Das Mehrwertsteuerpaket ab 1. 1. 2010[1)]

Die RL 2008/8/EG bringt eine Systemänderung für die Bestimmung des Leistungsorts bei sonstigen Leistungen mit sich. In Österreich wurde das sog „Mehrwertsteuerpaket" im Zuge des Budgetbegleitgesetztes 2009 umgesetzt (BGBl I 52/2009). Wirtschaftlich betrachtet, führen die Änderungen aber in weiten Bereichen zum selben Ergebnis, wie nach der bisherigen Rechtslage.

Nach der bis 31. 12. 2009 geltenden gesetzlichen Regelung spielt es für die Leistungsortbestimmung keine große Rolle, ob der Leistungsempfänger Unternehmer ist oder nicht. Für die Beurteilung des Ortes der Dienstleistung ist bis dahin regelmäßig nur die Art der Leistung von Bedeutung (vgl § 3a Abs 5). Lediglich bei den in § 3a Abs 10 UStG 1994 normierten Katalogleistungen ist für die Leistungsortbestimmung zu unterscheiden, ob dem Leistungsempfänger die Unternehmereigenschaft zukommt oder nicht (vgl § 3a Abs 9 UStG 1994).

Dies ändert sich mit den neuen Leistungsortregelungen ab 1. 1. 2010. Diese differenzieren zunächst danach, ob die Leistung an einen Unternehmer oder einen Nichtunternehmer (Endverbraucher, Private) erbracht wird und sehen in vielen Bereichen abweichende Regelungen vor. Ab 1. 1. 2010 ist daher für die Bestimmung des Ortes der Dienstleistung vorrangig die **Person des Leistungsempfängers** von Interesse. Wurde festgestellt, an wen die Leistung erbracht wird, ist in weiterer Folge für die Bestimmung des Leistungsorts nach den verschiedenen Leistungsarten zu unterscheiden.

A. Ort der sonstigen Leistungen

Regelungen bis 31. 12. 2009 siehe Umsatzsteuer, Orac-Steuerskripten Berger/Wakounig/Kindl (Hrsg) 2. Auflage, 23 ff.

I. Grundregel

	Leistungen an Unternehmer	**Leistungen an Nichtunternehmer**
Grundregel: Ort der sonstigen Leistung	Empfängerort (§ 3a Abs 6)	Unternehmensort (§ 3a Abs 7)

1. Sonstige Leistungen an Unternehmer (Steuerpflichtige)

Lesen Sie aufmerksam § 3a Abs 6 UStG!

Der Ort der sonstigen Leistung an einen Unternehmer (im Folgenden B2B, „business to business") ist gemäß § 3a Abs 6

- der Ort, von wo aus der leistende Unternehmer sein Unternehmen betreibt (Unternehmensort),

1) Budgetbegleitgesetz 2009, BGBl I 52/2009

- der Ort der Betriebsstätte, bei Leistungserbringung an diese oder
- wenn weder Sitz noch Betriebsstätte vorliegt, dann der Wohnsitz oder gewöhnlicher Aufenthaltsort des leistungsempfangenden Unternehmers.

a) Beispiele Grundprinzipien B2B

- Vermittlungsleistungen
- Arbeiten an beweglichen körperlichen Gegenständen und deren Begutachtung
- Güterbeförderungen und Nebenleistungen dazu
- [Künstlerische, sportliche, unterhaltende Leistungen etc, sofern kein Eintritt zu einer Veranstaltung vorliegt (erst ab 1. 1. 2011)]

2. Ort der sonstigen Leistung an einen Nichtunternehmer (Nichtsteuerpflichtigen)

Lesen Sie aufmerksam § 3a Abs 7 UStG!

Ort der sonstigen Leistung an einen Nichtunternehmer oder Nichtsteuerpflichtigen (im Folgenden B2C) ist gemäß § 3a Abs 7

- der Ort, von dem aus der leistende Unternehmer sein Unternehmen betreibt (Unternehmensort)
- der Ort der Betriebsstätte, bei Leistungserbringung von dieser oder
- liegt weder Sitz noch Betriebsstätte vor, der Wohnsitz oder gewöhnliche Aufenthaltsort des leistenden Unternehmers.

b) Beispiele Grundprinzipien B2B und B2C (C ist in der EU ansässig)

- Abtretung und Einräumung von Urheberrechten, Patentrechten, Lizenzrechten, Fabrik- und Warenzeichen sowie ähnlichen Rechten;
- Dienstleistungen auf dem Gebiet der Werbung;
- Dienstleistungen von Beratern, Ingenieuren, Studienbüros, Anwälten, Buchprüfern und sonstige ähnliche Dienstleistungen sowie die Datenverarbeitung und die Überlassung von Informationen;
- Verpflichtungen, eine berufliche Tätigkeit ganz oder teilweise nicht auszuüben oder ein Recht nicht wahrzunehmen;
- Bank-, Finanz- und Versicherungsumsätze, einschließlich Rückversicherungsumsätze, ausgenommen die Vermietung von Schließfächern;
- Gestellung von Personal;
- Vermietung beweglicher körperlicher Gegenstände, ausgenommen jegliche Beförderungsmittel;
- Gewährung des Zugangs zu Erdgas- und Elektrizitätsverteilungsnetzen und Fernleitung oder Übertragung über diese Netze sowie Erbringung anderer unmittelbar damit verbundener Dienstleistungen;
- Telekommunikationsdienstleistungen[2)];
- Rundfunk- und Fernsehdienstleistungen[3)];
- elektronisch erbrachte Dienstleistungen[4)]

2) bis 4) Sonderregelung B2C wenn B außerhalb der EU ansässig – Empfängerortprinzip mit Sonderregime für Steuererklärung und Abfuhr der Steuer

Werden diese sonstigen Leistungen an nicht in der EU ansässige Nichtunternehmer (Nichtsteuerpflichtige) erbracht, so ist der Leistungsort gemäß § 3a Abs 13 der Wohnort des Leistungsempfängers und somit nicht in der EU steuerbar.

Beispiel:

Eine schweizer und eine deutsche Privatperson laden sich von einer österreichischen Homepage eine kostenpflichtige Datei herunter. Leistungsort ist nach § 3a Abs 13 Schweiz (betreffend des Schweizers) und nach § 3a Abs 7 Österreich (betreffend des Deutschen).

Hinweis: Elektronisch erbrachte Dienstleistungen, Telekomleistungen und Rundfunk- und Fernsehleistungen B2C werden ab 1. 1. 2015 generell am Wohnsitz des Kunden erbracht. Für diesen Zweck wird für Unternehmen, die derartige Leistungen in Mitgliedstaaten erbringen, in denen sie keinen Sitz oder Betriebsstätte haben, ein „Mini One-Stop-Shop" eingerichtet, der sich an den derzeitigen e-commerce Regelungen betreffend Drittlandsunternehmer orientiert.

Die praktische Schwierigkeit dieser Regelung wird daran liegen, festzustellen, wo der Wohnsitz des (privaten) Leistungsempfängers ist. Welche Maßnahmen hier ergriffen werden, ist noch nicht abschließend geklärt.

3. Abgrenzung B2B und B2C

Lesen Sie aufmerksam § 3a Abs 5 UStG!

Grundsätzlich gilt als Unternehmer derjenige, der mit seiner Umsatzsteueridentifikationsnummer (UID) auftritt. Dabei gelten die B2B-Regelungen auch für Unternehmer, die für ihren nichtunternehmerischen Bereich sonstige Leistungen empfangen (vgl § 3a Abs 5 Z 1 UStG) und für juristische Personen ohne unternehmerische Tätigkeit, die eine UID besitzen (vgl § 3a Abs 5 Z 2 UStG).

Beispiel 1:

Eine österreichische geschäftsleitende Holding empfängt Rechtsanwaltsleistungen aus Deutschland iZm der als nichtunternehmerisch geltenden Beteiligungsverwaltung. Leistungsort ist Österreich mit Übergang der Steuerschuld auf den Leistungsempfänger. Ein Vorsteuerabzug steht nicht zu.

Beispiel 2:

Ein nichtunternehmerischer gemeinnütziger Verein hat im Jahr 01 um 40.000 € Waren in Deutschland eingekauft, im Jahr 02 werden keine weiteren Waren aus der EU eingekauft. Er erhält begrenzt für das Jahr 01 eine Umsatzsteueridentifikationsnummer (UID), da er über der Erwerbsschwelle von 11.000 € ist, muss er die Waren in Österreich der Erwerbsteuer unterziehen (siehe Binnenmarkt). Aufgrund eines Gewährleistungsfalles muss er einen deutschen Rechtsanwalt beauftragen, der im Jahr 01 eine Rechnung über 1.500 € stellt, im Jahr 02 über 1.000 €.

Im Jahr 01 gelten die B2B Regeln, da der Verein zwar Nichtunternehmer ist, aber als iuristische Person eine UID besitzt. Leistungsort ist Österreich mit Übergang der Steuerschuld auf den Leistungsempfänger. Ein Vorsteuerabzug steht nicht zu.

Im Jahr 02 gelten die B2C Regeln, da der Verein keine UID mehr besitzt. Leistungsort ist Deutschland.

Leistungen an Unternehmer, die als Privatpersonen auftreten, werden hingegen nicht als Unternehmer behandelt.

Beispiel:

Ein Baumeister lässt sich im Urlaub in Spanien die Haare schneiden. Der Leistungsort wird nach § 3a Abs 7 (Spanien) und nicht nach § 3a Abs 6 bestimmt.

Nur dort, wo Spezialregeln einen anderen Leistungsort vorsehen (zB bei Grundstücken), kommen die Grundprinzipien B2B und B2C nicht zur Anwendung:

II. Sonderregeln

	Unternehmer	**Nichtunternehmer**
Vermittlungsleistungen	Empfängerort (§ 3a Abs 6)	Ort, an dem der vermittelte Umsatz erbracht wird (§ 3a Abs 8)
Grundstücksleistungen	Grundstücksort (§ 3a Abs 9)	Grundstücksort (§ 3a Abs 9)
Personenbeförderung	Dort, wo jeweils stattfindet (§ 3a Abs 10)	Dort, wo jeweils stattfindet (§ 3a Abs 10)
Güterbeförderung (außer ig)	Empfängerort (§ 3a Abs 6)	Dort, wo jeweils stattfindet (§ 3a Abs 10)
Ig. Güterbeförderung	Empfängerort (§ 3a Abs 6)	Abgangsort (Art 3a Abs 1)
Kulturbereich, Reparaturen, Nebenleistungen zur Güterbeförderung etc	Empfängerort (§ 3a Abs 6)	Tätigkeitsort (§ 3a Abs 11 lit a – c)
Restaurant- und Verpflegungsdienstleistungen	Tätigkeitsort (§ 3a Abs 11 lit d)	Tätigkeitsort (§ 3a Abs 11 lit d)
Kurzfristige Vermietung von Beförderungsmitteln (max 30 Tage)	Dort, wo es zur Verfügung gestellt wird (§ 3a Abs 12)	Dort, wo es zur Verfügung gestellt wird (§ 3a Abs 12)
Restaurant- und Verpflegungsdienstleistungen bei ig Personenbeförderungen	Abgangsort (Art 3a Abs 3)	Abgangsort (Art 3a Abs 3)
Elektronisch erbrachte Dienstleistungen vom Drittland	Empfängerort (§ 3a Abs 6)	Dort wo der Nichtunternehmer ansässig ist (§ 3a Abs 13 lit b)

„Katalogleistungen" an Drittlands-kunden	Empfängerort (§ 3a Abs 6)	Dort wo der Nicht-unternehmer ansässig ist (§ 3a Abs 13 lit a)
Telekom-, Rund-funk- und Fernseh-dienstleistungen vom Drittland	Empfängerort (§ 3a Abs 6)	Ort der tatsächlichen Nutzung oder Auswertung (§ 3a Abs 16 iVm VO BGBl II 383/2003)

1. Vermittlungsleistungen an Nichtunternehmer (Nichtsteuerpflichtige)

Lesen Sie aufmerksam § 3a Abs 8 UStG!

Eine Vermittlungsleistung an einen Nichtunternehmer (Nichtsteuerpflichtigen) wird gemäß § 3a Abs 8 dort erbracht, wo der vermittelte Umsatz erbracht wird. B2B Vermittlungen werden nach der Grundregel gemäß § 3a Abs 6 am Empfängerort erbracht.

Beispiel:

Ein österreichisches Unternehmen vermittelt

a) für eine slowakische Installationsfirma den Einbau von Heizungen in Österreich, bzw

b) für eine österreichische Privatperson einen tschechischen Magier für dessen Kinderparty im Sommer in Lignano (Italien).

Lösung:

a) Leistungsort ist gemäß § 3a Abs 6 der Empfängerort Slowakei, daher ist die Leistung in Österreich nicht steuerbar.

b) Leistungsort ist gemäß § 3a Abs 8 der Ort der vermittelten Leistung, der sich gemäß § 3a Abs 11 nach dem Tätigkeitsort des Magiers (Lignano) bestimmt, da dort der Auftritt stattfindet. Auch die Vermittlungsleistung selbst bestimmt sich daher gemäß § 3a Abs 8 nach diesem Ort (Italien). Die Vermittlungsleistung ist daher in Österreich nicht steuerbar.

2. Grundstücksleistungen

Lesen Sie aufmerksam § 3a Abs 9 UStG!

Sonstige Leistungen im Zusammenhang mit einem Grundstück werden gemäß § 3a Abs 9 an dem Ort erbracht, an dem das Grundstück gelegen ist. Darunter fallen insbesondere

- Sachverständige und Grundstücksmakler
- Beherbergung in der Hotelbranche (auch Ferienlager und Camping)
- Einräumung von Rechten zur Nutzung von Grundstücken (Vermietungen)
- Bauleistungen
- Dienstleistungen zur Vorbereitung und Koordinierung von Bauleistungen (zB die Leistungen der Architekten und der Bauaufsicht)

Der Begriff „zusammenhängende Leistungen" spricht für weitere Anwendungsfälle für Leistungen, die im unmittelbaren Zusammenhang mit Grundstücksleistungen stehen. Darunter fallen daher beispielsweise alle Vermittlungsleistungen und auch Beratungsleistungen (Verfassen von

Kaufverträgen und uU auch eine spezifische Steuerberatung[5] etc), die eng mit einem Grundstück im Zusammenhang stehen.

3. Beförderungsleistungen

Lesen Sie aufmerksam § 3a Abs 10 UStG!

Personenbeförderungsleistungen B2B und B2C und grundsätzlich auch **Güterbeförderungen** B2C werden dort erbracht, wo die Beförderung bewirkt wird (Beförderungsstrecke, vgl § 3a Abs 10 UStG).

Beispiel:

Ein Busunternehmer bringt eine Gruppe Pensionisten und Betriebsmitarbeiter iZH mit einem vom Unternehmen bezahlten Betriebsausflug von Wien zum Oktoberfest nach München und wieder zurück (Strecke ca 800 km). ¾ des gesamten Beförderungsentgeltes unterliegen gemäß § 3a Abs 10 in Österreich der Umsatzsteuer (das entspricht dem Ö-Streckenanteil von 600 km).

Weiters ersucht ein Pensionist den Fahrer in München, dass er ihm gegen Entgelt einen Koffer extra zu seiner Tante von München nach Nürnberg transportiert. Leistungsort ist gemäß § 3a Abs 10 Deutschland (die Beförderungsstrecke liegt in Deutschland).

Güterbeförderungen B2B werden nach der Grundregel nach § 3a Abs 6 (Empfängerort) behandelt.

Beispiel:

Die österreichische Bahn befördert für einen deutschen Unternehmer eine Maschine von Wien nach Graz, bzw für einen ukrainischen Unternehmer von Paris nach London. Nach § 3a Abs 6 ist im ersten Fall der Leistungsort Deutschland, im zweiten Fall die Ukraine.

Die **innergemeinschaftliche Güterbeförderung** B2C bestimmt sich ausschließlich nach dem Abgangsort (Art 3a Abs 1 UStG).

Beispiele:

Die österreichische Privatperson P (bzw der deutsche unternehmerische Pianist D) beauftragen den österreichischen Frachtführer Ö mit dem Transport eines Klaviers von Wien nach Berlin. Der Leistungsort für Ö betreffend seine Leistung an P liegt in Österreich (Abgangsort). Sein Leistungsort betreffend die Leistung an D liegt in Deutschland (Empfängerort).

Die österreichische Privatperson P beauftragt mit dem Transport eines Klaviers von Wien nach Bad Segeberg (DE) den österreichischen Frachtführer Ö für die Strecke Wien – Salzburg, den deutschen Frachtführer D1 für die Strecke Salzburg – Hamburg und den deutschen Frachtführer D2 für die Strecke Hamburg – Bad Segeberg. Der Leistungsort für Ö liegt in Österreich (§ 3a Abs 10 – Beförderungsstrecke), für D1 ebenfalls in Österreich (Art 3a Abs 1 – Abgangsort) und für D2 in Deutschland (§ 3a Abs 10 – Beförderungsstrecke).

Der kroatische Unternehmer K (ohne UID) beauftragt einen österreichischen Frachtführer für den Transport von Waren von Wien nach Paris. Leistungsort für den österreichischen Frachtführer ist nach § 3a Abs 6 Kroatien. Eine ZM muss nicht erstellt werden, da Kroatien nicht Mitgliedstaat der EU ist.

Der slowakische Unternehmer SK vermittelt für den ungarischen Unternehmer U und für den italienischen Privaten I eine Güterbeförderung von Wien nach Hamburg. Die Vermittlungsleistung des SK an U ist gem § 3a Abs 6 in Ungarn steuerbar, die an I (gemäß § 3a Abs 8 iVm Art 3a Abs 1) in Österreich am Abgangsort.

5) erfasst sind uU spezifische steuerliche Beratungen iZm dem Ankauf oder einer beabsichtigten Vermietung eines Grundstückes, nicht hingegen die laufenden Beratungskosten iZm Buchhaltung und Abgabenerklärungen.

4. Kulturelle, sportliche und wissenschaftliche Leistungen

Lesen Sie aufmerksam § 3a Abs 11 lit a UStG!

Tätigkeitsbezogene Leistungen B2C und B2C (künstlerische, wissenschaftliche, unterrichtende, sportliche, unterhaltende Tätigkeiten) sind dort steuerbar, wo die Tätigkeit tatsächlich ausgeübt wird (§ 3a Abs 11 UStG).

Beachte: Ab 1. 1. 2011 werden B2B nur mehr die Eintrittsberechtigung zu Veranstaltungen (Ticketverkauf) und dazugehörige Nebenleistungen am Veranstaltungsort erbracht. Alle anderen sonstigen Leistungen B2B in diesem Zusammenhang werden ab 1. 1. 2011 nach der Grundregel am Empfängerort erbracht.

Beispiel 1:

Ein deutscher Regisseur wird für eine nichtunternehmerische innsbrucker Laienbühne und für die unternehmerischen Salzburger Festspiele, die in München ein Gastspiel haben, engagiert. Leistungsort ist grundsätzlich der Tätigkeitsort (Innsbruck bzw München). Ab 1. 1. 2011 betreffend der Salzburger Festspiele, liegt der Leistungsort in Salzburg (da B2B – Sitz des Leistungsempfängers – Salzburg).

Beispiel 2:

Ein Architekturkongress findet in Wien statt. Veranstalter ist die deutsche Architektenvereinigung. Die Kongressgebühren („Eintrittsberechtigungen") sind am Veranstaltungsort Wien nach § 3a Abs 11 steuerbar. Treten Vortragende im Auftrag des Veranstalters auf, so richtet sich deren Leistungsort ebenfalls nach § 3a Abs 11, dh nach dem Tätigkeitsort.

Hinweis: Ab 1. 1. 2011 richtet sich die Leistung des Vortragenden an den Veranstalter gemäß § 3a Abs 6 nach dem Sitz des Veranstalters (Empfängerort). Das bedeutet, dass deren Leistungsort Deutschland wäre, wobei Reverse Charge zur Anwendung kommt.

5. Nebentätigkeiten zu Güterbeförderungen und deren Vermittlung sowie die Begutachtung von beweglichen körperlichen Gegenständen und Arbeiten an solchen Gegenständen

Lesen Sie aufmerksam § 3a Abs 11 lit b und c UStG!

Am Tätigkeitsort werden folgende sonstige Leistungen B2C erbracht:

- Nebentätigkeiten zu Güterbeförderungen (§ 3a Abs 11 lit b)
- die Begutachtung von beweglichen körperlichen Gegenständen und Arbeiten an solchen Gegenständen (§ 3a Abs 11 lit c).

Beachte: Vermittlungsleistungen B2C werden gemäß § 3a Abs 8 am Ort der vermittelten Leistung erbracht. B2B werden alle diese Leistungen einschließlich der Vermittlung gemäß § 3a Abs 6 nach der Grundregel am Empfängerort erbracht.

Beispiel 1:

Ein slowenischer Privater P lässt von einem slowenischen Unternehmen ein Klavier von Laibach nach Wien transportieren. Der österreichische Unternehmer U ladet in Wien das Klavier vom LKW und bringt es in die wiener Wohnung. Er verrechnet dafür P 100 €. Weiters verrechnet ein wiener Vermittler V dem P 200 € für die Vermittlung des Transportes. Die Beförderungsnebenleistung des U ist gemäß § 3a Abs 11 am Tätigkeitsort Wien steuerbar. Die Vermittlungsleistung des V ist am Ort der vermittelten Leistung (diese ist gemäß Art 3a Abs 1 der Abgangsort Laibach) nach § 3a Abs 8 in Laibach steuerbar.

Beispiel 2:

Ein österreichisches Unternehmen U repariert eine Uhr für ein deutsches Uhrengeschäft D und für einen slowenischen Privatkunden P. Das schweizer Unternehmen S hat diese Leistungen für D und P vermittelt. Der Leistungsort von U für die Reparaturleistung an D richtet sich gemäß § 3a Abs 6 nach der Grundregel (Empfängerort – Deutschland), an P nach § 3a Abs 11 lit c (Tätigkeitsort – Österreich). Der Leistungsort für die Vermittlungsprovisionen von D und P, die sie an S bezahlen müssen, richtet sich hinsichtlich D nach der Grundregel gemäß § 3a Abs 6 (Deutschland), betreffend P gemäß § 3a Abs 8 nach dem Ort der vermittelten Leistung, das ist nach § 3a Abs 11 lit c der Ort der Reparatur – Österreich.

6. Vermietung von Beförderungsmitteln

Lesen Sie aufmerksam § 3a Abs 12 UStG!

Es ist zu unterschieden zwischen langfristiger und kurzfristiger Vermietung. Kurzfristigkeit ist gegeben, wenn das Beförderungsmittel (zB Pkws) nicht länger als 30 Tagen vermietet wird. Bei Wasserfahrzeugen beträgt die Frist 90 Tage.

Beachte: Für die Bemessung der Dauer gilt immer die tatsächlich Nutzungsdauer.

Bei langfristigen Vermietungen gelten die Grundregeln des § 3a Abs 6 (B2B, dh Empfängerort) und 7 (B2C, dh Unternehmerort).

Beispiel:

Der wiener Unternehmer U und der österreichische Private P leasen in Deutschland einen PKW beim münchner Leasingunternehmen L. Gemäß § 3a Abs 6 liegt der Leistungsort für das Vermieten an U in Wien. Gleichzeitig kommt es zum Übergang der Steuerschuld auf U. U kann die übergegangene Steuerschuld gemäß § 12 Abs 2 Z 2 lit b nicht als Vorsteuer abziehen (vgl Vorsteuerabzugsverbot bei PKWs).

Betreffend P ist der Leistungsort München (Unternehmerort).

Hinweis: Ab 1. 1. 2013 gilt auch bei langfristigen B2C-Vermietungen der Wohnort des Kunden als Leistungsort („Empfängerort“), wodurch auch bei obigem Beispiel der Leistungsort für das Verleasen des PKW an P in Österreich liegen würde.

Bei der kurzfristigen Vermietung richtet sich der Leistungsort sowohl bei B2B als auch bei B2C nach dem Ort, an dem das Beförderungsmittel dem Dienstleistungsempfänger tatsächlich zur Verfügung gestellt wird.

Beispiel:

Jemand mietet einen PKW für seinen Urlaub bei einem deutschen Unternehmen für 1 Woche. Der PKW wird am Flughafen Wien übergeben. Leistungsort ist gemäß § 3a Abs 12 Wien.

7. Restaurant- und Verpflegungsdienstleistungen

Lesen Sie aufmerksam § 3a Abs 11 lit d UStG!

Restaurantdienstleistungen und Verpflegungsdienstleistungen (Catering) B2B und B2C werden gemäß § 3a Abs 11 lit d am Ort der Verabreichung der Speisen und Getränke erbracht.

Beispiel:
Ein wiener Cateringunternehmen erbringt eine Cateringleistung für den Prager Opernball. Leistungsort nach § 3a Abs 11 lit d ist Prag (Ort der Verpflegungsdienstleistung).

8. Restaurant- und Verpflegungsdienstleistungen an Bord

Lesen Sie aufmerksam Art 3a Abs 3 BMR!

Der Leistungsort von innergemeinschaftlichen Bordverpflegungsdienstleistungen ist gemäß Art 3a Abs 3 BMR der Abgangsort der Personenbeförderung. Innergemeinschaftliche Personenbeförderungen in diesem Sinn betreffen Beförderungen mittels Schiff, Flugzeug oder Eisenbahn von einem Mitgliedstaat in einen anderen Mitgliedstaat.

Beispiel:
Jemand speist im Zugrestaurant des EuroNight (Wien – Hamburg) und kauft eine Packung Zigaretten von einem ungarischen Cateringunternehmen. Für beide Leistungen ist gemäß Art 3a Abs 3, bzw § 3 Abs 11 der Leistungsort Wien (Abgangsort).

III. Vermeidung von Doppelbesteuerung und Nichtbesteuerung

Lesen Sie aufmerksam § 3a Abs 16 UStG!

§ 3a Abs 16 sieht vor, dass der Leistungsort vom Drittland ins Inland oder umgekehrt verlegt werden kann, wenn der Ort der tatsächlichen Nutzung oder Auswertung einer Leistung vom Leistungsort, der sich sonst nach dem UStG ergibt abweichen würde. Eine derartige Verlagerungsmöglichkeit ist bei Vermietung von Beförderungsmitteln, Personalgestellung und Telekommunikations-Rundfunk- und Fernsehdienstleistungen vorgesehen.

IV. Sicherung der Besteuerung

Lesen Sie aufmerksam § 3a Abs 16 UStG!

Bisher musste eine Zusammenfassende Meldung (ZM) nur für ig Lieferungen abgegeben werden. Ab 1. 1. 2010 muss jeder Unternehmer mit UID eine ZM auch für ig sonstige Leistungen abgeben, wenn der Leistungsort sich nach der B2B-Grundregel (§ 3a Abs 6) bestimmt.

Beispiel:
Ein österreichischer Unternehmer erbringt an Unternehmer in Deutschland und in der Schweiz Beratungsleistungen und in Schweden Bauleistungen. Nur die Beratungsleistung an deutsche Unternehmer ist in die ZM aufzunehmen. Die Beratungsleistungen an die schweizer Unternehmer sind nicht innergemeinschaftlich. Die Bauleistungen an die schwedischen Unternehmen werden nicht nach der Grundregel, sondern nach 3a Abs 9 beurteilt, wodurch sich keine ZM Pflicht ergibt.

Die Abgabe erfolgt nach Pflicht zur Abgabe der Umsatzsteuervoranmeldung (ab 1. 1. 2010 bis 30.000 € Jahresumsatz vierteljährlich, darüber hinaus monatlich). Die Meldungen erfolgen getrennt von den innergemeinschaftlichen Lieferungen aufgeschlüsselt für jeden Leistungsempfänger.

V. Übergang der Steuerschuld

Lesen Sie aufmerksam § 19 Abs 1 UStG!

Bei Werklieferungen von ausländischen Unternehmern an Unternehmer und Körperschaften öffentlichen Rechts und bei sonstigen Leistungen B2B wird gemäß § 19 Abs 1 die Steuer vom Empfänger der Leistung geschuldet.

Beispiel:
Ein deutsches Unternehmen DE erbringt Beratungsleistung an einen österreichischen Unternehmer AT. Leistungsort ist gemäß § 3a Abs 6 Österreich. Steuerschuldner ist gemäß § 19 Abs 1 AT, weil die Steuerschuld auf ihn übergeht. Gesichert wird diese dadurch, dass DE in Deutschland diesen Umsatz in seine ZM eintragen muss. AT hat – sofern er dazu berechtigt ist – gemäß § 12 Abs 1 Z 3 den vollen Vorsteuerabzug.

Zum Übergang der Steuerschuld kommt es auch dann, wenn der Empfänger eine Betriebsstätte im Inland hat, diese aber nicht an der Leistungserbringung beteiligt ist. Eine „Beteiligung“ wird im Regelfall dann vorliegen, wenn die Betriebsstätte beispielsweise die Geschäftsanbahnung vorgenommen oder bei der Abwicklung des Auftrages mit Personal oder Sachgütern beigetragen hat. Keine „Beteiligung“ wird grundsätzlich dann vorliegen, wenn beispielsweise lediglich die Fakturen (Rechnungen) des Mutterhauses weitergeleitet werden.

Beispiel:
Das deutsche Beratungsunternehmen ABC mit einer Betriebsstätte in Wien erbringt – ohne Einschaltung der wiener Betriebsstätte – eine Beratungsleistung an ein tiroler Unternehmen T. Die Fakturen werden über die Betriebsstätte in Wien an T weitergeleitet. Die Steuerschuld geht in diesem Fall trotz umsatzsteuerlicher Erfassung der Betriebsstätte ABC Österreich mangels Beteiligung am Umsatz des Stammhauses auf T über. Es kommt zum Übergang der Steuerschuld. Die Einschaltung der Betriebsstätte bei der Abrechnung zählt noch nicht als „Beteiligung“.

B. Zusammenfassung

I. Ort der sonstigen Leistung an Unternehmer (B2B)

Nach der neuen Grundregel werden sonstige Leistungen B2B grundsätzlich am Empfängerort erbracht, wobei durch das Reverse Charge Prinzip eine umsatzsteuerliche Erfassung in anderen Mitgliedstaaten entfällt. Von der Grundregel umfasst sind nun beispielsweise neben den „Katalogleistungen" vor allem alle Güterbeförderungsleistungen (und Nebenleistungen), Reparaturleistungen etc, die Vermittlungsleistungen und langfristiges Leasing von Beförderungsmittel.

1. Ausnahmen vom Empfängerortprinzip

- kurzfristiges Leasing – Übergabeort
- Restaurantdienstleistungen und Catering – Verabreichungsort
- innergemeinschaftliche Bordverpflegungsdienstleistungen – Abgangsort
- Personenbeförderung – Beförderungstrecke
- Grundstücksleistungen – Grundstücksort
- Kulturelle und sportliche, unterrichtende Leistungen – Tätigkeitsort [ab 1. 1. 2011 gilt auch bei diesen Leistungen das Empfängerortprinzip mit Ausnahme für Eintrittsgelder zu Veranstaltungen]

Zu beachten wäre, dass zur Überwachung der Besteuerung ab 1. 1. 2010 auch für grenzüberschreitende innergemeinschaftliche sonstige Leistungen grundsätzlich eine Zusammenfassende Meldung zu erfolgen hat!

II. Ort der sonstigen Leistung an Nichtunternehmer (B2C)

Ort der Dienstleistung an Nichtunternehmer ist der Unternehmerort (keine Änderung zur bisherigen Grundregel).

1. Ausnahmen von der Grundregel:

- kurzfristiges Leasing – Übergabeort
- Restaurantdienstleistungen und Catering – Verabreichungsort
- innergemeinschaftliche Bordverpflegungsdienstleistungen – Abgangsort
- Vermittlungsleistungen – Ort der vermittelten Leistung
- Grundstücksleistungen – Grundstücksort
- Güter- und Personenbeförderung – Beförderungsstrecke
- innergemeinschaftliche Güterbeförderung – Abgangsort
- kulturelle, sportliche Leistungen, Nebentätigkeiten zu Güterbeförderungen und deren Vermittlung, Begutachtung von beweglichen körperlichen Gegenständen und Arbeiten an solchen Gegenständen – Tätigkeitsort
- „Katalogleistungen" an „Drittlandsnichtunternehmer" – Empfängerort

[ab 1. 1. 2013 Empfängerortprinzip auch bei langfristigem Leasing B2C und ab 1. 1. 2015 Empfängerortprinzip B2C bei e-commerce, Rundfunkdiensten, Fernsehdiensten und Telekommunikationsdiensten].

III. Leistungsorte im Vergleich alt – neu[6)]

bis 31. 12. 2009	ab 1. 1. 2010	bis 31. 12. 2009	ab 1. 1. 2010
Lieferungen			
B2B		**B2C**	
Bestimmungslandprinzip		Ursprungslandprinzip	
Sonstige Leistungen			
Grundprinzipien (Änderungen *kursiv*)			
Ursprungslandprinzip (Unternehmerort)	***Bestimmungsland – Prinzip (Empfängerort)***	Ursprungslandprinzip (Unternehmerort), ***(ab 1. 1. 2015 bei e-service, Telekom und Fernsehen – Empfängerort)***	
Sonderfälle (Änderungen *kursiv*)			
Grundstücksbezogene Leistungen – Grundstücksort			
Personenbeförderungen – Beförderungsstrecke			
Güterbeförderung – Beförderungsstrecke; ig[7)]-Abgangsort od UID[8)]	***Güterbeförderung – Empfängerort***	Güterbeförderung – Beförderungsstrecke; ig[7)]-Abgangsort	
Vermittlung – wie vermittelte Leistung oder UID-Ort[8)]	***Vermittlung – Empfängerort***	Vermittlung – wie vermittelte Leistung	
Tätigkeitsbezogene Leistungen (Kultur, Sport und Reparatur etc) – Tätigkeitsort oder tw UID-Ort[8)]	***Tätigkeitsbezogene Leistungen (Kultur, Sport und Reparatur etc) – Tätigkeitsort bzw Empfängerort (Empfängerort ab 1. 1. 2011)***	Tätigkeitsbezogene Leistungen (Kultur, Sport und Reparatur etc) – Tätigkeitsort	
Restaurantdienste – Unternehmerort	***Restaurantdienste – Verabreichungsort; ig Pers. bef. Abgangsort***	Restaurantdienste – Unternehmerort	***Restaurantdienste – Verabreichungsort; ig Pers. bef. Abgangsort***
Vermietung von Beförderungsmittel Unternehmerort	***Vermietung von Beförderungsmittel – Empfängerort; kurzfristig-Übergabeort***	Vermietung von Beförderungsmittel Unternehmerort	Vermietung von Beförderungsmittel – Unternehmerort; ***kurzfristig – Übergabeort (ab 1. 1. 2013 langfristig Empfängerort)***
Katalogleistungen – Empfängerort		Katalogleistungen – Unternehmerort (an Drittlandsprivate – Empfängerort)	

6) grober Überblick ohne Berücksichtigung von Details
7) innergemeinschaftliche Güterbeförderung von einem Mitgliedstaat in einen anderen
8) Verschiebung des Leistungsortes durch Bekanntgabe einer anderen UID, als die des Leistungsortes, durch den Kunden

C. Mehrwertsteuererstattungen

Lesen Sie aufmerksam § 21 Abs 9 UStG und die Erstattungsverordnung!

Ab Antragstellung 1. 1. 2010 können Unternehmer über ein elektronisches Portal des Ansässigkeitsstaates (in Österreich via finanzonline) ohne Originalbelege die Vorsteuererstattung in anderen Mitgliedstaaten beantragen. Reichen die elektronisch übermittelten Informationen nicht aus, so können diese im Einzelfall vom Finanzamt elektronisch angefordert werden. Die Antragstellung ist bis zum 30. 9. des Folgejahres befristet. Das Verfahren für die Rückerstattung ist grundsätzlich nach vier Monaten ab Einlangen des elektronischen Antrages zu erledigen und kann im Falle von (elektronischen) Rückfragen des Erstattungsmitgliedstaates bis zu acht Monate verlängert werden.

Der Erstattungszeitraum ist ein Kalendervierteljahr, bzw ein Kalenderjahr. Erstattungsanträge dürfen auch für ein Kalendervierteljahr (Mindesterstattungsbetrag 400 € Vorsteuern) gestellt werden. Unter dieser Grenze liegende Vorsteuerbeträge sind nur für das gesamte Kalenderjahr möglich. Vorsteuerbeträge unter der Grenze von 50 € im gesamten Jahr sind überhaupt von der Erstattung ausgeschlossen (Näheres siehe § 21 Abs 9 und die Erstattungsverordnung).

Beispiel:

Ein deutscher Unternehmer nächtigt beruflich in wiener Hotels im März 01, im Juni 01 und im Oktober 01 (zu je 220 € inkl 10 % USt). Es sind 60 € Vorsteuern erstattungsfähig, allerdings dürfen diese nur im Wege der Jahresrückerstattung für das Jahr 01 bis spätestens 30. 9. 02 beantragt werden. Würde nur im März und im Juni genächtigt, wäre eine Rückerstattung gänzlich ausgeschlossen (40 € Vorsteuern sind unter der Jahresbagatellgrenze von 50 €).

Die Vorsteuererstattung ist in der Erstattungsverordnung geregelt, die aufgrund von § 21 Abs 9 ergangen ist.