



INHALT

- Neuer Leistungsort bei elektronischen Leistungen an Nicht-Unternehmer
- Umsatzsteuer auf Hörbücher nur 7 %
- Besteuerung von Kombi-Produkten aus Print-Abonnement und ePaper
- Vorsteuer bei Leistungen an Gesellschafter
- Ort der Lieferung nach Bearbeitung des Liefergegenstandes
- Verabreichung von Heilbädern nur noch eingeschränkt mit 7 % Umsatzsteuer zu versteuern
- Keine Anwendung der Mindestbemessungsgrundlage bei marktüblichem Entgelt
- Reverse-Charge bei Bauleistungen

■ Neuer Leistungsort bei elektronischen Leistungen an Nicht-Unternehmer

Ab 01.01.2015 gilt als Leistungsort bei

- Telekommunikationsleistungen
- Rundfunk- und Fernsehleistungen und
- auf elektronischem Weg erbrachte Leistungen

an **Nichtunternehmer** (Verbraucher) der Ort, an dem der Leistungsempfänger seinen Sitz, seinen Wohnsitz oder seinen gewöhnlichen Aufenthalt hat. Damit soll eine systematisch zutreffende **Besteuerung am tatsächlichen Verbrauchs-ort** erreicht werden. Dabei ist es unerheblich, ob der leistende Unternehmer im Gemeinschaftsgebiet der EU oder im Drittland ansässig ist.

Die neuen Vorschriften führen dazu, dass bei Erbringung von elektronischen Leistungen im weiten Sinne umsatzsteuerliche Pflichten im EU-Ausland ggf. neu begründet werden, was eine Steuererklärungspflicht in den einzelnen Wohnsitzstaaten der Empfänger dieser Leistungen nach sich zieht. Da die Umsatzsteuersätze in den Ländern unterschiedlich sind, hat dies auch Auswirkungen auf die Kalkulation des leistenden Unternehmens.

■ Was sind elektronisch erbrachte Dienstleistungen?

Wesentliches Merkmal der elektronischen Dienstleistungen ist, dass sie über das Internet oder andere elektronische Netze erbracht werden und weitestgehend automatisiert erfolgen, z. B.

- Vertrieb elektronischer Produkte (z. B. von Software und Updates) zum Download über das Internet sowie automatisierte Online-Installationen
- Bereitstellung und Hosting von Websites
- Elektronische Bereitstellung von Bildern, Texten bzw. Informationen (z. B. E-Books) und Musik (auch Klingeltöne)
- Anbieten von elektronischen Datenbanken und Verzeichnissen sowie von Dienstleistungen, die mit diesen zusammenhängen (z. B. Google Ad-Words)
- Elektronische Bereitstellung von Filmen, Onlinespielen und Glücksspielen
- Gewährung des Zugangs zu Online-Versteigerungen, Online-Marktplätzen und sonstigen Online-Vertriebs- oder Einkaufsplattformen
- Erbringung von Fernunterrichtsleistungen (sogenannter virtueller Klassenraum).

Die ist eine nicht abschließende Aufzählung, die deutlich macht, dass sehr viele Unternehmen – und nicht nur große IT-Unternehmen – elektronische Dienstleistungen anbieten können, für die demnächst neue steuerliche Regelungen gelten. Es ist wichtig zu unterscheiden, ob die Leistungen über das Internet erbracht werden oder nur über das Internet angeboten werden. Für die Fälle, in denen über das Internet eine Bestellung abgegeben wird, aber die Leistung in Form von Büchern,

DVDs oder ähnlichen Datenträgern dann **per Post oder Kurierdienstleister** an den Kunden verschickt wird, liegt keine elektronisch erbrachte Dienstleistung vor. Hier handelt es sich um **Lieferungen**, für die keine Änderung der bisherigen Besteuerung eintritt.

Für welche Empfänger von elektronisch erbrachten Dienstleistungen treten die Änderungen ab 01.01.2015 ein? Das sind zum einen Verbraucher (Privatkunden), die keine Umsatzsteuer-Identifikationsnummer haben, aber auch juristische Personen (z. B. Vereine oder nichtunternehmerische Organisationen), denen keine Umsatzsteuer-Identifikationsnummer erteilt wurde. Dazu gehören aber auch Unternehmer, die eine Umsatzsteuer-Identifikationsnummer haben, die aber diese Leistungen für ihren privaten Bedarf beziehen.

Für diese Kunden ist ab 01.01.2015 die Umsatzsteuer auf die verkauften Leistungen in dem EU-Land abzuführen, in dem der Kunde seinen Wohnsitz hat. Und das können – neben Deutschland – immerhin 27 EU-Staaten sein, mit entsprechenden Registrierungsspflichten und Pflichten zur Abgabe von Steuererklärungen.

Nach den EU-Vorgaben muss der Ort des Leistungsempfängers mindestens anhand von zwei Kriterien bestimmt werden. Hierbei kann es sich zum Beispiel um die Rechnungsanschrift, den Ländercode der SIM-Karte oder die Bankverbindung handeln. Mögliche Verfahren der Geolokalisierung über IP-Adressen werfen dagegen datenschutzrechtliche Probleme auf. Es bleibt abzuwarten, ob die Finanzverwaltung noch praxisrelevante Vereinfachungen einführt.

Zur Vereinfachung der Besteuerung wurde die sogenannte „Einzige Mini-Anlaufstelle“ (Mini-One-Stop-Shop = MOSS) geschaffen. Seit 01.10.2014 können sich die Unternehmer über ein Internetportal beim Bundeszentralamt für Steuern (BZSt) registrieren lassen, damit ab 01.01.2015 alle vorgenannten Umsätze einheitlich im Ansässigkeitsstaat erklärt werden können. Damit wird eine Registrierung in jedem einzelnen Mitgliedstaat vermieden, in dem die Leistungsempfänger (Nichtunternehmer) ansässig sind. Für diese Regelung besteht ein Wahlrecht des Unternehmers; alternativ muss die Registrierung in jedem Mitgliedstaat erfolgen, in dem Umsatzsteuer zu entrichten ist.

Die Abgabe der Umsatzsteuererklärungen für die anderen EU-Staaten hat jeweils quartalsweise zu erfolgen. Wurden in dem Quartal keine Umsätze getätigt, ist eine Nullmeldung abzugeben. Die Erklärung ist 20 Tage nach Quartalsende einzureichen und die Umsatzsteuer so zu bezahlen, dass die Steuer am 20. Tag nach Quartalsende auf dem Konto des Mitgliedsstaates gutgeschrieben wurde. Daher ist ein entsprechender zeitlicher Vorlauf einzuplanen.

Trotz der Vereinfachungsregelung bei der Registrierung und den Umsatzsteuererklärungen muss im Rechnungswesen des Unternehmers sichergestellt werden, dass

- die Empfänger der elektronischen Dienstleistungen als Nichtunternehmer (Verbraucher) identifiziert werden – am besten bereits im Bestellprozess,
- deren Ansässigkeitsort festgehalten wird,
- der Nettobetrag dieser Leistungen separat ermittelt wird,
- der im Land des Leistungsempfängers dafür geltende Steuersatz angewendet wird,
- die Umsätze in einer separaten Umsatzsteuermeldung regelmäßig bis zum 20. Tag nach Ende des Quartals dem BZSt gemeldet werden und
- die Umsatzsteuer für die einzelnen Empfängerländer abgeführt wird.

Das BZSt leitet die Meldung und die Zahlung dann an die einzelnen Mitgliedstaaten weiter. Der Verwaltungsaufwand im Rechnungswesen und bei der EDV des leistenden Unternehmens ist dabei nicht zu unterschätzen.

Zu beachten sind dabei auch die betriebswirtschaftlichen Auswirkungen: Bei einer einheitlichen Preisangabe für eine Leistung macht es einen deutlichen Unterschied, ob für die Leistung im Empfängerland nur 3 % Umsatzsteuer abzuführen sind oder 25 %.

■ Umsatzsteuer auf Hörbücher nur 7 %

Ab 01.01.2015 wird der Umsatzsteuersatz für Hörbücher von bisher 19 % auf 7 % reduziert. Diese Neureglung gilt jedoch nur für Hörbücher, die **auf körperlichen Medien** gespeichert sind, also zum Beispiel auf einer CD, einem USB-Speicher oder analog auf einer Schallplatte. Wird ein Produkt lediglich in unkörperlicher Form zum Download angeboten, gilt der Regelsteuersatz für elektronische Dienstleistungen.

■ Besteuerung von Kombi-Produkten aus Print-Abonnement und E-Paper

Wird neben der Abgabe einer gedruckten Zeitung bzw. eines gedruckten Buchs auch gleichzeitig der elektronische Zugang zum E-Paper bzw. zum E-Book eingeräumt, ist zu prüfen, ob von einer einheitlichen Leistung oder aber von mehreren getrennt zu beurteilenden selbstständigen Leistungen auszugehen ist. Entweder wird ein pauschaler Gesamtverkaufspreis vereinbart oder ein zusätzliches Entgelt für E-Paper oder E-Book. Dabei erwirbt der Kunde oft das Print-Abonnement zu einem (regulären) Einzelpreis und die Erweiterung um das elektronische Werk zu einem verbilligten Preis. Würde er das E-Book bzw. E-Paper allein erwerben, wäre es teurer als in der Kombination mit dem Druckwerk.

Das Bundesministerium der Finanzen sieht in der Kombination von gedrucktem und elektronischem Werk keine einheitliche Leistung, sondern selbstständige Leistungen, die auch getrennt zu versteuern sind: das gedruckte Buch bzw. die gedruckte Zeitung mit 7 % Umsatzsteuer und das elektronische Werk mit 19 % Umsatzsteuer.



Wird für die zusätzliche Einräumung des Zugangs zum E-Paper bzw. zum E-Book **ein gesondertes Entgelt** entrichtet, ist dieses die Bemessungsgrundlage für die Umsatzsteuer für die elektronische Leistung. Eine Aufteilung des bei Gesamtwürdigung aller erbrachten Leistungen eingeräumten Rabatts für den elektronischen Zugang ist nicht vorzunehmen.

Wird der Zugang zum E-Paper oder E-Book **ohne ein gesondert berechnetes Entgelt** eingeräumt, ist der Gesamtverkaufspreis aufzuteilen, und zwar grundsätzlich nach dem Verhältnis der Einzelverkaufspreise. Andere gleich einfache Methoden sind zulässig, soweit diese zu sachgerechten Ergebnissen führen.

■ Vorsteuer bei Leistungen an Gesellschafter

Aus veräußerungsbegleitenden Kosten kann kein Vorsteuerabzug geltend gemacht werden, wenn die Rechnung an die Gesellschaft und nicht an den Gesellschafter gestellt wurde (BFH 30.04.14 XI R 33/11). Dies betrifft insbesondere Notar- und Beratungskosten sowie Due-Diligence-Leistungen. Die Gesellschaft hat diese Leistungen nicht für ihr Unternehmen bezogen, so dass sie weder rechtlich noch tatsächlich Leistungsempfänger ist. Dies gilt auch für Kosten der Strafverteidigung im persönlichen Interesse eines Gesellschafter-Geschäftsführers, bei Geschäftsführungskosten und bei Steuerberatungsleistungen für die Feststellungserklärungen von Personengesellschaften.

Die Verneinung der Leistungsempfängerschaft in diesen Fällen führt zu der Frage, ob entsprechende Rechnungen wegen „Adressierung an den

Nicht-Leistungsempfänger“ eine Steuerschuld nach § 14c Abs. 2 UStG auslöst.

■ Ort der Lieferung nach der Bearbeitung des Liefergegenstandes

Die Lieferung von Metallteilen, die von Italien nach Frankreich versandt werden, zuvor aber noch in Frankreich durch notwendige Lackierarbeiten ergänzt werden, ist keine innergemeinschaftliche Lieferung an den Endabnehmer. Der EuGH hat entschieden, dass es sich vielmehr um eine eigenständige Lieferung des fertigen Produkts innerhalb Frankreichs handelt (EuGH 10.02.2014, C-446/13). Somit muss sich der Lieferant in dem Bestimmungsland umsatzsteuerlich registrieren lassen, falls für diese Leistung in dem jeweiligen EU-Mitgliedstaat nicht das Reverse-Charge-Verfahren gilt.

■ Verabreichung von Heilbädern nur noch eingeschränkt mit 7 % Umsatzsteuer zu versteuern

Bisher konnte für die Verabreichung von Saunabädern regelmäßig der ermäßigte Steuersatz von 7 % in Anspruch genommen werden. Nach der neuen BFH-Rechtsprechung ist jetzt der Nachweis eines bestimmten Heilzwecks erforderlich. Die Verabreichung eines Heilbades muss als Heilmittel verordnungsfähig sein, unabhängig davon, ob eine Verordnung tatsächlich vorliegt. Die Heilmittel-Richtlinie und der Katalog verordnungsfähiger Heilmittel sind dafür die Grundlage. Der Umsatzsteuer-Anwendungserlass wird entsprechend geändert. Die Verschärfung gilt ab 01.07.2015.

■ Keine Anwendung der Mindestbemessungsgrundlage bei marktüblichem Entgelt

Bei der Mindestbemessungsgrundlage (§ 10 Abs. 5 UStG) bemisst sich der Umsatz bei einer entgeltlichen Lieferung oder bei sonstigen Leistungen an nahe Angehörige oder Personal und deren Angehörige grundsätzlich nach den Kosten, wenn die Kosten höher sind als das tatsächliche Entgelt. Dies ist eine Regelung gegen Steuerhinterziehung und -umgehung. Diese Gefahr besteht aber nicht, wenn

- das vereinbarte Entgelt dem marktüblichen Entgelt entspricht oder
- der Unternehmer seine Leistung mit dem marktüblichen Entgelt versteuert oder
- die Kosten höher wären als das marktübliche Entgelt.

In diesen Fällen ist der Umsatz höchstens nach dem marktüblichen Entgelt zu berechnen. Dies gilt auch für die verbilligte Abgabe eigener Produkte an Mitarbeiter, so dass insoweit eine Gleichstellung mit Endverbrauchern gegeben ist.

Reverse-Charge bei Bauleistungen

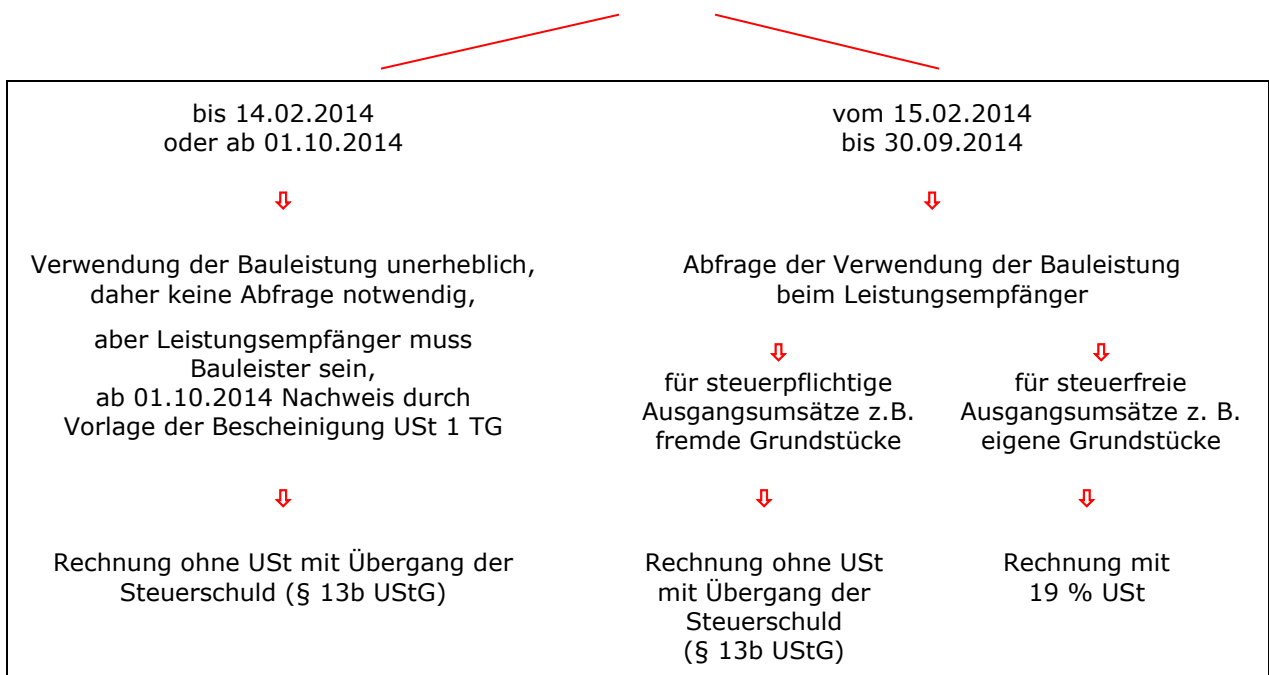
Ab 01.10.2014 gilt – wie bis zum 14.02.2014 auch – der Leistungsempfänger als Steuerschuldner für eine an ihn erbrachte Bauleistung, wenn er selbst nachhaltig Bauleistungen ausführt. In diesen Fällen ist also die Rechnung ohne Umsatzsteuer auszustellen, aber mit dem Hinweis „Steuerschuldnerschaft des Leistungsempfängers“. Als Nachweis der Bauleister-Eigenschaft kann der Leistungsempfänger beim Finanzamt eine ent-

sprechende Bescheinigung anfordern, die längstens für drei Jahre gilt. Diese Bescheinigung muss er (in Kopie) seinen Auftragnehmern zukommen lassen, damit diese wissen, dass Bauleistungen mit Übergang der Steuerschuldnerschaft des Leistungsempfängers abzurechnen sind.

Zu beachten ist dabei, dass die Grundstückslieferung von Bauträgern nicht als Bauleistung qualifiziert wird. In diesen Fällen ist die Leistung an den Bauträger mit 19 % Umsatzsteuer zu fakturieren.

Ergänzend geben wir Ihnen nachfolgend einen Überblick über die bei Schlussrechnungen zu beachtenden Regelungen – in Abhängigkeit vom Zeitpunkt der Fertigstellung des Auftrags.

Fertigstellung der Bauleistung



Die vom 15.02.2014 bis 30.09.2014 zu unterscheidenden Fälle, ob die Bauleistung an einem eigenen Gebäude oder einem fremden Gebäude erbracht werden, ist für ab 01.10.2014 erbrachte, d. h. fertig gestellte, steuerpflichtige Leistungen nicht mehr maßgebend.

Werden bei der Erstellung der Schlussrechnung mit Ausweis von Umsatzsteuer (für Fertigstellungen nach dem 14.02.2014) Anzahlungen abgezogen, die ohne Ausweis von Umsatzsteuer gestellt wurden, ist zu unterscheiden, ob der Leistungsempfänger zum Vorsteuerabzug berechtigt ist oder nicht. Dies ist beim Leistungsempfänger für jedes einzelne Bauprojekt, das bis zum 30.09.2014 fertiggestellt wird, zu erfragen. Die Schlussrechnungen können dann wie folgt erstellt werden:

Wenn das Bauvorhaben vor dem 15.02.2014 begonnen und nach dem 14.02.2014 abgeschlossen wurde und beide Unternehmer einvernehmlich von der Anwendung der damals geltenden Verwaltungsauffassung ausgingen, können sie auch die Nichtbeanstandungsregelung des BMF-Schreibens vom 08.05.2014 (Abschnitt II Abs. 1 letzter Satz) anwenden. In diesem Fall kann auch die Schlussrechnung – wie die Anzahlungsrechnungen – ohne Ausweis von Umsatzsteuer ausgestellt werden. Es ist jedoch der Passus aufzunehmen „Steuerschuldnerschaft des Leistungsempfängers“.

Bitte beachten Sie, dass diese Informationen eine individuelle Beratung nicht ersetzen können. Trotz sorgfältiger und gewissenhafter Bearbeitung aller Beiträge übernehmen wir keine Haftung für den Inhalt.