

DAS EU-MEHRWERTSTEUERPAKET 2010

Konsequenzen und Handlungsbedarf unter Berücksichtigung der Schweizer MWST-Reform

CHRISTINA RINNE

Durch das Mehrwertsteuerpaket kommen ab 2010 grundlegende Änderungen auf Steuerpflichtige in der EU und auf grenzüberschreitend tätige Schweizer Unternehmungen zu. Betroffene sollten bei der erforderlichen Standortbestimmung auch die neue Rechtslage infolge des revidierten Mehrwertsteuergesetzes berücksichtigen [1].

1. EINLEITUNG

Die mit dem MWST-Paket verbundenen Änderungen stellen für den Europäischen Binnenmarkt die umfassendste Reform des MWST-Rechts seit 1993 dar. Denn die Regelungen über die Bestimmung des Ortes von Dienstleistungen betreffen alle Unternehmer, die grenzüberschreitend tätig sind.

Nach den neuen gemeinschaftsrechtlichen Bestimmungen zum Ort der Dienstleistung (*Richtlinie 2006/112/EG* im folgenden *MWStSystemRL*) wird ab dem 1. 1. 2010 ein duales System eingeführt. Dienstleistungen, die ein Unternehmen für ein anderes Unternehmen erbringt (sogenannte B2B-Dienstleistungen), werden dort besteuert, wo der Kunde ansässig ist (Empfängerortsprinzip). Dagegen werden Dienstleistungen von Unternehmen an private Verbraucher (sogenannte B2C-Dienstleistungen) grundsätzlich wie bisher an dem Ort besteuert, an dem der Dienstleistungserbringer ansässig ist (Erbringerortsprinzip) [2].

Bislang wurde den Steuerpflichtigen bei der Bestimmung des Ortes von Dienstleistungen eine komplexe Prüfung abverlangt, da eine Vielzahl von Faktoren zu beachten waren. Durch die neue B2B-Grundregel entfallen zahlreiche Abgrenzungsschwierigkeiten bei der Ortsbestimmung. Es kommt etwa im B2B-Verhältnis nun nicht mehr darauf an, ob die erbrachte Leistung als eine sogenannte Katalogleistung [3] qualifiziert oder ob sie in den Anwendungsbereich der «alten» Grundregel [4] fällt, denn in beiden Alternativen greift ab 2010 das Empfängerortsprinzip [5].

Jedoch sind künftig andere Fragestellungen zu beantworten, denn durch die dualistische Neuregelung erhält die

Unterscheidung zwischen Unternehmer und Nichtunternehmer und damit die Beurteilung der Eigenschaft des Leistungsempfängers grössere Bedeutung [6].

2. UMSETZUNG DER BESTIMMUNGEN DES MWST-PAKETS IN NATIONALES RECHT AM BEISPIEL VON DEUTSCHLAND

Das *Bundesministerium der Finanzen (BMF)* hat in den vergangenen Monaten einen umfangreichen Entwurf [7] zur Anwendung der ab 1. 1. 2010 geltenden Regelungen des *Umsatzsteuergesetzes* [8] (*UStG2010*) hinsichtlich der Leistungs-ortbestimmungen bei Dienstleistungen ausgearbeitet. Der Entwurf wurde kürzlich den Verbänden, mit der Bitte um Stellungnahme, vorgelegt. Es ist davon auszugehen, dass eine (möglicherweise modifizierte) definitive Version dieses «BMF-Schreibens» wohl erst im September 2009 verabschiedet wird [9].

Gleichwohl liefert der Entwurf wertvolle Anhaltspunkte, wie auf Seiten der Steuerpflichtigen – zumindest in einem Mitgliedstaat der EU – gewisse Abgrenzungen vorzunehmen und Definitionen auszulegen sind. Daher können diese, nur für die Exekutive als verbindlich anzusehenden Erläuterungen, Aufschluss darüber geben, ob und inwieweit seitens des einzelnen Steuerpflichtigen Handlungsbedarf besteht. Es werden zahlreiche Klarstellungen, z. B. welche Leistungen als in den Anwendungsbereich der B2C-Grundregel [10] fallend oder als nicht in unmittelbarem Zusammenhang mit einem Grundstücksumsatz stehend [11] zu qualifizieren sind, dargestellt. Aber auch übergeordnete Aspekte im Hinblick auf eine Anwendungssicherheit der neuen Bestimmungen werden erläutert. Auf einige dieser Fragestellungen wird nachfolgend eingegangen.

2.1 Betriebsstätten [12]. Der Ort einer Betriebsstätte ist nach der B2C-Grundregel Leistungsort [13], wenn die sonstige Leistung von dort ausgeführt wird. Das heisst, die sonstige Leistung muss der Betriebsstätte tatsächlich zuzurechnen sein. Dies ist der Fall, wenn die für die sonstige Leistung erforderlichen einzelnen Arbeiten ganz oder überwiegend durch Angehörige oder Einrichtungen der Betriebsstätte ausgeführt werden. Es ist nicht erforderlich, dass das Umsatzgeschäft von der Betriebsstätte aus abgeschlossen wurde. Wird ein Umsatz sowohl an dem Ort, von dem aus der Unternehmer sein Unternehmen betreibt, als auch von einer Betriebsstätte ausgeführt, ist der Leistungsort nach dem Ort zu bestimmen, an dem die sonstige Leistung überwiegend erbracht wird.

Nach der B2B-Grundregel kann die sonstige Leistung auch an eine Betriebsstätte des Leistungsempfängers ausgeführt werden. Dies ist der Fall, wenn die Leistung ausschliesslich oder überwiegend für die Betriebsstätte bestimmt ist. Es ist



CHRISTINA RINNE,
RECHTSANWÄLTIN,
STEUERBERATERIN (D),
PARTNERIN,
PESTALOZZI LACHENAL
PATRY ZÜRICH AG,
ZÜRICH

Abbildung: **GEGENÜBERSTELLUNG**

	MWStSystemRL [36]		CH-MWSTG	CH-revMWSTG
	B2B	B2C		
Neue Grundregel (Auffangtatbestand)	Empfängerort (Art. 44)	Erbringerort (Art. 45)	Erbringerort (Art. 14 Abs. 1)	Empfängerort (Art. 8 Abs. 1)
Spezifische Tatbestände nach Art der Dienstleistung				
Katalogdienstleistungen [37]	Empfängerort (Art. 44)	EU-Kunden: Erbringerort Drittlands-Kunden: Empfängerort (Art. 59)	Empfängerort (soweit entsprechende Dienstleistungen in Art. 14 Abs. 3 enthalten)	Empfängerort (Art. 8 Abs. 1)
1. 1. 2010 – 31. 12. 2014: Elektronisch erbrachte Dienstleistungen [38] von Drittlands-Leistungserbringern an EU-Leistungsempfänger Ab 1. 1. 2015: Telekommunikationsdienstleistungen, Rundfunk- und Fernsehdienstleistungen und elektronisch erbrachte Dienstleistungen [39]	Empfängerort (Art. 44)	Empfängerort (Art. 58)	Empfängerort (soweit entsprechende Dienstleistungen in Art. 14 Abs. 3 enthalten)	Empfängerort (Art. 8 Abs. 1) [40]
Dienstleistungen und damit zusammenhängende Dienstleistungen auf dem Gebiet der Kultur, der Künste, des Sports, der Wissenschaft, des Unterrichts, der Unterhaltung oder ähnlicher Veranstaltungen wie Messen und Ausstellungen	Ab 1. 1. 2010: Tätigkeitsort (Art. 53) Ab 1. 1. 2011: Veranstaltungsort (Art. 53 neu gefasst [41])	Ab 1. 1. 2010: Tätigkeitsort (Art. 53) Ab 1. 1. 2011: Tätigkeitsort (Art. 54 Abs. 1)	Tätigkeitsort (Art. 14 Abs. 2 lit. d)	Tätigkeitsort (Art. 8 Abs. 2 lit. c)
Erbringung von Dienstleistungen der Veranstalter solcher Tätigkeiten	Ab 1. 1. 2010: Tätigkeitsort (Art. 53) Ab 1. 1. 2011: Empfängerort (Art. 44)	Ab 1. 1. 2010: Tätigkeitsort (Art. 53) Ab 1. 1. 2011: Tätigkeitsort (Art. 54 Abs. 1)	Tätigkeitsort (Art. 14 Abs. 2 lit. d) oder Empfängerort (Art. 14 Abs. 3 lit. c) [42]	Erbringerort (Art. 8 Abs. 2 lit. b)
Vermittlungsleistungen	Empfängerort (Art. 44)	Ort, an dem der vermittelte Umsatz bewirkt wird (Art. 46) [43]	Bei Abschlussvollmacht: Erbringerort (Art. 14 Abs. 1) Sonst «Finders Fees»: Empfängerort (Art. 14 Abs. 3)	Empfängerort (Art. 8 Abs. 1)
Restaurant- und Verpflegungsdienstleistungen 1. Grundsatz [44]	Tätigkeitsort (Art. 55)	Tätigkeitsort (Art. 55)	Erbringerort (Art. 14 Abs. 1)	Tätigkeitsort (Art. 8 Abs. 2 lit. d)
2. Ausnahme: Restaurant- und Verpflegungsdienstleistungen während des innergemeinschaftl. Teils [45] einer Personenbeförderung an Bord von Schiffen, Flugzeugen und Eisenbahnen Abgangsort der Beförderung	(Art. 57 Abs. 1)	Abgangsort der Beförderung (Art. 57 Abs. 1)	Erbringerort (Art. 14 Abs. 1)	Tätigkeitsort (Art. 8 Abs. 2 lit. d)

Abbildung: **GEGENÜBERSTELLUNG (FORTSETZUNG)**

	MWStSystemRL [36]		CH-MWSTG	CH-revMWSTG
	B2B	B2C		
Begutachtung von und Arbeiten an beweglichen körperlichen Gegenständen	Empfängerort (Art. 44)	Tätigkeitsort (Art. 54 lit. b) Ab 1.1.2011: Tätigkeitsort (Art. 54 Abs. 2 lit. b)	Ort, an dem sich der Gegenstand zum Zeitpunkt der Ablieferung befindet (Art. 13 lit. a, Lieferungs-Tatbestand)	Ort, an dem sich der Gegenstand zum Zeitpunkt der Ablieferung befindet (Art. 7 Abs. 1 lit. a, Lieferungs-Tatbestand)
Dienstleistungen im Zusammenhang mit Grundstücken [46]	Belegenheitsort (Art. 47)	Belegenheitsort (Art. 47)	Belegenheitsort (Art. 14 Abs. 2 lit. a)	Belegenheitsort (Art. 8 Abs. 2 lit. f)
Personenbeförderungsleistungen	Ort, an dem die Beförderung nach Massgabe der zurückgelegten Beförderungsstrecke jeweils stattfindet (Art. 48)	Ort, an dem die Beförderung nach Massgabe der zurückgelegten Beförderungsstrecke jeweils stattfindet (Art. 48)	Land, in dem jeweils die zurückgelegte Strecke liegt (Art. 14 Abs. 2 lit. b)	Ort, an dem die Beförderung gemessen an der zurückgelegten Strecke tatsächlich stattfindet (Art. 8 Abs. 2 lit. e)
Güterbeförderungsleistungen	Empfängerort (Art. 44)	Bei innergemeinschaftl. [47] Güterbeförderungen: Abgangsort der Beförderung (Art. 50) Bei sonstigen Güterbeförderungen: Ort, an dem die Beförderung nach Massgabe der zurückgelegten Beförderungsstrecke jeweils stattfindet (Art. 49)	Land, in dem jeweils die zurückgelegte Strecke liegt (Art. 14 Abs. 2 lit. b)	Empfängerort (Art. 8 Abs. 1)
Nebentätigkeiten zur Beförderung wie Beladen, Entladen, Umschlag und ähnliche Tätigkeiten im Namen und für Rechnung Dritter	Empfängerort (Art. 44)	Tätigkeitsort (Art. 54 lit. a) Ab 1.1.2011: Tätigkeitsort (Art. 54 Abs. 2 lit. a)	Tätigkeitsort (Art. 14 Abs. 2 lit. c)	Empfängerort (Art. 8 Abs. 1)
Vermietung/Leasing von Beförderungsmitteln 1. Kurzfristige Verträge [48]	Ort, an dem das Beförderungsmittel tatsächlich zur Verfügung gestellt wird (Art. 56 Abs. 1)	Ort, an dem das Beförderungsmittel tatsächlich zur Verfügung gestellt wird (Art. 56 Abs. 1)	Ort, an dem sich der Gegenstand zum Zeitpunkt der Verschaffung der Verfügungsmacht befindet (Art. 13 lit. a, Lieferungs-Tatbestand)	Ort, an dem sich der Gegenstand zum Zeitpunkt der Verschaffung der Verfügungsmacht befindet (Art. 7 Abs. 1 lit. a, Lieferungs-Tatbestand)
2. Langfristige Verträge	Empfängerort [49] (Art. 44)	Erbringerort (Art. 45) Ab 1.1.2013: Empfängerort (Art. 56 Abs. 2 [50])	Ort, an dem sich der Gegenstand zum Zeitpunkt der Verschaffung der Verfügungsmacht befindet (Art. 13 lit. a, Lieferungs-Tatbestand)	Ort, an dem sich der Gegenstand zum Zeitpunkt der Verschaffung der Verfügungsmacht befindet (Art. 7 Abs. 1 lit. a, Lieferungs-Tatbestand)

nicht erforderlich, dass der Auftrag von der Betriebsstätte aus an den leistenden Unternehmer erteilt wird, der die sonstige Leistung durchführt. Auch ist unerheblich, ob das Entgelt für die Leistung von der Betriebsstätte aus bezahlt wird.

Schliesslich wird auch erwähnt, dass in den Fällen, in denen die Zuordnung zu einer Betriebsstätte zweifelhaft ist und der Leistungsempfänger eine ihm von einem anderen EU-Mitgliedstaat erteilte *Umsatzsteuer-Identifikationsnummer (USt-IdNr.)* verwendet, davon ausgegangen werden kann, dass

«Alle von den Neuregelungen potentiell betroffenen Unternehmen sollten daher eine genaue Bestandsaufnahme ihrer Dienstleistungsströme vornehmen.»

die Leistung für die im EU-Mitgliedstaat der verwendeten USt-IdNr. belegene Betriebsstätte bestimmt ist.

Diese Aussagen stellen bei der Steuerplanung mit Betriebsstätten-Strukturen hinsichtlich der Zuordnung von Leistungsverhältnissen wichtige Entscheidungsparameter dar.

2.2 Nachweis der Unternehmereigenschaft. Im Hinblick auf die mehrwertsteuerliche Qualifikation der erbrachten Dienstleistung hat der leistende Unternehmer inskünftig unternehmerische und nichtunternehmerische Kunden zu identifizieren und zwischen ihnen zu unterscheiden. Es existieren im UStG2010 keine Bestimmungen, wie der leistende Unternehmer nachzuweisen hat, dass sein Leistungsempfänger Unternehmer ist, der die sonstige Leistung für den unternehmerischen Bereich bezieht. Demgemäss bleibt es dem leistenden Unternehmer überlassen, auf welche Weise er den entsprechenden Nachweis führt.

Bei in der EU ansässigen Leistungsempfängern genügt in der Regel der Erhalt einer gültigen USt-IdNr. [14] des Leistungsempfängers. Nach Auffassung des BMF soll es ausreichen, wenn bei der erstmaligen Erfassung der Stammdaten eines Leistungsempfängers, zusammen mit der für diesen Zweck erfragten USt-IdNr. zur Feststellung der Unternehmereigenschaft und des unternehmerischen Bezugs, zusätzlich eine Erklärung des Leistungsempfängers aufgenommen wird, dass diese USt-IdNr. bei allen künftigen – unternehmerischen – Einzelaufträgen verwendet werden soll. Eine im Briefkopf eingedruckte USt-IdNr. oder eine in einer Gutschrift des Leistungsempfängers formularmässig eingedruckte USt-IdNr. allein genügen nicht, um die Unternehmereigenschaft und den unternehmerischen Bezug der zu erbringenden Leistung zu dokumentieren.

Ist der Leistungsempfänger im Drittlandsgebiet ansässig, kann der Nachweis der Unternehmereigenschaft durch eine Bescheinigung einer Behörde des Sitzstaates geführt werden, in der diese bescheinigt, dass der Leistungsempfänger dort als Unternehmer erfasst ist. Schweizer Unternehmungen sollten daher dem EU-Leistungserbringer zu diesem Zweck eine entsprechend von der Eidg. Steuerverwaltung, Hauptabteilung Mehrwertsteuer, ausgestellte Unternehmerbescheinigung [15] aushändigen.

2.3 Anwendungsbereich des Reverse-Charge-Verfahrens. Die Einführung der neuen B2B-Grundregel bei grenzüberschreitenden Sachverhalten würde, isoliert betrachtet, zu einer erweiterten Registrierungspflicht der leistenden Unternehmer führen. Jedoch sieht der Richtliniengeber bei Anwendung der neuen B2B-Grundregel zwingend eine Verlagerung der Steuerschuld auf den Leistungsempfänger vor [16].

2.3.1 Neudefinition der Ansässigkeit. Die Ansässigkeit ausländischer Unternehmen mit Betriebsstätten in anderen Mitgliedstaaten wurde neu definiert. Nach den Bestimmungen der

MWStSystemRL sind solche Unternehmen grundsätzlich auch in dem Land der Betriebsstätte ansässig. Ab 2010 wird jedoch ein ausländisches Unternehmen, das in einem Mitgliedstaat über eine feste Niederlassung verfügt, für die Zwecke des Reverse-Charge-Verfahrens als dort nicht ansässig betrachtet, wenn die von ihm ausgeführte Dienstleistung nicht durch die inländische Niederlassung erbracht wird [17].

2.3.2 *Verwendungszweck der bezogenen Leistung.* Der Europäische Gerichtshof (EuGH) hat in seinem Urteil vom 6. 11. 2008 [18] klargestellt, dass es für die Leistungsortbestimmung bei «Katalogleistungen» [19], für die das Empfängerortprinzip gilt, nicht auf die Verwendung der bezogenen Leistung für die unternehmerische oder nichtunternehmerische Sphäre ankommt [20]. Die Verlagerung des Leistungsortes tritt ohne weiteres ein, wenn der Leistungsempfänger ein Unternehmer ist. Damit hat der EuGH die durch das MWST-Paket eintretenden zwingenden Rechtsfolgen quasi vorweggenommen. Denn infolge der bereits dargestellten Änderungen im B2B-Bereich wird der bisherige Ausnahmefall «Katalogleistungen» praktisch zum Regelfall. Insofern wird sich wohl künftig der Anwendungsbereich dieser bedeutenden Entscheidung vergrössern.

Diese Sichtweise findet sich auch in den entsprechenden Ausführungen im Entwurf des BMF-Schreibens, wonach in den Fällen, in denen der Leistungsempfänger gegenüber seinem Auftragnehmer eine ihm von einem Mitgliedstaat erteilte USt-IdNr. verwendet, dieser regelmässig davon ausgehen kann, dass der Leistungsempfänger Unternehmer ist, die Leistung für dessen unternehmerischen Bereich bezogen wird und das Reverse-Charge-Verfahren anwendbar ist.

4. AUSWIRKUNGEN DER REFORMEN FÜR SCHWEIZER UNTERNEHMUNGEN

Die MWST erfasst grundsätzlich alle geschäftlichen Transaktionen und damit auch grenzüberschreitende Aktivitäten. Da die Schweiz nicht Mitglied der EU ist, entfaltet das europäische Steuerrecht keine unmittelbare Wirkung auf die schweizerische Steuerrechtsordnung. Dennoch wird das schweizerische Steuerrecht zunehmend durch die europäische Rechtsentwicklung beeinflusst und geprägt. So wollte der Verfassungsgeber die schweizerische Verbrauchsbesteuerung bewusst derjenigen der Europäischen Gemeinschaft und ihrer Mitgliedstaaten annähern [21].

Aus diesem Grund hat der schweizerische Bundesrat in seiner Botschaft vom 26. 6. 2008 [22] festgestellt, dass eine weitgehende Harmonisierung mit dem EU-Recht wichtig und notwendig ist, um Doppelbesteuerungen und doppelte Nichtbesteuerungen zu vermeiden [23].

Am 12. 6. 2009 haben sowohl der Nationalrat als auch der Ständerat in den Schlussabstimmungen das *revidierte Mehrwertsteuergesetz (revMWSTG)* [24] verabschiedet. Das revMWSTG untersteht dem fakultativen Referendum [25] und tritt ebenfalls am 1. 1. 2010 in Kraft [26].

Neben zahlreichen weiteren Änderungen ist vorliegend auf die Neuregelung der Ortsbestimmung für Dienstleistungen [27] besonders hinzuweisen. Erfreulicherweise wurde eine – im wesentlichen den Regelungen des MWST-Pakets

entsprechende – Umkehr der Grundregel zum Empfängerortprinzip hin vollzogen. Beibehalten wurde auch das Ausnahme-Regelprinzip, wonach die Grundregel zur Anwendung gelangt, wenn keine vorrangige Spezialvorschrift einschlägig ist.

Nicht angepasst wurde jedoch der besondere Lieferbegriff in der Schweiz für bestimmte Tatbestände [28], die in der EU als Dienstleistung qualifizieren. Zudem wird im revMWSTG keine Unterscheidung bei den Ortsbestimmungen zwischen

*«Die Verlagerung
des Leistungsortes tritt ohne
weiteres ein, wenn
der Leistungsempfänger ein
Unternehmer ist.»*

Steuerpflichtigen und Nichtsteuerpflichtigen vorgenommen. Eine Differenzierung hinsichtlich der mehrwertsteuerlichen Behandlung des Leasings [29] bzw. der Vermietung von Beförderungsmitteln ist ebenfalls nicht vorgesehen [30].

Aus aktuellem Anlass wurde die bereits veröffentlichte synoptische Gegenüberstellung [31] der gemeinschaftsrechtlichen Bestimmungen der MWStSystemRL und der geltenden Regelungen des MWSTG [32] um die Bestimmungen des revMWSTG ergänzt, vgl. *Abbildung*.

5. FAZIT

Künftig wird sowohl in der EU als auch in der Schweiz die Mehrheit der Umsätze von der neuen B2B-Grundregel erfasst. Dies führt bei grenzüberschreitenden Leistungsverhältnissen zwangsläufig zu einer vermehrten Anwendungshäufigkeit des Reverse-Charge-Verfahrens und zu einem Rückgang der Anträge zur Teilnahme am Vorsteuervergütungsverfahren [33]. Die Ausweitung der B2B-Grundregel und damit der Wegfall von zahlreichen Abgrenzungsproblemen schafft bei grenzüberschreitend operierenden Unternehmen eine erhöhte Rechtssicherheit bei der Bestimmung des Ortes von Dienstleistungen. Andererseits ist ein erheblicher Anstieg der administrativen Verpflichtungen (Aufzeichnungs- und Meldepflichten) infolge des erweiterten Anwendungsspektrums des Reverse-Charge-Verfahrens zu erwarten.

Alle von den Neuregelungen potentiell betroffenen Unternehmen sollten daher eine genaue Bestandsaufnahme ihrer Dienstleistungsströme vornehmen. Unternehmen, die ausschliesslich Dienstleistungen erbringen, müssen künftig erstmals die USt-IdNr. ihrer Kunden genau prüfen und zu den Stammdaten nehmen. Denn aus allen grenzüberschreitenden Dienstleistungen, welche unter die neue B2B-Grundregel fallen, resultiert eine Umkehr der bisherigen Steuerfindungslogik. Dies wirkt sich sowohl auf manuell gesteuerte als auch auf automatisierte Steuerfindungsprozesse aus.

Für Schweizer Unternehmer, die Betriebsstätten in der EU unterhalten, führen die dargestellten Reformen insbesondere zu folgenden Konsequenzen:

→ Sofern von der Betriebsstätte aus grenzüberschreitende Leistungen innerhalb der EU nach der B2B-Grundregel erbracht werden, sind die EDV-Systeme schnellstmöglich anzupassen, damit die neuen Aufzeichnungs- und Erklärungs-

fern relevant, als dass es für die Anwendbarkeit des Reverse-Charge-Verfahrens auf die Nicht-Ansässigkeit des Leistungserbringers ankommt.

«Unternehmungen, die aufgrund ihrer Aktivitäten nicht zum vollen Vorsteuerabzug berechtigt sind, sollten ihre Leistungsbeziehungen im Lichte der Neuregelungen überprüfen.»

pflichten rechtzeitig erfüllt werden können. Zudem sollten Vorkehrungen getroffen werden, dass die entsprechenden Nachweise der Unternehmereigenschaft der EU-Leistungsempfänger eingeholt und regelmässig überprüft werden. → Künftig wird bei einer erbrachten Dienstleistung, die unter die B2G-Grundregel fällt, genau zu untersuchen sein, welchem Unternehmensteil^[34] des Schweizer Unternehmens die Leistung zuzurechnen ist. Diese Analyse ist inso-

Auch Unternehmungen, die aufgrund ihrer Aktivitäten nicht zum vollen Vorsteuerabzug berechtigt sind, sollten ihre Leistungsbeziehungen im Lichte der Neuregelungen überprüfen. Möglicherweise kann z. B. durch die Reorganisation der Vertragsbeziehungen zu Dienstleistungserbringern die definitive Vorsteuerbelastung, welche sich durch die im Wege des Reverse-Charge-Verfahrens abzuliefernde Steuer oder durch in gewissen Konstellationen auftretende allfällige Doppelbesteuerungen ergibt, reduziert werden.

Abschliessend ist es empfehlenswert, zu verfolgen, ob einzelne Mitgliedstaaten der EU von der sogenannten «Use-and-Enjoyment-Rule» der MWStSystemRL^[35] Gebrauch machen. Denn hier wie dort besteht ein Interesse daran, Doppel- oder Nichtbesteuerungskonstellationen, die aufgrund einer nicht vollständigen Harmonisierung der Bestimmungen des MWST-Pakets mit denen des revMWSTG auftreten, weitestgehend zu eliminieren. ■

Anmerkungen: 1) Die Autorin dankt ihrem Mitarbeiter, RA lic. iur. und dipl. Steuerexperte Marco E. Vitali, für die sorgfältige Durchsicht des Manuskriptes. 2) Vgl. Christina Rinne, Die neuen Regelungen über den Ort der Dienstleistungen in der EU, ST 2008/4, S. 276 ff.; Christina Rinne, EU-Reformvorschlag hinsichtlich des Ortes der Besteuerung von Dienstleistungen, ST 2005/11, S. 953 ff. 3) Art. 56 MWStSystemRL i. d. F. vom 28.11.2006: Empfängerortsprinzip. 4) Art. 43 MWStSystemRL i. d. F. vom 28.11.2006: Erbringerortsprinzip. 5) Art. 44 MWStSystemRL i. d. F. ab 1.1.2010. 6) Art. 43 MWStSystemRL i. d. F. ab 1.1.2010 bestimmt erstmals, welcher Leistungsempfänger als Unternehmer (Steuerpflichtiger) anzusehen ist. Danach gilt für die Anwendung der Regelungen des Mehrwertsteuerpakets: → der Steuerpflichtige, der auch Tätigkeiten ausführt oder Umsätze bewirkt, die nicht als steuerbare Lieferungen von Gegenständen oder Dienstleistungen angesehen werden, in bezug auf alle an ihn erbrachten Dienstleistungen; → eine nicht steuerpflichtige juristische Person mit MWSt-Identifikationsnummer (USt-IdNr.) als Steuerpflichtiger. 7) Entwurf des Schreibens des Bundesministeriums der Finanzen, Stand 9.6.2009: «Umsatzsteuer; Ort der sonstigen Leistung nach §§ 3 a, 3 b und 3 e UStG ab Januar 2010». 8) Umsatzsteuerergänzung in der Fassung der Bekanntmachung vom 21.2.2005 (BGBl. 2005 I S. 386) unter Berücksichtigung der Änderungen durch das Jahressteuergesetz 2009 vom 19.12.2008 (BGBl. 2008 I S. 2794) und das Steuerbürokratieabbaugesetz vom 20.12.2008 (BGBl. 2008 I S. 2850). 9) Das definitive Schreiben wird im Bundessteuerblatt Teil I veröffentlicht. Es steht dann für eine Übergangszeit auf den Internetseiten des Bundesministeriums der Finanzen (<http://www.bundesfinanzministerium.de>) unter der Rubrik «Wirtschaft und Verwaltung – Steuern – Veröffentlichungen zu Steuerarten – Umsatzsteuer – BMF-Schreiben» zum Herunterladen bereit. 10) Die Leistungsortbestimmung nach § 3 a Abs. 1 UStG 2010 kommt z. B. in folgenden Fällen in Betracht: Reiseleistungen; Reisebetreuungsleistungen von angestellten Reiseleitern; Leistungen der Vermögens-

verwalter und Testamentsvollstrecker; Leistungen der Notare, soweit sie nicht Grundstücksgeschäfte beurkunden oder nicht selbständige Beratungsleistungen an im Drittlandsgebiet ansässige Leistungsempfänger erbringen; die in § 3 a Abs. 4 Satz 2 UStG 2010 bezeichneten sonstigen Leistungen (vormalige «Katalogleistungen»), wenn der Leistungsempfänger innerhalb der EU ansässig ist; sonstige Leistungen im Rahmen einer Bestattung, soweit diese Leistungen als einheitliche Leistungen anzusehen sind; langfristige Vermietung eines Beförderungsmittels (der Begriff des Beförderungsmittels wird ebenfalls genau erläutert). 11) Nicht im engen Zusammenhang mit einem Grundstück stehen folgende Leistungen, sofern sie selbständige Leistungen sind: der Verkauf von Anteilen und die Vermittlung der Umsätze von Anteilen an Grundstücksgesellschaften, die Veröffentlichung von Immobilienanzeigen (z. B. in Zeitungen), die Finanzierung und Finanzierungsberatung im Zusammenhang mit dem Erwerb eines Grundstücks und dessen Bebauung, die Rechts- und Steuerberatung in Grundstücks-sachen. 12) Betriebsstätte im Sinne des Umsatzsteuerrechts ist jede feste Geschäftseinrichtung oder Anlage, die der Tätigkeit des Unternehmers dient. Eine solche Einrichtung oder Anlage kann aber nur dann als Betriebsstätte angesehen werden, wenn sie über einen ausreichenden Mindestbestand an Personal und Sachmitteln verfügt, der für die Erbringung der betreffenden Dienstleistungen erforderlich ist. Ausserdem muss die Einrichtung oder Anlage einen hinreichenden Grad an Beständigkeit sowie eine Struktur aufweisen, die von der personellen und technischen Ausstattung her eine autonome Erbringung der jeweiligen Dienstleistungen ermöglicht (vgl. hierzu EuGH-Urteile vom 4.7.1985, Rs. 168/84, vom 2.5.1996, C-231/94, vom 17.7.1997, C-190/95 und vom 20.2.1997, C-260/95). Eine solche beständige Struktur liegt z. B. vor, wenn die Einrichtung über eine Anzahl von Beschäftigten verfügt, von hier aus Verträge abgeschlossen werden können, Rechnungslegung und Aufzeichnungen dort erfolgen und Entscheidungen getroffen werden, z. B. über

den Wareneinkauf. 13) § 3 a Abs. 1 Satz 2 UStG 2010. 14) Der leistende Unternehmer hat eine ihm vorgelegte USt-IdNr., die von einem anderen EU-Mitgliedstaat erteilt wurde, im Hinblick auf die Gewährleistung einer zutreffenden Besteuerung zu prüfen. Er hat die Möglichkeit, sich die Gültigkeit einer USt-IdNr. eines anderen EU-Mitgliedstaates sowie den Namen und wie folgt zugänglich ist: http://ec.europa.eu/taxation_customs/vies/vies-home.do?selectedLanguage=DE. Dieses Tool wurde jedoch im Zusammenhang mit der Überprüfung der USt-IdNr. bei innergemeinschaftlichen Lieferung eingerichtet. Es bleibt abzuwarten, ob die hiermit anforderbaren Bestätigungen auch für den entsprechenden Nachweis im Bereich der Dienstleistungen akzeptiert werden. 15) «Nachweis der Eintragung als Unternehmer». 16) Grundsätzlich ist der Unternehmer, der sonstige Leistungen in einem anderen Mitgliedstaat ausführt, in diesem Mitgliedstaat Steuerschuldner der Umsatzsteuer (Artikel 193 MwStSystRL i. d. F. ab 2010). Liegt der Ort einer sonstigen Leistung, bei der sich der Leistungsort nach Art. 44 MWStSystemRL i. d. F. ab 2010 (= B2B-Grundregel) bestimmt, in einem Mitgliedstaat und ist der leistende Unternehmer dort nicht ansässig, schuldet der Leistungsempfänger die Umsatzsteuer, wenn er in diesem Mitgliedstaat als Unternehmer für Umsatzsteuerzwecke erfasst ist oder eine nicht steuerpflichtige juristische Person mit USt-IdNr. ist (vgl. Artikel 196 MwStSystRL i. d. F. ab 2010). Ist der Leistungsempfänger Steuerschuldner, darf in der Rechnung des in einem anderen Mitgliedstaat ansässigen leistenden Unternehmers keine Umsatzsteuer des Empfängerstaates im Rechnungsbetrag gesondert ausgewiesen sein. 17) Nach Art. 192 a MWStSystemRL i. d. F. ab 1.1.2010, gilt ein Unter-

nehmer, der im Gebiet des Mitgliedstaates, in dem die Steuer geschuldet wird, über eine feste Niederlassung verfügt, als dort nicht ansässig, wenn die folgenden Voraussetzungen erfüllt sind: a) er führt im Gebiet dieses Mitgliedstaates umsatzsteuerpflichtige Lieferungen oder Dienstleistungen aus und b) eine Niederlassung des Leistenden im Gebiet dieses Mitgliedstaates ist nicht an der Lieferung oder Dienstleistung beteiligt. **18)** C-291/07, Kollektivavtalsstiftelsen TRR Trygghetsrådet. **19)** Art. 56 MWStSystemRL i. d. F. vom 28. 11. 2006. **20)** Vgl. dazu Jan Ole Luuk, EuGH Report 1/2009, Steuerrevue 2009, S. 229 ff.; Bertrand Monfort, Das EuGH-Urteil TRR und seine Auswirkungen auf das MWST-Paket, DStR 2008, S. 2458 ff. **21)** Botschaft über die neue Finanzordnung vom 9. 12. 2002 (BBl 2002, S. 2338 ff.). **22)** Botschaft zur Vereinfachung der MWST vom 25. 6. 2008 (BBl 2008, S. 6885 ff.). **23)** BBl 2008, S. 6924. **24)** Bundesgesetz über die Mehrwertsteuer (MWSTG) vom 12. 6. 2009 (BBl 2009, S. 4407). **25)** Seine Ergreifung ist unwahrscheinlich. **26)** Derzeit wird noch eine Bundesratsverordnung zum revMWSTG erarbeitet, welche ebenfalls am 1. 1. 2010 in Kraft treten soll. **27)** Art. 8 revMWSTG. **28)** Z. B. reine Reparatur- und Instandhaltungsarbeiten, Überlassung von Gegenständen zum Gebrauch (Miet-, Leasing- oder Pachtverträge). **29)** Zu Veranschaulichung nachfolgend zwei Beispiele zur grenzüberschreitenden, langfristigen Vermietung von Beförderungsmitteln: Fall 1: Eine Schweizer Autoleasinggesellschaft in St. Gallen verleast hochwertige PKW an ein Unternehmen in Kempten und an diverse Privatpersonen im Allgäu (vertragliche Leasingdauer jeweils 48 Monate). Lösung Fall 1: Nach der derzeitigen Rechtslage in Deutschland bestimmt sich der Leistungsort grundsätzlich nach Erbringerortsprinzip (§ 3a Abs. 1 UStG). Weil ein im Drittland ansässiges Unternehmen Beförderungsmittel vermietet, wird jedoch – in Anwendung der Umsetzung der sog. Use-and-Enjoyment-Rule des Art. 58 MWStSystemRL in nationales Recht – die Nutzung und Auswertung als in Deutschland erfolgt betrachtet und der Ort nach Deutschland verlagert (§ 1 Abs. 1 Ziff. 3 Umsatzsteuer-Durchführungsverordnung in der Fassung der Bekanntmachung vom 21. 2. 2005 (BGBl. 2005 I S. 434, unter Berücksichtigung der Änderungen durch das Jahressteuergesetz 2009 vom 19. 12. 2008 (BGBl. 2008 I S. 2794) und das Steuerbürokratieabbaugesetz vom 20. 12. 2008 (BGBl. 2008 I S. 2850) [USTDV]). Eine Unterscheidung auf Ebene der Leistungsempfänger ist derzeit noch nicht vorzunehmen (§ 3a Abs. 6 Ziff. 1 UStG 2010, inhaltliche Übereinstimmung mit § 1 Abs. 1 Ziff. 3 UStDV). Ab 2010 ändert sich im BzC-Kontext aus Sicht der deutschen Mehrwertsteuer grundsätzlich nichts. Im Ergebnis befindet sich bei der Vermietung an Unternehmer der Leistungsort in Deutschland, weil hier die Grundregel (Empfängerortsprinzip, § 3a Abs. 2 UStG 2010) greift. Anders verhält es sich jedoch, wenn man den Sachverhalt, der insofern unverändert als Lieferatbestand qualifiziert, aus Schweizer Sicht analysiert: Grundsätzlich ist Ort der Lieferung dort, wo die Verfügungsmacht verschafft wird, also in der Schweiz. Bis Ende 2009 kann diese Lieferung nicht steuerbefreit erfolgen (Art. 19 Abs. 2 S. 2 MWSTG), so dass es zu einem klassischen Fall der Doppelbesteuerung kommt. Im Anwendungsbereich des revMWSTG wird jedoch künftig die Steuerbefreiung durch eine bewusste Streichung der entsprechenden Passage ermöglicht (Art. 23 Abs. 1 revMWSTG, BBl 2008, S. 6967) und damit eine allfällige Doppelbesteuerung verhindert. Fall 2: Eine deutsche Autoleasinggesellschaft in Stuttgart verleast hochwertige PKW an ein Unternehmen in Basel und an diverse Privatpersonen im Kanton Basel (vertragliche Lea-

singdauer jeweils 48 Monate). Lösung Fall 2: In Abweichung zu Fall 1 befindet sich nach heutiger Beurteilung der Ort der Dienstleistung in Deutschland (Erbringerortsprinzip) und ist dort steuerbar und zwar unabhängig davon, wo die Fahrzeuge eingesetzt werden. Ab 2010 sind jedoch nur noch die Leasingverhältnisse gegenüber Privatpersonen in Deutschland zu versteuern (Erbringerortsprinzip, § 3a Abs. 1 UStG 2010), dagegen verlagert sich der Ort der Dienstleistungen im BzB-Bereich endgültig in die Schweiz (§ 3a Abs. 2 UStG 2010). Aus Sicht der Schweizer Mehrwertsteuer liegen sowohl nach alter und neuer Rechtslage (Art. 13 lit. a MWSTG bzw. Art. 7 Abs. 1 lit. a revMWSTG) Lieferungen im Ausland vor, die gleichwohl je nach Fallgestaltung für die Zwecke der Einfuhrsteuer relevant werden können. Aus Gründen der Vereinfachung wird bei der Darstellung auf die Thematisierung allfälliger Einfuhrsteuer- und Zollabfertigungsprobleme verzichtet. **30)** Diese Nicht-Harmonisierung wurde bereits vom Bundesrat erkannt und bewusst in Kauf genommen. Begründet wurde dies in der Botschaft damit, dass ansonsten dem Ziel der Vereinfachung der MWST nicht nachgekommen werden könne, vgl. BBl 2008, S. 6928. **31)** Vgl. hierzu Christina Rinne, Die neuen Regelungen über den Ort der Dienstleistungen in der EU, ST 2008/4, S. 276 ff. Der seinerzeit hierzu erstellte Fussnotenapparat wurde aus Gründen der Vollständigkeit beibehalten. **32)** Bundesgesetz über die Mehrwertsteuer (MWSTG) vom 2. 9. 1999 (SR 641.20, Stand am 1. 1. 2008). **33)** Bei ausländischen Leistungsempfängern ohne Gegenseitigkeitsabkommen ergibt sich eine Reduktion der Belastung mit nicht erstattungsfähigen Vorsteuerbeträgen. **34)** Potentiell kann dies die ausländische Betriebsstätte oder das Schweizer Stammhaus sein. **35)** Art. 59a und 59b MWStSystemRL i. d. F. ab 1. 1. 2010. **36)** Die nachfolgend genannten Bestimmungen beziehen sich – sofern nicht spezifische Angaben gemacht werden – grundsätzlich auf die in Artikel 2 der Richtlinie 2008/8/EG erwähnten Änderungen der MWStSystemRL mit Wirkung ab dem 1. 1. 2010. **37)** Zu beachten ist der wechselnde Inhalt der Katalogleistungen: *1. 1. 2010–31. 12. 2014: Hierzu gehören auch die sogenannten elektronisch erbrachten Dienstleistungen, die in Anhang II der MWStSystemRL genannt werden. Allein Vermittlungsleistungen wurden gestrichen, da sie nun unter eine einheitliche Regel fallen. *Ab 1. 1. 2015: ohne Telekommunikationsdienstleistungen, Rundfunk- und Fernsehdienstleistungen und elektronisch erbrachte Dienstleistungen. **38)** Hierzu zählen insbesondere die in Anhang II der MWStSystemRL genannten elektronisch erbrachten Dienstleistungen. Kommunizieren Dienstleistungserbringer und Dienstleistungsempfänger über E-Mail miteinander, bedeutet dies allerdings noch nicht, dass die erbrachte Dienstleistung eine elektronisch erbrachte Dienstleistung wäre. **39)** Art. 58 MWStSystemRL i. d. F. ab 1. 1. 2015. **40)** Für den Bereich der Telekommunikationsdienstleistungen durch ausländische Leistungserbringer wurde jedoch die zwingende Steuerpflicht in der Schweiz beibehalten, vgl. Art. 10 Abs. 2 lit. b revMWSTG. **41)** Art. 53 MWStSystemRL i. d. F. ab 1. 1. 2011 lautet: «Als Ort einer Dienstleistung an einen Steuerpflichtigen betreffend die Eintrittsberechtigung sowie damit zusammenhängende Dienstleistungen für Veranstaltungen auf dem Gebiet der Kultur, der Künste, des Sports, der Wissenschaft, des Unterrichts, der Unterhaltung oder für ähnliche Veranstaltungen wie Messen und Ausstellungen gilt der Ort, an dem diese Veranstaltungen tatsächlich stattfinden». Während nur noch die Gewährung der Eintrittsberechtigung zu den Veranstaltungen und die damit zusammenhängenden Dienstleistungen als an

dem Ort erbracht gelten, an dem sie tatsächlich erbracht werden, werden die Dienstleistungen der diese Veranstaltungen zugunsten der Veranstalter vorbereitenden Unternehmer (Dienstleistungen der sog. Durchführungsgesellschaften) unter die Grundregel des Art. 44 MWStSystemRL i. d. F. ab 1. 1. 2011 fallen und als an dem Ort des Leistungsempfängers erbracht gelten. **42)** Nach der Praxis der ESTV (WL 2008, Z 382, BB 12, Ziffer 3.16.2, 14.2.2, BB 19 Ziffer 8.3) gilt bei der Organisation von Anlässen grundsätzlich das Empfängerortsprinzip, sofern der Organisator in direkter Stellvertretung handelt. **43)** Eine besondere Regel über den Ort der Vermittlungsleistungen besteht nur noch für Vermittlungsleistungen an Nichtunternehmer. Art. 56 Abs. 1 lit. l MWStSystemRL i. d. F. vom 28. 11. 2006 wurde in der MWStSystemRL i. d. F. ab 1. 1. 2010 ersatzlos gestrichen. Im Gegenteil zur bisherigen Rechtslage (Art. 44 MWStSystemRL a. F.), bei der besondere Vorschriften für die Vermittlung von innergemeinschaftlichen Güterbeförderungen sowie Katalogleistungen galten, sind die neuen Regeln auf alle Vermittlungsleistungen anwendbar. **44)** Dies stellt eine Neuerung dar, da bisher Restaurationsleistungen als an dem Ort erbracht gelten, wo der Leistende ansässig ist (EuGH-Urteil «Faaborg-Gelting», Rs. 231/94). Die neue Regel umfasst auch Catering-Unternehmen. **45)** Gemäss Art. 57 Abs. 2 MWStSystemRL i. d. F. ab 1. 1. 2010 gilt als «innerhalb der Gemeinschaft stattfindender Teil einer Personenbeförderung» der Teil einer Beförderung zwischen dem Abgangsort und Ankunftsort einer Personenbeförderung, der ohne Zwischenaufenthalt ausserhalb der Gemeinschaft erfolgt. **46)** Art. 8 Abs. 2 lit. f revMWSTG wurde um die Vermittlung und Begutachtung des Grundstücks, die Bauaufsichtsleistungen, Überwachungsleistungen von Gebäuden und Grundstücken sowie Beherbergungsleistungen erweitert wodurch eine grössere Kompatibilität mit dem EU-Recht gewährleistet ist. Denn Art. 47 MWStSystemRL i. d. F. ab 1. 1. 2010 erfasst auch die Beherbergung in der Hotelbranche oder in Branchen mit ähnlicher Funktion (Ferienlager, Campingplätze) sowie die Einräumung von Nutzungsrechten an Grundstücken als Dienstleistungen im Zusammenhang mit Grundstücken. **47)** Nach Art. 51 MWStSystemRL i. d. F. ab 1. 1. 2010 ist hierunter die Beförderung von Gegenständen, bei der Abgangs- und Ankunftsort in zwei verschiedenen Mitgliedstaaten liegen, zu verstehen. **48)** Gemäss Art. 56 Abs. 2 MWStSystemRL i. d. F. ab 1. 1. 2010 bzw. Art. 56 Abs. 3 MWStSystemRL i. d. F. ab 1. 1. 2013 ist als kurzer Zeitraum der Besitz oder die Verwendung des Beförderungsmittels während eines ununterbrochenen Zeitraums von nicht mehr als 30 Tagen und bei Wasserfahrzeugen von nicht mehr als 90 Tagen zu verstehen. **49)** Damit wird eine wettbewerbsneutralere Regelung geschaffen, die eine Umsatzbesteuerung am Ort des Verbrauchs gewährleistet, während nach bisherigem Recht die Vermietung von Beförderungsmitteln an Unternehmer am Ort des Leistenden liegt und daher zu Wettbewerbsverzerrungen führen konnte (insbesondere aufgrund verschiedener Vorsteuerabzugsmöglichkeiten für Fahrzeuge unter den Mitgliedstaaten). **50)** Nach Art. 56 Abs. 2 Unterabsatz 2 MWStSystemRL i. d. F. ab 1. 1. 2013 gilt als Ort der Vermietung eines Sportbootes an einen Nichtsteuerpflichtigen über einen längeren Zeitraum der Ort, an dem das Sportboot dem Dienstleistungsempfänger tatsächlich zur Verfügung gestellt wird, sofern der Dienstleistungserbringer diese Dienstleistung tatsächlich vom Sitz seiner wirtschaftlichen Tätigkeit oder von einer festen Niederlassung an diesem Ort aus erbringt.