

Joachim Hasenmüller, Cornelius Häusler und Aksel Stenhamar, alle Oslo

# Umsatzsteuer in Norwegen

Ein Praxisleitfaden für deutsche Unternehmen

Viele deutsche Unternehmen betreiben in Norwegen periodisch oder beständig Geschäfte, sei es z. B. im Rahmen von Bau- und Montagetätigkeiten, Beratungsleistungen oder dem Betrieb eines Vertriebscenters. Das Thema „norwegische Umsatzsteuer“ rückt in diesen Fällen schnell in den Blickpunkt. Wesentliche, jüngst vorgenommene Änderungen im norwegischen Umsatzsteuerrecht – wie der Wegfall der Repräsentationspflicht und Neuerungen bei der Einfuhr von Waren – machen das Thema noch aktueller. Der folgende Beitrag gibt einen praktischen Überblick mit Fallbeispielen.

## I. Einführung

Norwegen und die EU sind durch das EWR-Abkommen eng miteinander verknüpft. Mit dem EWR-Abkommen gelten auch auf Norwegen bezogen die vier Freiheiten des Waren-, Personen-, Dienstleistungs- und Kapitalverkehrs – jedoch mit Sonderregelungen für Agrarwaren. In diesem Sinne werden beim Warenaustausch über die Grenzen weitestgehend keine Zölle erhoben. Auf dem Gebiet der Umsatzsteuer geht Norwegen bislang eigene Wege und gilt aus deutscher Sicht als umsatzsteuerliches Drittland. Mit diesem Hintergrund muss jeder grenzüberschreitende umsatzsteuerliche Sachverhalt sowohl aus EU-Umsatzsteuerrechtseite als auch aus Sicht des norwegischen Umsatzsteuerrechts untersucht werden. Die Ergebnisse können – müssen aber nicht – zusammenpassen: Sowohl eine Nullbesteuerung als auch eine Doppelbesteuerung ist möglich. Das EWR-Abkommen verpflichtet Norwegen nicht zur Umsetzung der EU-Umsatzsteuerrichtlinien – hat aber dennoch Auswirkung auf das norwegische Umsatzsteuerrecht. Das norwegische Umsatzsteuerrecht muss so gestaltet sein, dass die vier Freiheiten nicht behindert werden. Die Überwachungsbehörde EFTA kontrolliert mit ihrem Organ ESA (EFTA Surveillance Authority) die Einhaltung der Rechtsnormen des EWR.

Als Folge des Eingreifens durch die ESA traten zum 1. 4. 2017 wesentlich geänderte Regeln betreffend die Umsatzsteuerrepräsentation in Kraft. Mit dem Ziel der Absicherung möglicher Umsatzsteueransprüche mussten bislang alle ausländischen Unternehmen, die keine feste Geschäftseinrichtung in Norwegen unterhalten, einen Fiskalvertreter bestellen. Aus Sicht der ESA hat dieses Regelwerk gegen das Gebot des freien Waren- und Dienstleistungsverkehrs verstoßen. Zum 1. 4. 2017 fällt die Regelung der Umsatzsteuerrepräsentation weg – jedenfalls für Unternehmen, die in Länder beheimatet sind, mit welchen Norwegen gegenseitige Amtshilfe bei der Eintreibung von Umsatzsteueransprüchen vereinbart hat. Zu diesen Ländern gehören neben Deutschland auch Belgien, Dänemark, Finnland, Frankreich, Island, Italien, Malta, die Niederlande, Polen, Portugal, Slowenien, Spanien, Großbritannien, Schweden und Tschechien. Unternehmen, die aus Ländern kommen, mit denen Norwegen kein Abkommen zur Eintreibung von Umsatzsteuer getroffen hat, müssen – falls keine feste Ge-

schäftseinrichtung in Norwegen unterhalten wird – weiterhin einen Fiskalvertreter bestellen.

Mit dem Wegfall der Fiskalvertretungsregelung bzw. Repräsentationspflicht steigt die Eigenverantwortlichkeit der Unternehmen. Gleichzeitig stellt die norwegische Finanzverwaltung stetig höhere Anforderungen an die Richtigkeit der praktischen und formellen Lösungen und Rechnungen. Mit diesem Beitrag werden die wichtigsten Begriffe aus dem norwegischen Umsatzsteuerrecht bestimmt und erläutert. Daraufhin werden anhand von Praxisfällen die Problemstellungen und deren Lösung aufgezeigt.

## II. Begriffsbestimmungen

### 1. Lieferungen und sonstige Leistungen

Lieferungen und sonstige Leistungen sind in Norwegen steuerbar, wenn diese in Norwegen gegen Entgelt ausgeführt werden.<sup>1</sup> Lieferungen erfolgen in Norwegen, wenn der Übergang des Eigentums in Norwegen stattfindet. Bei einer Lieferung aus dem Ausland findet der Übergang des Eigentums bei der Incoterms Vereinbarung EXW, d.h. *Ex Works*, ab Werk, beim ausländischen Lieferanten statt, so dass der Umsatz regelmäßig nicht in Norwegen steuerbar ist; bei der Incoterms Vereinbarung DDP, d.h. *Delivered Duty Paid*, erfolgt der Übergang des Eigentums regelmäßig in Norwegen, so dass dieser Umsatz in Norwegen umsatzsteuerbar ist.

Eine Besonderheit gilt beim Internethandel: Hier kommt es wesentlich darauf an, welchen Eindruck die Internetseite macht. Demnach soll bei einer „no“-Adresse regelmäßig – jedoch ist jeder Einzelfall gesondert zu klären – davon ausgegangen werden, dass der Verkauf in Norwegen umsatzsteuerbar ist.<sup>2</sup> Ort der sonstigen Leistung ist grundsätzlich der Ort, an welchem die Leistung ausgeführt wird. In diesem Sinne führen z. B. Vermietungen von Maschinen, die in Norwegen genutzt werden, grundsätzlich zu einem umsatzsteuerpflichtigen Umsatz in Norwegen.

### 2. Steuersätze

Der allgemeine Steuersatz beträgt 25%. Es gibt zwei geminderte Steuersätze: 15% für u.a. Nahrungsmittel und 10% für u.a. Personentransport, Kinovorstellungen und Übernachtungsleistungen.

### 3. Ausnahmen und Befreiungen

Der steuerbare Umsatz kann von der Umsatzsteuer ausgenommen<sup>3</sup> oder befreit<sup>4</sup> sein. Falls die Ausgangsumsätze als ausgenommen vom norwegischen Umsatzsteuergesetz gel-

1 § 3-1 Abs. 1 Merverdiavgiftsloven (Umsatzsteuergesetz), abgekürzt „mval“. Das norwegische Umsatzsteuergesetz ist online zugänglich auf Norwegisch unter: <https://lovdata.no/>. Eine englische Übersetzung (Act relating to Value Added Tax) findet sich auf den Internetseiten der norwegischen Finanzbehörden (unter: <http://www.skatteetaten.no>).

2 BFU Nr. 54/2006 und BFU Nr. 54/2007.

3 §§ 3-2 bis 3-20 mval.

4 Kapitel 6 mval: Fritak for merverdiavgift.

ten, können für hierfür getätigte Anschaffungen keine Vorsteuern abgezogen werden. Wichtiges Beispiel für solche Umsätze sind der Verkauf von bebauten oder unbebauten Immobilien sowie deren Vermietung. Bei Vermietung an Unternehmen gibt es eine – als komplex geltende – Optionsregelung. Weiterhin gelten als von der Umsatzsteuer ausgenommen bestimmte Umsätze aus dem Gesundheits-, Sozial-, Kultur-, Aus- und Fortbildungsbereich sowie aus Finanzdienstleistungen. Im Gegensatz zu den ausgenommenen Umsätzen regeln sich steuerbefreite Umsätze innerhalb des Umsatzsteuergesetzes. Bei diesen Umsätzen besteht grundsätzlich ein Anrecht zum Vorsteuerabzug für hierfür getätigte Anschaffungen. Beispiele für steuerbefreite Umsätze sind die Ausfuhr von Waren und die Erbringung von Dienstleistungen ins Ausland.

#### 4. Reverse Charge-Verfahren

Führt ein im Ausland ansässiges Unternehmen sonstige Leistungen in Norwegen aus oder werden sonstige Leistungen im Ausland für einen norwegischen Kunden erbracht, ist die Anwendung einer Umkehr der Steuerschuldnerschaft auf Seiten des Leistungsempfängers zu prüfen. Hier handelt es sich um eine spezielle norwegische Regelung; die Regelung nach EU-Umsatzsteuerrecht ist gesondert zu prüfen. Im norwegischen Recht kommt eine Umkehr der Steuerschuldnerschaft zur Anwendung, wenn folgende Kriterien kumulativ erfüllt werden:<sup>5</sup>

- wenn der Empfänger ein privates Unternehmen oder ein Unternehmen der öffentlichen Hand ist und
- der Empfänger in Norwegen beheimatet ist und
- der Umsatz in Norwegen umsatzsteuerpflichtig ist und
- es sich um eine fernlieferbare Leistung handelt.

Die Voraussetzung „in Norwegen beheimatet“ wirft Fragen auf. Im Gegensatz zum EU-Umsatzsteuerrecht wird der Begriff weit gefasst. In einer Meldung<sup>6</sup> aus dem Jahr 2010 hat die norwegische Finanzbehörde sich in Bezug auf ausländische Unternehmen, die keine norwegische Geschäftsadresse haben und demzufolge in Norwegen einen Fiskalvertreter bestellt haben, wie folgt positioniert: Diese Unternehmen haben einen solchen Grad an Etablierung in Norwegen erreicht, um als „beheimatet“ zu gelten im Sinne der Reverse Charge Regelung. In der Folge kann ein solches Unternehmen in Norwegen im Rahmen der Reverse Charge-Regelung sowohl Empfänger – welcher die Umkehr der Steuerschuldnerschaft ausführt – der Leistung sein als auch steuerfrei Leistungen ins Ausland liefern (vgl. oben 3.). Diese Rechtsmeinung wird auch im Umsatzsteuerhandbuch 2016<sup>7</sup> vertreten. Die weitere Rechtsentwicklung sollte jedoch fortlaufend geprüft werden, da es durchaus Tendenzen gibt, den Begriff „beheimatet“ dem entsprechenden Begriff im EU-Umsatzsteuerrecht anzugleichen.<sup>8</sup> Eine Voraussetzung für die Reverse Charge-Regelung ist grundsätzlich, dass der Empfänger in Norwegen beheimatet ist. Eine Ausnahme hiervon gilt, wenn der Empfänger der Rechnung im Ausland ansässig ist, aber die Leistung in Norwegen genutzt wird und eine Umsatzbesteuerung im Ausland nicht nachgewiesen werden kann. Auch in diesen Fällen soll die Reverse Charge-Regelung greifen.<sup>9</sup>

Der Begriff „fernlieferbare Leistung“ befindet sich in ständiger Weiterentwicklung. Entsprechend § 1-3 (1) Buchst. i mval ist eine Leistung nach ihrer Art dann fernlieferbar, wenn der Ort der Leistung oder Lieferung nicht einem be-

stimmten Ort zuzuordnen ist. Wichtig ist die Klarstellung, dass die Leistung nicht im Einzelfall tatsächlich ferngeliefert werden muss; vielmehr genügt es, wenn es sich um eine Leistung handelt, die von ihrer Art her fernlieferbar ist. Die praktische Anwendung ist von Einzelfallentscheidungen geprägt, so z. B.:

- Installation, Test und update von Software.<sup>10</sup> Auch wenn aus Sicherheitsgründen die Leistungen vor Ort beim norwegischen Kunden ausgeführt werden, kommt die Reverse Charge-Regelung zur Anwendung. Entscheidend ist, dass die Leistungen theoretisch auch vom Ausland aus hätten ausgeführt werden können.
- Unternehmensberatungsleistungen gelten als fernlieferbar.<sup>11</sup>
- Wirtschaftsprüfungs- und Steuerberatungsleistungen gelten als fernlieferbar.<sup>12</sup>
- Rechtsanwaltsleistungen gelten als fernlieferbar, jedenfalls solange nicht Leistungen vor Ort am Gericht abgerechnet werden.<sup>13</sup>
- Vermittlungsleistungen von Waren und Arbeitskraft gelten als fernlieferbar, dagegen nicht Vermittlungsleistungen bezüglich Immobilien.<sup>14</sup>
- Leistungen im Bereich Werbung und Reklame gelten als fernlieferbar.<sup>15</sup>
- Der Verleih von Arbeitskräften gilt als fernlieferbare Leistung.<sup>16</sup> Dies gilt auch, wenn die Arbeitskräfte die Arbeit in Norwegen ausführen; wesentlich ist, dass der Verleiher im Ausland ansässig ist und in Norwegen keine feste Geschäftseinrichtung unterhält.<sup>17</sup>

Als nicht fernlieferbar beurteilt die norwegische Finanzbehörde dagegen z. B. sonstige Leistungen im Zusammenhang mit einem Messestand<sup>18</sup> oder mit Kongressen. Falls im Einzelfall nicht eindeutig geklärt werden kann, ob eine fernlieferbare Leistung vorliegt oder nicht, kann der Fall zur Klärung den norwegischen Finanzbehörden vorgelegt werden. Weitere Reverse Charge-Regelung für Inlandsfälle gibt es für den Handel mit Gold und Klimazertifikaten.

#### 5. Vorsteuerabzug

Das Recht auf Vorsteuerabzug gemäß § 8-1 mval haben Unternehmen, die im norwegischen Umsatzsteuerregister eingetragen sind. Voraussetzung für den Vorsteuerabzug ist, dass der Unternehmer im Besitz einer ordentlichen Rechnung (vgl. unten unter 8.) bzw. Einfuhrunterlagen (vgl. sogleich unter 6.) ist. Zudem muss die eingekaufte bzw. eingeführte Lieferung oder sonstige Leistung für Ausgangsumsätze verwendet werden, die entweder umsatzsteuerpflichtig oder umsatzsteuerfrei sind (vgl. oben 3.). Als abzugsfähige

5 § 3-30 (2) mval.

6 SKD 8/10 v. 7. 9. 2010, Punkt 4.2.

7 Im norwegischen Merverdiavgiftshåndboken (Umsatzsteuerhandbuch): Merverdiavgiftsloven kapittel 3. Merverdiavgiftspliktig omsetning, uttak og innførsel.

8 SKD-melding nr. 7/11: Det MVA rettslige hjemsted.

9 § 3-30 (3) mval.

10 BFU 88/02 und Finansdepartementet brev v. 28. 10. 2005.

11 KMVA 8132 v. 23. 6. 2014.

12 Skattedirektoratet brev v. 14. 9. 2007 und 10. 1. 2002.

13 Skattedirektoratet brev v. 29. 5. 2002.

14 Finansdepartementet brev v. 25. 7. 2001 und 23. 11. 2001.

15 Skattedirektoratet brev v. 5. 7. 2002.

16 SKD 8/10 v. 7. 9. 2010, Punkt 4.1; Høyesterett, Urteil v. 10. 10. 2007 in der Rs. Norsk Helikopter AS.

17 Bei der Besteuerung (Lohnsteuer) der Arbeitnehmer ist zu beachten, dass im Fall des Verleihs von Arbeitnehmern nach Norwegen die 183-Tage-Regelung nicht greift.

18 Skattekontor v. 2. 7. 2010.

Vorsteuerbeträge kann der Unternehmer grundsätzlich abziehen:

- die gesetzlich geschuldete Steuer für Lieferungen und sonstige Leistungen, die von einem anderen Unternehmer für sein Unternehmen ausgeführt worden sind,
- Vorsteuern aus der Anwendung der Reverse Charge-Regelung für den Bezug von sonstigen Leistungen,
- Vorsteuern aus der Einfuhr von Waren.

Es gibt Abzugsbeschränkungen u. a. beim Kauf und Unterhalt eines PKW und bei Verpflegung.

## 6. Einfuhrumsatzsteuer

Zum 1. 1. 2017 wurde das System der Einfuhrumsatzsteuer grundlegend verändert. Seit Anfang des Jahres 2017 wird die Einfuhrumsatzsteuer bei Unternehmen, die im norwegischen Umsatzsteuerregister eingetragen sind, nicht mehr sofort an der Grenze erhoben, sondern im Rahmen der laufenden Umsatzsteuermeldung. Bei der Einfuhr von Waren soll hierbei weiterhin eine Zolldeklaration ausgefüllt werden; jedoch fehlt hier die Position „Norwegische Einfuhrumsatzsteuer“. Eine wichtige Position in der Zolldeklaration ist der Zollwert.<sup>19</sup> Für die Ermittlung des Zollwertes gilt Folgendes:

*Preise der Ware*

- + evtl. Versicherung
- + Kosten für Verpackung u. Ä.
- + Frachtkosten
- + evtl. Gebühren u. Ä.
- + evtl. Provisionen für Erwerb der Ware

= **Zollwert**

Vom Zollwert ausgehend soll das Unternehmen selbstständig die Grundlage für die Berechnung der Einfuhrumsatzsteuer berechnen:

*Zollwert*

- + evtl. Zoll (Rubrik 47 in der Zolldeklaration)
- + evtl. andere Abgaben

= **Grundlage für die Berechnung der Einfuhrumsatzsteuer**

Zudem muss der richtige Umsatzsteuersatz – also 25%, 15% oder 0% – angesetzt werden. Der Umsatzsteuersatz richtet sich nach Art der Ware und für welche Zwecke die Einfuhr erfolgt. Das Unternehmen deklariert sodann die Einfuhrumsatzsteuer in seiner laufenden Umsatzsteuermeldung; im Gegenzug kann, falls alle Voraussetzungen vorliegen, die Einfuhrumsatzsteuer als Vorsteuern abgezogen werden. Ein Recht auf Vorsteuerabzug der Einfuhrumsatzsteuer hat grundsätzlich der Empfänger laut Zolldeklaration. Dies geht aus § 11-1 mval hervor, wonach bei der Einfuhr von Waren derjenige die Einfuhrumsatzsteuer bezahlen soll, der Zollschuldner nach dem Zollrecht ist. Nach § 2-2 Tolloven ist grundsätzlich der deklarierte Empfänger der Zollschuldner. Folglich ist es für die Frage nach dem Abzugsrecht nicht entscheidend, wer zum Zeitpunkt der Einfuhr der zivilrechtliche Eigentümer der Ware ist. In der Praxis ist es trotzdem vorteilhaft, wenn der Einführer – also der Empfänger laut Zolldeklaration – zum Zeitpunkt der Einfuhr der zivilrechtliche Eigentümer der Ware ist.

## 7. Unternehmens- und Umsatzsteuerregister

Die Registrierung im norwegischen Umsatzsteuerregister erfolgt in zwei Stufen. Im ersten Schritt wird das Unternehmen im norwegischen Unternehmensregister „Brønnøysundregistrene“ eingetragen. Im zweiten Schritt erfolgt beim Fi-

nanzamt „Skatteetaten“ der Eintrag in das Umsatzsteuerregister. Erst danach darf die norwegische Umsatzsteuer in Ausgangsrechnungen ausgewiesen werden. Das Unternehmen wird in das Umsatzsteuerregister eingetragen, sobald eine Umsatzgrenze in Höhe von 50 000 NOK innerhalb eines Zwölfmonatszeitraums überschritten worden ist. In der Praxis bedeutet das, dass die ersten Rechnungen – mit fehlendem Eintrag – ohne norwegische Umsatzsteuer ausgestellt werden, sondern stattdessen mit dem Hinweis, dass die Umsatzsteuer nachberechnet wird, sobald der Eintrag erfolgt ist. Der Eintrag in das Umsatzsteuerregister wird auch im norwegischen Unternehmensregister „Brønnøysundregister“ veröffentlicht. Das „Brønnøysundregister“ ist von zentraler Bedeutung sowohl bei der Erstellung der Ausgangsrechnungen als auch bei der Prüfung der eingehenden Rechnungen. Die Auskünfte des Registeramtes sind online zugänglich (unter: <https://www.brreg.no/>). In der auf S. 424 folgenden Tabelle werden die Positionen eines Registerauszugs erläutert:

## 8. Rechnungen

Die norwegische Finanzverwaltung legt besonderes Augenmerk auf die formelle Ausgestaltung der Rechnungen. In diesem Sinne können auch bereits vermeintlich kleine Fehler zur Versagung des Vorsteuerabzugs und zur Festsetzung von hohen Zuschlägen führen. Es ist daher anzuraten, dass sowohl die eigenen Ausgangsrechnungen mit größter Sorgfalt erstellt als auch die Eingangsrechnungen kritisch geprüft werden. Norwegische Umsatzsteuer darf nur ausgewiesen werden, wenn das Unternehmen zum aktuellen Zeitpunkt im norwegischen Umsatzsteuerregister registriert ist. Neben den norwegischen Rechnungsvorgaben müssen regelmäßig auch Angaben entsprechend dem EU-Umsatzsteuerrecht gemacht werden. Zwecks eindeutiger Zuordnung ist weiterhin anzuraten, dass bei Angabe von Hinweisen klargestellt wird, welches Recht gemeint ist – z. B. durch Angabe „Concerning EU VAT LAW:“ oder „Concerning NO VAT LAW:“. Folgende Rechnungsangaben – ohne Erläuterungsbedarf – sind zu beachten:

- Ausstellungsdatum der Rechnung,
- Zeitpunkt der Lieferung bzw. Leistung,
- Ort der Lieferung bzw. Leistung,
- nach Steuersätzen und -befreiungen aufgeschlüsseltes Entgelt,
- Entgelt und hierauf entfallender Steuerbetrag sowie Hinweis auf Steuerbefreiung,
- Angabe des Zahlungsziels.

Zudem müssen noch folgende Rechnungsangaben beachtet werden:

- Steuernummer, Name und Anschrift, Foretaksregister, Hauptsitz,
- Rechnungsnummer,
- ggf. ausgewiesene Umsatzsteuer,
- ggf. Hinweis auf Steuerschuld des Leistungsempfängers,
- ggf. Angabe eines Umsatzsteuerrepräsentanten,
- Sprache,
- Menge und handelsübliche Bezeichnung der gelieferten Gegenstände oder die Art und der Umfang der sonstigen Leistung.

Diese Punkte werden im Folgenden näher erläutert:

<sup>19</sup> In der norwegischen Zolldeklaration: Tollverdi, Rubrik 46. „Toll“ ist das norwegische Wort für Zoll. Im Internet (unter: <http://www.toll.no>) gibt die norwegische Zollbehörde Auskünfte.

<u>Nøkkelopplysninger fra Enhetsregisteret</u>	<b>Schlüsselauskünfte vom Einheitsregister</b>
<b>Organisasjonsnummer:</b>	<b>999 999 999</b> Die Org. Nr. ist eine Identifikationsnummer für alle Zwecke
<b>Navn/foretaksnavn:</b>	<b>Muster Montage GmbH</b> Hier kann ein abweichender Firmenname angegeben werden – jedoch für die meisten Fälle nicht anzuraten. Besser ist es meist, wenn exakt der gleiche Firmenname genutzt wird.
<b>Organisasjonsform:</b>	<b>Norskregistrert utenlandsk foretak</b> Organisationsform: ein in Norwegen registriertes ausländisches Unternehmen
<b>Forretningsadresse:</b>	<b>Musterstr. 1, 99999 Musterstadt/Germany</b> Falls das Unternehmen eine norwegische Geschäftsadresse hat, wird hier diese angegeben – andernfalls die deutsche Adresse. Achtung: eine norwegische Adresse führt regelmäßig zur Annahme einer Betriebsstätte.
<b>Postadresse:</b>	<b>Hier kann evtl. eine Postadresse angegeben werden.</b>
<b>Registrert i Enhetsregisteret:</b>	<b>1. 5. 2017</b> Datum der Registrierung im Unternehmensregister.
<b>Norsk repr. for utenl. enhet:</b>	<b>Hier wird ein möglicher Ust Repräsentant angegeben</b> – weggefallen für deutsche Unternehmen ab 1. 4. 2017
<b>Kontaktperson:</b>	<b>Max Mustermann</b> Falls kein Geschäftsführer für norwegische Seite bestimmt ist, muss eine Kontaktperson angegeben werden – diese muss eine norwegische sog. D-Nr. (eine Id. Nr.) oder Personenummer haben.
<b>Virksomhet/art/bransje:</b>	<b>Montering</b> Geschäftsgegenstand
<b>Næringskode(r):</b>	<b>33.200 Installasjon av industrimaskiner og -utstyr</b> Aufgrund des Geschäftsgegenstandes wird ein Schlüssel zugeschrieben.
<b>Særlige opplysninger:</b>	<b>Besondere Auskünfte</b> <b>Registrert i Foretaksregisteret</b> Registrierung im formelleren Unternehmensregister <b>Registrert i Merverdiavgiftsregisteret</b> Registrierung im Umsatzsteuerregister <b>Registrert i NAV Aa-registeret</b> Registrierung im NAV Arbeitgeberregister
<b>Regnskapsfører:</b>	<b>Angabe des bestellten norwegischen Steuerberaters</b>
<b>Opplysninger om foretaket i hjemlandet:</b>	Muster Montage GmbH
<b>Registreringsnummer i hjemlandet:</b>	<b>999999999</b>

a) *Steuernummer, Name und Anschrift, Foretaksregister, Hauptsitz*

Der Aussteller der Rechnung muss die gängigen Angaben betreffend Firmenname und Anschrift machen. Die Steuernummer entspricht der Organisationsnummer. Falls der Aussteller der Rechnung im norwegischen Umsatzsteuerregister eingetragen ist, muss dies mit dem Kürzel „MVA“ hinter der Org. Nr. kenntlich gemacht werden; falls diese Angabe fehlt, ist der Abzug der Vorsteuer für den Empfänger der Rechnung nicht möglich.

*Beispiel:* Die Firma Muster Montage GmbH (vgl. Registerauszug, Pkt. 7) ist Aussteller einer norwegischen Ausgangsrechnung. Es wird angenommen, dass die Firma bereits im norwegischen Umsatzsteuerregister, aber noch nicht im Foretaksregister eingetragen ist. Demzufolge müsste der Aussteller folgende Angaben zu Steuernummer, Name und Anschrift geben:

Muster Montag GmbH (NUF)  
Musterstr. 1  
99999 Musterstadt/Germany  
Registration in Norway:  
Org. Nr.: NO 999 999 999 MVA

Falls der Aussteller der Rechnung im „Foretaksregister“ eingetragen ist, muss der Eintrag kenntlich gemacht werden. Im „Foretaksregister“ müssen sich auch ausländische Unternehmen eintragen, wenn diese Geschäfte mit einer gewissen Beständigkeit in Norwegen ausüben. Beim „Foretaksregister“ handelt es sich um ein formelleres Register als das „Enhetsregister“. Hat der Aussteller der Rechnung in Norwegen eine norwegische Geschäftsadresse, muss auch der Hauptsitz des Unternehmens mit angegeben werden.

*Beispiel:* wie oben, mit der Abweichung, dass die Firma auch im Foretaksregister eingetragen ist:

Muster Montag GmbH (NUF)  
 Musterstr. 1  
 99999 Musterstadt/Germany  
 Registration in Norway:  
 Foretaksregisteret NO 999 999 999 MVA

Auch bei der Angabe des Empfängers der Rechnung bekommt die „Org. Nr.“ laufend höhere Bedeutung. So ist die Angabe der „Org. Nr.“ des Empfängers bei Reverse Charge Rechnungen eine Pflichtangabe, und auch bei Rechnungen mit Ausweis der Umsatzsteuer ist die Angabe der „Org. Nr.“ des Empfängers zu empfehlen. Insbesondere bei der Rechnungsstellung an andere ausländische Unternehmen ist es aus norwegischer Sicht wichtig, dass eindeutig an den „norwegischen Teil“ eines Unternehmens fakturiert wird. Falls der Rechnungsempfänger keine norwegische Geschäftsadresse hat, erreicht man diese Adressierung durch:

- Angabe „(NUF)“ im Adressfeld des Empfängers, soweit aktuell,
- Angabe der norwegischen „Org. Nr.“ des Empfängers im Adressfeld,
- Bezugnahme auf eine eventuelle norwegische Adresse.

#### b) Rechnungsnummer

Die norwegischen Finanzbehörden legen besonderes Augenmerk auf eine fortlaufende Rechnungsnummer. Deshalb ist es zu empfehlen, dass für norwegische Rechnungen ein eigener – möglicherweise ein zusätzlicher – norwegischer Rechnungsnummernvorrat eingeführt wird. Zur Sicherstellung der fortlaufenden Rechnungsnummer gibt es in Norwegen zudem die Auflage, dass die Rechnungen entweder mit einem Rechnungsprogramm – bei welchem die Rechnungen nicht nachträglich gelöscht werden können – oder mit vorgedruckten Rechnungsnummern zu erstellen sind. In der Praxis ist der Einsatz eines norwegischen Rechnungsprogramms – z.B. 24SevenOffice oder Visma – überlegenswert.

#### c) Ggf. ausgewiesene Umsatzsteuer

Falls die Rechnung in EUR oder anderer Fremdwährung – also nicht NOK – ausgestellt wird, ist zu beachten, dass der Umsatzsteuerbetrag auch in NOK angegeben wird. Der maßgebende Währungskurs zwecks Umrechnung ist der Tag des Rechnungsdatums. Bei Ausweis der norwegischen Umsatzsteuer ist darauf zu achten, dass eindeutig erwähnt wird, dass es sich um norwegische Umsatzsteuer handelt, z.B. mit Angabe auf Englisch „Norwegian VAT“ oder Angabe auf Norwegisch „Norsk MVA“.

#### d) Ggf. Hinweis auf Steuerschuld des Leistungsempfängers

Bei einem Fall der Reverse Charge-Regelung soll nach norwegischem Recht folgender Satz auf den Rechnungen vermerkt werden: „Omvendt avgiftsplikt – Merverdiavgift ikke beregnet.“ Das bedeutet: „Umkehr der Steuerschuldnerschaft – Umsatzsteuer wurde nicht berechnet.“ Eine zusätzliche Angabe der Reverse Charge-Regelung auf Englisch ist anzuraten.

#### e) Ggf. Angabe des Umsatzsteuerrepräsentanten (Fiskalvertreter)

Falls das ausländische Unternehmen aus einem Land kommt, bei welchem weiterhin ein Repräsentant für Umsatzsteuerzwecke notwendig ist, muss der Name und die Anschrift des Repräsentanten auf den Rechnungen vermerkt

werden. Für Unternehmen aus Deutschland ist die Repräsentationsregelung ab 1. 4. 2017 weggefallen.

#### f) Sprache

Die Rechnung soll grundsätzlich in englischer oder norwegischer Sprache ausgestellt werden.<sup>20</sup>

#### g) Menge und handelsübliche Bezeichnung der gelieferten Gegenstände oder Art und Umfang der sonstigen Leistung

Diese Vorschrift entspricht grundsätzlich den Vorgaben in Deutschland; jedoch misst das norwegische Finanzamt dieser Regelung besonders hohe Bedeutung bei:

- Es sollte aus der Rechnung ein Bezug zum erteilten Auftrag, z. B. durch Angabe der Vertragsnummer, gegeben werden.
- Bei einem vereinbarten Pauschalpreis sollte jeweils auf der Rechnung eine Gesamtübersicht über die bisherige Abrechnung gegeben werden.
- Bei Rechnungsstellung nach Stundeneinsatz ist besonders darauf zu achten, dass die Stundennachweise vorgelegt werden können.
- Es ist vorteilhaft, wenn auf der Rechnung – als Nebennotiz – angegeben wird, wieviel bereits bislang für den Kunden und das betreffende Projekt fakturiert wurde.

### 9. Buchhalterische Verarbeitung

Alle Unternehmen, die norwegische Umsatzsteuermeldungen abgeben, unterliegen insoweit auch dem norwegischen Buchführungsrecht. Alle Buchführungsunterlagen sollen in Norwegen entweder in Papierform oder elektronisch auf eine Weise aufbewahrt werden, dass diese zügig auf Anfrage der Behörden zugestellt werden können. Falls die Unterlagen – elektronisch oder in Papierform – in Deutschland aufbewahrt werden, müsste hierfür vorher eine Genehmigung bei den norwegischen Steuerbehörden eingeholt werden. In der Praxis ist der Einsatz eines norwegischen Rechnungs- und Buchführungsprogramms – z.B. 24SevenOffice oder Visma – überlegenswert. Das Programm 24SevenOffice funktioniert vollständig online; die Buchführungsunterlagen können als Scan in die Buchführung eingearbeitet werden, und da die Speicherung der Unterlagen in Norwegens stattfindet, gilt die Forderung nach Ort der Lagerung in Norwegen als erfüllt. Zudem bietet 24SevenOffice die Erstellung von Ausgangsrechnungen nach norwegischem Recht.

### 10. Umsatzsteuermeldung

Der gewöhnliche Umsatzsteuerzeitraum beträgt 2 Monate; auf ein Jahr gesehen werden also für 6 Termine Umsatzsteuerermeldungen abgegeben. Bei einem Jahresumsatz unter 1 Mio. NOK kann wahlweise ein Jahrestermin gewählt werden. Neben den laufenden Terminen ist keine zusätzliche Jahreserklärung abzugeben. Die Umsatzsteuermeldung geschieht über das Internetportal „www.altinn.no“. Ein Beispiel zu einer Umsatzsteuermeldung wird nachfolgend im Rahmen eines Praxisfalles (unter III. 3.) aufgezeigt.

## III. Praxisfälle

### 1. Fall 1

Die Firma Muster Montage GmbH aus Musterstadt bekommt von der Firma Food AS aus Bergen, Norwegen, den

<sup>20</sup> Entsprechend Bokføringsforskriften (Buchführungsvorschriften) § 5-1-1a: Språk i salgsdokument (Sprache in Ausgangsrechnungen).

RF-0002 Value Added Tax return – general industry			
	<b>Information concerning the Taxpayer</b>		
	Name Org. no. Account no. For repayment	Muster Montage GmbH 999 999 999	
	<b>Return information</b> Return type	X	Main return Corrected return Supplementary return
	Reporting period type Reporting period Year	Two months May – June 2017	
	<b>Tax items and additional information</b>	<b>Basis</b>	<b>Tax</b>
<b>A.</b>	<b>Total turnover, withdrawals and imports</b> Item 1 Total turnover an withdrawals outside the scope of the Value Added Tax Act Item 2 Total turnover an withdrawals within the scope of the Value Added Tax Act	3.600.000	
<b>B.</b>	<b>Domestic turnover and withdrawals</b> Item 3 Domestic turnover and withdrawals, and calculated tax at 25 % Item 4 Domestic turnover and withdrawals, and calculated tax at 15 % Item 5 Domestic turnover and withdrawals, and calculated tax at 10 % Item 6 Domestic turnover and withdrawals exempt from Value Added Tax Item 7 Domestic turnover with reverse charge liability	3.600.000	900.000
<b>C.</b>	<b>Exports</b> Item 8 Exports of goods and services exempt from Value Added Tax		
<b>D.</b>	<b>Good Imports</b> Item 9 Imported goods, and calculated tax at 25 % Item 10 Imported goods, and calculated tax at 15 % Item 11 Imported goods on which Value Added Tax is not to be levied.	1.800.000	450.000
<b>E.</b>	<b>Purchases with reverse tax liability</b> Item 12 Services purchased from abroad, and calculated tax at 25 % Item 13 Domestic purchases of goods and services, and calculated tax at 25 %	540.000	135.000
<b>F.</b>	<b>Deductable domestic input tax</b> Item 14 Deductable domestic input tax, 25 % Item 15 Deductable domestic input tax, 15 % Item 16 Deductable domestic input tax, 10 %		-12.500
<b>G.</b>	<b>Deductable import Value Added Tax</b> Item 17 Deductable import Value Added Tax, 25 % Item 18 Deductable import Value Added Tax, 15 %		-585.000
<b>H.</b>	<b>Total</b> Item 19 Tax payable		<b>887.500</b>

Auftrag, eine Förderanlage zu einem Pauschalpreis von 1 Mio. EUR zu liefern und zu montieren. Die Förderanlage ist ein Teil der Logistikanlage in einer Lagerhalle von Firma Food AS in Bergen. Nach Vereinbarung findet der Übergang der Anlage nach Abnahme statt. Die Firma Muster Montage GmbH ist bereits wegen früheren Einsätzen in Norwegen im norwegischen Unternehmens- und Umsatzsteuerregister eingetragen.

*Lösung:*

a) Ausgangsumsätze

Da der Übergang des Eigentums in Norwegen stattfindet, ist der gesamte Umsatz in Höhe von 1 Mio. EUR in Norwegen umsatzsteuerpflichtig. Die Lösung nach EU- bzw. deutschem Umsatzsteuerrecht ist gesondert zu prüfen.

b) Einfuhr der Bauteile

Entsprechend den Ausführungen oben (II. 6.) ist es vorteilhaft, wenn die Firma Muster Montage GmbH die Bauteile einführt. Bei der Ausarbeitung der Zolldeklaration ist dann

die Firma Muster Montage GmbH (NUF) mit Org. Nr. NO 999 999 999 MVA als Empfänger anzugeben.

**2. Fall 2**

Abwandlung des Falles 1: Die Firma Muster Montage GmbH setzt für die Montage in Norwegen Mitarbeiter der Firma Arbeitnehmerverleih Muster GmbH aus Hamburg ein; diese Firma hat keine Geschäftsadresse in Norwegen und ist auch noch nicht im norwegischen Unternehmensregister eingetragen. Die Abrechnung der Arbeitnehmer findet auf Stundenbasis statt. Für den Auftrag berechnet sich ein Gesamtbetrag in Höhe von 100 000 EUR.

*Lösung:*

Die Firma Arbeitnehmerverleih Muster GmbH muss sich nicht in Norwegen umsatzsteuerlich registrieren lassen. Stattdessen findet die Reverse Charge-Regelung Anwendung. D. h. die Firma Muster Montage GmbH muss die norwegische Umsatzsteuer berechnen und hat gleichzeitig Vorsteueranspruch. Die Lösung nach EU- bzw. nach deutschem

Umsatzsteuerrecht ist gesondert zu prüfen. Exkurs in Sachen Lohnsteuer: Es ist zu beachten, dass bei Arbeitnehmerverleih nach Norwegen die 183-Tage-Regelung nicht greift. Damit die Firma Arbeitnehmerverleih Muster GmbH ihre Arbeitgeberpflichten nachkommen kann, muss diese im norwegischen Unternehmensregister eingetragen werden.

### 3. Fall 3

**Umsatzsteuermeldung:** Bei gleichem Sachverhalt erstellt die Firma Muster Montage GmbH eine norwegische Umsatzsteuermeldung für die Monate Mai und Juni 2017. Folgende Geschäftsvorfälle liegen zugrunde:

(1) Ausgangsrechnung am 1. 5. 2017 an Firma Food AS in Höhe von 400 000 EUR. Die norwegische Umsatzsteuer beträgt 900 000 NOK (25% von 400 000 EUR  $\times$  9,00 NOK/EUR).

(2) Einfuhr von Bauteilen am 1. 5. 2017 mit Umsatzsteuergrundlage in Höhe von 200 000 EUR. Die Einfuhrumsatzsteuer beträgt 450 000 NOK (25% von 200 000 EUR  $\times$  9,00 NOK/EUR). Das Unternehmen kann die norwegische Einfuhrumsatzsteuer als Vorsteuer zum Abzug bringen.

(3) Eingangsrechnung vom 1. 5. 2017 der Firma Arbeitnehmerverleih Muster GmbH in Höhe von 60 000 EUR. Die Rechnung ist ohne norwegische Umsatzsteuer ausgestellt. Auf Seiten der Rechnungsempfängerin findet eine Umkehr der Steuerschuldnerschaft (Reverse Charge-Regelung) statt. Die Umsatzsteuer beträgt 135 000 NOK (25% von 60 000 EUR  $\times$  9,00 NOK/EUR); in gleicher Höhe besteht der Vorsteueranspruch.

(4) Eingangsrechnung vom 1. 5. 2017 einer norwegischen Firma für einen geliehenen Kran: 50 000 NOK netto. Die Umsatzsteuer beträgt 12 500 NOK

Angenommener Währungskurs zum 1. 5. 2017: 1 EURO = 9,00 NOK.

## IV. Zusammenfassung

Das norwegische Umsatzsteuersystem ist aktuell größeren Veränderungen unterworfen. Von den Veränderungen sind

mit dem Wegfall der Fiskalvertretungspflicht und den Modifikationen bei der Einfuhrumsatzsteuer insbesondere ausländische Unternehmen betroffen. Gleichzeitig ist festzustellen, dass die norwegischen Finanzämter fortlaufend höhere Anforderungen stellen: So müssen z.B. die Ein- und Ausgangsrechnungen streng den Vorgaben entsprechen, bei verspätete Meldungen drohen seit Anfang des Jahres 2017 Strafen in Höhe von 1000 NOK je Verzugstag, etc. Angesichts der Neuerungen und Verschärfungen ist zu empfehlen, dass alle Fallgestaltungen in Zusammenhang mit der norwegischen Umsatzsteuer aufmerksam bearbeitet werden.

#### Joachim Hasenmüller

2003 Bestellung zum Steuerberater in Nürnberg, 2008 Bestellung zum Aut. Regnskapsfører (norwegischer Steuerberater). Seit 2009 Fachberater für Internationales Steuerrecht (München). Seit 2011 Partner der norwegischen Steuerberatungsgesellschaft ybiN in Asker (Großraum Oslo).

#### Cornelius Häusler

Magister der Wirtschaftswissenschaften (Wirtschaftsuniversität Wien), Unternehmer und Berater mit Berufserfahrung aus einer Vielzahl von europäischen Ländern und den USA. Geschäftsführer der Fiskalvertretungsgesellschaft PWC Services 2009–2011. Als Gründer seit 2011 Geschäftsführer der norwegischen Steuerberatungsgesellschaft ybiN in Asker (Großraum Oslo).

#### Aksel Stenhamar

2009 Bestellung zum Revisor (norwegischer Wirtschaftsprüfer mit Bachelor-Ausbildung) in Oslo. 2010 Bestellung zum Statsautorisert Revisor (norwegischer Wirtschaftsprüfer mit Master-Ausbildung) in Oslo. Ebenfalls im Jahr 2010 Bestellung zum Aut. Regnskapsfører (norwegischer Steuerberater) in Oslo. Seit 2006 Mitarbeiter und seit 2014 Partner bei der norwegischen Wirtschaftsprüfungsgesellschaft Partner Revisjon in Oslo.

## Länderreporte

Aneta Majchrowicz-Bączyk, Posen

# Länderreport Polen

## I. Rechtspolitischer Hintergrund

Seit Oktober 2015 regiert in Polen die Partei „Prawo i Sprawiedliwość“ (Recht und Gerechtigkeit), die bei den letzten Parlamentswahlen eine Mehrheit erreicht hat, die es ihr ermöglichte, die Regierung ohne Koalitionspartner zu bilden. Das Übermaß an Änderungen sowie deren rasche Einführung im Wege der Gesetzgebung führen dazu, dass sich Unternehmer an die jeweils geltenden Vorschriften dynamisch anpassen müssen. Die wichtigsten Änderungen werden in den nachstehenden Absätzen dargestellt.

## II. Einzelne Rechtsgebiete

### 1. Steuerrecht

#### a) Verrechnungspreise

Am 1. 1. 2017 trat eine Verrechnungspreis-Novelle der Vorschriften in Kraft, die bei der Pflicht zur Dokumentierung von innergemeinschaftlichen Geschäften weitreichende Änderungen eingeführt hat. Diese Änderungen haben zum Ziel, das polnische Rechtssystem an die EU-Regelungen hinsichtlich der gemeinsamen Besteuerung, die bei verbunde-