



**Regine Schluckebier**

RA, MWST-Expertin FH  
Partnerin VAT Consulting AG,  
Basel/Zürich  
Mitglied des Kompetenzzentrums  
MWST der Treuhand-Kammer und der  
Expertengruppe der Eidg. Steuerver-  
waltung zur Erstellung der Vernehm-  
lassungsvorlage MWST-Reform  
[www.vat-consulting.ch](http://www.vat-consulting.ch)

# EU: Neue Besteuerungsgrundsätze bei Dienstleistungen ab 1. Januar 2010



Das Mehrwertsteuerpaket 2010 reformiert drei zentrale Bereiche der EU-weiten Umsatzbesteuerung: Es verschiebt den Ort der Dienstleistung, vereinfacht das Vorsteuer-Vergütungsverfahren für in der EU ansässige Unternehmen und verbessert die Amtshilfe zwischen den Mitgliedsstaaten. Aber auch hier gilt: Keine Regel ohne Ausnahme! Zusätzlich tritt zum 1. Januar 2010 das neue Schweizer MWSTG in Kraft, sodass sich eine erste Einschätzung beim Zusammenspiel beider Gesetze (Doppel- und Nichtbesteuerungen) anbietet.

## 1. Einleitung

Am 12.2.2008 hat der Rat der EU das sog. Mehrwertsteuer-Paket erlassen. Dieses umfasst eine Richtlinie über den Ort der Dienstleistungen<sup>1</sup>, eine Richtlinie über das Verfahren für die Erstattung der Vorsteuer an in einem anderen Mitgliedsstaat ansässige Steuerpflichtige<sup>2</sup> und eine Verordnung über den Informationsaustausch zwischen den Mitgliedsstaaten<sup>3</sup>.

Das Ziel des MWST-Paketes ist die Modernisierung und Vereinfachung des grenzüberschreitenden Dienstleistungsverkehrs, der sich in einer deregulierten, globalisierten Welt sowohl in qualitativer als auch struktureller Hinsicht stark verändert hat.<sup>4</sup>

Die Änderungen der beiden Richtlinien bewirken nicht bloss eine Korrektur, Ergänzung oder redaktionelle Anpassung der geltenden Bestim-

mungen in der Mehrwertsteuersystemrichtlinie.<sup>5</sup> Sie stellen vielmehr die bislang umfangreichsten Änderungen des Europäischen Umsatzsteuerrechts seit der Einführung des Binnenmarktes im Jahre 1993 dar.

Die neuen Vorschriften über den Ort der Dienstleistungen betreffen überwiegend Leistungen an Unternehmer (Steuerpflichtige) und haben praktische Auswirkungen für alle Unternehmer, die in grenzüberschreitende Transaktionen involviert sind.

Insbesondere betroffen sind Unternehmen, die grenzüberschreitend im EU-Ausland tätig sind, egal ob sie in der EU ansässig sind oder nicht. Für diese Unternehmen wird es erforderlich werden, ihre Geschäftsvorfälle danach zu analysieren, wo die erbrachten Dienstleistungen zu besteuern sind und ob ihr IT-System und/oder ihre Rechnungsstellung angepasst werden muss. Auch Waren liefernde Unternehmen sind betroffen, soweit sie «After Sales Services» wie Reparaturen oder Wartungen anbieten. Für sie wird es eine Herausforderung sein, die erforderlichen systemseitigen Vorkehrungen zu treffen und zu prüfen, ob und allenfalls in welchem Umfang sie ihren neuen Meldepflichten nachzukommen und ihre Umsätze korrekt zu deklarieren haben.

derlichen systemseitigen Vorkehrungen zu treffen und zu prüfen, ob und allenfalls in welchem Umfang sie ihren neuen Meldepflichten nachzukommen und ihre Umsätze korrekt zu deklarieren haben.

## 2. EU: Neue Grundregeln ab 1.1.2010

### 2.1 Empfängerortsprinzip im B2B-Bereich

Grundsätzlich werden alle Dienstleistungen an dem Ort besteuert, an dem der tatsächliche Verbrauch stattfindet. Dementsprechend setzt Art. 44 MwStSystRL in der Fassung vom 1. Januar 2010 den Systemwechsel zum Empfängerortsprinzip für den B2B-Bereich<sup>6</sup> um. Danach gilt als Ort einer Dienstleistung an einen Steuerpflichtigen der Ort, an dem dieser Steuerpflichtige den Sitz seiner wirtschaftlichen Tätigkeit hat. Werden diese Dienstleistungen jedoch an eine feste Niederlassung des Steuerpflichtigen, die an einem anderen Ort als dem Sitz seiner wirtschaftlichen Tätigkeit gelegen ist, erbracht,

so gilt als Ort dieser Dienstleistung der Sitz der festen Niederlassung.

Mit dem Systemwechsel zum Empfängerortsprinzip wird gleichzeitig eine verpflichtende Umkehr der Steuerschuldnerschaft auf den Leistungsempfänger eingeführt (Reverse-Charge-Verfahren), soweit der Leistende in dem Land, in dem die Leistung zu versteuern ist, nicht ansässig ist.<sup>7</sup> Damit hat der empfangende Steuerpflichtige für die bezogene Dienstleistung selbst die betreffende Mehrwertsteuer zu erklären.

Die Anwendbarkeit des Reverse-Charge-Verfahrens wird hierdurch erweitert. Dies wiederum führt zu einer Reduzierung von Vorsteuervergütungsverfahren; zudem verliert die mitunter schwierige Leistungsqualifikation ihre Bedeutung.

Andererseits bekommt die Unterscheidung zwischen Unternehmer und Nichtunternehmer als Leistungsempfänger mehr Gewicht. Die Bedeutung der Mehrwertsteuer-Identifikationsnummer als Nachweis für den Status des Leistungsempfängers wird weiterhin zunehmen, wobei die Richtlinie wiederum Ausnahmen für den Fall vorsieht, dass Leistungen von Steuerpflichtigen, die diese für ihre persönliche Verwendung empfangen, nicht in den steuerbaren Bereich fallen, auch wenn der Steuerpflichtige seine USt-IdNr. einsetzt.

Ab 1. Januar 2010 hat jeder Steuerpflichtige unter der ihm erteilten Mehrwertsteuer-Identifikationsnummer ausserdem elektronisch eine zusammenfassende Meldung der Empfänger abzugeben, die Dienstleistungen bezogen haben, die unter das Reverse-Charge-System fallen.

## 2.2 Keine zusätzlichen Meldepflichten für Schweizer Unternehmen

Nach dem derzeitigen Verständnis besteht für in der Schweiz ansässige Unternehmen nur dann eine Meldepflicht ihrer beim Empfänger zu versteuernden Dienstleistungen<sup>8</sup>, wenn sie diese Dienstleistungen von einer in der EU ansässigen Betriebsstätte aus erbringen. Soweit die Dienstleistung aus der Schweiz heraus erbracht wird, besteht – wie bis anhin – keine Meldepflicht für diese Dienstleistungen in der EU.

## 2.3 Unternehmensortsprinzip im B2C-Bereich

Bei den Dienstleistungen, die an Nichtunternehmer erbracht werden, bleibt es auch ab 1.1.2010 bei der alten Grundregel, dass als Ort der Leistung der Ort gilt, an dem der leistende Unternehmer seinen Sitz hat (Art. 45 MwStSystRL-neu). Wird die Dienstleistung von einer Betriebsstätte ausgeführt, gilt die Betriebsstätte als Ort der Leistung.

## 3. Ausnahmeregelungen (Auszug)

### 3.1 Vermittlungsleistungen

Vermittlungsleistungen an Nichtunternehmer werden – wie bis anhin – dort erbracht, wo der vermittelte Umsatz ausgeführt wird (Art. 46 MwStSystRL-neu).

Vermittlungsleistungen, die an Unternehmer erbracht werden, fallen unter die neue Grundregel und werden am Sitzort des Leistungsempfängers besteuert. Eine Verlagerung des Ortes der Besteuerung mittels Einsatz einer Umsatzsteuer-Identifikationsnummer (USt-IdNr.) entfällt.

### 3.2 Grundstücksleistungen

Leistungen im Zusammenhang mit einem Grundstück werden unverändert dort besteuert, wo das Grundstück gelegen ist (Art. 47 MwStSystRL-neu). Auf die Unterscheidung, ob der Leistungsempfänger ein Nichtsteuerpflichtiger oder Steuerpflichtiger ist, kommt es nicht an.

### 3.3 Beförderungsleistungen

Wie bisher und unabhängig vom Status des Leistungsempfängers gilt bei Personenbeförderungsleistungen als Ort der Ort, an dem die Beförderung nach Massgabe der zurückgelegten Strecke jeweils stattfindet (Art. 48 MwStSystRL-neu).

Güterbeförderungsleistungen an Unternehmer werden nach der neuen Grundregel am Ort des Leistungsempfängers besteuert. Eine Verlagerung des Ortes der Besteuerung mittels Einsatz einer Umsatzsteuer-Identifikationsnummer (USt-IdNr.) entfällt.

Bei Güterbeförderungsleistungen im Bereich B2C ist zu unterscheiden zwischen innergemeinschaftlichen Güterbeförderungen und

solchen, die keine innergemeinschaftlichen sind. Innergemeinschaftliche Güterbeförderungen werden – soweit sie an Nichtunternehmer erbracht werden – am Abgangsort besteuert (Art. 50 MwStSystRL-neu).

Bei Güterbeförderungen, die an Nichtunternehmer erbracht werden und keine innergemeinschaftlichen sind, ist der Ort der Leistung dort, wo die Beförderung nach Massgabe der zurückgelegten Beförderungsstrecke jeweils stattfindet (Art. 49 MwStSystRL-neu).

### 3.4 Arbeiten an beweglichen körperlichen Gegenständen

Als Ort der Begutachtung von beweglichen körperlichen Gegenständen sowie Arbeiten an solchen Gegenständen an Nichtsteuerpflichtige gilt – wie bis anhin – der Ort, an dem die Arbeiten tatsächlich erbracht werden (Art. 54 MwStSystRL-neu).

Werden solche Leistungen an Unternehmer erbracht, unterliegen sie der neuen Grundregel. Eine Verlagerung des Ortes der Besteuerung mittels Einsatz einer Umsatzsteuer-Identifikationsnummer (USt-IdNr.) entfällt.

### 3.5 Restaurant- und Verpflegungsdienstleistungen

Als Ort von Restaurant- und Verpflegungsdienstleistungen, die nicht an Bord eines Schiffes oder eines Flugzeugs oder in der Eisenbahn während des innerhalb der Gemeinschaft stattfindenden Teils einer Personenbeförderung tatsächlich erbracht werden, gilt der Ort, an dem die Dienstleistungen tatsächlich erbracht werden (Art. 54 MwStSystRL-neu). Diese Regelung gilt unabhängig vom Status des Leistungsempfängers. Bisher war bei Restaurantdienstleistungen der Ort der Leistung beim Sitz des leistenden Unternehmers.

Der Ort von Restaurant- und Verpflegungsdienstleistungen, die an Bord eines Schiffes oder eines Flugzeugs oder in der Eisenbahn während des innerhalb der Gemeinschaft stattfindenden Teils einer Personenbeförderung tatsächlich erbracht werden, ist der Abgangsort der Personenbeförderung (Art. 57 Abs. 1 MwStSystRL-neu).

«Abgangsort einer Personenbeförderung» ist der erste Ort innerhalb der Gemeinschaft, an dem Reisende in das Beförderungsmittel einsteigen können, gegebenenfalls nach einem Zwischenaufenthalt ausserhalb der Gemeinschaft. Im Falle einer Hin- und Rückfahrt gilt die Rückfahrt als gesonderte Beförderung. Diese Regelung gilt unabhängig vom Status des Leistungsempfängers.

### 3.6 Vermietung eines Beförderungsmittels

Bisher unterlag die Vermietung eines Beförderungsmittels der Besteuerung am Ort des leistenden Unternehmers.

#### Beispiel 1

Der deutsche Unternehmer DE aus Köln vermittelt für den Schweizer Unternehmer CH den Verkauf (= Lieferung) einer Maschine von Zürich nach Frankfurt. Die Lieferkondition von CH lautet «verzollt und versteuert».

Bisher wurde die Vermittlungsleistung von DE an CH steuerbar, aber steuerfrei in Deutschland ausgeführt.

Ab 1.1.2010: Die Vermittlungsleistung von DE wird nach den neuen Regelungen dort ausgeführt, wo der Leistungsempfänger seinen Sitz hat, also in Zürich. Aus deutscher Sicht ist der Umsatz nicht mehr steuerbar. Aus Schweizer Sicht käme für CH allenfalls ein Dienstleistungsbezug aus dem Ausland in Betracht.

Abbildung: Gegenüberstellung MWSTsystRL/CH-MWSTG/CH-MWSTG-Neu

	MwStsystRL (ab 1.1.2010) <sup>12</sup>		CH-MWSTG aktuell	CH-MWSTG-neu (ab 1.1.2010)
	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	Empfängerort (Art. 44)	EU-Kunden: Erbringerort  Drittlandkunden: Empfängerort (Art. 59)	Empfängerort (soweit entsprechende Dienstleis- tungen in Art. 14 Abs. 3 enthal- ten)	Empfängerort (Art. 8 Abs. 1)
Elektronisch erbrachte Dienstleis- tungen	Empfängerort (Art. 44)	1.1.2010 – 31.12.2014: Empfängerort, wenn Leistender im Drittland und Kunde in EU ansäs- sig ist (Art. 58)  1.1.2010 – 31.12.2014: Empfängerort (Art. 59 lit. k), wenn Kunde im Drittland ansässig ist)  Ab 1.1.2015: Empfängerortsprinzip, unabhän- gig, wo Leistender und Kunde an- sässig sind (Art. 58 lit. c)	Empfängerort (soweit entsprechende Dienstleis- tungen in Art. 14 Abs. 3 enthal- ten)	Empfängerort (Art. 8 Abs. 1)
Telekommunikations-, Rundfunk- und Fernsehdienstleistungen	Empfängerort (Art. 44)	1.1.2010 – 31.12.2014: Empfängerort (Art. 59 lit. i, j), wenn Kunde im Drittland ansässig ist)  Ab 1.1.2015: Empfängerortsprinzip, unabhän- gig, wo Leistender und Kunde an- sässig sind (Art. 58 lit. a, b)	Empfängerort (Art. 14 Abs. 3 lit. d)	Empfängerort (Art. 8 Abs. 1)
Dienstleistungen und damit zusam- menhängende Dienstleistungen auf dem Gebiet der Kultur, der Künste, des Sports, der Wissenschaft, des Unterrichts, der Unterhaltung oder ähnlicher Veranstaltungen wie Mes- sen und Ausstellungen, einschliess- lich der Erbringung von Dienst- leistungen der Veranstalter solcher Tätigkeiten	Tätigkeitsort Ab 1.1.2011: Verschaffung der Eintrittsberech- tigung: Veranstaltungsort (Art. 53 neu gefasst); Kulturelle, künstlerische Veran- staltung: Empfängerort (Art. 44)	Tätigkeitsort (Art. 53)  Ab 1.1.2011: Verschaffung der Eintrittsberechtigung: Tätigkeits- ort (Art. 54 Abs. 1)  Kulturelle, künstlerische Veran- staltung: Tätigkeitsort (Art. 54 Abs. 1)	Tätigkeitsort (Art. 14 Abs. 2 lit. d)	Tätigkeitsort (Art. 8 Abs. 2 lit. c)
Vermittlungsleistungen	Empfängerort (Art. 44)	Ort, an dem der vermittelte Um- satz bewirkt wird (Art. 46)	Bei Abschlussvollmacht: Erbrin- gerort (Art. 14 Abs. 1) Sonst «fin- ders fees»: Empfängerort (Art. 14 Abs. 3)	Bei Abschlussvollmacht und «fin- ders fees»: Empfängerort (Art. 8 Abs. 1)
Restaurant- und Verpflegungs- dienstleistungen 1. Grundsatz	Tätigkeitsort (Art. 55)	Tätigkeitsort (Art. 55)	Erbringerort (Art. 14 Abs. 1)	Tätigkeitsort (Art. 8 Abs. 2 lit. d)
2. Ausnahme: Restaurant- und Ver- pflegungsdienstleistungen wäh- rend des innergemeinschaftlichen Teils 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)
Begutachtung von und Arbeiten an beweglichen körperlichen Ge- genständen	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, Lieferungstatbestand)	Ort, an dem sich der Gegenstand zum Zeitpunkt der Ablieferung befindet (Art. 7 lit. a, Lieferungstatbestand)
Dienstleistungen im Zusammen- hang mit Grundstücken	Belegenheitsort (Art. 47)	Belegenheitsort (Art. 47)	Belegenheitsort (Art. 14 Abs. 2 lit. a)	Belegenheitsort (Art. 8 Abs. 2 lit. g auch Beherber- gungsleistungen)
Personenbeförderungsleistungen	Ort, an dem die Beförderung nach Massgabe der zurückgelegten Be- förderungsstrecke jeweils stattfin- det (Art. 48)	Ort, an dem die Beförderung nach Massgabe der zurückgelegten Be- förderungsstrecke jeweils stattfin- det (Art. 48)	Land, in dem jeweils die zurück- gelegte Strecke liegt (Art. 14 Abs. 2 lit. b)	Land, in dem jeweils die zurück- gelegte Strecke liegt (Art. 8 Abs. 2 lit. e)
Güterbeförderungsleistungen	Empfängerort (Art. 44)	Bei innergemeinschaftlichen Gü- terbeförderungen: Abgangs-ort der Beförderung (Art. 50)  Bei sonstigen Güterbeförderun- gen: Ort, an dem die Beförde- rung nach Massgabe der zurückgelegten Be- förderungsstrecke jeweils stattfin- det (Art. 49)	Land, in dem jeweils die zurück- gelegte Strecke liegt (Art. 14 Abs. 2 lit. b)	Empfängerort (Art. 8 Abs. 1)

	MwStSystRL (ab 1.1.2010) <sup>12</sup>		CH-MWSTG aktuell	CH-MWSTG-neu (ab 1.1.2010)
	B2B	B2C		
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)	Tätigkeitsort (Art. 8 Abs. 2 lit. f)
Vermietung/Leasing von Beförderungsmitteln  1. Kurzfristige Verträge bis 30 Tage oder 90 Tage bei Wasserfahrzeugen	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 oder Ort, von dem aus die Beförderung oder Versendung zum Abnehmer .... beginnt (Art. 13 lit. a oder lit. b; Lieferungstatbestand)	Ort, an dem sich der Gegenstand zum Zeitpunkt der Verschaffung der Verfügungsmacht befindet oder Ort, von dem aus die Beförderung oder Versendung zum Abnehmer .... beginnt (Art. 7 lit. a oder lit. b; Lieferungstatbestand)
2. Langfristige Verträge	Empfängerort (Art. 44)	Erbringerort (Art. 45) 1.1.2010 – 31.12.2012: Erbringerort Ab 1.1.2013: Empfängerort (Art. 56 Abs. 2 Satz 1) Ausnahme: Sportboote (Ort, an dem das Beförderungsmittel tatsächlich zur Verfügung gestellt wird, Art. 56 Abs. 2 Satz 2)	Ort, an dem sich der Gegenstand zum Zeitpunkt der Verschaffung der Verfügungsmacht befindet oder Ort, von dem aus die Beförderung oder Versendung zum Abnehmer .... beginnt (Art. 13 lit. a oder lit. b; Lieferungstatbestand)	Ort, an dem sich der Gegenstand zum Zeitpunkt der Verschaffung der Verfügungsmacht befindet oder Ort, von dem aus die Beförderung oder Versendung zum Abnehmer .... beginnt (Art. 7 lit. a oder lit. b; Lieferungstatbestand)
Heilbehandlungen, Therapien, Ehe-, Familien-, Lebensberatung, Pflegeleistungen, Sozial- und Fürsorgeleistungen, Kinder- und Jugendbetreuung, Körperpflege	Empfängerort (Art. 44)	Erbringerort (Art. 45)	Erbringerort (Art. 14 Abs. 1)	Bei Leistungen, die gegenüber physisch anwesenden Personen erbracht werden: Erbringerort (Art. 8 Abs. 2 lit. a)
Leistungen von Reisebüros und Organisatoren von Veranstaltungen	Empfängerort (Art. 44)	Erbringerort (Art. 45)	Erbringerort (Art. 14 Abs. 1, vgl. aber Ausnahmen bei Mehrheit von Leistungen und Steuerbefreiung)	Erbringerort (Art. 8 Abs. 2 lit. b)
Dienstleistungen im Bereich der int. Entwicklungszusammenarbeit u. der humanitären Hilfe	n.a. (vgl. Art. 146)	n.a. (vgl. Art. 146)	Ort, für den die Dienstleistungen bestimmt sind (Art. 14 Abs. 2 lit. e)	Ort, für den die Dienstleistungen bestimmt sind (Art. 8 Abs. 2 lit. h)

Ab 1. Januar 2010 wird zu unterscheiden sein zwischen der kurzfristigen und der langfristigen Vermietung von Beförderungsmitteln. Als «kürzerer Zeitraum» gilt der Besitz oder die Verwendung des Beförderungsmittels während eines ununterbrochenen Zeitraums von nicht mehr

### Beispiel 2

Leasinggesellschaft Autolease aus Basel verleast kurzfristig (für weniger als 3 Tage) hochwertige PKWs an einen steuerpflichtigen Mieter in Deutschland. Übergabeort des PKWs, der aus der Schweiz kommt, ist Düsseldorf. Eingesetzt wird der PKW ausschliesslich in Deutschland.

Bisher wurde die Vermietungsleistung von Autolease in Deutschland bewirkt. Es greift das Reverse-Charge-Verfahren für den Mieter ein.

Ab 1.1.2010: Da der PKW in Deutschland zur Verfügung gestellt wird, greift ebenfalls Deutschland als Ort der Besteuerung. Aus Schweizer Sicht ist die Lieferung in der Schweiz erbracht, eine Steuerbefreiung wegen einer Ausfuhr gibt es bei Beförderungsmitteln nicht. Damit kämen theoretisch zwei Besteuerungsorte zum Tragen. Dies wird sich auch unter dem neuen MWSTG nicht ändern.

als 30 Tagen und bei Wasserfahrzeugen von nicht mehr als 90 Tagen (Art. 56 Abs. 2 MwStSystRL-neu).

Als Ort der Vermietung eines Beförderungsmittels über einen kürzeren Zeitraum gilt – unabhängig vom Status des Leistungsempfängers – der Ort, an dem das Beförderungsmittel dem Dienstleistungsempfänger tatsächlich zur Verfügung gestellt wird (Art. 56 Abs. 1 MwStSystRL-neu).

Die langfristige Vermietung eines Beförderungsmittels unterliegt der Grundregel.

In der Zeit vom 1. Januar 2010 bis 31. Dezember 2012 gilt als Ort der Leistung bei der langfristigen Vermietung eines Beförderungsmittels im B2C-Bereich entsprechend der bisherigen Grundregel der Sitz des leistenden Unternehmers.

Ab 1. Januar 2013 kommt es erneut zu einer Änderung des Ortes der Besteuerung bei der langfristigen Vermietung eines Beförderungsmittels im B2C-Bereich.<sup>9</sup>

### 3.7 Veranstaltungsleistungen

Als Ort einer Dienstleistung und damit zusammenhängender Dienstleistungen betreffend Tätigkeiten auf dem Gebiet der Kultur, der Künste, des Sports, der Wissenschaft, des Unterrichts, der Unterhaltung oder ähnlicher Veranstaltungen wie Messen und Ausstellungen, einschliesslich der Erbringung von Dienstleistungen der Veranstalter solcher Tätigkeiten, gilt – wie bisher

– der Ort, an dem diese Tätigkeiten tatsächlich ausgeübt werden (Art. 53 MwStSystRL). Diese Regelung gilt unabhängig vom Status des Leistungsempfängers.

Ab 1. Januar 2011 ist im B2B-Bereich bei Veranstaltungsleistungen zwischen der Verschaffung der Eintrittsberechtigung für Veranstaltungen und anderer sonstiger Leistungen betreffend kulturelle, künstlerische usw. Veranstaltungen (z.B. deren Organisation) zu unterscheiden:

- Als Ort einer Dienstleistung im B2B-Bereich betreffend die Eintrittsberechtigung sowie die damit zusammenhängenden 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 dann der Ort, an dem diese Veranstaltungen tatsächlich stattfinden.<sup>10</sup>
- Als Ort einer Dienstleistung sowie der damit zusammenhängenden Dienstleistungen im B2C-Bereich betreffend Tätigkeiten auf dem Gebiet der Kultur, der Künste, des Sports, der Wissenschaft, des Unterrichts, der Unterhaltung oder ähnlicher Veranstaltungen wie Messen und Ausstellungen, einschliesslich der Erbringung von Dienstleistungen der Veranstalter solcher Tätigkeiten,

gilt – wie bisher – der Ort, an dem diese Tätigkeiten tatsächlich ausgeübt werden.<sup>11</sup>

### 3.8 Elektronische Dienstleistungen

Die Regelung zu den elektronisch erbrachten Dienstleistungen an Privatkonsumenten (E-Commerce im B2C-Bereich), die durch im Drittland ansässige Unternehmer erbracht werden, bleibt unangetastet. Hierbei ist es gleichgültig, ob der Leistungsempfänger seinen Sitz im Drittland hat oder der Leistungsempfänger seinen Sitz im Gemeinschaftsgebiet und der Leistende ein Drittlandunternehmer ist.

Zwischen 1. Januar 2010 und dem 31. Dezember 2014 gilt zunächst die bisherige Rechtslage weiter. Gemäss Art. 59 Buchst. k MwStSystRL bleibt es beim Empfängerort, wenn der Kunde im Drittland ansässig ist. Ebenso bleibt es beim Empfängerort, wenn der Kunde in der EU ansässig und der Leistende ein Drittlandunternehmer ist (Art. 58 MwStSystRL).

Ab 1. Januar 2015 ändert sich die Rechtslage allerdings. Jetzt greift das Empfängerortsprinzip ein, unabhängig davon, wo Leistender und Kunde ansässig sind.

### 3.9 Exkurs: Einortprinzip

Bis 31. Dezember 2014 kann der Drittlandunternehmer, der ausschliesslich elektronisch erbrachte Leistungen erbringt, innerhalb der EU das Land seiner Registrierung für alle Umsätze innerhalb der EU auswählen. Es gilt insoweit – wie bisher auch schon – das sog. Einortprinzip (Art. 359–365 MwStSystRL). Der Vorsteuerabzug bleibt dagegen nur in dem Land des Leistungsbezugs möglich (Art. 368 MwStSystRL; § 18 Abs. 4c UStG).

Ab 1. Januar 2015 gilt diese Regelung für alle Leistungen auf dem Gebiet der Telekommunikation, der Rundfunk- und Fernsehdienstleistungen und der elektronisch erbrachten Leistungen, unabhängig von der Ansässigkeit des Leistenden, sofern nur der Kunde innerhalb der EU ansässig ist.

Der Unternehmer hat dann in einem EU-Land seiner Wahl eine elektronische Steuererklärung für sämtliche in der EU an private Kunden erbrachte Leistungen abzugeben. Die Umsatzsteuerschuld ist insgesamt im Land der Registrierung zu entrichten; dort werden die Beträge den einzelnen Mitgliedstaaten zugeordnet. Mögliche Vorsteuerbeträge können nur im Vorsteuervergütungsverfahren geltend gemacht werden; für EU-Unternehmer gilt diese Einschränkung nur, wenn nicht neben den der Einortregistrierung unterliegenden Umsätzen noch andere meldepflichtige Umsätze ausgeführt werden. Diese Vorsteuern können in der normalen Voranmeldung geltend gemacht werden.



### 3.10 Ehemalige Katalogleistungen

Die als «Katalogleistungen» bezeichneten Dienstleistungen behalten ab 1. Januar 2010 nur noch ihre Bedeutung im B2C-Bereich, wenn der Leistungsempfänger im Drittland ansässig ist (Art. 59 MwStSystRL).

Für folgende Dienstleistungen an einen Nichtsteuerpflichtigen, der ausserhalb der Gemeinschaft ansässig ist oder seinen Wohnsitz oder seinen gewöhnlichen Aufenthaltsort ausserhalb der Gemeinschaft hat, gilt – wie bisher – der Ort, an dem dieser Nichtsteuerpflichtige ansässig ist oder seinen Wohnsitz oder seinen gewöhnlichen Aufenthaltsort hat:

- a) Abtretung und Einräumung von Urheberrechten, Patentrechten, Lizenzrechten, Fabrik- und Warenzeichen sowie ähnlichen Rechten;
- b) Dienstleistungen auf dem Gebiet der Werbung;
- c) Dienstleistungen von Beratern, Ingenieuren, Studienbüros, Anwälten, Buchprüfern und sonstigen ähnlichen Dienstleistungen sowie die Datenverarbeitung und die Überlassung von Informationen;
- d) Verpflichtungen, eine berufliche Tätigkeit ganz oder teilweise nicht auszuüben oder ein in diesem Artikel genanntes Recht nicht wahrzunehmen;
- e) Bank-, Finanz- und Versicherungsumsätze, einschliesslich Rückversicherungsumsätze, ausgenommen die Vermietung von Schliessfächern;
- f) Gestellung von Personal;
- g) Vermietung beweglicher körperlicher Gegenstände, ausgenommen jegliche Beförderungsmittel;
- h) Gewährung des Zugangs zu Erdgas- und Elektrizitätsverteilungsnetzen und Fernleitung oder Übertragung über diese Netze sowie Erbringung anderer unmittelbar damit verbundener Dienstleistungen;
- i) Telekommunikationsdienstleistungen;
- j) Rundfunk- und Fernsehdienstleistungen;
- k) elektronisch erbrachte Dienstleistungen, insbesondere die in Anhang II genannten Dienstleistungen.

Werden die vorstehenden Dienstleistungen im B2B-Bereich erbracht, kommt die Grundregel zur Anwendung.

## 4. Das neue MWSTG in der Schweiz

Am 12. Juni 2009 hat die Bundesversammlung das neue Mehrwertsteuergesetz verabschiedet. Der Übergang zum neuen Gesetz ist für den 1. Januar 2010 vorgesehen. Damit wird auch in der Schweiz zum selben Zeitpunkt eine neue gesetzliche Grundlage in Kraft treten, die wesentliche Änderungen am Ort der Besteuerung von Dienstleistungen gegenüber dem aktuellen MWSTG enthält.

Bei Dienstleistungen gilt gemäss Art. 8 Abs. 1 MWSTG-neu als Auffangtatbestand das Empfängerortsprinzip. Das heisst, sofern das Gesetz es nicht explizit anders regelt, es gelten Dienstleistungen als an demjenigen Ort erbracht, an dem der Empfänger seinen Sitz oder eine Betriebsstätte hat oder, wenn er keinen solchen bzw. eine solche hat, sein Wohnort oder der Ort, von dem aus er tätig wird.

Damit wird das Erbringerortsprinzip, welches bisher in Art. 14 Abs. 1 MWSTG als Grundregel diente, zurückgedrängt. Mit dieser Änderung trägt das neue MWSTG den in der EU ab 1. Januar 2010 schrittweise in Kraft tretenden neuen Regelungen zum Ort der Dienstleistung Rechnung: Zur Vermeidung von Wettbewerbsverzerrungen erschien es notwendig, Dienstleistungen

#### Beispiel 3

Spedition CH aus Zürich beauftragt den Niederländer NL, Ware von Belgien nach Deutschland zu transportieren. CH verwendet seine deutsche USt-IdNr.

Bisher: Die Güterbeförderungsleistungen des NL an CH sind im Grundsatz als innergemeinschaftliche Güterbeförderungsleistung am Abgangsort Belgien steuerbar und steuerpflichtig. Da der Leistungsempfänger CH seine deutsche USt-IdNr. verwendet, verlagert sich der Ort nach Deutschland. CH hat das Reverse-Charge-Verfahren zu beachten.

Ab 1.1.2010: Die Güterbeförderungsleistung beurteilt sich nach der neuen Grundregel und wird steuerbar und steuerpflichtig in der Schweiz erbracht. Auf eine verwendete USt-IdNr. durch CH kommt es nicht mehr an.

Aus Sicht des neuen Schweizer MWSTG kommt nach Art. 8 Abs. 1 der Auffangtatbestand des Empfängerortsprinzips zum Tragen. CH hat den Bezug einer Dienstleistung nach Art. 45 MWSTG-neu zu versteuern.

im Ergebnis weitgehend am gleichen Ort wie die EU zu besteuern.

Mit der Einführung des Empfängerortprinzips im neuen Schweizer Gesetz geht im grenzüberschreitenden Verhältnis eine Erweiterung der Verpflichtung einher, einen Bezug einer Dienstleistung aus dem Ausland abrechnen zu müssen. Ab 1. Januar 2010 muss der Empfänger einer aus dem Ausland erbrachten Dienstleistung, die gemäss Art. 8 Abs. 1 MWSTG-neu unter das Empfängerortprinzip fällt, diese als Bezug einer Dienstleistung abrechnen. Damit müssen inskünftig alle Dienstleistungen, die nicht ausdrücklich als Ausnahme vom Empfängerortprinzip definiert sind und von einem Unternehmen mit Sitz im Ausland erbracht werden, das nicht als steuerpflichtig in der Schweiz registriert ist, vom Empfänger nach Art. 45 Abs. 1 Buchst. a MWSTG-neu als Bezug abgerechnet werden. Nach Art. 45 Abs. 2 MWSTG-neu entsteht die Steuerpflicht beim Empfänger, sofern er oder sie a) bereits steuerpflichtig ist oder b) im Kalenderjahr für mehr als 10000 Franken solche Leistungen bezieht.

Neben den Leistungen, die bisher bereits als Bezug einer Dienstleistung abzurechnen waren (z.B. Werbe-Beratungsleistungen), ist ab 1. Januar z.B. auch eine Güterbeförderungsleistung, die ein ausländischer Transporteur innerhalb der EU an einen Schweizer Unternehmer erbringt, von Letzterem als Bezug einer Dienstleistung abzurechnen.

Die beigefügte Abbildung 1 verdeutlicht in einer Gegenüberstellung die Systematik von den ab 2010 in der EU und der Schweiz geltenden Besteuerungsregelungen.

## 5. Zusammenfassung

Zusammengefasst kann gesagt werden, dass ab 2010 in der EU der Ort der Dienstleistung umfassend neu geregelt wird. Durch die Umstellung des ebenfalls zum 1. Januar 2010 in der Schweiz in Kraft tretenden Mehrwertsteuergesetzes auf das Empfängerortprinzip dürften Doppelbesteuerungstatbestände für Schweizer Unternehmen weitestgehend ausgeschlossen werden.

Lediglich im Bereich der Leistungen, die in der Schweiz als Lieferungen und in der EU als Dienstleistungen qualifiziert werden (z.B. Vermietungsleistungen), kann es auch in Zukunft noch zu derzeit schwer lösbaren Besteuerungskonflikten kommen. ■

<sup>1</sup> Richtlinie 2008/8/EG des Rates vom 12.2.2008 zur Änderung der Richtlinie 2006/112/EG bezüglich des Ortes der Dienstleistungen, ABl. EU Nr. L 44 v. 20.2.2008, 11 ff.

<sup>2</sup> Richtlinie 2008/9/EG des Rates vom 12.2.2008 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, ABl. EU Nr. 44 v. 20.2.2008, 23 ff. Die Abschaffung der 8-EG-Richtlinie betrifft die

Schweizer Unternehmen (leider) nicht. Für sie bleibt die 13. EG-Richtlinie für die Vorsteuervergütung an im Drittland ansässige Unternehmer mit all den Nachteilen des bisherigen Systems unberührt.

<sup>3</sup> 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 Informationsaustauschs im Hinblick auf die Regelungen bezüglich des Ortes der Dienstleistung, die Sonderregelungen und die Regelung der Erstattung der Mehrwertsteuer.

<sup>4</sup> Vgl. Erwägungen in erstem und zweitem Grund zur MwStSystRL 2008/8/EG.

<sup>5</sup> Richtlinie 2006/112/EG vom 28. November 2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem, ABl. EU L 347 v. 11.12.2006, 1 ff. (MwStSystRL).

<sup>6</sup> B2B ist die allgemein angewendete Abkürzung für «business to business», d.h. Leistungen zwischen zwei steuerpflichtigen Unternehmern. Im Gegensatz dazu steht B2C für «business to consumer» und meint die Leistungen an einen Nichtunternehmer (Endkonsument).

<sup>7</sup> Art. 196 MwStSystRL spricht von der Umkehr der Steuerschuldnerschaft für alle Dienstleistungen, die nach Art. 44 erbracht werden, wenn die Dienstleistung von einem nicht in diesem Mitgliedstaat ansässigen Steuerpflichtigen erbracht wird.

<sup>8</sup> Diese Dienstleistungen sind solche, die in Art. 14 Abs. 3 des derzeitigen MWSTG geregelt sind. Für das neue MWSTG, das zum 1.1.2010 in der Schweiz in Kraft tritt, gilt gemäss Art. 8 Abs. 1 neu als Auffangtatbestand auch das Empfängerortsprinzip (vgl. dazu unten Punkt 4).

<sup>9</sup> Details sind Art. 56 Abs. 2 Satz 2 MwStSystRL i.d.F. ab 1.1.2013 zu entnehmen (vgl. Art. 4 der MwStSystRL-neu).

<sup>10</sup> Art. 53 Abs. 1 MwStSystRL i.d.F. ab 1.1.2011 (vgl. Art. 3 der MwStSystRL-neu).

<sup>11</sup> Art. 54 Abs. 1 MwStSystRL i.d.F. ab 1.1.2011 (vgl. Art. 3 der MwStSystRL-neu).

<sup>12</sup> Da einige Regelungen zeitversetzt in Kraft treten und Änderungen erfahren, bezieht sich der erwähnte Art. der MwStSystRL immer auf die dann gültige Fassung, z.B. Art. 58 i.d.F. vom 1.1.2015 (bei Telekommunikations-, Rundfunk- und Fernsehdienstleistungen).