

Umsatzsteuerliche Änderungen zum 1.1.2010 (Umsetzung des sog. EU-Mehrwertsteuerpakets)

09|09

Editorial

Seit vielen Jahren wird die Umsatzsteuer von der europäischen Gesetzgebung bestimmt. Auch die zum 1.1.2010 in Kraft tretenden tiefgreifenden Änderungen der Umsatzsteuer beruhen auf europäischen Vorgaben, dem sog. „Mehrwertsteuerpaket 2010“. Neben der vollständigen Neuausrichtung des Orts der sonstigen Leistungen werden vor allem auch die Angabepflichten bei der Zusammenfassenden Meldung deutlich erweitert.

Wegen der notwendigen systemtechnischen Anpassungen Ihrer IT empfehlen wir Ihnen eine möglichst frühzeitige Vorbereitung auf die nachfolgend beschriebenen Gesetzesänderungen. Zur Erleichterung Ihrer täglichen Arbeit haben wir als Anlage eine Arbeitshilfe hinzugefügt, aus der Sie die Bestimmung des Orts der sonstigen Leistung grafisch ableiten können.

Mit freundlichen Grüßen

Ihr Team von PKF

1. Erweiterte Meldepflichten und Rechnungsangaben

1.1 Ausweitung der Zusammenfassenden Meldung

Ab dem 1.1.2010 sind sonstige Leistungen an einen im EU-Ausland ansässigen Unternehmer in die Zusammenfassende Meldung aufzunehmen (§ 18a UStG). Was sich hier relativ einfach in einem Satz formulieren lässt, hat weitreichende praktische Auswirkungen: Sie haben sicherzustellen, dass ab 1.1.2010 diese Umsätze mit der zugehörigen USt-IDNr. des Kunden in die Zusammenfassende Meldung übernommen werden. Deshalb müssen Sie bei Erbringen einer sonstigen Leistung an einen im EU-Ausland ansässigen Unternehmer dessen Umsatzsteuer-Identifikationsnummer (USt-IDNr.) aufzeichnen.

Empfehlung: Sie sollten deshalb frühzeitig in der Buchhaltung die Möglichkeit schaffen, die USt-IDNr. Ihrer im EU-Ausland ansässigen Geschäftspartner zu erfassen.

1.2 Änderung der Rechnungsangaben

Da die USt-IDNr. des Leistungsempfängers zukünftig in der Zusammenfassenden Meldung angegeben werden muss, ist in Rechnungen über sonstige Leistungen an einen Unternehmer im EU-Ausland neben der deutschen USt-IDNr. des Leistenden auch die ausländische USt-IDNr. des Leistungsempfängers anzugeben, wenn die Leistung im jeweiligen EU-Ausland steuerbar ist (dazu: Ort der sonstigen Leistung in Abschn. 2).

Inhalt

1. Erweiterte Meldepflichten und Rechnungsangaben

- 1.1 Ausweitung der Zusammenfassenden Meldung
- 1.2 Änderung der Rechnungsangaben

2. Änderungen beim Ort der sonstigen Leistung

- 2.1 Allgemeines
- 2.2 Leistung an Unternehmer oder Nichtunternehmer?
- 2.3 Ausnahmeregelungen bei der Bestimmung des Orts der sonstigen Leistung

Empfehlung: Auf die Steuerschuldnerschaft des Leistungsempfängers sollte hingewiesen werden. Der Hinweis könnte wie folgt aussehen: „Recipient is liable for VAT“ oder „You are liable for VAT due to reverse charge“. Bitte überprüfen Sie rechtzeitig Ihre EDV-technischen Möglichkeiten zum Anpassen der Ausgangsrechnungen bezüglich der Angabe der USt-IDNr. des Leistungsempfängers.

2. Änderungen beim Ort der sonstigen Leistung

2.1 Allgemeines

Mit Wirkung ab dem 1.1.2010 werden die Vorschriften zum Ort der sonstigen Leistung (Dienstleistungen) grundlegend geändert. Die Ortsbestimmung von Lieferungen (Verkäufen) ändert sich nicht.

Nach dem Ort der sonstigen Leistung bestimmt sich, in welchem Land der Vorgang der Umsatzbesteuerung unterliegt:

- Liegt der Ort der sonstigen Leistung im Inland, ist diese Leistung in Deutschland steuerbar und (sofern keine Befreiungsvorschrift greift) auch steuerpflichtig.
- Liegt der Ort der sonstigen Leistung im Ausland, ist diese Leistung nicht in Deutschland, sondern grundsätzlich im jeweils anderen Staat steuerbar. Dies hat zur Folge, dass grundsätzlich der ausländische Leistungsempfänger Steuerschuldner ist (sog. „Reverse-Charge-Verfahren“). In diesem Fall dürfen Sie deshalb nur eine Nettoabrechnung stellen.

Im umgekehrten Fall – also bei einer sonstigen Leistung eines ausländischen Unternehmers an einen inländischen Leistungsempfänger – ist folglich auch der inländische Leistungsempfänger der Schuldner der deutschen Umsatzsteuer nach dem Reverse-Charge-Verfahren (§ 13b UStG).

Hinweis: Unabhängig von einem Rechnungshinweis auf die Anwendbarkeit des Reverse-Charge-Verfahrens sind derartige Leistungen in der Umsatzsteuer-Voranmeldung bzw. in der Jahreserklärung anzugeben. Dies gilt auch, wenn der empfangende Unternehmer nicht oder nur zum Teil zum Vorsteuerabzug berechtigt ist.

2.2 Leistung an Unternehmer oder Nichtunternehmer?

Bei der Ermittlung des Ortes der sonstigen Leistungen ist im Grundsatz zu unterscheiden, ob die Leistung an einen Unternehmer oder an einen Nicht-Unternehmer erbracht wird. Dabei ergeben sich zwei Grundfälle:

(1) Leistungen an Nichtunternehmer, z.B. Endverbraucher: Sitzort des Leistenden (§ 3 Abs. 1 UStG). Sonstige Leistungen an Nichtunternehmer, auch B2C-Geschäfte genannt (Business to Consumer), gelten als dort ausgeführt, wo der leistende Unternehmer sein Unternehmen betreibt. Wird die sonstige Leistung von einer Betriebsstätte ausgeführt, gilt diese Betriebsstätte als der Ort der sonstigen Leistung.

(2) Leistungen an Unternehmer: Sitzort des Leistungsempfängers (§ 3a Abs. 2 UStG). Sonstige Leistungen an einen anderen Unternehmer für dessen Unternehmen, auch B2B-Geschäfte genannt (Business to Business), gelten als dort ausgeführt, wo der Leistungsempfänger sein Unternehmen betreibt (sog. Empfängerortprinzip). Wird die sonstige Leistung für eine Betriebsstätte des Leistungsempfängers erbracht, gilt diese Betriebsstätte als Leistungsort. Wo die Dienstleistung tatsächlich erbracht wird, ist dabei unerheblich.

Verwendet der Leistungsempfänger eine USt-IDNr., kann grundsätzlich davon ausgegangen werden, dass die sonstige Leistung für das Unternehmen des Leistungsempfängers ausgeführt wird. Ersten offiziellen Verlautbarungen ist allerdings zu entnehmen, dass die Finanzverwaltung eine Überprüfung der Gültigkeit der USt-IDNr. beim Bundeszentralamt für Steuern verlangen wird.

Hinweis: Wir werden Sie diesbezüglich in unseren PKF-Nachrichten auf dem Laufenden halten. In diesem Zusammenhang werden wir auch berichten, wie genau der Nachweis zu führen sein wird, wenn ein Kunde als Unternehmer im Drittland (= außerhalb der EU) ansässig ist.

Den Unternehmen gleichgestellt sind juristische Personen des öffentlichen Rechts, soweit sie unternehmerisch tätig sind und ihnen eine USt-IDNr. erteilt wurde.

2.3 Ausnahmeregelungen bei der Bestimmung des Orts der sonstigen Leistung

Von den beiden unter Abschn. 2.2 dargestellten Grundfällen gibt es (wie bisher auch) zahlreiche Ausnahmen, die wir nachfolgend im Überblick darstellen.

■ Grundstücksumsätze

Hierzu gehören insbesondere:

- sonstige Leistungen im Zusammenhang mit dem Verkauf oder dem Erwerb von Grundstücken,
- die Vermietung und Verpachtung von Grundbesitz sowie
- Bauleistungen.

Der Leistungsort liegt wie bisher an dem Ort, an dem sich das Grundstück befindet (Belegenheitsort, § 3a Abs. 3 Nr. 1 UStG). Dabei ist es unerheblich, ob der Grundstücksumsatz an einen Unternehmer oder an einen Nichtunternehmer erbracht wird.

■ Vermietung von Beförderungsmitteln

Die *kurzfristige* Vermietung eines Beförderungsmittels wird an dem Ort ausgeführt, an dem dieses Beförderungsmittel dem Mieter tatsächlich zur Verfügung gestellt wird (Stichwort: „Schlüsselübergabe“, § 3a Abs. 3 Nr. 2 UStG). Auch hier ist unerheblich, ob der Mieter ein Unternehmer oder ein Nichtunternehmer ist. Als kurzfristige Vermietung gilt eine Vermietung von nicht mehr als 30 Tagen, bei Wasserfahrzeugen nicht mehr als 90 Tage.

Die *kurzfristige* Vermietung von Schienenfahrzeugen, Omnibussen oder ausschließlich zur Güterbeförderung bestimmter Straßenfahrzeuge an Drittlands-Unternehmer gilt als im Drittland ausgeführt, wenn die Fahrzeuge im Drittland genutzt werden (§ 3a Abs. 7 UStG).

Die *langfristige* Vermietung von Beförderungsmitteln folgt dem unter Abschn. 2.2 dargestellten Grundfall (2).

■ Leistungen im Zusammenhang mit Wissenschaft, Kunst, Sport, Unterhaltung, Veranstaltungen, Messen oder Ausstellungen

Der Ort dieser sonstigen Leistungen bestimmt sich danach, wo sie vom leistenden Unternehmer tatsächlich erbracht werden (§ 3a Abs. 3 Nr. 3a UStG).

■ Restaurationsleistungen

Unter den sog. Restaurationsleistungen versteht man die

Abgabe von Speisen und Getränken zum Verzehr an Ort und Stelle. Der Leistungsort der Restaurationsleistungen ist dort, wo sie vom leistenden Unternehmer tatsächlich erbracht werden (§ 3a Abs. 3 Nr. 3b UStG).

Bei einer Restaurationsleistung an Bord eines Schiffs, in einem Flugzeug oder in einer Eisenbahn während einer Beförderung innerhalb der EU gilt die Restaurationsleistung am Abgangsort des Beförderungsmittels als erbracht (§ 3e UStG).

■ Arbeiten an beweglichen körperlichen Gegenständen und deren Begutachtung

Der Ort dieser sonstigen Leistungen liegt – wenn der Kunde kein Unternehmer ist – dort, wo sie vom leistenden Unternehmer tatsächlich erbracht werden (§ 3a Abs. 3 Nr. 3c UStG). Ist der Kunde Unternehmer, gilt der Grundsatz des Empfängerortprinzips (dazu 2.2, Fall (2)).

■ Vermittlungsleistungen

Bei Vermittlungsleistungen an Nicht-Unternehmer liegt der Leistungsort dort, wo der vermittelte Umsatz ausgeführt wird (§ 3a Abs. 3 Nr. 4 UStG). Ist der Empfänger der Vermittlungsleistung Unternehmer, gilt der Grundsatz des Empfängerortprinzips.

■ Katalogleistungen

Nachfolgend aufgelistete Dienstleistungen gelten als am Wohnsitz oder Sitz des Leistungsempfängers erbracht, wenn sie an Nichtunternehmer mit Wohnsitz oder Sitz im Drittlandsgebiet (= außerhalb der EU) ausgeführt werden (§ 3a Abs. 4 UStG):

- Einräumung, Übertragung und Wahrnehmung von Patenten, Urheberrechten, Markenrechten und ähnlichen Rechten sowie der Verzicht auf diese Rechte,
- Werbung und Öffentlichkeitsarbeit,
- Beratungsleistungen,
- Datenverarbeitung,
- Überlassung von Informationen,
- Finanzdienstleistungen,
- Gestellung von Personal,
- der Verzicht, eine gewerbliche oder berufliche Tätigkeit auszuüben,
- Vermietung beweglicher körperlicher Gegenstände, ausgenommen Beförderungsmittel,
- Telekommunikationsdienstleistungen,

- Rundfunk- und Fernsehdienstleistungen,
- auf elektronischem Weg erbrachte Leistungen,
- die Gewährung des Zugangs zu Erdgas- und Elektrizitätsnetzen und die Fernleitung, die Übertragung oder Verteilung über diese Netze.

Ist der Leistungsempfänger Unternehmer, gilt der Grundsatz des Empfängerortprinzips. Ist der Leistungsempfänger Nichtunternehmer mit Sitz oder Wohnsitz innerhalb der EU, gilt der Grundsatz des Sitzorts des Leistungserbringers (dazu oben Abschn. 2.2).

■ Auf elektronischem Weg erbrachte sonstige Leistungen durch einen Drittlands-Unternehmer

Erbringt ein im Drittland ansässiger Unternehmer an einen Nichtunternehmer mit Wohnsitz oder Sitz in der EU eine Dienstleistung auf elektronischem Wege, so gilt diese Dienstleistung als dort ausgeführt, wo der Leistungsempfänger seinen Wohnsitz oder Sitz hat (§ 3a Abs. 5 UStG).

■ Bestimmte Dienstleistungen eines Drittland-Unternehmers

Die Vermietung von Beförderungsmitteln, die Telekommunikationsdienstleistungen sowie Rundfunk- und Fernsehdienstleistungen an Nichtunternehmer gelten als in Deutschland erbracht, wenn die Leistungen hier genutzt oder ausgewertet werden (§ 3a Abs. 6 UStG).

■ Personenbeförderung

Eine Personenbeförderung wird unverändert dort ausgeführt, wo die Beförderung bewirkt wird (sog. Streckenprinzip), d.h. nur die auf die deutsche (Teil-)Strecke entfallende Leistung unterliegt der deutschen Umsatzsteuer (§ 3b Abs. 1 UStG).

■ Güterbeförderung

Wird die Güterbeförderung an einen Unternehmer erbracht, gilt die Leistung gem. § 3b Abs. 1 UStG als am Sitz des Auftraggebers ausgeführt (= Empfängerortprinzip).

Ist der Auftraggeber ein Nichtunternehmer, liegt der Leistungsort für innergemeinschaftliche Beförderungen dort, wo die Beförderung des Gegenstands beginnt (§ 3b Abs. 3 UStG). Innergemeinschaftliche Beförderungen sind Güterbeförderungen, die in einem EU-Mitgliedstaat beginnen und in einem anderen EU-Mitgliedstaat enden.

Ist der Auftraggeber ein Nichtunternehmer, gilt für Beförderungen in das Drittland und aus dem Drittland das Streckenprinzip.

Selbständige Nebentätigkeiten zu Güterbeförderungen (wie das Beladen, Entladen, Umschlagen und ähnliche mit der Güterbeförderung im Zusammenhang stehende Leistungen) an Nichtunternehmer gelten als dort ausgeführt, wo sie tatsächlich erbracht werden (§ 3b Abs. 2 UStG). Für Unternehmer als Leistungsempfänger derartiger Nebentätigkeiten gilt der Grundsatz des Empfängerortprinzips.

Hinweis: Auch wenn im Bereich der B2B-Umsätze das Empfängerortprinzip gestärkt wird, gibt es nach wie vor bei Bestimmung des Orts von sonstigen Leistungen viele Ausnahmeregelungen. Deshalb haben wir als Anlage eine Arbeitshilfe für Ihre tägliche Arbeit zusammengestellt, aus der Sie die Vorgehensweise bei der Bestimmung des Leistungsorts von sonstigen Leistungen grafisch ableiten können.

Rechtlicher Hinweis

Die Inhalte von PKF* Aktuell können weder eine umfassende Darstellung der jeweiligen Problemstellungen sein noch den auf die Besonderheiten von Einzelfällen abgestimmten steuerlichen oder sonstigen fachlichen Rat ersetzen. Wir sind außerdem bestrebt sicherzustellen, dass die Inhalte von PKF Aktuell dem aktuellen Rechtsstand entsprechen, weisen aber darauf hin, dass Änderungen der Gesetzgebung, der Rechtsprechung oder der Verwaltungsauffassung immer wieder auch kurzfristig eintreten können. Deshalb sollten Sie sich unbedingt individuell beraten lassen, bevor Sie konkrete Maßnahmen treffen oder unterlassen.

* PKF bezieht sich auf PKF International, eine internationale Verbindung eigenständiger und rechtlich unabhängiger Gesellschaften.