

### 1. Einleitung und Hintergrund

Am 4. 12. 2007 erzielte der ECOFIN Einigung über das sog. „Mehrwertsteuerpaket“, das am 12. 2. 2008 verabschiedet wurde und Folgendes umfasst:

1. Richtlinie 2008/8/EG des Rates vom 12. Februar 2008 zur Änderung der Richtlinie 2006/112/EG bezüglich des Ortes der Dienstleistung;
2. Richtlinie 2008/9/EG des Rates vom 12. Februar 2008 zur Regelung der Erstattung der Mehrwertsteuer gemäß der Richtlinie 2006/112/EG an nicht im Mitgliedstaat der Erstattung, sondern in einem anderen Mitgliedstaat ansässige Steuerpflichtige;
3. Verordnung (EG) Nr. 143/2008 des Rates vom 12. Februar 2008 zur Änderung der Verordnung (EG) Nr. 1798/2003 hinsichtlich der Einführung von Verwaltungsvereinbarungen und des Informationsaustausches im Hinblick auf die Regelungen bezüglich des Ortes der Dienstleistung, die Sonderregelungen und die Regelungen der Erstattung der Mehrwertsteuer.

In Zusammenhang mit dem Mehrwertsteuerpaket wurde die Richtlinie 2006/112/EG (sog. Mehrwertsteuer-Systemrichtlinie – MwStSyst-RL) weiters mit der Richtlinie 2008/117/EG des Rates vom 16. Dezember 2008 zum Zwecke der Bekämpfung des Steuerbetrugs bei innergemeinschaftlichen Umsätzen im Bereich der Entstehung der Steuerschuld geändert.

#### 1.1. Ort der Dienstleistung

Nach den Begründungserwägungen zur RL 2008/8/EG sind Änderungen des Ortes der Dienstleistungen erforderlich, da die Schaffung des Binnenmarktes sowie Globalisierung, Deregulierung und technologischer Wandel den Dienstleistungsverkehr in quantitativer und in struktureller Hinsicht erheblich verändert haben und immer mehr Dienstleistungen aus der Ferne erbracht werden. Demnach sollen alle Dienstleistungen grundsätzlich an dem Ort besteuert werden, an dem der tatsächliche Verbrauch erfolgt. Allerdings sind sowohl aus verwaltungstechnischen als auch aus politischen Gründen noch gewisse Ausnahmen davon erforderlich:

1. Bei Dienstleistungen, die an Unternehmer erbracht werden, stellt die Grundregel für die Bestimmung des Ortes der Dienstleistung auf den Ort ab, an dem der Leistungsempfänger ansässig ist („Empfängerortprinzip“, siehe 2.1.2. unten). Dabei werden Unternehmer, die auch nicht unternehmerischen Tätigkeiten nachgehen, bzw. nicht unternehmerische juristische Personen, die über eine Umsatzsteuer-Identifikationsnummer verfügen, für alle an sie ausgeführten Dienstleistungen als Unternehmer behandelt (siehe 2.1.1. unten).
2. Bei Dienstleistungen an Nichtunternehmer lautet die Grundregel weiterhin, dass als Ort der Dienstleistung der Ort gilt, an dem der Dienstleistungserbringer den Sitz seiner wirtschaftlichen Tätigkeit hat („Unternehmerortprinzip“, siehe 2.1.2. unten).
3. Sind die Grundregeln unter bestimmten Umständen nicht anwendbar, gelten spezifische Ausnahmen, die weitgehend auf bestehenden Kriterien beruhen und dem Grundsatz der Besteuerung am Ort des Verbrauchs folgen (siehe 2.1.3. ff. unten).

Als begleitende Maßnahme für das „Empfängerortprinzip“ wird die Steuerschuldnerschaft verpflichtend umgekehrt (sog. „Reverse-Charge-System“), wenn ein Unternehmer eine Dienstleistung von einem Dienstleistungserbringer empfängt, der nicht im gleichen Mitgliedstaat ansässig ist (siehe 3. unten). Das bedeutet, dass der Dienstleistungsempfänger die Umsatzsteuer auf die erworbene Dienstleistung selbst in seiner Umsatzsteuererklärung erklären muss. Auf der anderen Seite hat der Dienstleistungserbringer im Hinblick auf die korrekte Anwendung der RL 2008/8/EG eine Zusammen-

fassende Meldung der Unternehmer und nicht unternehmerischen juristischen Personen vorzulegen, die über eine Umsatzsteuer-Identifikationsnummer verfügen und für die er unter das Reverse-Charge-System fallende steuerpflichtige Dienstleistungen erbracht hat (siehe 5. unten).

Um die Pflichten für Unternehmer zu vereinfachen, die Dienstleistungen an Nichtunternehmer in anderen Mitgliedstaaten erbringen, soll eine Regelung eingeführt werden, nach der sie über eine einzige elektronische Anlaufstelle für Zwecke der Umsatzsteuererfassung und -erklärung verfügen (sog. „Mini-One-Stop-Shop“ oder „Heimatlandregistrierung“; siehe 2.4. unten). Außerdem werden insbesondere in diesem Bereich die Änderungen bezüglich des Ortes der Dienstleistung erhebliche Folgen für den Haushalt der Mitgliedstaaten haben. Um einen problemlosen Übergang zu gewährleisten, sollen diese Änderungen zeitverzögert (i. e. 2013 bzw. 2015; siehe 2.4. unten) eingeführt werden.

### 1.2. Vorsteuererstattungsverfahren

Aufgrund erheblicher Probleme mit dem bisherigen Verfahren zur Erstattung der Mehrwertsteuer an nicht im Inland ansässige Unternehmer, sollen nach den Begründungserwägungen zur RL 2008/9/EG die Regelungen hinsichtlich der Frist, innerhalb deren die Entscheidungen über die Erstattungsanträge den Unternehmern mitzuteilen sind, geändert werden (siehe 7. unten; § 3 Abs. 5 und 6 der VO BGBl. Nr. 279/1995). Gleichzeitig wird vorgesehen, dass auch die Unternehmer innerhalb bestimmter Fristen antworten müssen. Außerdem soll das Verfahren vereinfacht und durch den Einsatz fortschrittlicher Technologien modernisiert werden. So werden Anträge künftig über ein elektronisches Portal eingebracht und Vorhalte und Bescheide mittels E-Mail zugestellt. Das neue Verfahren soll insbesondere die Stellung der Unternehmer stärken, da die Mitgliedstaaten zur Zahlung von Zinsen verpflichtet sind, falls die Erstattung verspätet erfolgt (siehe 7. unten; § 3 Abs. 4 bis 11 der VO BGBl. Nr. 279/1995). Zudem wird das Einspruchsrecht der Unternehmer gestärkt.

### 1.3. Verordnung über den Informationsaustausch

Die Verordnung regelt die Verwaltungsvereinbarungen und den Informationsaustausch zwischen den Mitgliedstaaten im Zusammenhang mit der RL 2008/8/EG und der RL 2008/9/EG, also im Wesentlichen den Informationsaustausch betreffend die Zusammenfassenden Meldungen, die Datenübermittlung im Zusammenhang mit dem Mini-One-Stop-Shop und den Austausch und die Aufbewahrung von Informationen im Zusammenhang mit dem Vorsteuererstattungsverfahren. Da die Verordnung die Verpflichtungen der Mitgliedstaaten im Rahmen der Einführung des Mehrwertsteuerpakets enthält, wird in der Folge nicht näher darauf eingegangen.

### 1.4. Entstehung der Steuerschuld

Nach den Begründungserwägungen zur RL 2008/117/EG beeinträchtigt der Mehrwertsteuerbetrug die Steuereinnahmen der Mitgliedstaaten in erheblichem Maße. Eine der Ursachen liegt in den Schwächen des innergemeinschaftlichen Mehrwertsteuersystems und insbesondere des Mehrwertsteuer-Informationsaustauschsystems. Damit der Informationsaustausch von Nutzen ist, müssen die innergemeinschaftlichen Umsätze vom Lieferer für denselben Steuerzeitraum gemeldet werden wie vom Erwerber oder Dienstleistungsempfänger (siehe 3.: Reverse-Charge-System; § 19 Abs. 2 UStG).

## 2.1.2. Generalklauseln

**§ 3a. (6) Eine sonstige Leistung, die an einen Unternehmer im Sinne des Abs. 5 Z 1 und 2 ausgeführt wird, wird vorbehaltlich der Abs. 8 bis 16 und Art. 3a an dem Ort ausgeführt, von dem aus der Empfänger sein Unternehmen betreibt. Wird die sonstige Leistung an die Betriebsstätte eines Unternehmers ausgeführt, ist stattdessen der Ort der Betriebsstätte maßgebend.**

**(7) Eine sonstige Leistung, die an einen Nichtunternehmer im Sinne des Abs. 5 Z 3 ausgeführt wird, wird vorbehaltlich der Abs. 8 bis 16 und Art. 3a an dem Ort aus-**

**geführt, von dem aus der Unternehmer sein Unternehmen betreibt. Wird die sonstige Leistung von einer Betriebsstätte ausgeführt, gilt die Betriebsstätte als der Ort der sonstigen Leistung.**

### Erläuterungen

§ 3a Abs. 6 UStG normiert als Generalklausel für sonstige Leistungen im zwischenunternehmerischen Bereich das Empfängerortprinzip. Die Grundregel ist anzuwenden, soweit nicht eine der nachfolgenden spezielleren Leistungsartregelungen greift.

Gemäß § 3a Abs. 7 UStG gilt als Generalklausel für sonstige Leistungen, die an einem Nichtunternehmer erbracht werden, das Unternehmerortprinzip. Diese Grundregel ist anzuwenden, soweit nicht eine der nachfolgenden spezielleren Leistungsartregelungen greift.

### EG-Richtlinie

Die Bestimmung entspricht Art. 44 und 45 der MwStSyst-RL i. d. F. der RL 2008/8/EG.

### Kommentierung zu § 3a Abs. 6 und 7 UStG

#### a) Allgemein

§ 3a Abs. 12 UStG a. F. normiert für alle Umsätze – unabhängig von der Person des Leistungsempfängers – als Generalklausel das Unternehmerortprinzip. Mangels speziellerer Regelung ist für die Bestimmung des Leistungsorts nach der bisherigen Rechtslage der Ort maßgebend, von dem aus der Unternehmer sein Unternehmen betreibt. Aufgrund des umfangreichen Katalogs von Spezialfällen stellt die bisherige Grundregel lediglich eine Auffangbestimmung dar und hat einen engen Anwendungsbereich.<sup>3</sup> Ab 1. 1. 2010 bestehen unterschiedliche Generalklauseln für B2B- und B2C-Umsätze. Wie bisher gelangen die Grundregeln allerdings nur dann zur Anwendung, wenn keine spezielleren Leistungsartregelungen existieren.<sup>4</sup>

#### b) B2B – Leistungen an Unternehmer

Die wesentliche Neuerung ist, dass ab 1. 1. 2010 bei allen B2B-Umsätzen – mangels speziellerer Leistungsartregelung – das Empfängerortprinzip zur Anwendung gelangt. Maßgebend für die Leistungsartbestimmung ist gem. § 3a Abs. 6 UStG der Ort, von dem aus der Leistungsempfänger sein Unternehmen betreibt. Das ist dort, wo sich die Leitung des Unternehmens befindet (vgl. UStR 2000, Rz. 562).

Die B2B-Grundregel hat einen umfangreicheren Anwendungsbereich als die bisherige Generalklausel, da durch die Einführung des Empfängerortprinzips als Grundregel auf einige spezielle Leistungsartregelungen, die bisher zu diesem Ergebnis geführt haben, verzichtet werden konnte.

Wird die Dienstleistung an die Betriebsstätte des Unternehmers erbracht, ist für die Leistungsartbestimmung der Ort der Betriebsstätte maßgebend. Die Beurteilung, ob eine Betriebsstätte vorliegt, richtet sich – wie bereits bisher – nach Judikatur des EuGH<sup>5</sup> zur festen Niederlassung (vgl. UStR 2000, Rz. 629). Da der nationale Gesetzgeber bei Einführung des Empfängerortprinzips als Generalklausel die Terminologie des § 3a Abs. 9 lit. a UStG a. F. übernommen hat, ist davon auszugehen, dass die Ausführungen in den UStR zur Betriebsstätte weiterhin aufrecht zu halten sind. Daher wird auch in Zukunft davon auszugehen sein, dass eine Leistung als an die Betriebsstätte eines Unternehmers ausgeführt gilt, wenn die Leistung ausschließlich oder überwiegend für die Be-

<sup>3</sup> Ruppe, Umsatzsteuergesetz 1994. Kommentar<sup>9</sup> (2005) § 3a Tz. 108.

<sup>4</sup> So zur bisherigen Rechtslage EuGH 9. 3. 2006, Rs. C-114/05, *Gillan Beach Ltd*, Rn. 15, mit Verweis auf EuGH 26. 8. 1996, Rs. C-327/94, *Dudda*, Rn. 21.

<sup>5</sup> EuGH 4. 7. 1985, Rs. C-168/84, *Berkholz*; 28. 6. 2007, Rs. C-73/06, *Planzer*.

etriebsstätte bestimmt ist. Nicht erforderlich ist, dass die Betriebsstätte den Auftrag an den die sonstige Leistung erbringenden Unternehmer erteilt. Ferner ist unerheblich, ob das Entgelt für die Leistung von der Betriebsstätte oder von dem Unternehmer bezahlt wird (vgl. UStR 2000, Rz. 564). Lässt sich nicht feststellen, dass eine sonstige Leistung ausschließlich oder überwiegend für eine Betriebsstätte bestimmt ist, so ist für die Bestimmung des Orts dieser Leistung nicht der Ort der Betriebsstätte, sondern der Ort maßgebend, von dem aus der die Leistung empfangende Unternehmer sein Unternehmen betreibt. Bei einer einheitlichen sonstigen Leistung ist es nicht möglich, für einen Teil der Leistung den Ort der Betriebsstätte und für den anderen Teil den Sitz des Unternehmens als maßgebend anzusehen und die Leistung entsprechend aufzuteilen (vgl. UStR 2000, Rz. 567).

- **Beispiel 1**

Sachverhalt

Die österreichische Konzerngesellschaft A (Unternehmer) erbringt eine komplexe Dienstleistung (Buchhaltung, Beratung, Repräsentanz, Vertretung) an die deutsche Konzerngesellschaft B (Unternehmer).

*Lösung (neu: ab 1. 1. 2010)*

Die komplexe Dienstleistung fällt, da keine spezielle Leistungsortregelung zur Anwendung kommt, unter die B2B-Generalklausel. Die Leistung ist daher dort steuerbar, wo der Empfänger ansässig ist. Die Leistung ist daher nicht in Österreich, sondern – aus österreichischer Sicht – in Deutschland steuerbar.

*Lösung (vor 1. 1. 2010)*

Die komplexe Dienstleistung fällt, da keine spezielle Leistungsortregelung anwendbar ist, unter die Generalklausel gem. § 3a Abs. 12 UStG. Die Leistung ist daher dort steuerbar, wo der Leistungserbringer A ansässig ist, d. h. in Österreich.

- **Beispiel 2**

Sachverhalt

Die österreichische Bank A beauftragt die österreichische Werbeagentur B, für ihre Zweigniederlassung in Polen in polnischen Zeitungen Werbeinserate zu schalten.

*Lösung (neu: ab 1. 1. 2010)*

Die Werbeleistung fällt unter die B2B-Generalklausel. Da die Leistung für eine Zweigniederlassung (feste Niederlassung, Betriebsstätte) bestimmt ist, ist die Leistung am Ort dieser festen Niederlassung/Betriebsstätte steuerbar. Die Leistung ist daher nicht in Österreich, sondern – aus österreichischer Sicht – in Polen steuerbar.

*Lösung (vor 1. 1. 2010)*

Die Leistung fällt unter die Katalogleistungen, die gemäß § 3a Abs. 10 Z 2 i. V. m. § 3a Abs. 9 lit. a UStG am Empfängerort, d. h. in Polen, steuerbar ist. Die Lösung entspricht im Ergebnis der Lösung nach dem 1. 1. 2010.