

Mandanten-Information zur Umsatzsteuer 2010/2011

Sehr geehrte Mandantin,
sehr geehrter Mandant,

das Umsatzsteuerrecht unterliegt ständigen Veränderungen. Dabei ist die korrekte Anwendung seiner Regelungen nicht darauf beschränkt, eine Umsatzsteuer (USt) richtig zu berechnen oder diese seinem Kunden richtig in einer Rechnung auszuweisen. Auch bei Leistungsbezügen und bei den Meldepflichten muss der Unternehmer bei jedem Vorgang darauf achten, keine Fehler zu begehen. Fehler bei der USt sind oft nicht mehr nachträglich heilbar und können sehr teuer sein. Mit der „Mandanten-Information zur Umsatzsteuer 2010/2011“ wollen wir Sie auf die Veränderungen hinweisen, die sich insbesondere zum 01.07.2010 ergeben haben und die sich zum 01.01.2011 ergeben werden.

Bitte beachten Sie, dass die Mandanten-Information eine individuelle Beratung nicht ersetzen kann. Sie wurde nach bestem Wissen erstellt, jegliche Haftung muss aber wegen der Komplexität der Materie ausgeschlossen werden. Wenn Sie Fragen haben oder möglicherweise Handlungsbedarf sehen, kontaktieren Sie uns bitte rechtzeitig.

NEUE MELDEVORSCHRIFTEN	1
ÄNDERUNG BEIM ORT DER SONSTIGEN LEISTUNG	2
NEUES ZUM STEUERSCHULDNERVERFAHREN	3
ENDE DES „SEELING-MODELLS“	4
WEITERE HINWEISE	4

1. Neue Meldevorschriften

Meldetatbestände der Zusammenfassenden Meldung

Seit 1993 müssen Unternehmer innergemeinschaftliche Lieferungen in einer Zusammenfassenden Meldung (ZM) beim Bundeszentralamt für Steuern (BZSt) anmelden. 1997 wurde dies um die Meldung der zweiten Lieferung bei einem innergemeinschaftlichen Dreiecksgeschäft erweitert.

Zum 01.01.2010 änderte sich der Meldeumfang mit Einführung des sogenannten Mehrwertsteuer-Pakets der Europäischen Union ein weiteres Mal. Der leistende Unternehmer muss seitdem sonstige Leistungen an einen Unternehmer, die für dessen Unternehmen in einem anderen Mitgliedstaat der EU nach § 3a Abs. 2 UStG ausgeführt werden und die dort steuerpflichtig sind, ebenfalls in der ZM melden: mit dem Kennzeichen „1“.

Hinweis:

Beachten Sie bitte, dass dieser Umsatz korrespondierend auch in Zeile 41 der Umsatzsteuer-Voranmeldung (Kennzeichen 21) zu erfassen ist. Fehlerhafte Umsatzsteuer-Voranmeldungen können schnell zu Umsatzsteuer-Sonderprüfungen führen.

Weitere Änderungen bei der ZM

Zum 01.07.2010 ist die Vorschrift zur ZM, § 18a UStG, neu gefasst und in zwei Punkten entscheidend verändert worden:

- Die ZM muss für alle nach dem 30.06.2010 beginnenden Meldezeiträume bis zum 25. des Monats abgegeben werden, der auf den Meldezeitraum folgt. Eine für die Abgabe der Voranmeldungen gewährte Dauerfristverlängerung gilt für die ZM nicht mehr.
- Die ZM muss – bis auf wenige Bagatellfälle – für innergemeinschaftliche Lieferungen und innergemeinschaftliche Dreiecksgeschäfte für alle nach dem 30.06.2010 beginnenden Meldezeiträume regelmäßig monatlich abgegeben werden.

In Bagatellfällen kann der Unternehmer die Lieferungen auch weiterhin quartalsweise melden. Dabei handelt es sich um Fälle, in denen vom Unternehmer in den vier letzten Quartalen innergemeinschaftliche Lieferungen und innergemeinschaftliche Dreiecksgeschäfte von (jeweils pro Quartal) nicht mehr als 100.000 € ausgeführt wurden. Überschreitet er die Grenze von 100.000 € in einem der vier letzten Quartale, wird er von dieser Vereinfachungsregelung ausgeschlossen. Ab dem 01.01.2012 gilt anstelle der Umsatzgrenze von 100.000 € eine Grenze von (jeweils) 50.000 €

Beachten Sie: Ob und in welchem Umfang neben innergemeinschaftlichen Lieferungen und innergemeinschaftlichen Dreiecksgeschäften auch noch sonstige Leistungen im Sinne des § 3a Abs. 2 UStG an Unternehmer in anderen Mitgliedstaaten ausgeführt werden, ist für die Prüfung der Umsatzgrenzen unbeachtlich.

Fundstelle: Gesetz zur Umsetzung steuerlicher EU-Vorgaben sowie zur Änderung steuerlicher Vorschriften v. 08.04.2010, BGBl. I, S. 386

Überschreiten der Bagatellgrenze

Sind in den letzten vier Quartalen die maßgeblichen Umsatzgrenzen (bis zum 31.12.2011: 100.000 € ab dem 01.01.2012: 50.000 €) nicht überschritten worden, muss die Umsatzgrenze im laufenden Quartal konsequent überwacht werden. Denn wird sie überschritten, sind auch schon für dieses Quartal monatliche ZM abzugeben, gegebenenfalls auch für schon zurückliegende Monate.

Beispiel: Wird z.B. die Umsatzgrenze im Dezember 2010 überschritten, müssen rückwirkend für Oktober und November 2010 monatliche ZM abgegeben werden.

In diesem Fall sind die monatlichen ZM bis zum 25. des Monats abzugeben, der auf den Monat folgt, in dem die Grenze erstmals überschritten wurde. Die Angaben für die abgelaufenen Monate dieses Quartals können auch in einer Meldung zusammengefasst werden.

Wahlrechte des Unternehmers

Hat der Unternehmer die Bagatellgrenzen nicht überschritten, kann er trotzdem monatliche ZM abgeben. Dies zeigt er durch ein Ankreuzen auf dem Deckblatt der ZM dem BZSt an.

Ein weiteres Wahlrecht betrifft die in der ZM anzugebenden sonstigen Leistungen nach § 3a Abs. 2 UStG.

Diese müssen grundsätzlich quartalsweise gemeldet werden bei ansonsten monatlicher Abgabe, also für das gesamte Quartal in der jeweils letzten ZM. Allerdings kann der Unternehmer abweichend von der Grundregelung die sonstigen Leistungen auch monatsweise melden - dies zeigt er dem BZSt an, indem er die sonstigen Leistungen in die monatlichen ZM aufnimmt.

2. Änderung beim Ort der sonstigen Leistung

Zum 01.01.2010 sind umfassende Änderungen bei der Prüfung des Orts der sonstigen Leistung in Kraft getreten. Zum 01.01.2011 werden diese Regelungen nun erneut geändert.

Kulturelle, künstlerische und ähnliche Leistungen

Bei besonderen kulturellen, künstlerischen, wissenschaftlichen, unterrichtenden, sportlichen, unterhaltenen oder ähnlichen Leistungen ist der Ort der Leistung bis zum 31.12.2010 nach § 3a Abs. 3 Nr. 3 Buchst. a UStG immer dort, wo der leistende Unternehmer für diesen Umsatz tatsächlich tätig geworden ist. Neben oben genannten Leistungen gehören dazu außerdem solche im Zusammenhang mit Messen und Ausstellungen einschließlich der Leistungen der jeweiligen Veranstalter sowie damit zusammenhängender Leistungen. Ab dem 01.01.2011 ergibt sich diese Rechtsfolge nur noch in den Fällen, in denen die Leistung nicht an einen Unternehmer für dessen Unternehmen ausgeführt wird. Werden solche Leistungen hingegen an einen Unternehmer für dessen Unternehmen ausgeführt oder an eine nichtunternehmerisch tätige juristische Person, der eine USt-IdNr. erteilt worden ist, bestimmt sich der Ort der sonstigen Leistung nach der allgemeinen Grundregelung des § 3a Abs. 2 UStG. Der Ort wird somit darüber definiert, wo der Leistungsempfänger sein Unternehmen oder eine die Leistung empfangende Betriebsstätte unterhält.

Ergänzt wird diese Regelung aber durch den neueingeführten § 3a Abs. 3 Nr. 5 UStG, der die Besteuerung der Eintrittsberechtigungen zu kulturellen, künstlerischen und ähnlichen Veranstaltungen regelt. Wird eine solche sonstige Leistung an einen Unternehmer für dessen Unternehmen ausgeführt oder an eine nichtunternehmerisch tätige juristische Person, der eine USt-IdNr. erteilt worden ist, verbleibt es bei der Feststellung des Orts der sonstigen Leistung immer bei dem Ort, an dem die Veranstaltung stattfindet.

Verlagerung des Orts der sonstigen Leistung in das Drittlandsgebiet

Durch die Neuregelungen zum Ort der sonstigen Leistung ergaben sich zum 01.01.2010 in bestimmten Fällen Probleme bei der Ausführung sonstiger Leistungen gegenüber Unternehmern für ihr Unternehmen, wenn diese Leistungen ausschließlich im Drittlandsgebiet durchgeführt wurden. So war z.B. der Ort einer ausschließlich im Drittlandsgebiet ausgeführten Reparatur-

leistung an einem Fahrzeug gegenüber einem deutschen Unternehmer nach § 3a Abs. 2 UStG in Deutschland steuerbar. Diese Leistung wird aber im Regelfall auch im Drittlandsgebiet einer Umsatzbesteuerung unterworfen, so dass hier eine Doppelbesteuerung erfolgt.

Hinweis: Die Finanzverwaltung hatte es diesbezüglich schon in ihrem Einführungsschreiben 2009 nicht beanstandet, wenn in bestimmten Fällen auf die Erhebung der Umsatzsteuer in Deutschland verzichtet wird (vgl. BMF-Schreiben v. 08.12.2009, BStBl. I, 1612).

Zum 01.01.2011 wird für bestimmte Fälle die Besteuerung in Deutschland nach der Neuregelung des § 3a Abs. 8 UStG ausdrücklich ausgeschlossen. Nach dieser Vorschrift sind die folgenden Leistungen abweichend von § 3a Abs. 2 als im Drittlandsgebiet ausgeführt zu behandeln, wenn die Leistungen dort genutzt oder ausgewertet werden:

- Güterbeförderungsleistungen,
- ein Beladen, Entladen, Umschlagen oder ähnliche mit der Beförderung eines Gegenstands im Zusammenhang stehende Leistungen nach § 3b Abs. 2 UStG,
- Arbeiten an beweglichen körperlichen Gegenständen oder die Begutachtung dieser Gegenstände oder
- eine Reisevorleistung.

Beispiel: Der deutsche Unternehmer U beauftragt einen russischen Fuhrunternehmer, einen Gegenstand von St. Petersburg nach Moskau zu transportieren. Eigentlich wäre diese Leistung nach § 3a Abs. 2 UStG in Deutschland steuerbar und steuerpflichtig, U würde zum Steuerschuldner für die in Deutschland entstehende Umsatzsteuer werden. Durch § 3a Abs. 8 UStG ist jetzt aber klargestellt, dass die ausschließlich im Drittlandsgebiet ausgeführte Leistung in Deutschland nicht steuerbar ist.

Außerdem wird in den Fällen, in denen ein Unternehmer eine sonstige Leistung auf dem Gebiet der Telekommunikation erbringt, diese abweichend von § 3a Abs. 1 UStG als im Drittlandsgebiet ausgeführt behandelt, wenn die Leistung dort genutzt oder ausgewertet wird.

Beachten Sie: Die Sonderregelung des § 3a Abs. 8 UStG gilt nicht, wenn die Leistungen in den Gebieten nach § 1 Abs. 3 UStG (Freihäfen, Küstenstreifen zwischen der Strandlinie und der Hoheitsgrenze) ausgeführt werden.

3. Neues zum Steuerschuldnerverfahren

Wird im Inland eine Leistung steuerbar und steuerpflichtig ausgeführt, schuldet regelmäßig der leistende Unternehmer die entstandene Umsatzsteuer. In bestimmten – abschließend gesetzlich geregelten – Fällen wird jedoch der Leistungsempfänger zum Steuer-

schuldner (sogenanntes „Reverse-Charge-Verfahren“). Zum 01.07.2010 wurde die entsprechende Regelung des § 13b UStG vollständig neu gefasst und mit Wirkung zum 01.01.2011 erneut verändert.

Beachten Sie: Die korrekte Bestimmung des Steuerschuldners ist nicht nur für den leistenden Unternehmer von Bedeutung, auch der Leistungsempfänger muss bei jeder Eingangsleistung prüfen, ob er zum Steuerschuldner wird. Es besteht in Bezug auf die Richtigkeit einer Eingangsrechnung kein Vertrauensschutz.

Verschiedene Anwendungsfälle und unterschiedliche Steuerentstehungszeitpunkte

Seit dem 01.07.2010 muss grundsätzlich für den Zeitpunkt der Steuerentstehung bei der Umkehr der Steuerschuldnerschaft nach § 13b Abs. 1 und Abs. 2 UStG unterschieden werden.

- Nach § 13b Abs. 1 UStG entsteht bei sonstigen Leistungen, die von einem in einem anderen Mitgliedstaat ansässigen Unternehmer nach § 3a Abs. 2 UStG in Deutschland steuerpflichtig ausgeführt werden, die Umsatzsteuer beim Leistungsempfänger immer im Voranmeldungszeitraum der Ausführung der Leistung. Auf den Zeitpunkt der Rechnungsstellung kommt es nicht an.
- Bei allen anderen unter das Reverse-Charge-Verfahren fallenden Leistungen – die in § 13b Abs. 2 UStG aufgeführt sind – entsteht die Umsatzsteuer mit Ausstellung der Rechnung, spätestens mit Ablauf des Monats, der der Leistung folgt.

Hinweis: Die Anwendungsfälle des § 13b Abs. 2 UStG sind zum 01.07.2010 um einen und zum 01.01.2011 um drei weitere Sachverhalte ergänzt worden.

Unter die Sachverhalte, die nach § 13b Abs. 2 UStG dem Reverse-Charge-Verfahren unterliegen, gehören:

- Werklieferungen und sonstige Leistungen, die nicht schon unter § 13b Abs. 1 UStG fallen, die von ausländischen Unternehmern ausgeführt werden,
- Lieferungen sicherungsübereigneter Gegenstände außerhalb des Insolvenzverfahrens,
- Umsätze, die unter das Grunderwerbsteuergesetz fallen,
- bestimmte Bauleistungen, die gegenüber Unternehmern ausgeführt werden, die selber Bauleistungen am Markt erbringen.

Beachten Sie: Weitere Einzelheiten zu der Definition von bauleistenden Leistungsempfängern, finden Sie insbesondere in Abschn. 13b.1 Abs. 11 UStAE.

- Lieferungen von Gas oder Elektrizität eines ausländischen Unternehmers, ab dem 01.01.2011 auch die Lieferung von Wärme oder Kälte durch ein Fernleitungsnetz,
- **neu seit dem 01.07.2010:** die Übertragung von Treibhausgasemissionsrechten,

- **neu ab dem 01.01.2011:** die Übertragung der Steuerschuldnerschaft bei der Lieferung bestimmter – abschließend in einer neuen Anlage 3 zum Gesetz aufgezählter – Reststoffe, insbesondere Schlacken, Reststoffe von Kunststoff, Glas und anderer Wertstoffe,
- **neu ab dem 01.01.2011:** die Ausführung von Gebäudereinigungsleistungen durch inländische Unternehmer an Unternehmer, die selber solche Arten von Leistungen ausführen (somit insbesondere Subunternehmerverhältnisse), und
- **neu ab dem 01.01.2011:** die Lieferung von Gold mit einem Feingehalt von mindestens 325 Tausendsteln, in Rohform oder als Halbzeug, sowie von Goldplattierungen.

Beachten Sie: Ob der Leistungsempfänger die Leistung für sein Unternehmen oder für seinen privaten Bereich bezieht, ist für die Übertragung der Steuerschuldnerschaft unerheblich. Auch Kleinunternehmer und Unternehmer, die nur steuerfreie Ausgangsleistungen ausführen, werden zum Steuerschuldner nach § 13b UStG.

Fiktiver Steuerentstehungszeitpunkt

Neu eingeführt wurde zum 01.07.2010 die Besteuerung von Dauerleistungen in bestimmten Zeitabschnitten. Bisher wurden Dauerleistungen grundsätzlich erst dann besteuert, wenn die Leistung insgesamt ausgeführt war, Teilleistungen vorlagen oder Anzahlungen erfolgten.

Um eine Umsatzbesteuerung auch in den Fällen sicherzustellen, in denen keine Teilleistungen oder Anzahlungen vorliegen, sieht der neue § 13b Abs. 3 UStG vor, dass bei Dauerleistungen zumindest eine jährliche Besteuerung per 31.12. zu erfolgen hat, wenn der Leistungsempfänger für diesen Umsatz Steuerschuldner ist.

Beispiel: Der deutsche Unternehmer U schließt mit einem Softwareanbieter aus der Schweiz einen Softwarewartungsvertrag für den Zeitraum 01.01.2010 bis 31.12.2013. Die Zahlung von 40.000 € soll erst am Ende der Laufzeit erfolgen. Da die Leistung nach § 3a Abs. 2 UStG in Deutschland steuerbar und auch nicht steuerbefreit ist, wird U zum Steuerschuldner für die Umsatzsteuer. Eigentlich würde die Umsatzsteuer erst 2013 entstehen. Durch § 13b Abs. 3 UStG muss U jetzt aber schon per 31.12.2010 auf einen Anteil von 10.000 € (= ein Viertel des Gesamt Betrags) eine von ihm geschuldete Umsatzsteuer von 1.900 € anmelden.

4. Ende des „Seeling-Modells“

Vor mehr als sieben Jahren schuf der EuGH die Grundlage für ein neues Gestaltungsmodell: Errichtet oder erwirbt ein Unternehmer ein Gebäude und ordnet er es insgesamt seinem Unternehmen zu, kann er auch für den privat genutzten Teil des Gebäudes den Vorsteuerabzug in Anspruch nehmen, wenn er das Gebäude zu mindestens 10 % für Vorsteuerabzug berechtigte unternehmerische Zwecke nutzt. Die private Nutzung ist

dann als sonstige Leistung zu besteuern, wobei neben den laufenden (zum Vorsteuerabzug berechtigenden) Ausgaben die Anschaffungs- oder Herstellungskosten nach § 10 Abs. 4 Nr. 2 Satz 3 UStG über den maßgeblichen Vorsteuerberichtigungszeitraum (bei Gebäuden: zehn Jahre) zu verteilen sind.

Hinweis: Der sofortige Vorsteuerabzug bringt dem Unternehmer einen erheblichen Zinsvorteil.

Durch das Jahressteuergesetz 2010 wird es diese Vergünstigung künftig nicht mehr geben:

- Der Vorsteuerabzug ist für ein sowohl unternehmerisch als auch für private Zwecke oder private Zwecke des Personals genutztes Gebäude auf den Gebäudeteil beschränkt, der von dem Unternehmer für seine unternehmerischen Zwecke verwendet wird. Die Eigennutzung wird dann nicht mehr besteuert.
- Ändert sich die Eigennutzung (erweitert sich z.B. die unternehmerische Nutzung auf bisher privat genutzte Räume), führt das zu einer Vorsteuerberichtigung, soweit das Gebäude insgesamt dem Unternehmen zugeordnet worden ist.

Beachten Sie: Die Neuregelung gilt nicht für Gebäude, die aufgrund eines vor dem 01.01.2011 rechtswirksam abgeschlossenen obligatorischen Vertrags angeschafft worden sind oder mit deren Herstellung (Stellung des Bauantrags oder Einreichung der Bauunterlagen) vor dem 01.01.2011 begonnen worden ist. Damit kann für alle Gebäude, die bis zum 31.12.2010 angeschafft worden sind oder für die der Bauantrag bis zum 31.12.2010 eingereicht worden ist, die Vorsteuer auch noch für die privat genutzten Räume für das dem Unternehmen zugeordneten Gebäude abgezogen werden - dann aber verbunden mit der Besteuerung der privaten Nutzung nach § 3 Abs. 9a Nr. 1 UStG.

5. Weitere Hinweise

Durch das Jahressteuergesetz 2010 werden zudem noch die folgenden Regelungen getroffen:

- Anpassung des § 1a Abs. 4 UStG: Der Verzicht eines besonderen Unternehmers auf die Ausnahmeregelung bei der Besteuerung von innergemeinschaftlichen Erwerben nach § 1a Abs. 3 UStG wird durch Verwendung einer USt-IdNr. gegenüber dem leistenden Unternehmer ausgeübt.
- Für alle Besteuerungszeiträume, die nach dem 31.12.2010 enden, ist die Umsatzsteuer-Jahreserklärung auf elektronischem Weg an die Finanzverwaltung zu übermitteln. Nur in Härtefällen werden Ausnahmen von der Finanzverwaltung zugelassen.

Mit freundlichen Grüßen