

Sonder-KlientenInfo

Neuregelungen bei der Umsatzsteuer ab 1.1.2010

Mit dem Budgetbegleitgesetz 2009 wurde die EU-Richtlinie 2008/8/EG (Mehrwertsteuer-Paket) umgesetzt, die zu einer grundsätzlichen Neuregelung des Leistungsortes für grenzüberschreitende Dienstleistungen sowie zu einer Vereinfachung des Vorsteuererstattungsverfahrens führt.

1. Die neuen Regelungen zum Leistungsort

Ab 1.1.2010 ist für die Bestimmung des Ortes, an dem die Dienstleistung besteuert wird („Leistungsort“) zunächst danach zu unterscheiden, ob die Dienstleistung an einen Unternehmer (**Business to Business** bzw **B2B**) oder eine Privatperson (**Business to Consumer** bzw **B2C**) erbracht wird.

1.1. Dienstleistungen an Unternehmer („B2B“)

Sonstige Leistungen, die ein Unternehmer an einen anderen Unternehmer erbringt, werden künftig grundsätzlich dort besteuert, wo der Leistungsempfänger sein Unternehmen betreibt (=Empfängerortprinzip). Bei grenzüberschreitenden Leistungen ist dabei zwingend der Übergang der Steuerschuld auf den Leistungsempfänger (Reverse-Charge-System) vorgesehen.

Das Empfängerortprinzip wird aber in einigen Ausnahmefällen (zB Grundstücksleistungen, grenzüberschreitende Personenbeförderungen) durchbrochen (siehe im Detail die beiliegende Übersichtstabelle). Künftig besteht auch nicht mehr die Möglichkeit den Leistungsort durch Verwendung einer von einem anderen Staat erteilten UID-Nummer zu verlagern.

1.1.1. Nachweis der Unternehmereigenschaft des Leistungsempfängers

Der leistende Unternehmer kann davon ausgehen, dass der Leistungsempfänger ein Unternehmer ist, wenn der Leistungsempfänger über eine **Umsatzsteuer-Identifikationsnummer (UID-Nummer)** verfügt. Deshalb werden für die Leistungsortbestimmung auch nichtunternehmerisch tätige juristische Personen (zB ein gemeinnütziger Verein oder eine Holdinggesellschaft) und juristische Personen des öffentlichen Rechts als Unternehmer behandelt, sofern sie über eine UID-Nummer verfügen, unabhängig davon, ob die Leistung für den unternehmerischen oder nicht unternehmerischen Tätigkeitsbereich erbracht wird.

Die Unternehmereigenschaft ist somit für die Leistungsortbestimmung von entscheidender Bedeutung, weshalb der leistende Unternehmer die Gültigkeit der UID-Nummer mittels Bestätigungsanfrage – wie bereits bisher bei innergemeinschaftlichen Lieferungen – zu überprüfen hat.¹

Hat ein Leistungsempfänger **keine** UID-Nummer (zB Drittlandsunternehmer), kann der Nachweis der Unternehmereigenschaft auch auf andere Weise erfolgen (zB durch eine Bestätigung der ausländischen Steuerbehörde, in dem der Leistungsempfänger zur Umsatzsteuer erfasst ist).

Sofern eine sonstige Leistung an eine Betriebsstätte des Leistungsempfängers erbracht wird, ist dieser Ort maßgebend. Eine Betriebsstätte ist nach Auffassung der Finanzverwaltung und in Übereinstimmung mit der Rechtsprechung des EuGH jede feste Geschäftseinrichtung, die über einen ausreichenden Mindestbestand an Personal- und Sachmittel verfügt und einen gewissen Grad an Beständigkeit aufweist. Deshalb ist zukünftig auch eine exakte Abgrenzung erforderlich, ob eine sonstige Leistung zumindest größtenteils für eine Betriebsstätte bestimmt ist.

¹ Die Richtigkeit der UID-Nummer kann durch Anfrage an das UID-Büro des BMF oder aber per Internet über den EU-Server, der am einfachsten über die Homepage des BMF (www.bmf.gv.at) erreicht wird, eingeholt werden. Eine qualifizierte Bestätigungsabfrage – Stufe 2, nach der zusätzlich zu der überprüfenden UID-Nummer auch der Name und die Anschrift des Inhabers der UID-Nummer überprüft wird, ist bei ausländischen Leistungsempfängern anzuraten, wenn mit dem Geschäftspartner erstmals Geschäftsbeziehungen aufgenommen werden oder Zweifel an der Richtigkeit der Angaben des Leistungsempfängers bestehen.

Beispiel

Eine deutsche Leasinggesellschaft vermietet für vier Jahre einen PKW an einen österreichischen Unternehmer. Die Leasingraten unterliegen bis Ende 2009 der deutschen Umsatzsteuer. Diese kann der österreichische Unternehmer im Rahmen des Vorsteuererstattungsverfahrens zurückfordern, da Deutschland keinen Ausschluss für PKW-Aufwendungen kennt. In Österreich ist eine Eigenverbrauchsbesteuerung vorzunehmen, die allerdings nach Ansicht des Verwaltungsgerichtshofes (VwGH)² gegen EU-Recht verstößt. Ab 1.1.2010 liegt der Leistungsort nunmehr dort, wo der Leistungsempfänger sein Unternehmen betreibt, somit in Österreich. Die Leasingraten sind daher ab 1.1.2010 in Österreich steuerpflichtig.

Beispiel

Ein französischer Unternehmer lässt in Österreich eine Maschine durch einen österreichischen Unternehmer reparieren. Da die Leistung bis 31.12.2009 am Tätigkeitsort zu versteuern ist, hat der österreichische Unternehmer mit 20% Umsatzsteuer zu fakturieren, die sich der Franzose erstatten lassen kann. Eine Verlagerung des Leistungsortes mittels Angabe der französischen UID-Nummer des Leistungsempfängers wäre bis 31.12.2009 nur dann möglich, sofern die Maschine Österreich verlässt. Ab 1.1.2010 ist die Leistung am Empfängerort, dh in Frankreich zu versteuern (Reverse Charge).

Beispiel

Eine österreichische Muttergesellschaft verrechnet Managementleistungen, die sich aus einer Vielzahl von verschiedenen Dienstleistungen zusammensetzen, an die slowakische Tochtergesellschaft. Der Ort der Leistung befindet sich bis zum 31.12.2009 dort, wo der Unternehmer sein Unternehmen betreibt, somit ebenfalls in Österreich. Die slowakische Tochtergesellschaft kann sich die österreichische Vorsteuer erstatten lassen. Ab 1.1.2010 liegt der Ort der Managementleistungen dort, wo der Empfänger sein Unternehmen betreibt (=Empfängerortprinzip). Die österreichische Muttergesellschaft hat künftig die Rechnung ohne Umsatzsteuer und mit einem Hinweis auf das Reverse Charge Verfahren auszustellen.

1.1.2. Reverse-Charge-System

Künftig ist bei Dienstleistungen zwischen Unternehmern (B2B-Bereich) **zwingend** das Reverse-Charge-System vorgesehen, wenn der die Leistung empfangende Unternehmer oder die nicht steuerpflichtige juristische Person mit UID-Nummer nicht im Mitgliedstaat des Leistungsempfängers ansässig ist und für die Dienstleistung das Empfängerortprinzip zur Anwendung gelangt. Österreich hat bisher schon das Reverse-Charge-System für sämtliche Dienstleistungen und Werklieferungen angewandt, die ein ausländischer Unternehmer in Österreich an einen Unternehmer erbringt, weshalb sich in Österreich kein Anpassungsbedarf ergibt. Im Gegensatz zur bisherigen Rechtslage kommt es jedoch in Zukunft auch dann zum Übergang der Steuerschuld, wenn der Leistungserbringer über eine Betriebsstätte am Leistungsort verfügt, diese aber an der Leistungserbringung nicht beteiligt ist.

1.1.3. Zusätzliche Meldeverpflichtungen

Ab 1.1.2010 müssen Unternehmer – zusätzlich zu den innergemeinschaftlichen Warenlieferungen – auch Dienstleistungen an EU-Unternehmer, die dem Reverse-Charge-Verfahren unterliegen, in die **Zusammenfassende Meldung (ZM)** aufnehmen. Die ZM ist ab 1.1.2010 auch bei elektronischer Einreichung **bis zum Ablauf des jeweiligen Folgemonats** abzugeben. Die ZM für Jänner 2010 ist daher bis spätestens 28. 2. 2010 einzureichen. Bei vierteljährlicher Umsatzsteuervoranmeldung gilt dieser Zeitraum aber auch weiterhin für die ZM. Zu melden ist die Bemessungsgrundlage (Entgelt) je UID-Nummer (dh in der Regel pro ausländischem Empfänger für Dienstleistungen, für den das Empfängerortprinzip zur Anwendung gelangt) unter Angabe der eigenen UID-Nummer sowie der UID-Nummer des Leistungsempfängers.

1.2. Dienstleistungen an Privatperson („B2C“)

Dienstleistungen, die ein Unternehmer an Privatpersonen ausführt, sind – wie bisher – grundsätzlich an dem Ort umsatzsteuerbar, an dem der leistende Unternehmer sein Unternehmen betreibt (**Unternehmensortprinzip**). Sofern die sonstige Dienstleistung von einer Betriebsstätte aus erbracht

² VwGH 2008/15/0109 vom 2.9.2009.

wird, ist diese für die Ortbestimmung maßgebend. Das Unternehmerortprinzip gilt auch für juristische Personen und juristische Personen des öffentlichen Rechts, die über keine (gültige) UID-Nummer verfügen. Die grundsätzliche Besteuerung von B2C-Leistungen am Unternehmensort stellt jedoch die Ausnahme dar, da viele Sonderbestimmungen (siehe im Detail die beiliegende Übersicht) den Ort der Leistung ins Bestimmungsland verlagern.

Beispiel

Ein österreichisches Cateringunternehmen versorgt die Zuschauer am Nürnbergring mit kulinarischen Köstlichkeiten. Derartige Dienstleistungen sind bis 31.12.2009 mangels spezieller Bestimmungen grundsätzlich am Unternehmensort, dh in Österreich, zu versteuern. Ab 1.1.2010 sind Restaurant- und Verpflegungsdienstleistungen generell an dem Ort zu versteuern, an dem sie tatsächlich erbracht werden. Ab 1.1.2010 unterliegen die Dienstleistungen des Cateringunternehmens deshalb in Deutschland der Besteuerung.

Beispiel

Eine deutsche Leasinggesellschaft vermietet für fünf Jahre einen PKW an eine Privatperson in Österreich. Die Leasingraten unterliegen weiterhin der deutschen Umsatzsteuer. Ab 1.1.2013 soll jedoch die langfristige Vermietung von Beförderungsmittel an Privatpersonen am Wohnsitz oder gewöhnlichen Aufenthalt der Privatperson versteuert werden.

2. Das neue Vorsteuer-Vergütungsverfahren

Für in der EU ansässige Unternehmer wird es künftig ein wesentlich vereinfachtes Vorsteuer-rückerstattungsverfahren geben. Das neue Verfahren gilt für Anträge, die nach dem 31.12.2009 gestellt werden. Anträge auf Vorsteuerrückerstattung österreichischer Unternehmer sind künftig für sämtliche EU-Mitgliedstaaten **in elektronischer Form** beim zuständigen Finanzamt mittels FinanzOnline zu stellen und an den Erstattungsmitgliedstaat zu richten.

Wurde einem österreichischen Unternehmer beispielsweise Umsatzsteuer in Deutschland und Italien in Rechnung gestellt, mussten bislang zwei Erstattungsanträge (einer in Deutschland und einer in Italien) eingebracht werden. Künftig ist dafür **nur noch ein globaler Erstattungsantrag** erforderlich, der in Österreich über FinanzOnline einzubringen ist. Die österreichische Finanzverwaltung leitet den Antrag sodann nach Prüfung von Vollständigkeit und Zulässigkeit an die zuständigen Behörden in Deutschland und Italien weiter. Die Vorlage einer gesonderten Unternehmerbescheinigung (U 70 Formular) ist nicht mehr erforderlich.

Bedingt durch das elektronische Verfahren müssen künftig auch **keine Originalbelege** (auch keine Kopien) mehr beigelegt werden, außer der Erstattungsmitgliedstaat fordert diese gesondert an. Die Erstattungsbeträge müssen künftig **zumindest 400 Euro** betragen. Bezieht sich ein Antrag auf ein **ganzes Kalenderjahr bzw. auf den letzten Zeitraum eines Kalenderjahres**, so müssen die Erstattungsbeträge **zumindest 50 Euro** betragen.

Der **Antrag** auf Vorsteuererstattung muss **bis spätestens 30. September** des Folgejahres eingebracht werden (für das Kalenderjahr 2009 somit bis spätestens 30.9.2010). Der Erstattungsstaat muss den Antrag grundsätzlich innerhalb von vier Monaten (bei Anforderung von zusätzlichen Informationen verlängert sich dieser Zeitraum bis zu 8 Monaten) erledigen, andernfalls stehen dem Antragsteller **Zinsen** zu.

Die Vorsteuererstattung für **Unternehmer aus Drittstaaten** (zB Schweiz, Norwegen, Kroatien etc) bleibt gegenüber der derzeitigen Rechtslage im Wesentlichen unverändert und sind – wie bisher – **bis spätestens 30. Juni** des auf den Erstattungszeitraum folgenden Kalenderjahres einzureichen. Lediglich die Mindesterstattungsbeträge werden an die oben dargestellte Neuregelung für EU-Unternehmer angepasst.

Neue Voraussetzungen für eine innergemeinschaftliche Lieferung ab 1.1.2010

Voraussetzung für eine steuerfreie **innergemeinschaftliche Lieferung** im Sinne des Art. 7 UStG 1994 ist unter anderem, dass eine im Inland steuerbare **Lieferung** an einen Abnehmer vorliegt, bei dem es sich um einen Unternehmer handelt, der den Gegenstand der **Lieferung** für sein Unternehmen erworben hat.

In diesem Zusammenhang muss sich der Unternehmer auch die Identität des Abnehmers einer angeblichen innergemeinschaftlichen Lieferung zB durch Kaufverträge und Vollmachten nachweisen lassen. Hierfür reicht die Aufzeichnung der UID nicht aus (vgl. BFH 08.11.2007, V R 26/05).

Eine weitere Voraussetzung für eine steuerfreie **innergemeinschaftliche Lieferung** ist der Nachweis der Warenbewegung in den Bestimmungsmitgliedstaat. Wie dieser Nachweis zu führen ist, regelt die Verordnung des Bundesministers für Finanzen (VO), BGBl. Nr. 401/1996.

Gemäß § 2 der VO BGBl. Nr. 401/1996 muss in jenen Fällen, in denen die Waren vom Abnehmer oder dessen Beauftragten in das übrige Gemeinschaftsgebiet befördert werden (den so genannten "**Abholfällen**"), **unter anderem eine schriftliche Erklärung des Abnehmers oder seines Beauftragten, dass er den Gegenstand in das übrige Gemeinschaftsgebiet befördern wird, vorgelegt werden. Hierzu gehört auch der Nachweis, dass ein für den Abnehmer Handelnder dessen Beauftragter ist** (vgl. BFH 08.11.2007, V R 26/05).

Eine Kopie des Reisepasses der abholenden Person ist hierfür als Nachweis nicht ausreichend. Treten mehrere Personen mit dem liefernden Unternehmer in Kontakt und geben sich als Beauftragte des Warenempfängers aus, muss sich der liefernde Unternehmer von jedem Einzelnen geeignete Nachweise für seine Beauftragung vorlegen lassen, aus der die von diesem vorzunehmende Handlung konkret hervorgeht (zB Beauftragung ein bestimmtes Fahrzeug abzuholen). Eine bloß allgemein gehaltene Vollmacht genügt nicht.

Diese Überprüfungen sind bereits vor der Aushändigung der Waren vorzunehmen.

Die Erklärung des Abnehmers oder seines Beauftragten über die beabsichtigte innergemeinschaftliche Warenbeförderung sind dem liefernden Unternehmer bereits bei der Abholung auszuhändigen und können nicht nachträglich nachgereicht werden

(vgl. UStR 2000 Rz 4006). **Darüber hinaus muss in dieser Erklärung das Bestimmungsland sowie der Bestimmungsort der Waren konkret angegeben werden, der bloße Hinweis auf eine Beförderung der Waren in das übrige Gemeinschaftsgebiet genügt nicht.**

Fehlen ordnungsgemäße Nachweise über die Beauftragung oder Erklärungen über die Warenbeförderung, ist der für das Vorliegen einer steuerfreien **innergemeinschaftlichen Lieferung** im Sinne des Art. 7 UStG 1994 erforderliche Beförderungsnachweis im Sinne des § 2 der VO BGBl. Nr. 401/1996 nicht gegeben.

Kann der Nachweis einer innergemeinschaftlichen Lieferung schon wegen fehlender oder mangelhafter Unterlagen (zB fehlende Vollmachten) seitens des Lieferanten nicht erbracht werden, kann die Vertrauensschutzregelung im Sinne des Art. 7 Abs. 4 UStG 1994 nicht zur Anwendung gelangen.

Die vorstehenden Aussagen sind jedenfalls für innergemeinschaftliche Lieferungen, die ab dem 1. Jänner 2010 ausgeführt werden, zu beachten.

Leistungsorte im Vergleich alt - neu

bis 31. 12. 2009	ab 1. 1. 2010	bis 31. 12. 2009	ab 1. 1. 2010
Lieferungen			
B2B		B2C	
Bestimmungslandprinzip (Art 1 Abs 2 iVm Art 7 Abs 1)		Ursprungslandprinzip (Art 1 Abs 2 iVm Art 7 Abs 1)	
Sonstige Leistungen			
Grundprinzipien (Änderungen kursiv)			
Ursprungslandprinzip (Unternehmerort)	Bestimmungsland-Prinzip (Empfängerort) (§ 3a Abs 6)	Ursprungslandprinzip (Unternehmerort) (§ 3a Abs 7) (ab 1. 1. 2015 bei e-services, Telekom und Fernsehen - Empfängerort)	
Sonderfälle (Änderungen kursiv)			
Grundstücksbezogene Leistungen - Grundstücksort (§ 3a Abs 9)			
Personenbeförderungen - Beförderungsstrecke (§ 3a Abs 10)			
Güterbeförderung - Beförderungsstrecke; ig ⁴ - Abgangsort od UID-Ort ⁵	Güterbeförderung Empfängerort (§ 3a Abs 6)	Güterbeförderung - Beförderungsstrecke; ig - Abgangsort (§ 3a Abs 10; Art 3a Abs 1)	
Vermittlung - wie vermittelte Leistung oder UID-Ort ⁵	Vermittlung Empfängerort (§ 3a Abs 6)	Vermittlung - wie vermittelte Leistung (§ 3a Abs 8)	
Tätigkeitsbezogene Leistungen (Kultur, Sport und Reparatur etc) - Tätigkeitsort oder tw UID-Ort ⁵	Tätigkeitsbezogene Leistungen (Kultur, Sport und Reparatur etc) - Tätigkeitsort od Empfängerort (grds Empfängerort ab 1. 1. 2011) (§ 3a Abs 11)	Tätigkeitsbezogene Leistungen (Kultur, Sport und Reparatur etc) - Tätigkeitsort (§ 3a Abs 11)	
Restaurantdienste Unternehmerort	Restaurantdienste Verabreichungsort; iZm ig Pers. bef. - Abgangsort (§ 3a Abs 11; Art 3a Abs 3)	Restaurantdienste Unternehmerort	Restaurantdienste Verabreichungsort; iZm ig Pers. bef. - Abgangsort (§ 3a Abs 11; Art 3a Abs 3)
Vermietung von Beförderungsmittel Unternehmerort	Vermietung von Beförderungsmittel Empfängerort; kurzfristig Übergabeort (§ 3a Abs 12)	Vermietung von Beförderungsmittel Unternehmerort	Vermietung von Beförderungsmittel Unternehmerort; kurzfristig Übergabeort (ab 1. 1. 2013 langfristig Empfängerort) (§ 3a Abs 12)
"Katalogleistungen" - Empfängerort (§ 3a Abs 6)		"Katalogleistungen" - Unternehmerort (§ 3a Abs 6) (an Drittlandsprivate - Empfängerort) (§ 3a Abs 14)	