

**DIE STEUERBERATER**

Ketelsen - Manewald - Böttcher

**KPMG**  
**Revisionskontor**  
**Aabenraa**

## Marktzugang Dänemark

### Referenten:

Gerd Andreas Ketelsen / Birte Jordt  
vereidigter Buchprüfer – Steuerberater  
DanRevision GmbH  
Flensburg-Handewitt

und

Gunnar Tessin  
Statsautoriseret revisor  
KPMG  
Aabenraa



**DIE STEUERBERATER**

Ketelsen - Manewald - Böttcher

**V o r t r a g**

**für die**

**IHK Flensburg**

**Geschäftsstelle Nordfriesland**

**am 02.06.2005**

**DanRevision GmbH**

**Buchprüfungsgesellschaft**

**Flensburg-Handewitt**

1. **§ 1 UStG Steuerbare Umsätze:**

Der Umsatzsteuer unterliegen die Lieferungen und sonstigen Leistungen, die ein Unternehmer im Inland gegen Entgelt im Rahmen seines Unternehmens ausführt.

2. **§ 2 UStG Unternehmer, Unternehmen:**

Unternehmer ist, wer eine gewerbliche oder berufliche Tätigkeit selbständig ausübt. Das Unternehmen umfasst die gesamte gewerbliche oder berufliche Tätigkeit des Unternehmers.

3. **§ 3 UStG Lieferung, sonstige Leistung:**

Lieferungen eines Unternehmers sind Leistungen, durch die er oder in seinem Auftrag ein Dritter den Abnehmer oder in dessen Auftrag einen Dritten befähigt, im eigenen Namen über einen Gegenstand zu verfügen (Verschaffung der Verfügungsmacht).

**§ 3 a UStG Ort der sonstigen Leistung**

(1) Eine sonstige Leistung wird vorbehaltlich der §§ 3b und 3f an dem Ort ausgeführt, von dem aus der Unternehmer sein Unternehmen betreibt. Wird die sonstige Leistung von einer Betriebsstätte ausgeführt, so gilt die Betriebsstätte als der Ort der sonstigen Leistung.

**§ 3 a Abs. 2 Nr. 1 UStG: Leistungsspezifische Leistungsorte § 3 a Abs. 2 – 5 UStG**

Sonstige Leistungen im Zusammenhang mit einem Grundstück

**Der Leistungsort ist dort, wo das Grundstück belegen ist = BELEGENHEITSORT.**

- a) **Diese sonstigen Leistungen müssen aber in einem engen wirtschaftlichen Zusammenhang mit dem Grundstück stehen.**

Deshalb müssen sich diese nach den tatsächlichen Verhältnissen überwiegend auf die

<b>Bebauung</b>	<b>oder</b>	<b>Verwertung</b>
<b>Nutzung</b>	<b>oder</b>	<b>Unterhaltung</b>

des Grundstücks beziehen.

Im Einzelnen (auszugsweise) fallen hierunter:

die im engen wirtschaftlichen Zusammenhang mit der Erschließung von Grundstücken, der Vorbereitung oder der Ausführung von Bauleistungen stehenden **sonstigen Leistungen** der

- ⇒ Architekten
- ⇒ Vermessungsingenieure
- ⇒ Bauträgergesellschaften
- ⇒ Sanierungsträger
- ⇒ Bauunternehmer.

die im engen wirtschaftlichen Zusammenhang mit dem Erwerb oder der **Veräußerung** eines Grundstücks anfallenden Leistungen der

- ⇒ Grundstücksmakler
- ⇒ Grundstückssachverständigen
- ⇒ Notare (für Beurkundungen)

Wenn das Grundstück in DK belegen ist, hat DK das Besteuerungsrecht mit 25 % MOMS der Leistung.

b) **Nicht in einem engen wirtschaftlichen Zusammenhang mit einem Grundstück stehende sonstige Leistungen (Abschnitt 34 Abs. 9 UStR):**

1. Auch wenn das Grundstück in DK belegen ist, gilt hier nach § 3 a Abs. 1 UStG das Unternehmersitzprinzip. Wenn der Sitz in D ist, hat D das Besteuerungsrecht mit 16 % USt der sonstigen Leistung. Aber siehe zu 2.

⇒ Die **Finanzierung und Finanzierungsberatung** im Zusammenhang mit dem Erwerb eines Grundstücks und dessen Bebauung

⇒ Die **Rechts- und Steuerberatung** in Grundstückssachen.

⇒ Der Verkauf von Anteilen und die Vermittlung von Anteilen an Grundstücksgesellschaften

2. Aber nach § 3 a Abs. 3 i. V. m. Abs. 4 Nr. 3a UStG wird der Sitzort des Leistungsempfänger-Unternehmens Ort der sonstigen Leistung. DK hat in diesem Fall das Besteuerungsrecht mit 25 %.



**Umsatzsteuer/MOMS im grenzüberschreitenden Rechtsgeschäft**  
 Bau-Unternehmer (Haupt- und Nebengewerk) = Einzelfirma, Gesellschaft,  
 Arbeitsgemeinschaft, Bauträger, Generalunternehmer, Subunternehmer

<b>Leistungsart:</b>	<b>Lieferungen</b>	<b>Werklieferungen</b>	<b>Sonstige Leistungen</b>	<b>Werkleistungen</b>
	Baumaterial	Hausbau	nur Lohneinsatz Reparaturarbeiten	Reparaturarbeiten mit nicht wesentlichem Materialeinsatz (unter 50 %)
<b>I. Leistungen in DK an Unternehmer mit USt-ID-Nr. (dänisch CVR-Nr.)</b>				
<u>Ort der Leistung:</u> 1. DK 2. D (Abholung durch Kunden) 3. D/DK (aus D Versendung durch Fremdunternehmer) 4. DK (Mitnahme zur Baustelle durch Unternehmen selbst/keine reine Lieferung) (regelmäßig Teil zu 1.)	0 % <sup>1)</sup>  0 % <sup>1)</sup> 25 %	25 %	25 %	25 %
<b>II. Leistungen in DK an Unternehmer ohne USt-ID-Nr. (dänisch CVR-Nr.) (Banken, Versicherungen, Ärzte)</b>				
<u>Ort der Leistung:</u> 1. DK 2. D (Abholung durch Kunden) 3. D/DK (aus D Versendung durch Fremdunternehmer (Auftrag vom Leistungsempfänger)) unter Lieferungsschwelle DKR 280.000,00/wenn darüber ... 4. DK (Mitnahme zur Baustelle durch Unternehmen selbst) (regelmäßig Teil zu 1.)	16 %  16 % /25 % 25 %	25 %	25 %	25 %
<b>III. Leistungen in DK an Privatkunden</b>				
<u>Ort der Leistung:</u> 1. DK 2. D (Abholung durch Kunden) 3. D/DK (aus D Versendung durch Fremdunternehmer) unter Lieferungsschwelle DKR 280.000,00/wenn darüber ... 4. DK (Mitnahme zur Baustelle durch Unternehmen selbst) (regelmäßig Teil zu 1.)	16 %  16 % / 25 % 25 %	25 %	25 %	25 %

<sup>1)</sup> § 1 a UStG: Innergemeinschaftlicher Erwerb

## Anmerkungen:

- o Wenn der dänische Kunde das gesamte Baumaterial in D bei einem dritten Unternehmen kauft und in DK dem Bauunternehmer zur Verfügung stellt, dann kann dieser Umstand zu steuerlichen „Ersparnissen“ in Höhe der USt-Differenz und somit zur Reduzierung der Baukosten führen. Voraussetzung ist jedoch, dass der Vertrag zwischen Kunden und Bauunternehmer nicht Gegenteiliges enthält. (Der Jurist ist gefragt.)
  
- o VoSt-Abzug in DK
  - 0,00 VoSt aus Geschenkaufwendungen § 4 (5) Nr. 1 UStG/
  - 0,00 VoSt aus Verpflegungsaufwendungen
  - 0,00 VoSt aus Fahrtkosten für Fahrzeuge des Personals
  - 0,00 VoSt aus Fahrtkosten für die Benutzung eines Unternehmerfahrzeuges

Nur unter bestimmten Voraussetzungen können VoSt-Beträge aus Übernachtungsaufwendungen geltend gemacht werden.
  
- o Einkommen- und Körperschaftsteuer
  - Ausführung oder Montage von Bauvorhaben mit einer Dauer von mehr als 12 Monaten begründet nach dem DBA eine Betriebsstätte in DK.
  
- o Lohnsteuer der Arbeitnehmer
  - Alles bleibt beim Alten, also Lohnsteuerpflicht in D, wenn
    - ⇒ Aufenthalt in Dänemark nicht länger als 183 Tage im Jahr oder
    - ⇒ das Gehalt für diese Tätigkeit nicht von einem dänischen Arbeitgeber bezahlt wird oder
    - ⇒ das Gehalt nicht von einer dänischen Betriebsstätte des deutschen Arbeitgebers getragen wird.
  
- o Sozialversicherung der Arbeitnehmer
  - Alles bleibt beim Alten, wenn
    - a) Entsendung an eine Betriebsstätte des deutschen Arbeitgebers. Der Arbeitnehmer hat seinen Wohnsitz in DK.
      - ⇒ zeitlich befristete Entsendung (max. 3 Jahre)
      - ⇒ alles muss dafür sprechen, dass der Arbeitnehmer nach dem Auslandseinsatz nach Deutschland zurückkehrt
      - ⇒ kann nachgewiesen werden durch E 101
      - ⇒ Bescheinigung, die aussagt, dass der Angestellte in D versichert ist
      - ⇒ zu holen bei Krankenkasse (Wohnort).
  
    - b) der Arbeitnehmer ist für seinen deutschen Arbeitgeber auf dessen Baustellen in DK tätig. Der Arbeitnehmer hat weiterhin seinen Wohnsitz in D.
      - ⇒ keine Entsendung
      - ⇒ kann nachgewiesen werden durch E 101
      - ⇒ Bescheinigung, die aussagt, dass Angestellter in D versichert ist
      - ⇒ zu holen bei Krankenkasse (Wohnort).
  
- o Wie hat eine AR auszusehen?
  - siehe Seiten 7, 8 und 9

## **Auf EU-Ebene geplante Änderungen**

### **Umkehrung der Steuerschuldnerschaft**

Es ist eine Ausweitung der Umkehrung der Steuerschuldnerschaft auf folgende Leistungen an Unternehmer vorgesehen:

1. Bau-, Reparatur-, Reinigungs-, Wartungs-, Umbau- und Abbrucharbeiten in Zusammenhang mit Grundstücken;
2. Überlassung von Personal im Zusammenhang mit Bauleistungen;
3. Lieferung von Grundstücken, die nach Ausübung der entsprechenden Option besteuert werden;
4. Lieferung von Grundstücken im Rahmen eines gerichtlichen Insolvenzverfahrens, wenn die Option für die Besteuerung gemäß Art. 13 Teil C ausgeübt wurde;
5. Lieferung von Gegenständen, die außerhalb eines gerichtlichen Insolvenzverfahrens als Sicherheit dienen;
6. Lieferung von Gegenständen im Anschluss an die Übertragung des Eigentumsvorbehalts auf einen Zessionar und die Ausübung des übertragenden Rechts durch den Zessionar;
7. Lieferungen von Abfallstoffen, Schrott und recyclingfähigem Material, einigen aus der Behandlung dieser Stoffe hervorgehenden Erzeugnissen und einigen damit zusammenhängenden Dienstleistungen.

Hinsichtlich der Anwendung dieser Regelung soll den Mitgliedsstaaten ein Ermessensspielraum eingeräumt werden. Im deutschen UStG ist bereits, mit Ausnahme der letzten beiden Fälle, eine Umkehr der Steuerschuldnerschaft vorgesehen.

Nr. 1 bis 5 sind bereits durch § 13 b Abs. 1 Nr. 1 UStG in das deutsche Umsatzsteuerrecht übernommen worden.

## **Marktzugang Dänemark**

IHK Flensburg Veranstaltung am 2. Juni 2005 in Husum.

Statsautoriseret revisor Gunnar Tessin, KPMG Dänemark.

Deutsche Unternehmen sind in Dänemark herzlich willkommen.  
Wir schätzen die Fachkompetenz unserer Nachbarn sehr und freuen uns über jeden, der bei uns tätig sein möchte.

Rechtliche Rahmenbedingungen

- **Verkauf von Deutschland aus.**

Annahme der Bestellung, Lieferung, Rechnungsausstellung u.s.w. geschieht in und aus Deutschland nach Dänemark. Kein Vertreter oder ähnliches in Dänemark. Keine (steuerliche) Betriebsstätte in Dänemark.

Problem: Die Sprache (besonders bei telefonischen Bestellungen).

Umsatzsteuer – Lieferung an USt-reg. Unternehmen oder juristische Personen des öffentlichen Rechts in Dänemark, 0 deutsche USt. Die dänischen Unternehmen berechnen die Erwerbssteuer (umgekehrte Steuerschuld).

Lieferung an Privatpersonen – falls diese die Ware in Deutschland selbst abholen, und das deutsche Unternehmen mit dem Transport weder direkt noch indirekt etwas zu tun hat, 16 % USt.

Falls "Fernverkauf" durch z. B. Katalog oder über Internet und der Versand direkt oder indirekt vom Verkäufer getätigt wird, von über 280.000 DKK im Jahr, in Dänemark USt-registrierungspflichtig.

Anmerkung: Eine umsatzsteuerliche Registrierung führt keine Einkommensteuer oder Körperschaftsteuerpflicht mit sich.

- **Verkauf durch einen unabhängigen Vertreter in Dänemark.**

Sofern dieser im Rahmen seiner ordentlichen Geschäftstätigkeit handelt, keine (steuerliche) Betriebsstätte in Dänemark.

Umsatzsteuer – gleiche Voraussetzungen, wie oben, da Vermittlung von Seiten des Vertreters in fremden Namen und für fremde Rechnung.

- **Lager / Showroom oder dergleichen in Dänemark**

Einrichtungen, die ausschliesslich zur Lagerung, Ausstellung oder Auslieferung von Gütern und Waren des Unternehmens benutzt werden, oder für den Einkauf von Gütern oder Waren sowie zur Infor-

mationsbeschaffung unterhalten werden, vorbereitender Art sind oder eine Hilfstätigkeit darstellen, gelten nicht als (steuerliche) Betriebsstätte.

Umsatzsteuer – gleiche Voraussetzungen, wie oben

- **(Steuerliche) Betriebsstätte in Dänemark dann, wenn Ort der Leitung eine Zweigniederlassung, eine Geschäftsstelle, eine Fabrikationsstätte oder eine Werkstatt in DK gegeben sind. Eine Bauausführung oder Montage mit einer Dauer, welche 12 Monate überschreitet, begründet ebenfalls eine Betriebsstätte.**

Die Betriebsstätte einer Kapitalgesellschaft (ApS, A/S) wird in Dänemark steuerpflichtig (30 %) sowie als Ausgangspunkt umsatzsteuerpflichtig (25 %). Satzungen und Jahresabschluss des Mutterunternehmens müssen übersetzt und beim zentralen Handelsregister eingereicht werden.

- **Gründung eines Tochterunternehmens.**

Anpartsselskab (ApS) (Stammkapital 125.000 DKK) oder Aktieselskab (A/S) (Stammkapital 500.000 DKK).

Steuer- und umsatzsteuerpflichtig.

Besondere Problemstellung: Transfer Pricing / Fremdvergleich.

### **Besonderheiten im Umsatzsteuerrecht**

*Schuhverkauf* – Falls ein eigentliches Geschäft in Dänemark gegründet wird, USt-Registrierung und Verkauf mit dänischer USt. Bei einem Showroom, wo man die Schuhe sehen und anprobieren kann, um diese dann in Deutschland zu kaufen, unmittelbar keine USt-Registrierung. Allerdings die Frage: Werden die Schuhe nicht reel in Dänemark verkauft und daher USt-Registrierung ab 1. DKK? Falls "Fernverkauf" aus D, maximal Verkauf in Höhe von 280.000 DKK. Wird dieser Betrag überschritten, USt-registrierungspflichtig in DK.

*Bauunternehmen* – Unternehmen, welche Arbeiten an einer Immobilie in Dänemark ausführen, **müssen** sich USt-registrieren lassen. Auch wenn der Käufer / Kunde ein USt-registriertes Unternehmen / eine juristische Person des öffentlichen Rechts ist. Kein Verlagerung der Besteuerung auf diese Leistungen, und es ist strafbar, sich nicht USt-registrieren zu lassen.

*Architekt* –Ist die Leistung an eine konkrete, in Dänemark belegene Immobilie geknüpft, dann USt-registrierungspflichtig. Ist die Leistung mehr genereller / beratender Art, dann deutsche USt mit 16 %. Wenn der Kunde eine Privatperson ist, und keine USt / Verlagerung der Besteuerung bei einem Unternehmen oder einer juristischen Person des öffentlichen Rechts.

*Dentallaboratorium* - Dentallaboratorien sind in Dänemark USt-befreit, zahlen dafür allerdings eine Lohnsummenabgabe (3,08 % der Lohnsumme + steuerlicher Gewinn / Verlust vor Zinsen, nach Abschreibungen) und können natürlich keine Vorsteuer geltend machen.

Falls Ware: Der deutsche Zahnarzt, welcher eine Protese in Dänemark kauft, muss sich in Deutschland für Wareneinkäufe in der EU registrieren lassen, wenn er die Erwerbsschwelle von EUR 12.500 überschreitet.

Sollte er die Ware selbst abholen, bei einem Jahresbetrag von unter EUR 12.500, keine dänische USt.

*Druckerei* – Bei Lieferung von Waren an dänische Unternehmen: Keine deutsche USt. Das dänische Unternehmen muss sich allerdings ab einem jährlichen Kauf von DKK 80.000 ( dänische Erwerbsschwelle ) aus allen EU – Ländern in Dänemark USt-registrieren lassen, und die Erwerbssteuer berechnen. (Falls z.B. Bank oder Sommerhausvermietung, ein Problem, da kein Vorsteuerabzug).

1. **§ 1 UStG Steuerbare Umsätze:**

Der Umsatzsteuer unterliegen die Lieferungen und sonstigen Leistungen, die ein Unternehmer im Inland gegen Entgelt im Rahmen seines Unternehmens ausführt.

2. **§ 2 UStG Unternehmer, Unternehmen:**

Unternehmer ist, wer eine gewerbliche oder berufliche Tätigkeit selbständig ausübt. Das Unternehmen umfasst die gesamte gewerbliche oder berufliche Tätigkeit des Unternehmers.

3. **§ 3 UStG Lieferung, sonstige Leistung:**

Lieferungen eines Unternehmers sind Leistungen, durch die er oder in seinem Auftrag ein Dritter den Abnehmer oder in dessen Auftrag einen Dritten befähigt, im eigenen Namen über einen Gegenstand zu verfügen (Verschaffung der Verfügungsmacht).

**§ 3 a UStG Ort der sonstigen Leistung**

(1) Eine sonstige Leistung wird vorbehaltlich der §§ 3b und 3f 1) an dem Ort ausgeführt, von dem aus der Unternehmer sein Unternehmen betreibt. Wird die sonstige Leistung von einer Betriebsstätte ausgeführt, so gilt die Betriebsstätte als der Ort der sonstigen Leistung.

(3) Ist der Empfänger einer der in Absatz 4 bezeichneten sonstigen Leistungen ein Unternehmer, so wird die sonstige Leistung abweichend von Absatz 1 dort ausgeführt, wo der Empfänger sein Unternehmen betreibt. Wird die sonstige Leistung an die Betriebsstätte eines Unternehmers ausgeführt, so ist stattdessen der Ort der Betriebsstätte maßgebend. Ist der Empfänger einer der in Absatz 4 bezeichneten sonstigen Leistungen kein Unternehmer und hat er seinen Wohnsitz oder Sitz im Drittlandsgebiet, wird die sonstige Leistung an seinem Wohnsitz oder Sitz ausgeführt. **Absatz 2 bleibt unberührt.**

(4) sonstige Leistungen im Sinne des Absatzes 3 sind:

1. die Einräumung, Übertragung und Wahrnehmung von Patenten, Urheberrechten, Markenrechten und ähnlichen Rechten;
2. die sonstigen Leistungen, die der Werbung oder der Öffentlichkeitsarbeit dienen, einschließlich der Leistungen der Werbemittler und der Werbeagenturen.

Ein Unternehmer druckt für einen anderen Unternehmer Bücher. Gemäß § 3a ist das eine sonstige Leistung gemäß Absatz 1. Ort der sonstigen Leistung ist dort, wo der Unternehmer sein Unternehmen betreibt.

Ein Unternehmer druckt Werbeproschüren oder Kataloge. Der Ort der sonstigen Leistung verschiebt sich nach § 3a Abs. 3 in Verbindung mit Abs. 4 an den Ort, wo der Empfänger sein Unternehmen betreibt.

1. **§ 1 UStG Steuerbare Umsätze:**

Der Umsatzsteuer unterliegen die Lieferungen und sonstigen Leistungen, die ein Unternehmer im Inland gegen Entgelt im Rahmen seines Unternehmens ausführt.

2. **§ 2 UStG Unternehmer, Unternehmen:**

Unternehmer ist, wer eine gewerbliche oder berufliche Tätigkeit selbständig ausübt. Das Unternehmen umfasst die gesamte gewerbliche oder berufliche Tätigkeit des Unternehmers.

3. **§ 3 UStG Lieferung, sonstige Leistung:**

Lieferungen eines Unternehmers sind Leistungen, durch die er oder in seinem Auftrag ein Dritter den Abnehmer oder in dessen Auftrag einen Dritten befähigt, im eigenen Namen über einen Gegenstand zu verfügen (Verschaffung der Verfügungsmacht).

**§ 3 c UStG Ort der Lieferung in besonderen Fällen**

(1) Wird bei der Lieferung der Gegenstand durch den Lieferer oder einen von ihm beauftragten Dritten aus dem Gebiet eines Mitgliedsstaates in das Gebiet eines anderen Mitgliedsstaates oder aus dem übrigen Gemeinschaftsgebiet in die in **§ 1 Abs. 3** bezeichneten Gebiete befördert oder versendet, so gilt die Lieferung nach Maßgabe der Absätze 2 und 5 dort als ausgeführt, wo die Beförderung oder Versendung endet. Das gilt auch, wenn der Lieferer den Gegenstand in das Gemeinschaftsgebiet eingeführt.

(2) Absatz 1 ist anzuwenden, wenn der Abnehmer

(2.1) ein Unternehmer ist, der nur steuerfreie Umsätze ausführt, die zum Ausschluss vom Vorsteuerabzug führen.

4. **§ 4 UStG Steuerbefreiung bei Lieferung und sonstigen Leistungen**

Abs. 14 Satz 1

Die Umsätze als Arzt oder Zahnarzt

Der Satz 1 gilt nicht für die Lieferung und Wiederherstellung von Zahnprothesen.

Dental Labore sind mit ihren Leistungen in Deutschland steuerpflichtig mit 16 % USt.

In Dänemark sind Dental Labore steuerfrei.

Wenn ein Dental Labor mit Betriebsstätte in Dänemark die in § 3 c UStG (Ort der Lieferung in besonderen Fällen) genannte deutsche Lieferschwelle von € 100.000,00 überschreitet, muss das Labor ab dem Zeitpunkt in Deutschland die Lieferungen mit 16 % Umsatzsteuer belegen. Das heißt, dass sich das Labor in Deutschland umsatzsteuerlich registrieren lassen muss.

**A c h t u n g !**

Überschreitet der Zahnarzt die in § 1a (Inneregemeinschaftlicher Erwerb) genannten Erwerbsschwelle von € 12.500,00 im Jahr, so muss der Zahnarzt nach Überschreitung den Erwerb in Deutschland der Umsatzsteuer mit 16 % unterwerfen.