

Ahrens & Ullrich GbR

STEUERBERATER

Ahrens & Ullrich GbR Postfach 20 64 26010 Oldenburg

Dipl. Oec. Rainer Ahrens - Steuerberater
E-Mail: rahrens@ahrens-ullrich.de
Mobil: 0170-7801946

Dipl. Oec. Ralf Ullrich – Steuerberater
E-Mail: rullrich@ahrens-ullrich.de
Mobil: 0160-90631642

Bremer Straße 25, 26135 Oldenburg
Postfach 20 64, 26010 Oldenburg
Telefon (0441) 92393-0
Telefax (0441) 92393-25 + 26
E-Mail: info@ahrens-ullrich.de
www.ahrens-ullrich.de

3. November 2009

Mandanten-Rundschreiben

Sehr geehrte Damen und Herren,

am 1. 1. 2010 wird das sogenannte **Mehrwertsteuerpaket**, die wichtigste Änderung des Umsatzsteuerrechts seit der Binnenmarktrichtlinie von 1991, in Kraft treten. Dieses enthält wesentliche Änderungen des Umsatzsteuergesetzes zum Ort der Dienstleistung sowie zu verfahrensrechtlichen Pflichten und verursacht in der Praxis für die meisten Unternehmer insbesondere im Rechnungswesen einen erheblichen Anpassungsbedarf. Bis zum 1. 1. 2010 müssen die Unternehmer alle erforderlichen Maßnahmen ergriffen haben. Die folgenden Ausführungen sollen einen Überblick über die Vorgehensweise bei der praktischen Umsetzung des Mehrwertsteuerpakets geben.

Änderung des Orts der sonstigen Leistung ab 2010 und die Auswirkungen auf die Buchführung

Das mit dem Jahressteuergesetz 2009 umgesetzte Mehrwertsteuer-Paket umfasst im Wesentlichen ab 2010 anzuwendende Änderungen zum Ort der sonstigen Leistung sowie zum Vorsteuer-Vergütungsverfahren in der EU. Zudem ergeben sich verfahrensrechtliche Neuerungen bei den umsatzsteuerlichen Meldepflichten und Auswirkungen auf das sogenannte Reverse-Charge-Verfahren. Jüngst erging hierzu ein Anwendungsschreiben des BMF, das jedoch die für die Praxis wichtigsten Fragen ausklammert. Gleichwohl erfordern die Neuregelungen Anpassungen in Buchführung und Rechnungswesen in den Unternehmen.

I. Änderungen ab 1.1.2010

Künftig ist bei allen sonstigen Leistungen für die Ortsbestimmung vorab zu unterscheiden, ob der Leistungsempfänger Unternehmer ist oder nicht.

1. Sonstige Leistungen an Unternehmer

Nach den umsatzsteuerlichen Neuregelungen zum Ort der Dienstleistung soll das **Bestimmungslandprinzip** verwirklicht werden. Demnach werden sonstige Leistungen, die ein Unternehmer an einen anderen Unternehmer erbringt, künftig grundsätzlich dort besteuert, wo der Leistungsempfänger sein Unternehmen betreibt (sog. Empfängerortprinzip).

Die neue Grundregel gilt für alle sonstigen Leistungen, die an Unternehmer erbracht werden. Davon

kann der leistende Unternehmer ausgehen, wenn der Leistungsempfänger über eine **Umsatzsteuer-Identifikationsnummer** (USt-ID-Nummer) verfügt und diese verwendet. Deshalb gelten für die Ortsbestimmung auch nichtunternehmerisch tätige juristische Personen und juristische Personen des öffentlichen Rechts als Unternehmer, denen eine USt-ID-Nummer erteilt wurde. Sofern eine sonstige Leistung an eine Betriebsstätte des Leistungsempfängers erbracht wird, ist dieser Ort maßgebend. Deshalb ist eine genaue Abgrenzung erforderlich, ob eine sonstige Leistung zumindest größtenteils für eine Betriebsstätte bestimmt ist. Künftig wird es nur noch **fünf Ausnahmeregelungen** geben, in denen sich die Ortsbestimmung **nicht** nach der Grundregel richtet:

- sog. grundstücksbezogene Leistungen,
- grenzüberschreitende Personenbeförderungen,
- Veranstaltungen, z. B. Messen, Schulungen,
- Restaurations- und Verpflegungsleistungen und
- die kurzfristige Vermietung von Beförderungsmitteln, d. h. unter 90 Tagen bei Wasserfahrzeugen und unter 30 Tagen bei allen anderen Beförderungsmitteln wie Pkw.

2. Verfahrensrechtliche Änderungen zu § 13b UStG (Reverse-Charge-Verfahren)

Für sonstige Leistungen eines im Ausland ansässigen Unternehmers, die im Inland steuerbar und steuerpflichtig sind, schuldet nicht der leistende Unternehmer, sondern der Leistungsempfänger die Umsatzsteuer (sogenanntes Reverse-Charge-Verfahren; § 13b UStG).

Als ein im Ausland ansässiger Unternehmer wird bisher ein Unternehmer definiert, der im Inland weder einen Wohnsitz, seinen Sitz, seine Geschäftsleitung noch eine Zweigniederlassung hat. Sofern ein ausländischer Unternehmer **im Inland lediglich eine Betriebsstätte** hat, die nicht als Zweigniederlassung anzusehen ist, gilt er derzeit als ein im Ausland ansässiger Unternehmer.

Künftig gilt als ausländischer Unternehmert, wer im Inland weder einen Wohnsitz, seinen Sitz, seine Geschäftsleitung oder eine Betriebsstätte hat. Sofern zwar ein Unternehmer im Inland eine Betriebsstätte hat, eine sonstige Leistung jedoch nicht von dieser Betriebsstätte aus erbracht wird, gilt er bezüglich dieses Umsatzes als im Ausland ansässig.

Hinweis: Deshalb ist ab 1. 1. 2010 eine **genaue Abgrenzung vorzunehmen**, ob eine sonstige Leistung von einem ausländischen Unternehmensteil oder von einer inländischen Betriebsstätte aus erbracht wird.

3. Änderungen bei der Zusammenfassenden Meldung

Die wichtigste Neuerung, die sich aufgrund des Mehrwertsteuer-Pakets für die Meldepflichten ergibt, betrifft die Abgabe von Zusammenfassenden Meldungen. Künftig müssen Unternehmer nicht mehr nur für innergemeinschaftliche Lieferungen eine Zusammenfassende Meldung abgeben, sondern auch für grenzüberschreitende sonstige Leistungen innerhalb der EU.

Zu melden sind darin alle sonstigen Leistungen, die im EU-Mitgliedstaat des Leistungsempfängers steuerbar sind und für die das Reverse-Charge-Verfahren anzuwenden ist. Anzugeben ist jeweils die Summe der Bemessungsgrundlagen der erbrachten Umsätze pro USt-ID-Nummer der Leistungsempfänger.

Hinweis: Es sind jedoch nur die Umsätze zu melden, die unter die neue Grundregel für sonstige Leistungen an Unternehmer fallen und nicht alle Reverse-Charge-Umsätze, die im EU-Ausland steuerbar sind.

Als **Meldezeitraum** ist gesetzlich derzeit das Kalendervierteljahr vorgesehen, jedoch könnte dies noch geändert werden (Kalendermonat). Zudem sind diese Umsätze **gesondert** in der Umsatzsteuer-Voranmeldung und der Umsatzsteuer-Jahreserklärung **anzugeben**. Entsprechende Formularvordrucke sind am 1. 10. 2009 veröffentlicht worden.

4. Neuregelung des Vorsteuer-Vergütungsverfahrens

Für in der EU ansässige Unternehmer wird es künftig außerdem ein völlig neues Vorsteuer-Vergütungsverfahren geben. Ab 1. 1., d. h. bereits für Vergütungszeiträume bis 31. 12. 2009, sind Anträge über das **elektronische Portal des Mitgliedstaates** zu stellen, in dem der Antragsteller ansässig ist. Sämtliche Eingangsrechnungen und Einfuhrdokumente, aus denen der Vorsteuerabzug geltend gemacht werden soll, müssen künftig grundsätzlich nicht mehr im Original eingereicht werden, sondern können auf elektronischem Weg übermittelt werden, sofern die Bemessungsgrundlage mindestens 1.000 € beträgt (bei Kraftstoffen: mindestens 250 €).

Die **Frist für die Antragstellung** wird um drei Monate bis jeweils 30. 9. des Folgejahres des Vergütungszeitraums verlängert. Der Mitgliedstaat der Antragstellung leitet den Antrag nach Überprüfung der Angaben (Unternehmereigenschaft, Gültigkeit der USt-ID-Nummer, Pro-Rata-Satz) innerhalb von 15 Tagen nach Eingang an den betroffenen Mitgliedstaat weiter. Zudem besteht bei Überschreiten bestimmter Fristen durch die Finanzbehörden erstmals ein gesetzlicher Verzinsungsanspruch hinsichtlich des Vergütungsbetrags.

Für im **Drittland** ansässige Unternehmer (z. B. Schweiz) bleibt es dagegen grundsätzlich bei den bisherigen Vorsteuervergütungs-Vorschriften. Auch hier besteht jedoch künftig die Möglichkeit der elektronischen Übermittlung.

II. Erforderliche Anpassungen und praktische Hinweise für Unternehmen

1. Überprüfung der Geschäftsvorfälle

Um sich auf die Änderungen zum 1. 1. 2010 entsprechend vorzubereiten und festzustellen, inwieweit Anpassungsbedarf im Unternehmen besteht, müssen im ersten Schritt **sämtliche Dienstleistungsströme überprüft** werden. Von den Neuregelungen betroffen sein können sowohl die sonstigen Leistungen, die ein Unternehmen bezieht (Eingangsseite), als auch die sonstigen Leistungen, die ein Unternehmen erbringt (Ausgangsseite).

Hinweis: Dabei ist insbesondere, wie oben dargestellt, auf der **Ausgangsseite** zu unterscheiden, ob die sonstigen Leistungen an Unternehmer für dessen Unternehmen oder an Nichtunternehmer erbracht werden.

2. Kundenstammdaten/Umsatzsteuer-Identifikationsnummer

Der leistende Unternehmer kann davon ausgehen, dass der Leistungsempfänger Unternehmer ist und die sonstige Leistung für sein Unternehmen bezogen hat, wenn dieser eine USt-ID-Nummer verwendet. Dies muss der leistende Unternehmer jedoch nachweisen. Deshalb hat der leistende Unternehmer die **USt-ID-Nummer** seines EU-Kunden zu **prüfen**, was in der Regel durch eine sogenannte qualifizierte Bestätigungsabfrage beim Bundeszentralamt für Steuern erfolgt – wie bisher schon bei innergemeinschaftlichen Lieferungen. Die Abfrage ist im Unternehmen zu dokumentieren.

Der Begriff „Verwenden“ setzt nach Auffassung der Finanzverwaltung ein positives Tun des Leistungsempfängers voraus, und zwar grundsätzlich bei Vertragsschluss. Es ist aber ebenfalls ausreichend, wenn bei der erstmaligen Erfassung der Stammdaten eines Leistungsempfängers zusammen mit der für diesen Zweck erfragten USt-ID-Nummer zusätzlich eine **Erklärung des Leistungsempfängers** aufgenommen wird, dass diese USt-ID-Nummer bei allen künftigen Einzelaufträgen verwendet werden soll. **Eine in einem Briefkopf eingedruckte USt-ID-Nummer reicht allein nicht aus.**

Hinweis: Alle Kundenstammdaten im System sollten **auf Vollständigkeit überprüft** werden, insbesondere dahingehend, ob bei Unternehmern jeweils (mindestens) eine USt-ID-Nummer hinterlegt ist. Zudem sollte, falls noch nicht vorhanden, eine Erklärung bei den Kunden über die Verwen-

derung der USt-ID-Nummer angefordert werden. Auch eine qualifizierte Bestätigungsabfrage der USt-ID-Nummern vor Ausführung einer sonstigen Leistung ist anzuraten.

3. Steuerfindung/Steuerkennzeichen

Im Buchungssystem sind Anpassungen in Bezug auf die Prozesse und die Steuerfindungslogik vorzunehmen, um sicherzustellen, dass die vom Unternehmen an ausländische Leistungsempfänger ausgeführten und von ausländischen Leistenden bezogenen Dienstleistungen künftig zutreffend verbucht werden.

Dafür sind auch das Einrichten neuer Konten und die Implementierung neuer Steuerschlüssel erforderlich – dabei sind die verschiedenen neuen umsatzsteuerlichen Vorschriften zur Ortsbestimmung zu beachten.

Demnach sind – vorausgesetzt, dass die jeweiligen Dienstleistungen vom Unternehmen erbracht werden – für die **Ausgangsseite** mindestens folgende Steuerschlüssel erforderlich:

<ul style="list-style-type: none">• In anderen EU-Ländern steuerpflichtige sonstige Leistungen an Unternehmer.
<ul style="list-style-type: none">• Im Drittland steuerpflichtige sonstige Leistungen an Unternehmer.

Auf der **Eingangsseite** ist ein Steuerschlüssel für die Eingangsleistungen einzurichten, für die aufgrund des Übergangs der Steuerschuldnerschaft selbst die Steuer geschuldet wird:

<ul style="list-style-type: none">• Im Inland steuerpflichtige sonstige Leistungen, für die der Leistungsempfänger die Steuer schuldet.

Bei voller Vorsteuerabzugsberechtigung können diese Beträge im gleichen Voranmeldungszeitraum als Vorsteuer geltend gemacht werden.

4. Betriebsstätte

Bei der Abgrenzung, ob eine sonstige Leistung von einer Betriebsstätte aus erbracht wird, ist zu beachten, dass der umsatzsteuerliche Betriebsstättenbegriff nicht an § 12 AO anknüpft. Betriebsstätte im Sinne des Umsatzsteuerrechts ist jede feste Geschäftseinrichtung, die über einen ausreichenden Mindestbestand an Personal- und Sachmitteln verfügt und einen gewissen Grad an Beständigkeit aufweist, wodurch eine **autonome Erbringung von Dienstleistungen** möglich ist.

Hinweis: Sofern eine sonstige Leistung an die Betriebsstätte des Kunden erbracht wird, ist darauf zu achten, dass eine **USt-ID-Nummer für diese Betriebsstätte** vom Kunden vorliegt.

5. Rechnungsstellung

Das Mehrwertsteuer-Paket enthält keine Vorschriften zur Rechnungsstellung. Das deutsche Umsatzsteuergesetz sieht jedoch **ab 1. 1. 2010** vor, dass bei sonstigen Leistungen eines ausländischen Unternehmers an einen inländischen Unternehmer, die nach der neuen Grundregel im Inland steuerbar und steuerpflichtig sind, auf der jeweiligen Rechnung – neben einem Hinweis auf den Übergang der Steuerschuldnerschaft (wie bisher) – zusätzlich zur USt-ID-Nummer des leistenden Unternehmers die des Leistungsempfängers anzugeben ist.

Sofern also ein deutscher Unternehmer eine sonstige Leistung erbringt, die in einem anderen EU-Mitgliedstaat steuerbar ist und für die der Leistungsempfänger die Steuer schuldet, sind die **Rechnungsvorschriften dieses EU-Landes zu berücksichtigen**.

Hinweis: Im Zweifel ist es empfehlenswert, dort abzufragen, ob die Rechnungsanforderungen tatsächlich denen des deutschen Umsatzsteuerrechts entsprechen.

6. Meldepflichten

Um die neuen Meldepflichten erfüllen zu können, sind die entsprechenden technischen Voraussetzungen zu schaffen. Dies betrifft einerseits die Erklärungspflichten in den **Umsatzsteuer-Voranmeldungen** und **Umsatzsteuer-Jahreserklärungen**, da es in den Formularen neue Felder gibt, in denen die Umsätze zu erklären sind. Zudem ist ein neuer Report für die **Zusammenfassende Meldung** zu erstellen, um die Ausgangsleistungen, für die der Leistungsempfänger in einem anderen EU-Land die Steuer abführen muss, ordnungsgemäß zu melden.

7. Anwendungszeitpunkt und Übergangsregelungen

Für die Entscheidung, welche Ortsbestimmungsregeln anwendbar sind, ist der **Leistungszeitpunkt maßgebend**. Wird eine sonstige Leistung vor dem 1. 1. 2010 ausgeführt, greifen die derzeit geltenden Regeln; bei Ausführung der Leistung nach dem 1. 1. 2010 gelten dann die Neuregelungen nach dem Mehrwertsteuer-Paket.

Hinweis: Bei Vorausrechnungen oder Anzahlungen ist Vorsicht geboten, wenn diese vor dem 1. 1. 2010 erteilt werden, die sonstige Leistung jedoch erst nach dem 31. 12. 2009 ausgeführt wird. Sofern sich für die Leistung nach den Neuregelungen der Ort der sonstigen Leistung ändert, ist dies entsprechend zu berücksichtigen.

Entsprechendes gilt auch für Dauerleistungen, die erst nach dem 31. 12. 2009 ausgeführt werden, da diese mit Ablauf des vereinbarten Leistungszeitraums als erbracht gelten. Wird jedoch ein kürzerer Abrechnungszeitraum vereinbart, sind aus umsatzsteuerlicher Sicht Teilleistungen anzuerkennen und die Leistung gilt bereits mit Ablauf dieses Zeitraums als erbracht.

Der geänderte Art. 64 Abs. 2 der Mehrwertsteuer-System-Richtlinie sieht vor, dass sonstige Leistungen, die unter die neue Grundregel fallen und für die der Leistungsempfänger die Steuer schuldet, mit Ablauf eines jeden Kalenderjahres als bewirkt gelten, wenn diese kontinuierlich über einen längeren Zeitraum als ein Jahr erbracht werden und keine Abrechnungen oder Zahlungen erfolgen. Diese Regelung wurde vom deutschen Gesetzgeber jedoch bislang noch nicht übernommen.

Hinweis: Als Rechnung können auch Verträge (z. B. über Dauerleistungen) dienen, die die erforderlichen Rechnungsangaben des Umsatzsteuerrechts erfüllen und in denen dementsprechend deutsche Umsatzsteuer ausgewiesen ist, z. B. Wartungsverträge. Diese sollten überprüft und ggf. angepasst werden, sofern sich aufgrund des Mehrwertsteuer-Pakets Änderungen bezüglich des Orts der sonstigen Leistung ergeben und deshalb der Ausweis von deutscher Umsatzsteuer künftig nicht mehr zutreffend ist. Andernfalls besteht das **Risiko eines unrichtigen Steuerausweises** und die Steuer wird vom Unternehmer zusätzlich geschuldet.

Bei **Entgeltminderungen**, wie z. B. bei der Gewährung von Rückvergütungen, Jahresrückvergütungen oder Treuerabatten, nach dem 31. 12. 2009 für sonstige Leistungen, die vor dem Jahreswechsel erbracht wurden, ist darauf zu achten, dass die Berichtigung von Umsatzsteuer- und Vorsteuerbeträgen auf Basis der bis zu diesem Zeitpunkt geltenden Ortsbestimmungsregeln durchzuführen ist.

Beispiel

Ist eine Dienstleistung in Deutschland steuerbar und steuerpflichtig, ist dieser Steuerbetrag entsprechend zu korrigieren, auch wenn der Ort der Leistung ab 1. 1. 2010 in einem anderen EU-Mitgliedstaat liegt.

Da das Mehrwertsteuer-Paket nur für sonstige Leistungen gilt, die von Unternehmern an Unternehmer innerhalb der EU erbracht werden, bleibt zudem zu klären, wie sonstige Leistungen von Unternehmern und an Unternehmer in Drittländern zu beurteilen sind.

Beispiel

Erbringt ein im Drittland ansässiger Unternehmer an einen deutschen Unternehmer nach dem 1. 1. 2010 Verwaltungsleistungen, sind diese aus Sicht des Mehrwertsteuer-Pakets und damit aus deutscher Sicht am Ort des Leistungsempfängers in Deutschland steuerbar. Dieser muss die Umsatzsteuer an das Finanzamt abführen und kann denselben Betrag als Vorsteuer geltend machen, sofern er zum vollen Vorsteuerabzug berechtigt ist.

Hinweis: Sollte aus umsatzsteuerlicher Sicht des Drittlands die sonstige Leistung allerdings dort ebenfalls steuerbar und steuerpflichtig sein, besteht das **Risiko einer Doppelbesteuerung**. Der Drittlands-Unternehmer würde an den deutschen Unternehmer eine Rechnung mit lokaler Umsatzsteuer dieses Landes ausstellen.

Beispiel

Die Schweiz hat am 12. 6. 2009 ein neues MwSt-Gesetz verabschiedet, das zum 1. 1. 2010 in Kraft treten wird und ebenfalls das Bestimmungsortprinzip für sonstige Leistungen verwirklicht.

III. Checkliste für Unternehmen

Erbringt und/oder bezieht Ihr Unternehmen sonstige Leistungen, für die sich Änderungen aufgrund der Neuregelungen ergeben?
Erfolgt die Vergabe der Steuerkennzeichen automatisch?
In welchen Abteilungen werden manuell Steuerkennzeichen vergeben, z. B. Einkauf?
Sind die Kundenstammdaten gepflegt und sind die USt-ID-Nummern im System hinterlegt?
Müssen neue Konten und/oder Steuerkennzeichen eingerichtet werden?
Erfolgt die Erstellung der Zusammenfassenden Meldungen bisher vollautomatisch und werden künftig die neuen Steuerkennzeichen berücksichtigt?
Wie werden Anzahlungen/Vorauszahlungen ein- und ausgangsseitig überwacht?
Hat Ihr Unternehmen Betriebsstätten im Ausland, die einbezogen und überprüft werden müssen?
Sind die Hinweistexte und Rechnungsangaben (z. B. USt-ID-Nummer des Leistungsempfängers bei Reverse-Charge) auf Ausgangsrechnungen anzupassen?
Ist eine Anpassung von Verträgen erforderlich?
Bestehen umsatzsteuerliche Registrierungen in anderen EU-Ländern, die künftig nicht mehr erforderlich sind? Falls ja, gibt es Eingangsrechnungen mit Umsatzsteuerausweis aus diesen Ländern, bei denen die Vorsteuer über das Vorsteuer-Vergütungsverfahren geltend zu machen ist (Frist!)?

Falls Sie hierzu noch Fragen haben sollten, stehen wir Ihnen selbstverständlich jederzeit gerne zur Verfügung.

Mit freundlichen Grüßen

Ralf Ullrich
Steuerberater

Rainer Ahrens
Steuerberater