



Umsatzsteuer aktuell

Wann sind Leistungen auf elektronischem Weg erbracht?

[23.09.2016]

Von: **Stefan Groß und Steffen Klein**

Die digitale Transformation, insbesondere die Erbringung von Dienstleistungen über das Internet führt aus umsatzsteuerlicher Sicht zu zahlreichen Fragestellungen bei der Bestimmung des Leistungsorts. Dies betrifft insbesondere die Frage des Vorliegens einer auf „elektronischem Weg erbrachten“ Dienstleistung. In diesem Kontext hatte der XI. Senat des BFH (Urteil vom 1.6.2016 XI R 29/14) über die Frage zu entscheiden, ob das Betreiben einer Internetseite, über welche registrierte Mitglieder miteinander in Kontakt treten können, eine „auf elektronischem Weg erbrachte sonstige Leistung“ i. S. d. § 3a Abs. 4 Nr. 14 UStG a. F. darstellt. Anlass des Verfahrens ist die divergierende Ortsbestimmung für sonstige Leistungen und die damit einhergehende Zuordnung des Steuersubstrats. Soweit es sich um den Grundfall einer sonstigen Leistung an einen Nichtunternehmer/Privatperson handelt, wird diese nach § 3a Abs. 1 S. 1 UStG grundsätzlich an dem Ort ausgeführt – und mithin auch dort besteuert –, von dem aus der leistende Unternehmer sein Unternehmen betreibt. Soweit jedoch eine auf „elektronischem Weg erbrachte sonstige Leistung“ i. S. d. § 3a Abs. 5 S. 2 Nr. 3 UStG vorliegt, die entsprechend an Privatpersonen mit Wohnsitz im Gemeinschaftsgebiet erbracht wird, verlagert sich der Leistungsort hin zum Wohnsitz der Privatperson, womit auch das Besteuerungsrecht dem jeweiligen EU-Staat zusteht.

Nach Ansicht des BFH ist für die Bestimmung des Leistungsorts stets auf die Hauptleistung abzustellen, Nebenleistungen jedweder Art sind dabei außer Betracht zu lassen. Im konkreten Fall bestand die kostenpflichtige Hauptleistung darin, dem Kunden über eine Plattform (Community) die Möglichkeit zu eröffnen, die Profile weiterer Mitglieder einzusehen und mit diesen ggf. in Kontakt zu treten. Technisch erfolgte dies mittels automatischer Such- und Filterungsfunktionen („sog. Algorithmen“), welche rein elektronisch und ohne menschliches Zutun vollautomatisch angestoßen wurden. Das Unterhalten einer zugehörigen Beschwerde-Hotline, die Zurverfügungstellung von Chat-Räumen sowie eine Abteilung, die Mitarbeiteraktivitäten kontrolliert und Verletzungen der Privatsphäre oder sonstigem Missbrauch vorbeugt, wiesen umsatzsteuerlich lediglich den Charakter von Nebenleistungen auf. Die Hauptleistung bestand damit konkret in der Bereitstellung einer Kundendatenbank („Sammlung und Bereitstellen von Mitgliederprofilen“) im Internet. Der Beurteilung als auf elektronischem Weg erbrachte sonstige Leistung steht nach Ansicht des BFH auch nicht entgegen, dass die in der Datenbank enthaltenen Informationen – anders als bei klassischen Suchmaschinen – nicht automatisch durch Programme (z. B. Webcrawler) beschafft werden.

Weiter konstatierten die Richter, dass der Begriff „auf elektronischem Weg erbrachte sonstige Leistungen“ i. S. d. Umsatzsteuerrechts Dienstleistungen umfasst, die **über das Internet oder ein**



ähnliches elektronisches Netz erbracht werden, deren Erbringung aufgrund ihrer Art im Wesentlichen automatisiert und nur mit **minimaler menschlicher Beteiligung** erfolgt sowie **ohne Informationstechnologie nicht möglich wäre**. Im konkreten Fall stellt weder die Inbetriebnahme, noch die Wartung des IT-Systems eine „menschliche Beteiligung“ dar, da sie lediglich der Vorbereitung und der Sicherung der eigentlichen Hauptleistung dienen. Nichts anderes gilt für die manuelle Prüfung der Mitgliederprofile durch Mitarbeiter des Unternehmens. Die eigenhändige Suche der Mitglieder (als Leistungsempfänger) ist dabei unerheblich, da dies nicht Teil der erbrachten Leistung des Unternehmens ist. Vielmehr entspricht die vollständig automatische Suche nach anderen Mitgliedern der Community dem Leitbild einer auf „elektronischem Weg erbrachten“ Dienstleistung ohne „menschliche Beteiligung“. Eine erfreuliche Klarstellung findet sich in Bezug auf die Voraussetzung, dass dies „ohne Informationstechnologie nicht möglich“ sei. Hier stellt der BFH klar, dass hierfür nicht die Dienstleistung selbst, sondern vielmehr der Leistungsweg „elektronisch“ sein muss. So ist die Produktion eines Filmes nur unter erheblichem menschlichen Mitwirken möglich, gleichwohl können Filme Gegenstand einer „auf elektronischem Weg erbrachten“ Dienstleistung sein. Auf den Streitfall bezogen stellt insoweit die Sammlung und Bereitstellung von Mitgliederprofilen eine „auf elektronischem Weg erbrachte“ Dienstleistung dar.

Mit seiner Entscheidung bestätigt der BFH die bisherige Rechtsauffassung, zeigt jedoch nochmals auf, unter welchen Voraussetzungen konkret eine auf „elektronischem Weg erbrachte“ Dienstleistung vorliegt. Dabei sind gerade die getroffenen Abgrenzungsmerkmale zur „menschlichen Beteiligung“ sowie dem geforderten Bezug zu Informationstechnologie von nicht unerheblicher Relevanz in der täglichen Praxis. Die Tragweite des BFH-Urteils beschränkt sich zwar zunächst auf das Inland, dessen ungeachtet sollten jedoch gerade inländische Unternehmen mit Geschäftsbeziehungen ins EU-Ausland prüfen, ob ihre auf „elektronischem Wege erbrachten“ Dienstleistungen ggf. in einem anderen Mitgliedstaat steuerpflichtig sind.