr. 5 UStG zurückgedrängt.

Keine Geltung des § 13b UStG: Der *deutsche Teilnehmer* erhält daher eine Rechnung mit gesondert ausgewiesener deutscher Umsatzsteuer. Die Angabe der USt-IdNr. des Teilnehmers ist entbehrlich. Das Reverse-Charge-Verfahren des § 13b UStG gilt für diesen Umsatz nicht.

Keine Verlagerung des Leistungsorts in den jeweiligen EU-Staat: Bei Teilnehmern aus dem *übrigen Gemeinschaftsgebiet* (z.B. Österreich, Frankreich usw.) befindet sich der Leistungsort ebenfalls in Deutschland als Tätigkeitsort. Infolgedessen erhält auch dieser Personenkreis eine Rechnung mit gesondert ausgewiesener deutscher Umsatzsteuer. Ist der Teilnehmer Unternehmer und wird die Leistung für sein Unternehmen erbracht, kann die deutsche Umsatzsteuer ggf. vom deutschen Fiskus im Vergütungsverfahren erstattet werden. Die USt-IdNr. des Leistungsempfängers spielt für die Behandlung der Seminarleistung keine Rolle. Sie ist daher auf der Rechnung nicht anzugeben, falls doch, sind daraus keine umsatzsteuerlichen Konsequenzen zu ziehen. Der Leistungsort lässt sich in keinem Fall in den jeweiligen EU-Staat verlagern. Ein Ausweis der Seminarleistung in der Zusammenfassenden Meldung (§ 18a UStG) unterbleibt.

Der Leistungsort befindet sich auch bei *Teilnehmern aus dem Drittland* ungeachtet der Person des Leistungsempfängers am Tätigkeitsort, also in Deutschland (§ 3a Abs. 3 Nr. 5 UStG). Dieser Teilnehmerkreis erhält ebenfalls eine Rechnung mit deutscher Umsatzsteuer. Bei entsprechender unternehmerischer Veranlassung der Seminarteilnahme kommt ggf. eine Erstattung der Vorsteuer im Vergütungsverfahren in Betracht.

b) Durchführung von Seminaren im übrigen Gemeinschaftsgebiet

Seminarleistung in Deutschland nicht steuerbar: Die Durchführung von Seminaren im übrigen Gemeinschaftsgebiet (z.B. Österreich) ist nach dem Tätigkeitsortprinzip des § 3a Abs. 3 Nr. 5 UStG in Deutschland nicht steuerbar. Der Ort der sonstigen Leistung befindet sich dort als Durchführungsort des Seminars.

Seminarveranstalter als Kleinunternehmer: Ein Ausweis der österreichischen Umsatzsteuer kommt nur in Betracht, wenn der Seminarveranstalter nicht den Status eines Kleinunternehmers hat. Davon ist bis zu einem Jahresumsatz von 30.000 € vergleichbar der deutschen Regelung in § 19 UStG (vgl. BT-Drucks. 17/2497 v. 7.7.2010, 4) auszugehen. Insoweit entfällt eine Registrierung in Österreich.

Ist der Seminarveranstalter kein Kleinunternehmer im obigen Sinne, erhält der *deutsche Teilnehmer* eine Rechnung mit gesondert ausgewiesener österreichischer Umsatzsteuer. Damit hat er als Unternehmer die Möglichkeit eines Vorsteuerabzugs im österreichischen Vergütungsverfahren, wenn die Seminarleistung für sein Unternehmen ausgeführt wurde. Eine Anwendung des deutschen Reverse-Charge-Verfahrens gem. § 13b UStG entfällt, weil die Leistung aus Sicht des deutschen Teilnehmers nicht von einem ausländischen Unternehmer im Inland (Deutschland) erbracht wird und sich außerdem der Leistungsort nicht in Deutschland befindet.

Reverse-Charge-Verfahren bei vorhandener österreichischer USt-IdNr.: Verwendet der deutsche Leistungsempfänger ausnahmsweise eine vorhandene österreichische USt-IdNr., greift das sog. Reverse-Charge-Verfahren in Österreich. Nur unter diesen Voraussetzungen entfällt der gesonderte Ausweis von österreichischer Umsatzsteuer. Auf der Rechnung ist ein Hinweis anzubringen, dass der Leistungsempfänger die (österreichische) Umsatzsteuer schuldet. Entsprechendes gilt für Teilnehmer aus dem übrigen Gemeinschaftsgebiet (außer Österreich).

Unterscheidung zwischen Unternehmer und Privatperson: Bei *Teilnehmern aus Österreich* (= Veranstaltungsort) ist zu unterscheiden, ob diese Unternehmer sind oder nicht. Ist der Teilnehmer Unternehmer, erhält er eine Rechnung ohne Umsatzsteuerausweis, weil der Umsatz in Deutschland gem. § 3a Abs. 3 Nr. 5 UStG (bis zum 31.12.2010: § 3a Abs. 3 Nr. 3a UStG; Tätigkeitsortprinzip) nicht steuerbar ist. Es erfolgt auch kein Ausweis österreichischer Umsatzsteuer. Der Teilnehmer schuldet als Leistungsempfänger die österreichische Umsatzsteuer im Reverse-Charge-Verfahren. Er muss zwingend seine USt-IdNr. für die Seminarleistung verwenden. Der Umsatz ist in der Zusammenfassenden Meldung auszuweisen. Ist der Teilnehmer Privatperson findet das Reverse-Charge-Verfahren keine Anwendung. Damit ist eine Rechnung mit österreichischer Umsatzsteuer auszustellen (Leistungsort gem. § 3a Abs. 3 Nr. 5 UStG Österreich), wenn der Seminarveranstalter die Kleinunternehmergrenze von 30.000 € überschreitet.

Teilnehmer aus dem Drittland erhalten vom Seminarveranstalter ebenfalls eine Rechnung mit österreichischer Umsatzsteuer. Der Veranstalter muss sich daher in Öster-

reich umsatzsteuerlich registrieren lassen (falls kein Kleinunternehmer). Der Leistungsempfänger erhält diese ggf. im österreichischen Vergütungsverfahren zurück, sofern er Unternehmer ist und die Leistung für sein Unternehmen empfangen hat. Verwendet der Teilnehmer ausnahmsweise eine österreichische USt-IdNr., greift das österreichische Reserve-Charge-Verfahren, so dass ein Ausweis österreichischer Umsatzsteuer entfällt (s. bereits oben).

c) Durchführung von Seminaren im Drittland

Differenzierung zwischen Unternehmer und Privatperson erforderlich: Werden Seminare im Drittland durchgeführt, etwa in der Schweiz, ist beim *Teilnehmer aus der Schweiz* zu differenzieren, ob er Unternehmer oder Privatperson ist.

Ist der Teilnehmer Unternehmer, unterliegt er nach Art. 10 des Schweizer Mehrwertsteuergesetzes als Unternehmer in der Schweiz uneingeschränkt dem Reverse-Charge-Verfahren (mit Vorsteuerabzug). Dadurch wird eine Benachteiligung inländischer (also schweizerischer) Leistungserbringer vermieden. Folglich erhält der Teilnehmer vom Seminaranbieter eine Nettorechnung ohne Umsatzsteuerausweis. Die Leistung des Seminaranbieters ist in Deutschland gem. § 3a Abs. 3 Nr. 5 UStG nicht steuerbar (Leistungsort = Schweiz). Auf die Steuerschuldnerschaft des Leistungsempfängers ist nicht hinzuweisen. Diese Hinweispflicht trifft nur bestimmte Katalogleistungen i.S.d. § 13b UStG sowie Dienstleistungen innerhalb der EU. Eine Aufnahme der Seminarleistung in die Zusammenfassende Meldung hat zwingend zu unterbleiben. Zur Erlangung der Nichtsteuerbarkeit ist eine Unternehmerbescheinigung i.S.d. § 61a Abs. 4 UStDV entbehrlich. Dies folgt daraus, dass § 3a Abs. 3 Nr. 5 UStG gleichermaßen bei Leistungsempfängern Anwendung findet, die Unternehmer oder Privatpersonen sind (s. nachfolgend).

Ist der Teilnehmer Privatperson, liegt der Leistungsort ebenfalls in der Schweiz (§ 3a Abs. 3 Nr. 5 UStG; Veranstaltungsortprinzip). Privatpersonen müssen sich nach Art. 45 des Schweizer Mehrwertsteuergesetzes im Falle des Bezugs von Dienstleistungen ausländischer Unternehmer (hier: Seminaranbieter) bei der Eidgenössischen Steuerverwaltung melden, wenn ihr Leistungsbezug im Jahr 10.000 CHF übersteigt (naturgemäß kein Vorsteuerabzug). Damit unterliegen in der Schweiz auch Privatpersonen der sog. Bezugsteuer. Für den Seminarveranstalter bedeutet dies wiederum, dass eine Nettorechnung ausgestellt wird. Der Vorgang bleibt im genannten finanziellen Rahmen in der Schweiz umsatzsteuerlich neutral. Dabei ist aus Sicht des Leistungsempfängers auf alle in einem Kalenderjahr bezogenen Dienstleistungen bzw. andere Leistungen i.S.v. Art. 45 des Schweizer Mehrwertsteuergesetzes abzustellen.

Teilnehmer aus den übrigen Ländern (EU-Staaten sowie Drittländer) erhalten ebenfalls eine Nettorechnung. Eine gesondert ausgewiesene schweizerische Umsatzsteuer wäre zwingend an die Eidgenössische Steuerverwaltung abzuführen. Das Reverse-Charge-Verfahren findet keine Anwendung. Das gilt auch für *deutsche Teilnehmer*, welche die Leistung für ihr Unternehmen empfangen. Diese

werden nur unter den Voraussetzungen des § 13b UStG zum Steuerschuldner der empfangenen Leistung. § 13b Abs. 2 Nr. 1 UStG (bis 30.6.2010: § 13b Abs. 1 Nr. 1 UStG) aber setzt voraus, dass gegenüber dem Leistungsempfänger die sonstige Leistung von einem im Ausland ansässigen Unternehmer erbracht wird. Ausländischer Unternehmer ist der Seminarveranstalter jedenfalls nicht im Verhältnis zu einem deutschen Teilnehmer. Andernfalls würde die aus § 3a Abs. 3 Nr. 5 UStG folgende Nichtsteuerbarkeit der Seminarleistung über § 13b UStG ausgehebelt. Im Übrigen greift § 13b Abs. 2 Nr. 1 UStG schon dem Grunde nach nur, wenn sich der Leistungsort in Deutschland befindet.

4. Umsatzsteuerliche Behandlung der Tagungsunterlagen

Aushändigung von Tagungsunterlagen ist umsatzsteuerliche Nebenleistung: Die üblicherweise erfolgende Aushändigung von Tagungsunterlagen an Seminarteilnehmer stellt eine umsatzsteuerliche Nebenleistung zum Seminar dar. Sie teilt damit dessen umsatzsteuerliches Schicksal. Das gilt auch, wenn die Unterlage einem Teilnehmer überlassen wird, der am Seminar nicht teilnehmen konnte, aber gleichwohl die Seminargebühr entrichtet hat. Insoweit kann auf die obigen Ausführungen verwiesen werden. Unbedeutend ist, ob für die Tagungsunterlagen ein gesondertes Entgelt erhoben wird oder nicht (Abschn. 3.10 Abs. 5 UStAE).

5. Umsatzsteuerliche Behandlung weiterer Leistungen an den Seminarteilnehmer

a) Behandlung als umsatzsteuerliche Nebenleistung

Die Garderobenaufbewahrung sowie die Zurverfügungstellung sanitärer Einrichtungen stellt nach insoweit eindeutiger Verwaltungsauffassung (Abschn. 3a.6 Abs. 13 Sätze 4 u. 6 UStAE) eine Nebenleistung zur Eintrittsberechtigung dar. Anderes wäre auch verwunderlich.

Keine Nebenleistung aber gleichwohl unter § 3a Abs. 3 Nr. 5 UStG fallen nach Auffassung von *Stadie* (*Stadie* in Rau/Dürnwächter, Kommentar zum UStG, § 3a UStG n.F., Rz. A 24) solche Leistungen, die als Teile eines Pakets mit der Eintrittsberechtigung zusammen vom Veranstalter „verkauft“ werden wie etwa Beförderungsleistungen, Gestellung von Fahrzeugen und die Hotelunterbringung (Abschn. 13b.1. Abs. 26 Satz 2 UStAE).

Verpflegung der Seminarteilnehmer als Haupt- oder Nebenleistung? Fraglich bleibt allerdings, ob die bei Seminarleistungen üblicherweise den Teilnehmern angebotene Verpflegung (Mittagessen, Pausenerfrischungen) unselbständige Nebenleistung oder eine selbständige Hauptleistung ist und letztere unter § 3a Abs. 3 Nr. 5 UStG fällt. Nebenleistungen liegen vor, wenn sie die Hauptleistung ergänzen und abrunden sollen und üblicherweise im Gefolge der Hauptleistung vorkommen. Davon ist insbesondere auszugehen, wenn die Leistung für den Leistungsempfänger keinen eigenen Zweck, sondern das Mittel darstellt, um die Hauptleistung des Leistenden unter optimalen Bedingungen in Anspruch zu nehmen (s.

Mustergültige Lösungen von Praxisfällen

Abschn. 3.10 Abs. 5 UStAE mit Rechtsprechungsnachweisen).

Nach dem BFH-Urteil vom 19.9.1996 (BFH v. 19.9.1996 – V R 129/93, BStBl. II 1997, 164) ist die Verpflegung von Passagieren im Rahmen einer Schiffsreise (im Streitfall auf Rhein und Mosel) eine unselbständige Nebenleistung zur Beförderungsleistung. Eine Leistung ist als Nebenleistung zur Hauptleistung anzusehen, wenn sie für den Leistungsempfänger keinen eigenen Zweck, sondern das Mittel darstellt, um die Hauptleistung des Leistungserbringers unter optimalen Bedingungen in Anspruch zu nehmen. Daher hat der BFH in einem weiteren Urteil vom 15.1.2009 (BFH v. 15.1.2009 – V R 9/06, BStBl. II 2010, 433) entschieden, dass es sich bei der Verpflegung von Hotelgästen um eine Nebenleistung zur Übernachtung handelt, die als Teil der Gesamtleistung am Ort des Hotels steuerbar ist.

b) Behandlung als Hauptleistung

Abgabe von Speisen keine Nebenleistung bei zusätzlicher Einnahmenverschaffung: Mit Urteil vom 14.5.1998 (BFH v. 14.5.1998 – V R 85/97, BStBl. II 1999, 145) gelangte der V. Senat des BFH zu einem gegenüber dem unter Tz. 5.a) genannten Urteil vom 19.9.1996 abweichenden Ergebnis und behandelte die Abgabe von Speisen und Getränken in einem Kabarett nicht als steuerbefreite Nebenleistungen zur Theatervorstellung. Die betreffenden Verpflegungsleistungen waren im Streitfall allerdings im Wesentlichen dazu bestimmt, dem Theater zusätzliche Einnahmen zu verschaffen. Damit stand das Theater im unmittelbaren Wettbewerb zu gewerblichen Unternehmen (Gaststätten, Restaurants), die solche Leistungen nur steuerpflichtig anbieten können.

Die obige Entscheidung beruht maßgeblich darauf, dass Gastronomieumsätze im für jedermann zugänglichen Gastronomiebereich eines Theaters aus der Sicht eines Durchschnittsverbrauchers einem eigenen, vom Theaterbesuch unabhängigen und eigenständigen Zweck dienen, zumal auch ein Theaterbesucher über den Bezug von Speisen, Getränken und Süßwaren unabhängig vom Erwerb des Theatertickets entscheidet (so die Hinweise in BFH v. 15.1.2009, BStBl. II 2010, 433). Diese Entscheidung ist mit Beschluss des XI. Senats des BFH vom 7.12.2009 (BFH v. 7.12.2009 – XI B 52/09, BFH/NV 2010, 482) bestätigt worden.

Diese Entscheidung des BFH hat m.E. für die Beurteilung der Verpflegung von Seminarteilnehmern keine Bedeutung. Denn die Verpflegung von Seminarteilnehmern ist eine Leistung, die eine wirtschaftlich gerechtfertigte Abrundung und Ergänzung der Seminarleistung darstellt. Mit ihr werden keine eigenständigen wirtschaftlichen Erfolge angestrebt. Die Verpflegung soll im Sinne der obigen Rechtsprechung (Tz. 5.a) lediglich bezwecken, die Hauptleistung unter möglichst optimalen Bedingungen in Anspruch nehmen zu können.

c) Umsatzsteuerliche Folgen der Behandlung als unselbständige Nebenleistung oder eigenständige Hauptleistung

Je nach Behandlung der Teilnehmerverpflegung ergeben sich im Einzelnen die nachstehenden Rechtsfolgen.

Leistungsort bei Nebenleistung: Als Nebenleistung teilt die Verpflegung der Seminarteilnehmer das Schicksal der Hauptleistung (Seminar). Sie ist keine eigenständig zu beurteilende Restaurationsleistung. Der Leistungsort ist daher ungeachtet der Person des Teilnehmers (Unternehmer/Nichtunternehmer) nach § 3a Abs. 3 Nr. 5 UStG zu bestimmen. Wegen der umsatzsteuerlichen Rechtsfolgen der Abgabe von Speisen und Getränken als Nebenleistung kann daher insoweit auf die obigen Ausführungen verwiesen werden.

Leistungsort bei Hauptleistung: Bei Annahme einer selbständigen (zweiten) Hauptleistung ist der Leistungsort ebenfalls mit dem Ort des Seminars identisch. Denn bei Restaurationsleistungen ist gem. § 3a Abs. 3 Nr. 3b UStG auf den Abgabeort der Speisen und Getränke abzustellen. Damit käme eine 19%ige deutsche Umsatzsteuer nur im Falle einer Seminare Durchführung in Deutschland in Betracht und zwar ungeachtet der Person des Teilnehmers.

6. Umsatzsteuerliche Beurteilung der Referenten

Vom Seminarveranstalter zu unterscheiden ist die Leistung des vortragenden Referenten. Seine Tätigkeit ist regelmäßig eine wissenschaftliche bzw. unterrichtende Leistung i.S.d. § 3a Abs. 3 Nr. 3a UStG. Sie besteht nicht darin, Dritten eine Eintrittsberechtigung zu einer wissenschaftlichen bzw. unterrichtenden Veranstaltung i.S.d. § 3a Abs. 3 Nr. 5 UStG zu verschaffen. Damit gilt mit Blick auf die Leistungsbeziehungen des Referenten zum Seminarveranstalter das Nachstehende.

Neue Rechtslage ab 1.1.2011: Die Leistung des Referenten wird ab 1.1.2011 nach § 3a Abs. 3 Nr. 3a UStG nur noch dann am Tätigkeitsort erbracht, wenn der Leistungsempfänger kein Unternehmer ist, zwar Unternehmer ist, die Leistung jedoch nicht für sein Unternehmen empfängt oder eine juristische Person ist, der keine Umsatzsteuer-Identifikationsnummer erteilt wurde.

Maßgeblichkeit des Empfängerorts: Bei Leistungen an einen Unternehmer für dessen Unternehmen gilt ab 1.1.2011 nunmehr die sog. B2B-Regelung des § 3a Abs. 2 UStG. Ort der Leistung ist danach an dem Ort, von dem aus der Leistungsempfänger (hier Veranstalter) sein Unternehmen betreibt.

Bedeutung für den Seminarveranstalter: Der Seminarveranstalter ist umsatzsteuerlicher Unternehmer und empfängt die Leistungen des jeweiligen Referenten für sein Unternehmen. Damit greift seit dem 1.1.2011 die Regelung des § 3a Abs. 2 UStG (B2B-Regelung). Der Ort der Leistung des Referenten ist damit ausnahmslos am Unternehmenssitz des Seminarveranstalters, also in Deutschland, wenn der Veranstalter von hier aus sein Unternehmen betreibt. Keine Rolle spielt, ob die Veranstaltung in Deutschland, in einem anderen EU-Staat oder im Drittland stattfindet. Der Referent erbringt seine Vortragsleistung

Mustergültige Lösungen von Praxisfällen

tung mithin selbst bei Seminaren in Australien umsatzsteuerlich gesehen in Deutschland.

a) Referent mit Unternehmenssitz in Deutschland

Hat der Referent den Sitz seines Unternehmens in Deutschland und fällt er damit unter das deutsche Umsatzsteuergesetz, rechnet er gegenüber einem deutschen Veranstalter seine Vortragsleistung mit 19%iger deutscher Umsatzsteuer ab, falls er nicht ausnahmsweise Kleinunternehmer i.S.d. § 19 UStG ist. Leistungsort ist gem. § 3a Abs. 2 UStG stets Deutschland, auch wenn die Tätigkeit in einem anderen EU-Staat oder im Drittland stattfindet.

Das Reverse-Charge-Verfahren des § 13b UStG findet auf den deutschen Veranstalter keine Anwendung, weil der Referent hier weder i.S.d. § 13b Abs. 1 UStG im übrigen Gemeinschaftsgebiet noch i.S.d. § 13b Abs. 2 Nr. 1 UStG im Ausland (Drittland) ansässig ist.

b) Referent mit Unternehmenssitz in einem anderen EU-Staat

Hat der Referent den Sitz seines Unternehmens in einem anderen EU-Staat (z.B. Österreich, Frankreich), ist der Leistungsort gem. § 3a Abs. 2 UStG ebenfalls in Deutschland (B2B-Regelung).

Reverse-Charge-Verfahren: Eine Rechnung an den deutschen Veranstalter mit 19%iger deutscher Umsatz-

steuer entfällt jedoch, weil die Umsatzsteuer hier vom Leistungsempfänger nach § 13b Abs. 1 UStG geschuldet wird. Das gilt auch dann, wenn der Referent im jeweiligen EU-Staat als sog. Kleinunternehmer behandelt wird. Der aus einem anderen EU-Staat stammende Referent benötigt für Zwecke eigener Umsatzsteuerneutralität seiner Leistung die USt-IdNr. des deutschen Veranstalters.

Der deutsche Leistungsempfänger hat die empfangene sonstige Leistung in der Zusammenfassenden Meldung anzugeben.

c) Referent mit Unternehmenssitz im Drittland

Hat der Referent den Sitz seines Unternehmens im Drittland (z.B. Schweiz), ist der Leistungsort wiederum nach § 3a Abs. 2 UStG zu bestimmen und damit in Deutschland, so dass die B2B-Regelung Anwendung findet. Dementsprechend erhält der deutsche Veranstalter vom Referenten eine *Nettorechnung* ohne Ausweis von deutscher oder einer anderen Umsatzsteuer, weil er die Umsatzsteuer für die empfangene sonstige Leistung gem. § 13b Abs. 2 Nr. 1 UStG schuldet.

Die USt-IdNr. des deutschen Veranstalters wird vom ausländischen Referenten nicht benötigt. Ebenso hat ein Ausweis der sonstigen Leistung in seiner Zusammenfassenden Meldung zu unterbleiben.

Zusammenfassung (Leistung an Seminarteilnehmer):

Teilnehmer aus	Seminarveranstaltung in Deutschland	Seminarveranstaltung im übrigen Gemeinschaftsgebiet (z.B. Österreich)	Seminarveranstaltung im Drittland (z.B. Schweiz)
Deutschland	Rechnung mit deutscher Umsatzsteuer. Keine Steuerschuldnerschaft des Teilnehmers (Tz. 3a).	Rechnung mit österreichischer Umsatzsteuer (falls Veranstalter kein Kleinunternehmer in Österreich). Ausnahme: Teilnehmer verwendet österreichische USt-ID-Nr. Dann Registrierung in Österreich (Tz. 3b).	Rechnung ohne deutsche Umsatzsteuer Keine Registrierung des Veranstalters. (Tz. 3c)
dem übrigen Gemeinschaftsgebiet (außer Staat des Seminars)	Rechnung mit deutscher Umsatzsteuer. Keine Steuerschuldnerschaft des Teilnehmers (Tz. 3a).	Rechnung mit österreichischer Umsatzsteuer (falls Veranstalter kein Kleinunternehmer in Österreich). Ausnahme: Teilnehmer verwendet österreichische USt-ID-Nr. Dann Registrierung in Österreich (Tz. 3b)	Rechnung ohne deutsche Umsatzsteuer Keine Registrierung des Veranstalters (Tz. 3c)
dem Drittland	Rechnung mit deutscher Umsatzsteuer. Keine Steuerschuldnerschaft des Teilnehmers (Tz. 3a).	Rechnung mit österreichischer Umsatzsteuer (falls Veranstalter kein Kleinunternehmer in Österreich). Ausnahme: Teilnehmer verwendet österreichische USt-ID-Nr. Dann Registrierung in Österreich (Tz. 3b).	Rechnung ohne deutsche Umsatzsteuer Keine Registrierung des Veranstalters (Tz. 3c). Teilnehmer aus Schweiz: Besteuerung beim Empfänger nach Art. 10, 45 Schweizer Mehrwertsteuergesetz (Tz. 3c)
dem übrigen Gemeinschaftsgebiet (Staat des Seminars)	s. unter Deutschland	Rechnung ohne Umsatzsteuer. USt-ID-Nr. des Teilnehmers ist zwingend zu verwenden und Rechnungshinweis auf Reverse-Charge-Verfahren. Privatperson: Behandlung wie Deutschland (Tz. 3b).	– entfällt –