



Auf elektronischem Weg erbrachte Dienstleistungen – Ein Update zur Umsatzsteuer

[28.02.2017]

Von: **Janneke Speetjens und Nina Kupke**

Am 1. Dezember 2016 hat die EU-Kommission unter dem Titel „Ein digitaler Binnenmarkt – Modernisierung der Mehrwertsteuer für den grenzüberschreitenden elektronischen Handel“ einen Entwurf für eine Reihe von Maßnahmen veröffentlicht. Die Zielsetzung aus umsatzsteuerlicher Sicht bestand vornehmlich darin, den E-Commerce zu vereinfachen. Im Rahmen dieses Maßnahmenpakets ist unter anderem vorgesehen, das Konzept des sogenannten „Mini One Stop Shops“ („MOSS“) auf den Versandhandel zu erweitern. Dieses Verfahren findet seit dem 1. Januar 2015 bereits auf die Erbringung von auf elektronischem Weg erbrachte Dienstleistungen sowie Telekommunikations-, Rundfunk- und Fernsehdienstleistungen Anwendung. Dabei eröffnet es insbesondere die Möglichkeit, dass ein Unternehmer die Umsätze, die im Rahmen von auf elektronischem Weg erbrachten Dienstleistungen sowie Telekommunikations-, Rundfunk- und Fernsehdienstleistungen an Nichtunternehmer in anderen EU-Mitgliedstaaten erbracht werden, in seinem Sitzstaat deklariert werden können. Bei Erfüllung der entsprechenden Voraussetzungen ist eine umsatzsteuerliche Registrierung in den anderen EU-Mitgliedstaaten hinsichtlich dieser Leistungen dann nicht mehr erforderlich. Der Entwurf der EU-Kommission bedarf allerdings noch der Zustimmung der Mitgliedstaaten. Für uns Anlass genug, noch einmal einen Überblick über die umsatzsteuerliche Behandlung von an Nichtunternehmer auf elektronischem Weg erbrachte Dienstleistungen sowie Telekommunikations-, Rundfunk- und Fernsehdienstleistungen zu geben.

Erbringt ein Unternehmer Dienstleistungen an Nichtunternehmer, gilt die Leistung grundsätzlich an dem Ort als ausgeführt, von dem aus der Unternehmer sein Unternehmen betreibt. Von diesem Grundsatz gibt es jedoch verschiedene Ausnahmen, die ins Kalkül zu ziehen sind. Zuletzt hinzugekommen ist ein Ausnahmetatbestand, der seit dem 1. Januar 2015 seine Wirkung entfaltet. Demnach gilt als Ort der Leistung für an Nichtunternehmer auf elektronischem Weg erbrachte Dienstleistungen sowie Telekommunikations-, Rundfunk- und Fernsehdienstleistungen der Wohnsitzort des Leistungsempfängers (bzw. bei Erbringung von Telekommunikations-, Rundfunk- und Fernsehdienstleistungen durch Drittlandsunternehmer der Ort, wo die Leistung ausgewertet oder genutzt wird). Zuvor hingegen erfolgte eine Ortsverlagerung zum Wohnsitzort des Leistungsempfängers nur in den Fällen, in denen entweder der Leistende im Drittland ansässig war und der Leistungs-



empfänger seinen Wohnsitz im Gemeinschaftsgebiet hatte oder der Leistende im Gemeinschaftsgebiet ansässig war und der Leistungsempfänger seinen Wohnsitz im Drittland hatte.

Dabei fallen unter die Neuregelung längst nicht nur die klassischen Leistungen wie Fernsehprogramme, der Zugang zum Internet oder Software, sondern auch zahlreiche andere Leistungen, wie beispielsweise auch die Bereitstellung von Websites, Apps und Online-Dating Plattformen. Doch gerade die Frage, wann elektronische Dienstleistungen vorliegen, ist in der Praxis in vielen Fällen nicht so einfach zu beurteilen und war daher auch bereits Gegenstand der höchstrichterlichen Rechtsprechung (vgl. BFH XI R 29/14 v. 01.06.2016).

Von allgemeiner Bedeutung sind insbesondere die Bestimmungen zur Ermittlung des Wohnsitzorts des Nichtunternehmers. Diese kann sich in der Praxis mitunter als durchaus schwierig darstellen, was nicht zuletzt der zunehmenden Mobilität und Ortsunabhängigkeit beim Konsum elektronischer Dienstleistungen geschuldet ist. Vor diesem Hintergrund hat die Finanzverwaltung eine Reihe von Vermutungsregelungen etabliert, die im Folgenden beispielhaft dargestellt werden sollen:

Erbringung der Leistung	Ort der Leistung
An Orten wie Telefonzellen, WLAN-Hot-Spots usw., wobei der Leistungsempfänger physisch anwesend sein muss, damit die Leistung erbracht werden kann	Ort der Telefonzelle bzw. WLAN-Hot-Spot
Über Festnetzanschluss	Ort, an dem sich der Anschluss befindet
Über mobiles Telekommunikationsnetz	Land, das durch Ländercode der verwendeten SIM-Karte bezeichnet wird

Dem Unternehmer steht es jederzeit offen, die oben beispielhaft dargestellten Vermutungsregelungen zu widerlegen. Allerdings muss er hierzu mit Hilfe von drei sich nicht widersprechenden Beweismitteln nachweisen, dass der Leistungsempfänger seinen Wohnsitz an einem anderen Ort als dem, der sich aufgrund der Vermutungsregel ergibt, inne hat.

Als Beweismittel gelten insbesondere die Rechnungsanschrift des Leistungsempfängers, IP-Adresse des von dem Leistungsempfänger verwendeten Geräts, Bankangaben, Mobilfunk-Ländercode der von dem Dienstleistungsempfänger verwendeten SIM-Karte, Ort des Festnetzanschlusses des Dienstleistungsempfängers, über den die Leistung erbracht wird, sowie sonstige für die Leistungserbringung wirtschaftlich wichtige Informationen.



Wird die Leistung unter anderen als den in den Vermutungsregelungen dargestellten Bedingungen erbracht, gilt die Vermutung, dass der Leistungsempfänger an dem Ort seinen Wohnsitz hat, der von dem leistenden Unternehmer unter Darlegung von zwei sich nicht widersprechenden Beweismitteln bestimmt worden ist.

Außerhalb des Regimes des sog. MOSS-Verfahrens unterliegen die Erbringer von auf elektronischem Weg erbrachten Dienstleistungen sowie Telekommunikations-, Rundfunk- und Fernsehdienstleistungen aufgrund der veränderten Ortsregelungen ggf. in anderen EU-Mitgliedstaaten einer Registrierungspflicht. Die Anwendung des MOSS-Verfahrens wiederum verlangt dezidierte Voraussetzungen, wobei dies zugleich ein besonderes Besteuerungsverfahren mit eigenen Deklarationsregeln (einschließlich Fristen) darstellt. Dabei bedarf es stets der Würdigung des Einzelfalls, wonach es aus umsatzsteuerlichen Erwägungen auch durchaus sinnvoll sein kann, bewusst auf die Anwendung des MOSS-Verfahrens zu verzichten und sich in anderen EU-Mitgliedstaaten zu registrieren. Es bleibt zudem abzuwarten, ob das MOSS-Verfahren wirklich zu einer Vereinfachung und Entlastung der jeweiligen Unternehmen führt, die in mehreren Ländern steuerpflichtige Umsätze ausführen. Denn auch unter Anwendung des MOSS-Verfahrens kommen insoweit die im jeweiligen Bestimmungsland einschlägigen Vorschriften zur Anwendung. Insoweit besteht ein nicht zu unterschätzender Abstimmungsbedarf zwischen dem Berater im Registrierungsland und den Beratern im Bestimmungsland der ausgeführten Leistungen. Jedenfalls sollten Unternehmer zur Vermeidung steuerlicher Risiken ihre Tax Compliance validieren und die steuerlich korrekte Behandlung entsprechend elektronisch erbrachter Dienstleistungen hinreichend sicherstellen.