



## **NOVELLE DES MEHRWERTSTEUERGESETZES**

### **Zusammenfassung der wichtigsten Änderungen**

Am 19. August 2008 ist unter Nr. 302/2008 in der Gesetzessammlung die Novelle des Mehrwertsteuergesetzes erschienen. Diese Novelle bringt Änderungen des Gesetzes in mehr als 300 Punkten. Die Novelle wird am 1. Januar 2009 wirksam. Auf die Geltendmachung der Steuer, sowie der sich aus dem Gesetz ergebenden Rechte und Pflichten für den Besteuerungszeitraum vor dem Wirksamwerden der Novelle finden die bisherigen Vorschriften Anwendung.

Die durch diese Novelle eingeführten Änderungen können in legislativ-technische Präzisierungen und faktische Änderungen geteilt werden. Einige Bereiche werden bezüglich ihrer Auslegung in der nächsten Zeit durch das Finanzministerium präzisiert. Zu den bedeutendsten Änderungsbereichen zählen:

#### **Definition der Betriebsstätte**

§ 4 Abs. 1 Buchst. y) - Präzisierung der Definition der Betriebsstätte – Ergänzung der Aufzählung der Bedingungen für die Entstehung einer Betriebsstätte um: das Merkmal der Beständigkeit (der Personal- und Materialausstattung) und die Tätigkeitsanforderung, d.h. dass durch diese Ausstattung tatsächlich eine wirtschaftliche Tätigkeit ausgeübt werden muss. Die Existenz der Personal- und Materialausstattung allein ohne die Verbindung dieser Elemente mit der wirtschaftlichen Tätigkeit genügt zur Gründung einer Betriebsstätte für Mehrwertsteuerzwecke nicht. Die Richtlinie 2006/112/EG des Rates selbst enthält keine Definition der Betriebsstätte, die Rechtsprechung des Europäischen Gerichtshofes hat jedoch die Betriebsstätte als das Vorhandensein von materiellen und personellen Ressourcen, die durch ein gewisses Maß an Beständigkeit und Haltbarkeit geprägt sind, sowie eine angemessene Organisation und Erbringung von Leistungen auf unabhängiger Basis, definiert.

Neu besteht bei der Gründung einer Betriebsstätte die Registrierungspflicht bereits am Tag ihrer Entstehung (früher ist diese Pflicht zum Zeitpunkt der Überschreitung eines bestimmten Umsatzes eingetreten).

#### **Finanzleasing**

§ 4 Abs. 3 Buchst. g) - Aufhebung der Definition des Finanzleasings, das Finanzleasing gilt nunmehr als Warenlieferung (§ 13 Abs. 3 Buchst. d) – wenn der Leasingnehmer vertraglich verpflichtet ist, den Leasinggegenstand zu kaufen; wenn er zum Kauf des Leasinggegenstands lediglich berechtigt ist, handelt es sich um eine Dienstleistungserbringung (§ 14 Abs. 1). Im Falle der Warenlieferung wird nunmehr die MwSt. vom vereinbarten Preis in voller Höhe einmalig bereits am Anfang des Vertragsverhältnisses entrichtet werden, was das Finanzleasing aufgrund der Notwendigkeit der Zahlung der MwSt. bereits am Anfang des Vertragsverhältnisses weniger attraktiv machen kann. Für die Anwendung des neuen Modus sind das Datum des Abschlusses des Leasingvertrags sowie das Datum der Übergabe des Leasinggegenstands maßgebend.

Der in der Angelegenheit des Finanzleasings vorgelegte Beitrag im Kooperationsausschuss des Finanzministeriums und der Steuerberaterkammer der Tschechischen Republik schlägt vor, als Warenlieferung/Immobilienübertragung die Übertragung des Rechtes des Leasingnehmers auf Nutzung der Ware oder Immobilie ohne Rücksicht darauf zu betrachten, ob die jeweilige Ware/Immobilie im Eigentum der Leasinggesellschaft steht oder nicht,



# NEWS Nr. 4/2008

soweit der Vertrag die Pflicht des Leasingnehmers festgesetzt, die vertragsgegenständliche Ware/Immobilie zu erwerben. Das Datum der steuerbaren Leistung wird in diesen Fällen der Warenlieferung als Tag der Entstehung des Nutzungsrechtes des Leasingnehmers an der Ware festgesetzt. Als Steuerbemessungsgrundlage dient der Gesamtwert des Leasingvertrags, d.h. die Summe der Ratenzahlungen für das Finanzleasing und des Betrags, der den Kaufpreis darstellt, für den die jeweilige Ware durch den Leasingnehmer erworben werden soll. Als Steuerbeleg gilt ein laufender Steuerbeleg (der Raten-/Zahlungskalender kann nicht verwendet werden, da die Bedingungen für seine Verwendung nicht erfüllt sind). Soweit der Vertrag lediglich die Möglichkeit/Berechtigung des Leasingnehmers zum Erwerb der Ware regeln wird oder den anschließenden Erwerb der Ware überhaupt nicht regeln wird, wird sich um eine Dienstleistung und eine anschließende eigenständige Leistung handeln (Warenlieferung/Immobilienübertragung), die einzelnen Raten können als Teilleistungen angesehen werden, wobei als Steuerbeleg sowohl ein laufender Steuerbeleg als auch ein Ratenkalender verwendet werden kann, soweit auf ihn im Vertrag ausdrücklich verwiesen wird. Von der Stellungnahme des Finanzministeriums in dieser Angelegenheit werden wir Sie weiter informieren.

Falls auch trotz der vertraglich festgelegten Pflicht kein Kauf des Leasinggegenstands erfolgt, kann die Steuerbemessungsgrundlage durch eine Steuergutschrift gemäß § 42 Abs. 9 und Abs. 1 Buchst. a) berichtigt werden (der Tag der steuerbaren Leistung tritt am Tag der Zustellung ein), und zwar innerhalb einer dreijährigen Frist, die ab dem Ende des Kalenderjahres, in dem der Leasing vorzeitig beendet wurde, zu laufen beginnt. Auf den Fall, dass während der Dauer des Bestehens des Vertragsverhältnisses der vereinbarte Leasingpreis geändert wird, kann die Bestimmung von § 42 Abs. 9 nicht anwendbar sein, wobei gemäß § 42 Abs. 8 vorgegangen wird. Die Steuerbemessungsgrundlage und die Steuerhöhe können daher lediglich innerhalb von drei Jahren ab Ende des Besteuerungszeitraums, in dem das Nutzungsrecht des Leasingnehmers am Leasinggegenstand entstanden ist, berichtigt werden.

Das Verbot der Geltendmachung eines Steuerabzugs bei Pkws besteht fort; in § 75 Abs. 2 wird für diese Zwecke der Begriff „Finanzleasing eines Pkws“ definiert. In diesem Fall ist ausreichend, dass der Leasingnehmer berechtigt ist, den Pkw zu erwerben, und zwar spätestens durch Zahlung der letzten Verbindlichkeit aus dem Vertrag (die Leasinggesellschaft hat allgemein einen Anspruch auf Steuerabzug, soweit der Vertrag über den Erwerb Pflicht oder zumindest eine Berechtigung des Leasingnehmers, die Ware zu erwerben, festsetzt).

## **Umsatz**

§ 6 Abs. 1 – in der Definition der von der Geltendmachung der Steuer wegen Nichtüberschreitung des Umsatzlimits befreiten Person wird der Begriff Betriebsstätte gestrichen, da eine in einem anderen EU-Mitgliedstaat zur Steuer registrierte Person bzw. eine ausländische Person, der Steuerzahler bereits am Tag der Entstehung einer Betriebsstätte im Inland wird (§ 94 Abs. 11), so dass die Verfolgung des Umsatzes bei dieser Person gegenstandslos ist.

§ 6 Abs. 2 – neue Definition des Umsatzes:

Anstelle der Erträge und Einkünfte wird im Rahmen der Gleichbehandlung verschiedener unternehmerischer Subjekte als Kriterium für die Befreiung von der Pflicht zur Geltendmachung der Mehrwertsteuer die Summe der Entgelte für die erbrachten Leistungen (zzgl. MwSt. – dies betrifft die bestehenden Steuerzahler, die bislang aufgrund der Nichtüberschreitung des Limits befreiten Personen werden ihre Ausgänge nicht um die „fiktive Steuer“ mindern) eingeführt, und zwar sowohl die erhaltenen, als auch die noch ausstehenden Leistungen; das vor der Erbringung der steuerbaren Leistung erhaltene Entgelt wird im Umsatz erst am Tag der steuerbaren Leistung berücksichtigt (angenommene Vorauszahlungen beeinflussen daher die Berechnung der Umsatzhöhe nicht) – die Terminologieänderung wurde auch in



allen weiteren Bestimmungen des Gesetzes vorgenommen, in denen der Begriff „Zahlung“ auftritt; dieser Begriff wurde durch den Ausdruck Entgelt ersetzt,

Der Umsatz wird lediglich für diejenigen Leistungen berechnet, bei denen der Ort der steuerbaren Leistung im Inland liegt, und zwar diejenigen, die steuerbar sind, sowie diejenigen, die steuerbefreit mit Anspruch auf Steuerabzug sind – in den Umsatz werden somit nicht mehr die Dienstleistungen, deren Erfüllungsort in den Staat des Dienstleistungsempfängers verlegt wird (Beratung, Werbedienstleistungen, elektronische Dienstleistungen usw.) eingerechnet. Die Folge dieser Änderung kann für einige Gesellschaften eine Änderung des Besteuerungszeitraums sein.

Neu wird die Einbeziehung der steuerbefreiten Leistungen ohne Anspruch auf Steuerabzug definiert (§ 54 – Finanztätigkeiten, § 55 – Versicherungstätigkeiten und § 56 – Immobiliengeschäfte) – sie werden in den Umsatz einbezogen, soweit sie nicht eine gelegentlich ausgeübte zusätzliche Tätigkeit sind – dies wird beispielsweise durch das Verhältnis Einkünfte/Umsatz aus der Haupttätigkeit gegenüber der zusätzlichen Tätigkeit, durch das Verhältnis der Verwendung des Vermögens und der Arbeitskräfte zur Ausübung der Haupttätigkeit und der zusätzlichen Tätigkeit usw. festgestellt. Der Auslegung des Finanzministeriums zufolge muss es sich hierbei um eine Tätigkeit handeln, mit der im Voraus nicht gerechnet wurde, die nicht im Plan eingeschlossen war, und zugleich um eine Tätigkeit, die die Haupttätigkeit ergänzt (sich auf sie bezieht).

In den Umsatz wird nicht das Entgelt für den Verkauf des abbeschriebenen Anlagevermögens und Grundstücke eingerechnet, das gebucht oder erfasst wird (in der bisherigen Regelung das Geschäftsvermögen); die Abschreibung wird nach der Auslegung des Finanzministeriums nicht als eine im laufenden Besteuerungszeitraum vorgenommene Abschreibung, sondern als eine Eigenschaft des Vermögens, Abschreibbarkeit, betrachtet.

Angesichts der Änderung der Definition des Umsatzes wird festgesetzt, dass der Umsatz vorübergehend als die Summe des Umsatzes für den Zeitraum vor dem Wirksamwerden der Novelle, der gemäß den bisherigen Vorschriften festgestellt wird plus des Umsatzes für den Zeitraum nach dem Wirksamwerden der Novelle in Übereinstimmung mit ihrer Regelung ermittelt wird.

### **Reverse-Charge Dienstleistungen**

§ 10 Abs. 6 – Änderung der Auffassung des Ortes der steuerbaren Leistung bei aufgezählten Dienstleistungen – Berücksichtigung des Ortes des tatsächlichen Verbrauchs der Dienstleistung: Hat der Leistungsempfänger eine Betriebsstätte im Inland und wird zugleich die Leistung nicht für diese Betriebsstätte erbracht, wird der Erfüllungsort ins Ausland verlegt (Reverse-Charge) – reziprok ist auch § 10 Abs. 7 geregelt.

In der Definition des Ortes der steuerbaren Leistung in § 10 Abs. 6 wurde ebenfalls die Anforderung gestrichen, dass die Person aus einem anderen EU-Mitgliedstaat in dem anderen Mitgliedstaat registriert sein muss (es reicht nunmehr, dass sie eine steuerpflichtige Person, d.h. ein unternehmerisches Subjekt, ist). Diese Anforderung blieb jedoch in § 10 Abs. 7 aufrecht erhalten.

In § 10 Abs. 14 ist der Sonderfall geregelt, dass der Empfänger einer durch einen tschechischen Steuerzahler erbrachten Dienstleistung eine ausländische Person ist, die zugleich ein tschechischer Steuerzahler ist, wobei die Dienstleistung zugleich im Inland verbraucht / tatsächlich in Anspruch genommen wird; in diesem Fall bleibt der Ort der steuerbaren Leistung weiterhin im Inland.

Im Zusammenhang mit dieser Änderung der Auffassung der Betriebsstätten und des Ortes des tatsächlichen Verbrauchs wurden geändert:

§ 10 Abs. 9 – soweit der Mietzins eines Verkehrsmittels außer einer ausländischen Person auch durch eine in einem Drittstaat gelegene Betriebsstätte gewährt wird, wobei die tatsächliche Nutzung jedoch im Inland erfolgt, gilt als Ort der steuerbaren Leistung das Inland,



# NEWS Nr. 4/2008

Abs. 10 - wird eine elektronische Dienstleistung außer einer ausländischen Person auch durch eine in einem Drittstaat gelegene Betriebsstätte an eine Person, die nicht steuerpflichtig ist, jedoch im Inland ihren Sitz oder den Aufenthaltsort hat, erbracht, ist der Ort der steuerbaren Leistung das Inland,

Abs. 11 – wird eine Telekommunikationsdienstleistung, bzw. eine Rundfunk- oder Fernsehsendung außer einer ausländischen Person auch durch eine in einem Drittstaat gelegene Betriebsstätte an eine Person, die nicht steuerpflichtig ist, jedoch im Inland den Sitz oder den Aufenthaltsort hat, erbracht, und erfolgt zugleich der tatsächliche Verbrauch im Inland, ist der Ort der steuerbaren Leistung das Inland.

## **Elektronische Dienstleistungen**

§ 10 Abs. 8 – Präzisierung der Definition „elektronische Dienstleistungen“ (in Übereinstimmung mit der Verordnung (EG) Nr. 1777/2005 des Rates) – es muss sich um eine Dienstleistung über das Internet oder ein elektronisches Netz, grundsätzlich automatisiert, handeln, wobei diese Dienstleistung lediglich einen sehr geringen menschlichen Eingriff erfordern muss und ohne die Verwendung von Informationstechnologien nicht erfolgen kann (diese Bedingungen müssen kumulativ erfüllt sein).

Als keine elektronisch erbrachte Dienstleistung gelten insbesondere: Rundfunk- und Fernsehsendung, Telekommunikationsdienstleistungen, Lieferung von CD, DVD und ähnlicher Datenträger, per E-Mail erbrachte Beratungsdienstleistungen, Bildungsdienstleistungen, soweit der Inhalt der Kurse vom Lehrer über das Internet oder per E-Mail gewährt wird, Offline Datenaufbewahrung, Telefonunterstützung (Hotline), klassische Auktionsdienstleistungen, die von einem direkten menschlichen Eingriff abhängig sind, und zwar ohne Rücksicht auf die Art und Weise der Abgabe der Angebote, Videofon-Dienstleistungen, Internet-Zugang usw.

## **Immobilien**

In § 4 Abs. 3 Buchst. e) wurde im Zusammenhang mit dem neuen Baugesetz, das seit dem 1. Januar 2007 gültig ist, die Definition der Bauabnahme aufgehoben. Der neu eingeführte Begriff Bauabnahmegenehmigung wird nur für bestimmte Arten von Bauten erteilt.

§ 13 Abs. 1 – Änderung der Definition der Immobilienübertragung – neu gilt als Immobilienübertragung auch die Übertragung einer Immobilie, die ins Liegenschaftskataster nicht eingetragen wird.

§ 21 Abs. 4 – neu wird bei der Immobilienübertragung, ungeachtet dessen, ob die Immobilie ins Liegenschaftskataster eingetragen wird oder nicht, als das Datum der steuerbaren Leistung der Tag der Übergabe der Immobilie zur Nutzung erachtet. Wird die Immobilie nicht übergeben, wird das Datum der steuerbaren Leistung im Falle der Eintragung ins Liegenschaftskataster als der äußerste Zeitpunkt des Tages der Zustellung der Urkunde mit dem Datum der Rechtswirkung festgesetzt. Im Falle des Finanzleasings ist der Tag der steuerbaren Leistung der Tag der Entstehung des Nutzungsrechtes des Leasingnehmers an der Immobilie.

§ 21 Abs. 9 – die Möglichkeit der Anwendung einer Teilleistung wurde erweitert, in diesem Absatz wurde die Aufzählung der zulässigen Verträge gestrichen. Als Teilleistung gilt jede beliebige Leistung, bei der sich aus dem Vertrag ergibt, dass sie in Teilen erbracht wird (d.h. auch beispielsweise die Lieferung von Ware in Teilen).

§ 21 Abs. 11 – es wurde der letzte Tag des Kalenderjahres als der äußerste Zeitpunkt des Datums der steuerbaren Leistung bei Finanzleasing von Grundstücken, Bauten, Wohnungen und Gewerberäumen ergänzt.

§ 56 Abs. 1 – Änderung der Art und Weise der Geltendmachung der Steuerbefreiung bei der Übertragung von Bauten, Wohnungen und Gewerberäumen – nach Ablauf von



# NEWS Nr. 4/2008

3 Jahren ab Erteilung der ersten Bauabnahmegenehmigung oder ab dem Tag, an dem mit der Nutzung des Baus begonnen wurde (gemäß dem Gesetz über die Raumplanung und die Bauordnung können einige Bauten schon aufgrund einer Anzeige an das Bauamt genutzt werden), und zwar zu dem Tag, der früher eintritt. Problematisch wird die Anwendung der Befreiung für Wohnungen und Gewerberäume sein, die kollaudiert werden, in einem Gebäude, das bereits kollaudiert wurde. Die Präzisierung der Auslegung wird Gegenstand des Koordinationsausschusses sein, in dem vorgeschlagen wird, die Bauabnahmegenehmigung/erste Nutzung des Gebäudes, das auch Wohnungen und Gewerberäume enthält, als vorrangig zu betrachten, und zwar ohne Rücksicht darauf, ob diese Wohnungen/Gewerberäume später selbstständig kollaudiert wurden oder der Bau-Wohnungshaus später ggf. in Wohnungseinheiten geteilt wurde. Bei nach dem 1. Januar 2009 erfolgten Übertragungen von Bauten, die vor dem 1. Januar 2009 angeschafft wurden, gelangen die Bedingungen des novellierten Mehrwertsteuergesetzes zur Anwendung. Bei vor dem 1. Januar 2009 erfolgten Übertragungen von Bauten, (z.B. die Übertragung wurde im Jahre 2008 vorgenommen, die Zustellung der Urkunden aus dem Liegenschaftskataster sowie die Bezahlung erfolgen erst im Jahre 2009) werden die Bestimmungen des vor der Novellierung geltenden Mehrwertsteuergesetzes angewendet.

§ 56 Abs. 2 – als Baugrundstück gilt ebenfalls ein Grundstück, auf dem (außer gemäß der Baugenehmigung) auch gemäß der Erteilung der Zustimmung zur Durchführung eines angemeldeten Baus ein Bau durchgeführt werden kann (früher war in diesem Paragraphen die Befreiung beim Finanzleasing definiert, wobei es angesichts der Änderung der Auffassung des Finanzleasings nicht mehr sinnvoll ist, es gesondert zu regeln).

§ 56 Abs. 4 – Aufhebung der Pflicht des Steuerzahlers, dem Steuerverwalter die Geltendmachung der Steuer anzuzeigen, anstelle der allgemeinen Befreiung beim Finanzleasing von Grundstücken, Bauten, Wohnungen und Gewerberäumen.

## **Einbringung von Vermögen**

§ 13 Abs. 4 Buchst. f) und § 14 Abs. 3 Buchst. f) – neu gilt als steuerbare Leistung die Einbringung von Vermögen als Sacheinlage in jede beliebige Person (nicht wie bisher lediglich Einlagen in einen Nichtzahler). Das Gesetz führt neu die gesamtschuldnerische Haftung des Einlegers und des Erwerbers für die Erfüllung der Steuerpflicht ein.

## **Umbuchung**

§ 13 Abs. 8 Buchst. d) (Ware) und § 14 Abs. 5 Buchst. e) – Aufhebung des bisherigen Umbuchungssystems als Waren/Dienstleistungen, die nicht als ein Steuergegenstand gelten (in diesem Zusammenhang wurde auch die Definition von Waren und Dienstleistungen, die als steuerbare Leistung betrachtet werden, in § 13 Abs. 4 Buchst. h) und § 14 Abs. 3 Buchst. g) aufgehoben).

§ 36 Abs. 11 – Einführung der neuen Art und Weise der Behandlung der Beträge, die der Steuerzahler zur Bezahlung des im Namen und auf die Rechnung einer anderen Person aufgewendeten Betrags erhält. Bedingung für die Nichteinbeziehung eines solchen Betrags in die Steuerbemessungsgrundlage ist, dass der erhaltene Betrag nicht den bezahlten Betrag überschreitet und zugleich, dass kein Anspruch auf Steuerabzug geltend gemacht wird. Der Betrag wird als ein Durchlaufposten (d.h. in der Bilanz) gebucht und wird in der Höhe des Umsatzes gemäß § 6 nicht eingeschlossen.

In dem Fall, dass sich der Steuerzahler dazu entscheidet oder gemäß diesem Paragraphen nicht vorgehen kann, besteuert oder befreit die erbrachte Leistung nach den allgemeinen Regeln. In diesem Fall sind beispielsweise die sich aus anderen Rechtsvorschriften ergebenden Einschränkungen, z.B. bei Befreiung von Postdienstleistungen (sie können lediglich durch





# NEWS Nr. 4/2008

einen Inhaber einer Postlizenz erbracht werden) oder Versicherungsdienstleistungen (der Erbringer muss das Versicherungsrisiko tragen) zu beachten. Es ist zu unterscheiden, wann eine steuerbefreite Dienstleistung ohne Anspruch auf Steuerabzug erbracht wird und wann die Erbringung einer anderen Leistung erfolgt, bei der in der Berechnung deren Entgelts der Aufwand für die erworbene Dienstleistung berücksichtigt wird. Es ist auf die Pflicht, die Nebenausgaben in die Steuerbemessungsgrundlage einzuschließen, hinzuweisen (siehe die Bestimmung von § 36 Abs. 3 Buchst. e), die aufführt, dass als Steuerbemessungsgrundlage diejenigen Nebenausgaben betrachtet werden, die einer Person in Rechnung gestellt werden, für die die steuerbare Leistung erbracht wird). Als Nebenausgaben gelten gemäß § 36 Abs. 5 insbesondere die Verpackungs-, Transport-Versicherungskosten und Provisionen.

Gegenwärtig werden bezüglich dieser Bestimmung intensive Diskussionen geführt (insbesondere unter Berücksichtigung der Auslegung des Umfangs der Bedingung „im Namen und auf die Rechnung einer anderen Person aufzuwenden“). Angesichts der Unklarheiten bezüglich der Anwendung dieses Paragraphen bereitet das Finanzministerium eine detailliertere Auslegung vor, die auf seiner Webseite veröffentlicht wird.

Diese Bestimmung wird in Abhängigkeit von der angenommenen Auslegungsbreite einen Einfluss auf die Besteuerung von Anzahlungen für Dienstleistungen im Zusammenhang mit der Miete (und in diesem Zusammenhang auch darauf, ob solche steuerpflichtige Personen Steuerzahler durch die Überschreitung des Umsatzlimits werden oder nicht) haben.

## **Berechnung der Steuer**

Die Novelle präzisiert in § 37 Abs. 3 die Art und Weise der Berechnung der Steuerbemessungsgrundlage im Falle der Verrechnung von Vorauszahlungen. Bei in einer Fremdwährung geleisteten Vorauszahlungen führt der Begründungsbericht zur Novelle als die einzig richtige Vorgehensweise auf, dass die Steuer aufgrund der Differenz der Entgelte berechnet wird. Die berechnete Differenz der Entgelte in einer Fremdwährung wird in CZK zu dem am Tag der steuerbaren Leistung geltenden Kurs umgerechnet, wobei anschließend die Steuer und die Steuerbemessungsgrundlage in CZK berechnet werden.

## **Inneregemeinschaftliche Transaktionen und Erbringung von Dienstleistungen ins/aus dem Ausland**

In § 15 wurde eine legislativ-technische Änderung der Vorgehensweise bei Dienstleistungserbringung und Warenlieferung durch eine ausländische Person und eine Person aus einem anderen EU-Mitgliedstaat vorgenommen. Diese Änderung knüpft an die Präzisierung der Regeln der Bestimmung des Ortes der steuerbaren Leistung an. Es wurde die Übertragung der Pflicht zur Erklärung und Entrichtung der Steuer auf die zu Steuerzwecken registrierte Person ausgeschlossen. Die Pflicht zur Erklärung und Entrichtung der Steuer wird auf den Kunden nicht übertragen, soweit es sich um eine steuerbefreite Leistung handelt.

In § 16 Abs. 1 wurde eine Bestimmung zur Festsetzung des Ortes der steuerbaren Leistung bei Warenanschaffung aus einem anderen EU-Mitgliedstaat in einen weiteren EU-Mitgliedstaat als ins Inland durch einen tschechischen Steuerzahler ergänzt (Beseitigung des Widerspruchs zum § 11 Abs. 2).

In Abs. 5 Buchst. b) dieses Paragraphen wird ferner eine Regelung für diejenigen Fälle ergänzt, dass der Einfuhrmitgliedstaat vom Steuerzahler keine Registrierung zu Mehrwertsteuerzwecken für die Wareneinfuhr in diesen Mitgliedstaat verlangt, daher gilt als Warenanschaffung aus dem anderen Mitgliedstaat auch eine Verlagerung der Ware aus dem anderen Mitgliedstaat, die der tschechische Steuerzahler aus einem Drittstaat in den anderen Mitgliedstaat (in dem sie in freien Umlauf gebracht) eingeführt hat und diese Ware anschließend ins Inland überführt hat.



# NEWS Nr. 4/2008

Ferner wird in Abs. 5 Buchst. c) ergänzt, dass als Warenanschaffung aus einem anderen Mitgliedstaat gegen Entgelt auch die Verlagerung von Geschäftsvermögen durch eine im anderen Mitgliedstaat zu Mehrwertsteuerzwecken registrierte Person, die keinen Sitz im Inland hat, oder durch eine ausländische steuerpflichtige Person gilt, und zwar zwecks Ausübung einer wirtschaftlichen Tätigkeit im Inland (dies wurde in Vergangenheit im Koordinationsausschuss gelöst). Auf diese Anschaffung erstreckt sich die Pflicht zur Mehrwertsteuerregistrierung (§ 94 Abs. 12).

Neu wird in § 35 Abs. 3 geregelt, dass ein durch die im anderen Mitgliedstaat registrierte Person ausgestellter Beleg (noch) nicht als ein Steuerbeleg betrachtet wird. Als Steuerbeleg gilt dieser Beleg erst nach Ergänzung um die in § 35 Abs. 2 aufgeführten Erfordernisse (Anschaffungsdatum, Steuersatz, Steuerhöhe, Datum der Ergänzung dieser Angaben). Die Ergänzung dieser Angaben gilt als die Ausstellung des Steuerbelegs. Die Frist für die Ergänzung dieser Angaben beträgt 15 Tage ab dem Tag der steuerbaren Leistung; soweit der Empfänger bis zu diesem Zeitpunkt den Beleg noch nicht erhält, ist er verpflichtet, diese Angaben innerhalb von 15 Tagen ab dem Tag des Erhalts des Belegs zu ergänzen. Erfüllt der Steuerzahler diese Pflicht nicht, setzt er sich dem Risiko einer Strafe für die Nichterfüllung einer nicht in Geld bestehenden Pflicht aus (§ 37 Gesetz über die Verwaltung von Steuern und Abgaben). Der Ansicht der Beamten des Finanzministeriums der Tschechischen Republik nach sind die Angaben direkt in den Beleg bzw. in die Steuerevidenz zu ergänzen, die übliche Praxis der Ergänzung der Angaben auf einem anderen Papierblatt steht ihrer Ansicht nach nicht in Übereinstimmung mit der Gesetzesanforderung.

Die Novelle führt auch in § 25 Abs. 1 eine Vereinfachung bei der Bestimmung des Tages der Entstehung der Pflicht zur Erklärung der Steuer bei der Warenanschaffung aus dem anderen Mitgliedstaat ein, und zwar jeweils zum 15. Tag des auf den Monat der Anschaffung nachfolgenden Monats. Würde der Steuerbeleg vor diesem Tag ausgestellt (d.h. die Angaben ergänzt) werden, entsteht die Pflicht zur Erklärung der Steuer bereits am Tag der Ausstellung des Steuerbelegs. Eine ähnliche Regel wird auch in § 22 ebenfalls für die Warenlieferung in den anderen Mitgliedstaat eingeführt.

Durch die Novelle wurde auch in § 25 Abs. 2 präzisiert, dass als das Datum der steuerbaren Leistung bei der Verlagerung von Ware aus einem anderen EU-Mitgliedstaat ins Inland durch eine im anderen EU-Mitgliedstaat zu Steuerzwecken registrierte Person, zur anschließenden Lieferung dieser Ware im Inland (sog. Konsignationslager) jeweils der Tag der Verlagerung der Ware ins Inland gilt (dies wurde im Koordinationsausschuss gelöst).

Die Regeln für das Datum der steuerbaren Leistung bei Dienstleistungen werden nicht geändert, als Steuerbeleg gilt jedoch die Rechnung für die durch eine in einem anderen EU-Mitgliedstaat zu Mehrwertsteuer registrierten Person/ausländische Person erbrachten Dienstleistungen auch erst am Tag der Ergänzung der Angaben.

Neu wird also in dem Fall, dass der Lieferant aus einem anderen Mitgliedstaat/Ausland eine Rechnung ausstellt, wobei jedoch die Ware nicht geliefert/die Dienstleistung nicht erbracht wird, in der Regel im Interesse des Empfängers der Leistung, die nicht erbracht wurde, keinen Steuerbeleg ausstellen und somit keine Steuer erklären und abführen wird.

## **Werbegegenstände und Handelsmuster**

In Übereinstimmung mit der EG-Rechtsprechung wurde im § 13 Abs. 8 Buchst. c) aus den Anforderungen an einen sog. Werbegegenstand (d.h. damit ihre Lieferung nicht als steuerbare Leistung angesehen wird) die Anforderung, mit einem Logo gekennzeichnet zu sein und keiner Verbrauchsteuer zu unterliegen, gestrichen. Der Zusammenhängende Anspruch auf Steuerabzug ist in § 72 Abs. 2 Buchst. e) geregelt. Ferner ist im Gesetz bereits ausdrücklich aufgeführt, dass als keine Warenlieferung die unentgeltliche Gewährung von Handelsmustern im Rahmen einer wirtschaftlichen Tätigkeit gilt.



## **Berichtigungen der Steuerhöhe**

In Übereinstimmung mit der EG-Rechtsprechung wird neu in § 49 eine Berichtigung des Satzes und der Höhe der Steuer auch in den Fällen ermöglicht, dass der Steuerzahler die Umsatzsteuer oder seine Steuerpflicht unrichtigerweise erhöht hat. Eine zu Mehrwertsteuerzwecken registrierte Person kann lediglich solche Leistungen berichtigen, bei denen die Pflicht zur Erklärung und Entrichtung der Steuer entstanden ist, d.h. sie kann nicht Leistungen berichtigen, die kein Gegenstand der Steuer oder von der Steuer befreit sind.

Eine Berichtigung kann spätestens innerhalb von 3 Jahren ab Ende des Besteuerungszeitraums, in dem die ursprüngliche Leistung erbracht wurde, vorgenommen werden. Der Steuerzahler stellt einen Korrekturbeleg aus (§ 50), der die dem ursprünglich ausgesellten Steuerbeleg entsprechenden Erfordernisse aufweist. Die ursprüngliche Steuerbemessungsgrundlage sowie die unrichtigerweise geltend gemachte Steuer werden mit dem Minuszeichen aufgeführt, der Korrekturbeleg muss die Nummer des ursprünglichen Steuerbelegs enthalten. Der Steuerzahler schließt die Berichtigung in der ordentlichen Steuererklärung für den Besteuerungszeitraum ein, in dem der Korrekturbeleg zugestellt wurde.

Im Zusammenhang mit dieser Regelung wurde der Abs. 6 in § 72 gestrichen, der die Geltendmachung des Steuerabzugs bei unrichtigerweise besteuerten Leistungen ermöglicht hat, obwohl diese als steuerbefreit beurteilt werden sollten. Der Steuerzahler wird daher in einem solchen Fall keinen Anspruch auf Steuerabzug haben.

Weiterhin ist jedoch nicht möglich, den Anspruch auf Steuerabzug aus einem erhaltenen Beleg für eine Leistung geltend zu machen, die kein Steuergegenstand ist (siehe § 2 Abs. 3), jedoch der Aussteller die Steuer unrichtigerweise angewendet hat (z.B. wenn der Ort der steuerbaren Leistung richtigerweise außerhalb des Inlands befindlich sein sollte).

Die Novelle führt ebenfalls in § 44 Abs. 3 die Möglichkeit ein, bei Berichtigungen der Steuerhöhe bei der Einfuhr wie bei den übrigen Leistungen vorzugehen, d.h. es ist nicht notwendig, die Steuerhöhe erst aufgrund der Entscheidung des Zollamtes zu berichtigen.

## **Bedingungen für die Geltendmachung des Anspruchs auf Steuerabzug**

Von den Bedingungen für die Geltendmachung des Anspruchs auf Steuerabzug in § 73 wurde die Bedingung der Buchung weggelassen (diese Bedingung ging über den Rahmen der durch die EU-Gesetzgebung festgelegten zwingenden Bedingungen für die Möglichkeit der Geltendmachung des Steuerabzugs hinaus). Die allgemeine Pflicht, den Steuerbeleg in der Erfassung für Steuerzwecke aufzuführen (Vermerkplicht) bleibt allerdings aufrechterhalten.

Ferner wird die Bedingung der Geltendmachung des Anspruchs auf Steuerabzug in der Steuererklärung aufgehoben, da in Übereinstimmung mit der EG-Gesetzgebung der Anspruch auf Steuerabzug auch im Rahmen einer Steuerprüfung geltend gemacht werden kann.

## **Nachträgliche Steuererklärungen**

Die Novelle hat in § 73 Abs. 11 die Pflicht zur Geltendmachung des Anspruchs auf Steuerabzug im Rahmen einer ordentlichen Steuererklärung in demselben Kalenderjahr oder in einer nachträglichen Steuererklärung aufgehoben. Die Steuerzahler, die nicht verpflichtet sind, den Anspruch auf Steuerabzug mit einem Faktor zu kürzen, können den Anspruch in einer ordentlichen Steuererklärung während der gesamten Frist für die





# NEWS Nr. 4/2008

Geltendmachung des Steuerabzugs (3 Jahre) geltend machen; die Anwendung einer nachträglichen Steuererklärung wird hierdurch allerdings nicht verboten. Im Beitrag für den Koordinationsausschuss im Dezember wird vorgeschlagen, den Modus für die Steuerzahler ohne einen Faktor auch für die Steuerzahler mit einem Faktor bis 0,95 zu ermöglichen (da faktisch keine Kürzung des Anspruchs auf Steuerabzug erfolgt).

Ferner wird in § 73 Abs. 12 die allgemeine dreijährige Frist für die Geltendmachung des Anspruchs auf Steuerabzug in dem Fall durchgebrochen, dass der Steuerzahler verpflichtet ist, von der empfangenen Leistung die Steuer zu erklären und zu bezahlen (selbst zu bemessen). Es handelt sich um die Steuer bei einer Warenanschaffung, einer Dienstleistungserbringung durch eine in einem anderen EU-Mitgliedstaat zu Mehrwertsteuerzwecken registrierte Person oder durch eine ausländische Person, soweit die Pflicht zur Steuererklärung auf den Dienstleistungsempfänger übertragen wurde. Erklärt der Steuerzahler bei diesen Leistungen die Umsatzsteuer, ist er zugleich berechtigt, einen Anspruch auf Steuerabzug geltend zu machen, auch wenn die Frist von 3 Jahren ab Ende des Besteuerungszeitraums, in dem der Anspruch erstmals geltend gemacht werden konnte, bereits verstrichen ist.

Die Novelle hebt § 103 Teil IV (Verwaltung der Steuer im Inland), der die Abgabe nachträglicher Steuererklärungen geregelt hat. Mit Wirkung seit dem 1. Januar 2008 ist die Vorgehensweise bei der Abgabe nachträglicher Steuererklärungen für Mehrwertsteuerzwecke in § 41 und § 46 Gesetz über die Verwaltung von Steuern und Abgaben geregelt. Es entfällt also die Pflicht, nachträgliche Steuererklärungen abzugeben, soweit es zu keiner Änderung der Steuerpflicht kommt (d.h. es ist nicht mehr notwendig, eine nachträgliche Steuererklärung für selbstbemessene Leistungen abzugeben).

## **Registrierung**

In § 94 Abs. 11 wird die Pflicht zur Registrierung der Betriebsstätte ergänzt, und zwar am Tag ihrer Entstehung.

Alle Betriebsstätten von Personen aus einem anderen EU-Mitgliedstaat und von ausländischen Personen werden Steuerzahler am Tag des Wirksamwerdens der Novelle und müssen eine Anmeldung zur Registrierung bis zum 15. Januar 2009 einreichen (Übergangsbestimmungen, Punkt 4). Davon ausgenommen sind Betriebsstätten, die lediglich steuerbefreite Leistungen ohne Anspruch auf Steuerabzug erbringen.

Aufgrund einer gesetzgeberischen Präzisierung sind in § 94 Abs. 10 bis 14 einige Registrierungsgründe für Personen, die den Sitz, die Geschäftsadresse oder eine Betriebsstätte nicht im Inland haben, neu aufgeführt; diese Personen sind in der bisherigen Fassung gemäß § 94 Abs. 11 vorgegangen (d.h. unter Hinweis auf § 108, was manchmal nicht eindeutig war). Neu ist auch § 95 so organisiert, dass seine Absätze den Absätzen in § 94 entsprechen.

Neu wird eine Ausnahme von der Pflicht, sich als Steuerzahler registrieren zu lassen, verankert, und zwar in den Fällen, dass in einem anderen EU-Mitgliedstaat registrierte Personen, die den Sitz, die Geschäftsadresse oder eine Betriebsstätte nicht im Inland haben, sowie steuerpflichtige ausländische Personen, die keine Betriebsstätte im Inland haben, im Inland eine Betriebsstätte gründen, und durch diese Betriebsstätte lediglich steuerbefreite Leistungen ohne Anspruch auf Steuerabzug erbringen.

Neu wird die Registrierungsspflicht bei Personen, die aufgrund ihrer Umsatzhöhe in einer Vereinigung tätig sind, so abgegrenzt, dass die Registrierungsspflicht dem Vereinigungsmitglied jeweils nur aufgrund der Angaben zum Umsatz, die ihm bekannt sind, entsteht. Gemäß der bisherigen Regelung hat Einfluss auf die Entstehung der Registrierungsspflicht auch der außerhalb der Vereinigung erreichte Umsatz weiterer Vereinigungsmitglieder, d.h. eine Angabe, die das betroffene Vereinigungsmitglied nicht



kennen muss und auf deren Erlangung es keinen Anspruch hat.

Neu sind die Fristen für die Einreichung der Registrierungsanmeldung bestimmt, und zwar jeweils innerhalb von 15 Tagen ab dem für die Entstehung der Registrierungsspflicht maßgebenden Tag.

Der Besteuerungszeitraum eines Steuerzahlers, der im Inland keinen Sitz hat (d.h. auch im Falle von Betriebsstätten), wird ab dem 1. Januar 2009 im Einklang mit der in § 99 Abs. 10 vorgenommenen Änderung jeweils ein Kalendervierteljahr sein. Diese Änderung hat wahrscheinlich die Notwendigkeit zur Folge, dem Steuerverwalter bis zum 31. Januar 2009 mitzuteilen, dass die Betriebsstätte – monatlicher Mehrwertsteuerzahler zum vierteljährlichen Besteuerungszeitraum wechselt (und somit bis zum 25. Februar 2009 die Steuererklärung nicht abgibt). Diese Pflicht ergibt sich aus keiner gesetzlichen Bestimmung, aus praktischer Sicht ist es jedoch vorteilhaft, dem Finanzamt den Wechsel zum vierteljährlichen Besteuerungszeitraum anzuzeigen.

### **Neues Formular der Mehrwertsteuererklärung**

Am 30. Oktober 2008 hat das Finanzministerium auf seiner Webseite die Informationen zum neuen Formular der Mehrwertsteuererklärung veröffentlicht. Dieser Vordruck Nr. 25 5401 MFin 5401 – Muster Nr. 15 wird zum ersten Mal für den Besteuerungszeitraum Januar 2009 oder 1. Vierteljahr 2009 verwendet. Die Änderungen wurden laut Mitteilung des Finanzministeriums durch die Bestrebungen um eine möglichst große Vereinfachung hervorgerufen. Der bedeutendste Unterschied gegenüber dem Muster Nr. 14 ist die Verringerung der Anzahl der Blätter auf 2, Verringerung der Anzahl der Zeilen (betreffend die Zahlenangaben von 51 auf 40) sowie die Umnummerierung der Zeilen (neu zweistellig anstelle dreistellig). Neu wird im Formular auch der Kode des Besteuerungszeitraums für nächstes Kalenderjahr aufgeführt (im Falle des letzten Besteuerungszeitraums ersetzt durch die Angabe über die Änderung des Besteuerungszeitraums). Die dunkel-grüne Färbung der am häufigsten verwendeten Zeilen für inländische Transaktionen solle ebenfalls die Orientierung im Formular erleichtern.

Die Information, dass die Steuererklärung null ist, sowie die Unterschrift der berechtigten Person sind auf die erste Seite verschoben.

Einige Zeilen wurden zusammengelegt (z.B. der Warenversand in einen anderen EU-Mitgliedstaat wird neu in der Zeile Nr. 1 Warenlieferung oder Dienstleistungserbringung mit dem Erfüllungsort im Inland ausgewiesen), einige Zeilen wurden geteilt (z.B. es wurde die Dienstleistungserbringung mit dem Erfüllungsort außerhalb des Inlands an eine in einem anderen EU-Mitgliedstaat registrierte Person abgetrennt (neu eine gesonderte Zeile Nr. 21, früher wurde diese Angabe zusammenfassend in der Zeile Nr. 510 ausgewiesen). Eine bedeutende Änderung stellen auch die Zusammenlegung der Zeilen für die Geltendmachung des Anspruchs auf Steuerabzug bei Selbstbemessung (Waren/Dienstleistungen aus anderen EU-Mitgliedstaaten/Drittstaaten) in eine Zeile Nr. 44 (grundlegender Satz)/Nr. 45 (ermäßigter Satz) und eine gesonderte Ausweisung des Wertes des angeschafften Vermögens, bei dem eine spätere Anpassung des Steuerabzugs in Frage kommt (Zeile Nr. 48) dar.

Bei der Zeile Erklärung der Mehrwertsteuer für die Warenlieferung oder Dienstleistungserbringung mit dem Erfüllungsort im Inland Nr. 1/Nr. 2 kommt es zur Erweiterung ihres Inhalts, insbesondere um die aufgehobene Zeile Nr. 710 und den Warenversand aus anderen EU-Mitgliedstaaten (früher Zeile Nr. 240/Nr. 245). In der Zeile bezüglich der Selbstbemessung der Umsatzsteuer bei Warenanschaffung aus einem anderen EU-Mitgliedstaat (Nr. 3/Nr. 4) wird neu auch die Anschaffung eines neuen Verkehrsmittels von einem Steuerzahler aus einem anderen EU-Mitgliedstaat ausgewiesen werden (früher Zeile Nr. 250). In der Zeile bezüglich der Selbstbemessung der Umsatzsteuer bei der Annahme einer Dienstleistung von einer in einem anderen EU-Mitgliedstaat



# NEWS Nr. 4/2008

registrierten Person (Nr. 5/Nr. 6) wird nicht mehr die Warenanschaffung mit Installation oder Montage ausgewiesen werden (früher wurden Dienstleistungen sowie Warenanschaffung mit Installation oder Montage in der Zeile Nr. 230/Nr. 235 ausgewiesen), die nunmehr in der Zeile sonstige Leistungen, bei denen der Steuerzahler die Steuer bei ihrer Annahme zu erklären hat, Nr. 11/Nr. 12 ausgewiesen werden. Die Zeile bezüglich der Wareneinfuhr Nr. 7/Nr. 8 wird neu die Wareneinfuhren mit Freigabe von Ware für die Zollregime freier Umlauf, aktiver Veredelungsverkehr im Rückerstattungssystem und vorübergehende Nutzung mit Teilbefreiung vom Einfuhrzoll enthalten. Wo die übrigen Einfuhren (z.B. rechtswidrige Einfuhr, Verletzung der Bedingungen für vorübergehend verwahrte Ware usw.) führen das Formular, die Hinweise und die Informationen des Finanzministeriums nicht auf; wahrscheinlich erfolgen die Bemessung und Entrichtung der Steuer aufgrund der Entscheidung des Zollorgans. Der Anspruch auf Steuerabzug in den Fällen, in denen der Steuerverwalter das Zollamt ist, wird in der neuen Zeile Nr. 42/Nr. 43 ausgewiesen. Das neue Formular enthält keine gesonderte Zeile für die Selbstbemessung der Umsatzsteuer bei der Annahme einer Dienstleistung von einer ausländischen Person, diese Leistungen werden neben der vorstehend erwähnten Warenanschaffungen mit Installation oder Montage in der Zeile Nr. 11/Nr. 12 ausgewiesen. In dieser Zeile werden ebenfalls die angenommenen Gas- oder Stromlieferungen gemäß §7a ausgewiesen werden.

Die Zeilen für die Ausweisung von steuerbefreiten Leistungen oder Leistungen mit dem Erfüllungsort außerhalb des Inlands, bei denen ein Anspruch auf Steuerabzug besteht, wurden um eine gesonderte Zeile Nr. 21 für die Ausweisung der Erbringung von Dienstleistungen mit dem Erfüllungsort außerhalb des Inlands an eine in einem anderen EU-Mitgliedstaat registrierte Person erweitert (früher Zeile Nr. 510) und Zeile Nr. 24 für die Ausweisung der in einen anderen EU-Mitgliedstaat versandte Ware (ebenfalls die Zeile Nr. 510). Die Zeile Nr. 420 wurde aufgehoben; die Lieferung eines neuen Verkehrsmittels an eine in einem anderen EU-Mitgliedstaat zu Mehrwertsteuerzwecken registrierte Person wird nunmehr in der Zeile Nr. 20 Warenlieferung in einen anderen EU-Mitgliedstaat ausgewiesen.

#### Neu eingeführte Zeilen:

- Nr. 10 – Goldlieferung nach einem Sondermodus
- Nr. 21 – Dienstleistungserbringung mit dem Erfüllungsort außerhalb des Inlands an eine in einem anderen EU-Mitgliedstaat registrierte Person
- Nr. 24 – Warenversand in einen anderen EU-Mitgliedstaat (Steuergegenstand im anderen EU-Mitgliedstaat)
- Nr. 48 – Ausweisung des Wertes des angeschafften Vermögens, bei dem eine spätere Anpassung des Steuerabzugs in Frage kommt (materielles Vermögen, abgeschrieben immaterielles Vermögen, Grundstücke, technische Aufwertung)

[http://cds.mfcr.cz/cps/rde/xchg/cds/xsl/danove\\_tiskopisy\\_8819.html](http://cds.mfcr.cz/cps/rde/xchg/cds/xsl/danove_tiskopisy_8819.html)  
(Informationen, Formular, Ausfüllungshinweise)

**Hinweis:** Die vorstehend genannten Informationen besitzen lediglich allgemeinen und informativen Charakter und sind keine komplexe Betrachtung der genannten Themen. Ihr Zweck ist lediglich, auf die wichtigsten Punkte der Novellierungen und Änderungen hinzuweisen. Alle Entschädigungsansprüche für aufgrund dieser Informationen unternommene Schritte sind ausgeschlossen. Sofern Sie die in diesem Material enthaltenen Informationen nutzen, erfolgt dies auf eigenes Risiko und auf eigene Verantwortung.

Die Informationen aus diesem Material nutzen Sie, bitte, nicht als Ausgangspunkt für konkrete Entscheidungen, und nutzen Sie stets die Dienstleistungen unserer qualifizierten Fachleute.