

Mehrwertsteuer-Paket

Zusammenfassung

Durch das JStG 2009 wurden die Anforderungen aus dem sog. Mehrwertsteuer-Paket (EG-Richtlinien 2008/8 bzw. 2008/9) in nationales Recht umgesetzt. Ab 1.1.2010 ändern sich dadurch u. a. der Ort bei Dienstleistungen und das Vorsteuervergütungsverfahren. Die Neuregelungen führen bei vielen Unternehmen zu Handlungsbedarf, nicht zuletzt, weil künftig auch bestimmte "innergemeinschaftliche Dienstleistungen" in der Zusammenfassenden Meldung erklärt werden müssen. Zwischenzeitlich hat das BMF mit einem 52-seitigen Schreiben vom 4.9.2009 (IV B 9 - S 7117/08/10001) zum Ort der sonstigen Leistung Stellung bezogen.

1. Ortsbestimmungen

Neue Grundregel im B2B-Bereich

Ab dem 1.1.2010 wird bei sonstigen Leistungen zwischen Unternehmern ein Systemwechsel hin zum Empfängerortprinzip vollzogen. Eine sonstige Leistung, die an einen anderen Unternehmer für dessen Unternehmen ausgeführt wird, wird dann vorbehaltlich bestimmter Ausnahmeregelungen an dem **Ort** ausgeführt, von dem aus der Leistungsempfänger ein Unternehmen betreibt (§ 3a Abs. 2 UStG n. F.). Wird die Leistung an die **Betriebsstätte** eines Unternehmers ausgeführt, ist stattdessen der Ort der Betriebsstätte maßgebend.

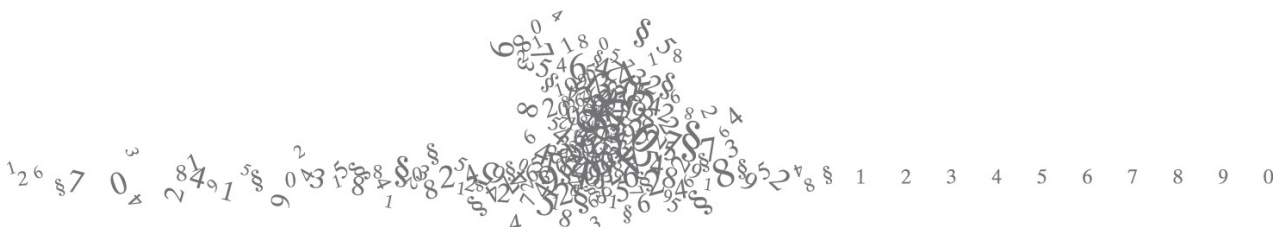
Wichtig

Verwendet der Leistungsempfänger gegenüber seinem Auftragnehmer eine **USt-IdNr.**, kann dieser regelmäßig davon ausgehen, dass der Leistungsempfänger Unternehmer ist und die Leistung für dessen unternehmerischen Bereich bezogen wird (vgl. BMF v. 4.9.2009, Tz. 15). Dies gilt auch dann, wenn sich nachträglich herausstellt, dass die Leistung vom Leistungsempfänger tatsächlich für nicht unternehmerische Zwecke verwendet worden ist, sofern der leistende Unternehmer beim BZSt eine Bestätigung der USt-IdNr. gem. § 18e UStG eingeholt hat.

Bei einem im Drittland ansässigen Leistungsempfänger könnte sich der Nachweis der Unternehmereigenschaft - mangels USt-IdNr. - als problematisch erweisen. Nach Auffassung der Finanzverwaltung kann der Nachweis in diesem Fall durch eine Bestätigung einer Behörde des Sitzstaates des Leistungsempfängers geführt werden. Die Bescheinigung soll inhaltlich der Unternehmerbescheinigung für Zwecke der Vorsteuervergütung entsprechen (vgl. BMF v. 4.9.2009, Tz. 17).

Wichtig

Nach § 3a Abs. 2 S. 3 UStG n. F. werden nichtunternehmerisch tätige juristische Personen für die



Wichtig

Eine Verlagerung der letzt genannten Leistungen unter Verwendung der USt-IdNr. eines anderen Mitgliedstaates ist ab 2010 nicht mehr möglich.

Im B2B-Bereich muss ab dem 1.1.2011 bei Veranstaltungen neu differenziert werden. Die Verschaffung von Eintrittsberechtigungen für Veranstaltungen erfolgt ab 2011 an dem Ort, an dem die Veranstaltung tatsächlich stattfindet. Andere sonstige Leistungen betreffend kulturelle, künstlerische, etc. Veranstaltungen (z. B. Planung) werden dann im B2B-Bereich nach dem Empfängerortprinzip beurteilt.

Von § 3a Abs. 3 Nr. 3 UStG n. F. wird auch die **Abgabe von Speisen und Getränken zum Verzehr an Ort und Stelle** erfasst, wenn sie nicht an Bord eines Schiffes, in einem Luftfahrzeug oder in einer Eisenbahn während einer Beförderung innerhalb des Gemeinschaftsgebiets erfolgt.

Vermittlungsleistungen: Vermittlungsleistungen an Nichtunternehmer werden an dem Ort erbracht, an dem der vermittelte Umsatz als ausgeführt gilt (vgl. § 3a Abs. 3 Nr. 4 UStG n. F.). Werden die Vermittlungsleistungen an einen anderen Unternehmer ausgeführt, kommt wiederum die neue Grundregel - das Empfängerortprinzip - zur Anwendung. Auch hier entfällt die bisherige Möglichkeit, den Leistungsort durch Verwendung einer abweichenden USt-IdNr. zu verlagern.

Personenbeförderung: Als Ort einer Personenbeförderungsleistung gilt grundsätzlich unverändert die zurückgelegte Strecke (§ 3b Abs. 1 UStG n. F.). Der Status des Leistungsempfängers spielt hier keine Rolle.

Güterbeförderung: Güterbeförderungsleistungen an andere Unternehmer werden nach der neuen Grundregel - Empfängerortprinzip - besteuert. Innergemeinschaftliche Güterbeförderungen an Nichtunternehmer werden ab 1.1.2010 dort ausgeführt, wo die Beförderung beginnt. Eine Verlagerung mittels abweichender USt-IdNr. ist auch hier künftig nicht mehr möglich. Ist die Güterbeförderung im B2C-Bereich (also an Nichtunternehmer) keine innergemeinschaftliche Güterbeförderung, ist wiederum die zurückgelegte Strecke maßgebend.

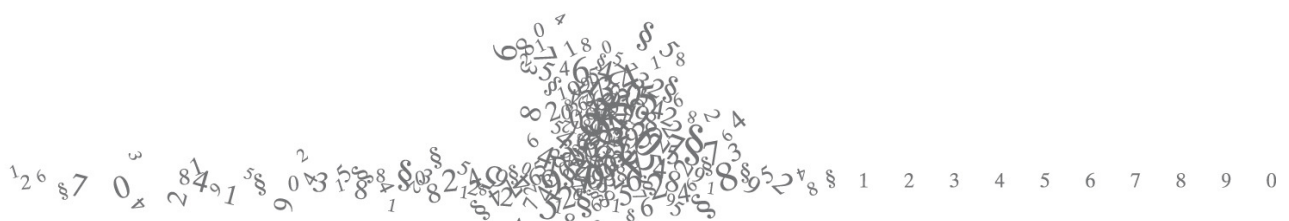
Sog. Katalogleistungen: Die Ortsbestimmung für Katalogleistungen (vgl. § 3a Abs. 4 UStG) hat wegen der neuen Grundregel im B2B-Bereich - Empfängerortprinzip - eine geringere praktische Bedeutung als bisher. Danach ist der Wohnsitz bzw. Sitz des Leistungsempfängers nur noch bei Nichtunternehmern (ohne USt-IdNr.) anwendbar, wenn diese im Drittlandsgebiet ansässig sind.

Auf elektronischem Weg erbrachte Dienstleistungen: Für auf elektronischem Weg erbrachte sonstige Leistungen durch im Drittlandsgebiet ansässige Unternehmer an im Gemeinschaftsgebiet ansässige Nichtunternehmer gilt als Leistungsort nach wie vor der Mitgliedstaat, in dem der Leistungsempfänger seinen Sitz oder Wohnsitz hat (vgl. § 3a Abs. 5 UStG n. F.).

Abgabe von Speisen und Getränken: § 3e UStG wird mit Wirkung zum 1.1.2010 erweitert. Er gilt dann auch für sonstige Leistungen, die in der Abgabe von Speisen und Getränken zum Verzehr an Ort und Stelle in einem Beförderungsmittel (Schiff, Flugzeug, Zug) bestehen. Bislang greift § 3e UStG nur für Lieferungen von Gegenständen an Bord der jeweiligen Beförderungsmittel. Maßgebend ist nach wie vor der sog. "Abgangsort" des Beförderungsmittels.

2. Modifizierte Steuerschuldnerschaft

Die Steuerschuldnerschaft des Leistungsempfängers greift u. a. für Werklieferungen und sonstige Leistungen eines im Ausland ansässigen Unternehmers (§ 13b Abs. 1 Nr. 1 UStG). Abweichend zur



bisherigen Regelung gilt ein Unternehmer künftig auch dann als i. S. d. § 13b UStG im Ausland ansässig, wenn er im Inland zwar eine Betriebsstätte besitzt, diese Betriebsstätte aber tatsächlich den Umsatz nicht ausgeführt hat (§ 13b Abs. 4 UStG n. F.). Außerdem ist das Merkmal der "Zweigniederlassung" entfallen.

Wichtig

Anders als bisher muss deshalb ab dem 1.1.2010 genau festgestellt werden, ob die Leistung eines ausländischen Unternehmers durch seine inländische Betriebsstätte erbracht wurde. Eine entsprechende Dokumentation könnte in Einzelfällen (z. B. bei Beratungsleistungen) problembehaftet sein.

3. Rechnungserteilung

Richtet sich bei einer sonstigen Leistung der Leistungsort danach, wo der Leistungsempfänger seinen Sitz oder eine Betriebsstätte hat, an die die Leistung erbracht wird und schuldet der Empfänger die Steuer (vgl. § 13b Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 UStG), hat der leistende Unternehmer ab dem 1.1.2010 auch die USt-IdNr. des Leistungsempfängers anzugeben (§ 14a Abs. 1 UStG n. F.).

4. Zusammenfassende Meldung

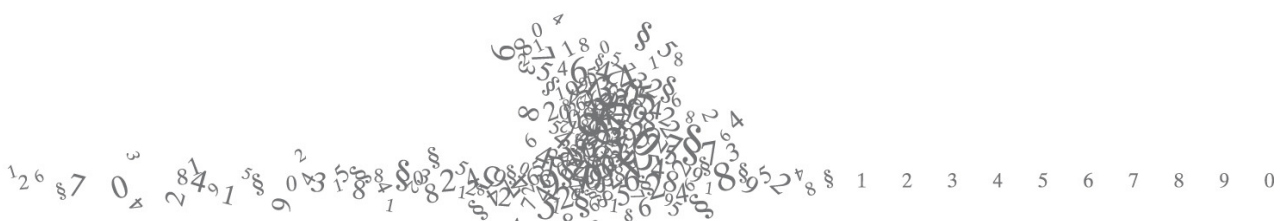
Eine der bedeutendsten praktischen Folgen des Mehrwertsteuer-Pakets ist zweifelsohne die ab dem 1.1.2010 bestehende Verpflichtung, sog. "innergemeinschaftliche Dienstleistungen" in der zusammenfassenden Meldung (ZM) zu erklären. Dazu gehören solche Dienstleistungen, die unter das Empfängerortprinzip fallen und für die die in anderen Mitgliedstaaten ansässigen Leistungsempfänger die Steuer schulden. In der ZM ist die USt-IdNr. jedes einzelnen Leistungsempfängers aus einem anderen Mitgliedstaat und die Summe der Bemessungsgrundlagen der an ihn erbrachten steuerpflichtigen sonstigen Leistungen anzugeben. Die Leistungen sind in dem Meldezeitraum anzugeben, in dem der Unternehmer die Rechnung hierrüber ausgestellt hat, spätestens in dem auf den Monat der Ausführung der Dienstleistung folgenden Monat.

Die ZM ist nach wie vor vierteljährlich - unter besonderen Voraussetzungen jährlich - abzugeben. Allerdings kommt es bis zum Ende des Jahres 2009 voraussichtlich zu einer erneuten Änderung des Umsatzsteuergesetzes, wonach die ZM zukünftig in bestimmten Fällen monatlich abzugeben sein sollte, konnte vor der parlamentarischen Sommerpause nicht mehr verabschiedet werden. Eine entsprechende Gesetzesänderung bleibt für die Zukunft jedoch wahrscheinlich. Außerdem ist geplant, dass die Meldungen künftig in der ZM für den Meldezeitraum erfolgen sollen, in dem die jeweilige Leistung ausgeführt worden ist (vgl. Entwurf des "Dritten Umsatzsteueränderungsgesetzes"; zumindest einzelne Regelungen daraus werden vermutlich nach der Bundestagswahl kurzfristig umgesetzt).

Wichtig

Zusätzlich ist zu beachten, dass die in der ZM zu meldenden Dienstleistungen ab dem 1.1.2010 auch gesondert in der Umsatzsteuervoranmeldung bzw. in der Jahreserklärung zu deklarieren sind.. Das BMF-Schreiben vom 4.9.2009 sieht hierzu keine gesonderten Anwendungsregelungen o.ä. vor.

5. Vorsteuervergütungsverfahren



Ziel des Richtliniengabers war es, das ganze Verfahren der Vorsteuervergütung zu vereinfachen und zu modernisieren. Zu den wesentlichen Neuerungen bzw. Vereinfachungen gehört die Tatsache, dass der Antrag künftig elektronisch zu stellen ist, und zwar in dem Staat, in dem der Antragsteller ansässig ist. Damit entfallen zumindest in diesem ersten Verfahrensstadium Sprachbarrieren und anderweitige bürokratische Hindernisse. So kann beispielsweise ein deutscher Unternehmer, dem im europäischen Ausland Vorsteuerbeträge entstanden sind, seinen Erstattungsantrag beim Bundeszentralamt für Steuern einreichen (§ 18g UStG n. F.).

Mit der elektronischen Weiterleitung durch das Bundeszentralamt an den Erstattungsstaat wird bestätigt, dass die USt-IdNr. gültig und einem für Mehrwertsteuerzwecke registrierten Unternehmer zugewiesen worden ist. Die Steuerbehörde des Erstattungsstaates soll dem Antragsteller unverzüglich eine Empfangsbestätigung auf elektronischem Weg übermitteln. Innerhalb von 4 Monaten soll die Prüfung des Antrags beendet sein. Bei verspäteter Auszahlung der Vorsteuervergütungsbeträge ist eine Verzinsung zu Gunsten des Antragstellers vorgesehen.

Wichtig

Auch wenn der Vergütungsantrag aus Sicht eines im Inland ansässigen Unternehmers im Inland - nämlich beim Bundeszentralamt für Steuern - einzureichen ist, gilt natürlich das Recht des ausländischen Mitgliedstaates. Erstattet werden können nur solche Beträge, die nach den Regeln des ausländischen Staates erstattungsfähig sind. Deshalb werden in vielen Fällen nach wie vor teils detaillierte Kenntnisse des ausländischen Umsatzsteuerrechts erforderlich sein. Spätestens dann, wenn über den Vergütungsantrag negativ beschieden worden ist, wird man sich ggf. mit dem Umsatzsteuerrecht vor Ort vertraut machen bzw. Expertenrat einfordern müssen - so wie das schon bisher oft der Fall war.

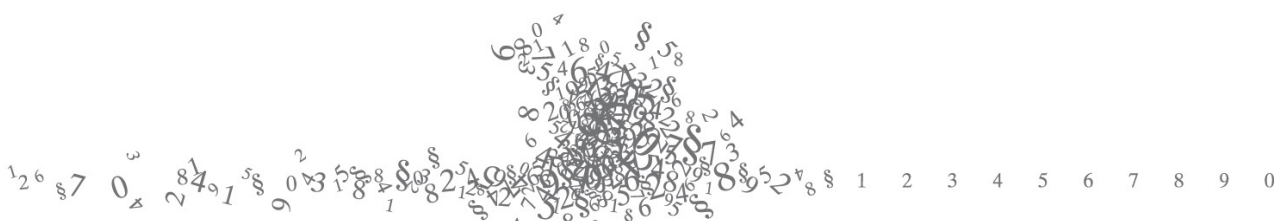
6. Sofortmaßnahmen

Insbesondere bei mittelständischen und großen Unternehmen sollte, sofern bis jetzt noch nicht ausreichend geschehen, umgehend eine umsatzsteuerliche Risikoanalyse im Hinblick auf das Mehrwertsteuerpaket durchgeführt werden. Dabei muss u. a. die künftige Meldepflicht für innergemeinschaftliche Dienstleistungen im Mittelpunkt stehen. Die EDV-Systeme sind dahingehend anzupassen, dass sie zum 1.1.2010 eine möglichst reibungslose Umsetzung der Deklarationspflichten ermöglichen.

Wichtig

Da zum jetzigen Zeitpunkt noch nicht feststeht, ob und in welcher Weise sich die Finanzverwaltung für eine Übergangsphase großzügig zeigen wird, muss alles daran gesetzt werden, dass zu Beginn des kommenden Jahres die neuen (An-)Meldepflichten erfüllt werden können. Dabei sind u. a. folgende Punkte abzarbeiten:

- **USt-IdNrn. abfragen:** Die USt-IdNrn. der im Ausland ansässigen Geschäftspartner, an die innergemeinschaftliche Dienstleistungen erbracht werden, müssen frühzeitig erfasst und sollten idealerweise vom Bundeszentralamt für Steuern gem. § 18e UStG bestätigt werden (vgl. BMF v. 4.9.2009, Tz. 15). Auch kleinere Unternehmen, die nur vereinzelt Geschäftspartner im Ausland haben, müssen rechtzeitig handeln. Ausgangsrechnungen bzw. Formulare anpassen: Es muss sichergestellt werden, dass die Ausgangsrechnungen



ab 2010 in den oben genannten Fällen der "innergemeinschaftlichen Dienstleistungen" (siehe Rechnungserteilung) auch die USt-IdNr. des Leistungsempfängers enthalten.

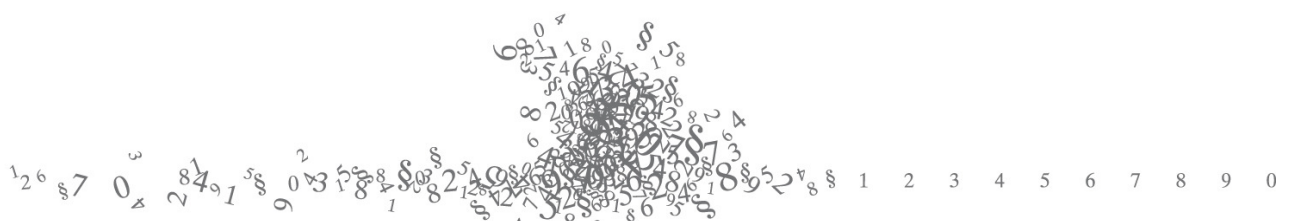
- **Modifikation der Ausgangsrechnungen bzw. Formulare anpassen:** (Angabe auch der ausländischen USt-IdNr.). Es muss sichergestellt werden, dass die Ausgangsrechnungen ab 2010 in den oben genannten Fällen der "innergemeinschaftlichen Dienstleistungen" (siehe Rechnungserteilung) auch die USt-IdNr. des Leistungsempfängers enthalten.
- **Modifikation der EDV/Finanzbuchhaltung:** Das verwendete Softwaresystem muss/sollte in der Lage sein, die Einhaltung der "neuen" Meldepflichten im Hinblick auf die Meldepflichten (ZM und Umsatzsteuervoranmeldung) automatisiert abzubilden. Dazu sind ggf. neue (Umsatz-)Steuerschlüssel zu vergeben und - insbesondere bei ERP-Software - weitere Anpassungen zu programmieren.
- **Stammdaten anpassen:** Kundendaten sollten in der Weise aktualisiert werden, dass die "Unternehmereigenschaft" erkennbar wird bzw. problemlos zwischen Privat- und Geschäftskunden unterschieden werden kann.
- **Betriebsstättenproblematik erkennen:** Bei **inländischen Betriebsstätten ausländischer Geschäftspartner** ist frühzeitig zu klären, ob diese in die Leistungskette eingeschaltet werden (Umsetzung des § 13b UStG n. F.).
- **Kompetenzen entwickeln:** Die **Unternehmen sollten die mit der Abwicklung betrauten Mitarbeiter rechtzeitig schulen** und entsprechende Verantwortlichkeiten klar definieren. Ansonsten besteht die Gefahr, dass die "Besonderheiten des Mehrwertsteuerpakets" im hektischen Tagesgeschäft auf der Strecke bleiben. Generell sollte zumindest ein zentraler und ausreichend versierter Ansprechpartner ("Kompetenzzentrum") zur Verfügung stehen.
- **Eingangsrechnungen prüfen:** Bei Rechnungen von Unternehmen aus anderen Mitgliedstaaten ist genau zu prüfen, ob diese den neuen Vorgaben entsprechen bzw. ob tatsächlich eine Steuerschuldnerschaft nach § 13b UStG im Inland besteht. Entsprechende Vorgaben des Rechnungsausstellers (Hinweis auf das "Reverse-charge-Verfahren") sollten nicht ungeprüft übernommen werden.

Das **elektronische Vorsteuervergütungsverfahren** gilt ab dem 1.1.2010. Deshalb können bereits Vorsteuererstattungen für das Jahr 2009 ab 2010 elektronisch beantragt werden. Weil die Abgabe des Vergütungsantrags über das Bundeszentralamt für Steuern grundsätzlich deutlich einfacher ist als einen Vergütungsantrag bei den zuständigen ausländischen Erstattungsbehörden (Sprachbarrieren, etc.) zu stellen, könnte im Einzelfall auf unterjährige Vorsteuervergütungsanträge im Jahr 2009 (für Vorsteuern aus 2009) verzichtet werden - die Vergütung könnte dann "tendenziell einfacher" auf elektronischem Weg über das Bundeszentralamt für Steuern ab dem 1.1.2010 beantragt werden.

7. Die häufigsten Fragen

Frage 1: Für welche Leistungen gilt das Mehrwertsteuer-Paket?

Antwort: Die Ortsvorschriften sowie die Regelungen zur Steuerschuldnerschaft und die neuen Meldepflichten gelten grundsätzlich für Leistungen, die nach dem 31.12.2009 ausgeführt werden. Wie oben erwähnt, gilt das neue elektronische Vorsteuervergütungsverfahren aber schon für solche Anträge, die ab dem 1.1.2010 gestellt werden können - also bereits für Vorsteuerbeträge des Jahres 2009.





Frage 2: Wann ist mit weiteren Einführungsschreiben des BMF zum Mehrwertsteuer-Paket zu rechnen?

Antwort: Das BMF hat mit Schreiben vom 4.9.2009 umfassend zum Ort der sonstigen Leistungen ab 2010 Stellung bezogen und wesentliche Abschnitte der UStR insoweit ersetzt. Zum Besteuerungsverfahren (insbesondere zur Steuerschuldnerschaft im EU-Ausland) äußert sich das Schreiben allerdings nur sehr knapp (vgl. Tz. 139 - 145). Dem Vernehmen nach ist derzeit (also kurzfristig) keine weitergehende Verwaltungsanweisung zur Umsetzung des Mehrwertsteuerpakets geplant, weil die gesetzlichen Regelungen insoweit klar und ausreichend seien. Damit bleibt auch bis auf weiteres offen, ob sich die Finanzverwaltung bei "Verstößen" gegen die neuen Meldepflichten im Rahmen der ZM "großzügig" zeigen wird, so wie dies führende Vertreter schon vor längerer Zeit zumindest hinter vorgehaltener Hand angedeutet hatten.

Frage 3: Greift in jedem Fall das Reverse-Charge-Verfahren, wenn die sonstige Leistung eines inländischen Unternehmers als im EU-Ausland ausgeführt gilt?

Antwort: Nein, diese pauschale Aussage ist leider unzutreffend. Das Reverse-Charge-Verfahren greift grundsätzlich nur bei solchen Dienstleistungen, die in Art. 44 Mehrwertsteuersystemrichtlinie n. F. genannt sind.. Das BMF-Schreiben vom 4.9.2009 regelt hierzu folgendes (vgl. Tz. 143): Liegt der Ort der sonstigen Leistung, bei der sich der Leistungsort nach § 3a Abs. 2 UStG bestimmt, in einem EU-Mitgliedstaat, und ist der leistende Unternehmer dort nicht ansässig, schuldet der Leistungsempfänger die Umsatzsteuer, wenn er in diesem EU-Mitgliedstaat als Unternehmer für Umsatzsteuerzwecke erfasst ist oder eine nicht steuerpflichtige juristische Person mit USt-IdNr. ist. Für alle übrigen Dienstleistungen, für die besondere Ortsvorschriften gelten, ist das Verfahren nicht zwingend vorgeschrieben, , kann aber ggf. vom jeweiligen Staat aufgrund entsprechender nationaler Regelungen angewendet werden.. Wichtig: Unternehmer werden daher auch zukünftig nicht umhinkommen, sich über die umsatzsteuerliche Behandlung im anderen Mitgliedstaat entsprechend zu informieren.

Frage 4: Welche Leistungsempfänger sind als Unternehmer anzusehen?

Antwort: Neben den typischen Unternehmern gelten für die Anwendung der neuen Ortsvorschriften auch nicht unternehmerisch tätige juristische Personen als Unternehmer, wenn ihnen eine USt-IdNr. erteilt worden ist. Generell signalisiert die USt-IdNr. des im Ausland Ansässigen dem inländischen Leistenden die Unternehmereigenschaft. Zur Art bzw. den Möglichkeiten der tatsächlichen Verwendung der USt-IdNr. im Geschäftsverkehr äußert sich das BMF-Schreiben vom 4.9.2009 ausführlich (vgl. Tz. 16).

Frage 5: Ändert sich der Leistungsort bei grundstücksbezogenen Dienstleistungen?

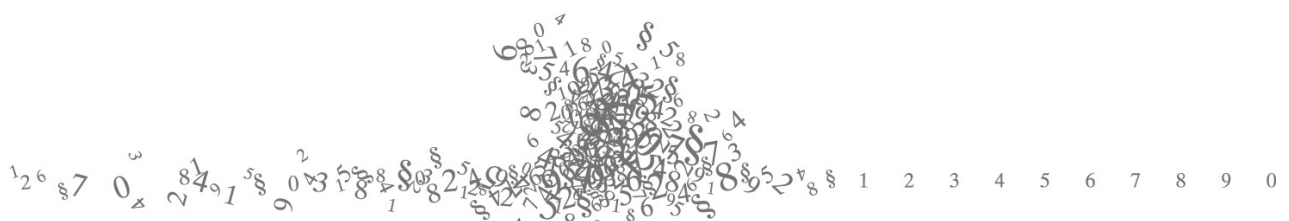
Antwort: Nein, inhaltlich ist hier keine Änderung vorgesehen, die Vorschrift wurde lediglich anders platziert (vgl. § 3a Abs. 3 Nr. 1 UStG n. F.).

Frage 6: Kann der Leistungsort durch Verwendung einer abweichenden USt-IdNr. noch gezielt verlagert werden?

Antwort: Nein, diese Möglichkeit, die bisher beispielsweise in § 3a Abs. 2 Nr. 3c und Nr. 4 UStG vorgesehen ist, besteht künftig nicht mehr. Allerdings "hebt" die USt-IdNr. nicht unternehmerisch tätige juristische Personen künftig bei der Leistungsortbestimmung in den Unternehmerstatus.

Frage 7: Sind auch steuerfreie innergemeinschaftliche Dienstleistungen zu melden?

Antwort: Nein, in der ZM müssen nur im "übrigen Gemeinschaftsgebiet steuerpflichtige sonstige Leistungen" deklariert werden. Der inländische Unternehmer hat sich (deshalb aber) im Zweifel über im Ausland bestehende Befreiungsvorschriften zu informieren.



Frage 8: Muss das Unternehmen überhaupt mit Sanktionen rechnen, wenn es den neuen Meldepflichten nicht nachkommt oder bestehen die Meldepflichten lediglich "auf dem Papier"?

Antwort: Im Rahmen des Jahressteuergesetzes 2009 wurde auch § 26a Abs. 1 Nr. 5 UStG ergänzt. Danach liegt eine Ordnungswidrigkeit auch dann vor, wenn der Unternehmer die ZM hinsichtlich der Angaben zu meldepflichtigen "innergemeinschaften Dienstleistungen" nicht, nicht richtig, nicht vollständig oder verspätet abgibt. In Einzelfällen kann ein Bußgeld i. H. v. bis zu 5.000 EUR festgesetzt werden.