

Verkäufe über Online-Plattformen

So vermeiden Sie umsatzsteuerliche Fallen



Mandanten-Info

Verkäufe über Online-Plattformen

1 Allgemeines

2 Leistungen des Plattformbetreibers an Unternehmer

2.1 Plattformbetreiber ist im Inland ansässig bzw. hat inländische Niederlassung

2.2 Plattformbetreiber ist im Ausland ansässig und verfügt über keine inländische Niederlassung

3 Lieferungen und sonstige Leistungen an diverse Kunden

3.1 Lieferung an im Inland ansässigen Kunden

3.2 Lieferung und TRFE-Leistungen an im EU-Gemeinschaftsgebiet ansässige Nichtunternehmer

3.3 Lieferung an im EU-Gemeinschaftsgebiet ansässigen Unternehmer

3.4 TRFE-Leistung an einen im EU-Gemeinschaftsgebiet ansässigen Unternehmer

4 TRFE – Leistungen

4.1 Allgemeines

4.2 Charakterisierung des Leistungsempfängers

5 Erklärungspflichten

5.1 Empfänger ist im EU-Gemeinschaftsgebiet ansässiger Unternehmer

5.2 Empfänger ist im Drittland ansässiger Nichtunternehmer

5.3 Überblick der Erklärungspflichten

1 Allgemeines

Mit der Eröffnung eines Onlineshops auf einer Plattform (z. B. eBay, Amazon, Etsy oder Ähnl.) sollte man sich bewusst sein, dass dadurch mitunter die Begründung eines Unternehmens erfolgt, sofern die Unternehmereigenschaft nicht bereits aus anderen Gründen besteht.

Nach § 2 UStG ist eine Person Unternehmer,¹ wenn sie eine gewerbliche oder berufliche Tätigkeit selbstständig ausübt, also beabsichtigt, mit der Tätigkeit Einnahmen zu erzielen. Mit der Registrierung eines entsprechenden Shops auf einer Online-Verkaufs-Plattform ist daher regelmäßig von der Begründung der Unternehmereigenschaft auszugehen, wenn eine mehrjährige oder auf Wiederholung angelegte Tätigkeit, ein planmäßiges Handeln oder eine Beteiligung am Markt gegeben ist.

Ob letztlich die Tätigkeit mit der Absicht ausgeführt wird, einen Gewinn zu erzielen, ist irrelevant. Entscheidend ist einzig, dass Einnahmen erzielt werden.

Aus umsatzsteuerlicher Sicht sind verschiedene Leistungen (Lieferungen und sonstige Leistungen) denkbar, die jeweils gesondert umsatzsteuerrechtlich zu würdigen sind.

Besonders sorgfältig ist zu agieren, wenn sonstige Leistungen oder Lieferungen an im EU – Gemeinschaftsgebiet ansässige Empfänger erbracht werden. Abhängig davon, ob die Empfänger Unternehmer oder Nichtunternehmer sind, ergeben sich unterschiedliche umsatzsteuerrechtliche Konsequenzen, die man kennen sollte und die es zu beachten gilt.

Anhand der nachfolgenden Ausführungen werden Sie in die Lage versetzt, regelmäßig wiederkehrende Situationen bzw. Geschäftsvorfälle aus umsatzsteuerrechtlicher Sicht richtig einzuordnen und entsprechend zu würdigen, um so Ihren umsatzsteuerlichen Pflichten als Unternehmer gerecht zu werden.

Hinweis

Die weiteren Ausführungen gelten **für Unternehmer, die ausschließlich im Inland ansässig sind** und über **keine weitere Betriebsstätte im Ausland** verfügen.

¹ In dieser Publikation wird aus Gründen der besseren Lesbarkeit in der Regel das generische Maskulinum verwendet. Die verwendete Sprachform bezieht sich auf alle Menschen, hat ausschließlich redaktionelle Gründe und ist wertneutral.

Die Ausführungen in diesem Werk gelten nicht für:

- im Drittlandsgebiet ansässige Unternehmer
- Einfuhr von Waren aus dem Drittland

Zum 01.07.2021 ist die zweite Stufe des sog. Mehrwertsteuer-Digitalpakets umgesetzt worden. Diese beinhaltet u. a. Änderungen beim Versandhandel an Privatpersonen, Änderungen bei der Bestimmung des Ortes der sonstigen Leistung an im EU-Gemeinschaftsgebiet ansässige Leistungsempfänger, die nicht Unternehmer sind und eine Erweiterung eines besonderen Besteuerungsverfahrens. Ebenfalls enthalten sind Anpassungen bzw. Neuregelungen beim Betrieb einer sog. elektronischen Schnittstelle (elektronische Marktplätze).

Außerdem beinhaltet die Änderung Sonderregelungen für Fernverkäufe von Gegenständen mit einem Sachwert von bis zu 150 Euro aus Staaten außerhalb der EU an Privatpersonen in der EU. Auf diese Sonderregelungen geht diese Mandanteninformation allerdings nicht ein.

2 Leistungen des Plattformbetreibers an Unternehmer

Mit der Bereitstellung des Online-Marktplatzes erbringt der Plattformbetreiber eine sonstige Leistung an den die Plattform nutzenden Unternehmer. Diese Leistung kann neben der Bereitstellung/Nutzungserlaubnis ggf. weitere Leistungen, z. B. Werbeleistungen, Vermittlung von Versandungsleistungen und Ähnl. beinhalten bzw. um diese ergänzt werden.

Ein Online-Marktplatz bzw. eine Verkaufsplattform stellt quasi die elektronische Infrastruktur für die Abwicklung diverser Verkäufe zur Verfügung.

Mit der nun erfolgten Umsetzung des Mehrwertsteuer-Digitalpaketes kann ein Plattformbetreiber eine **sog. elektronische Schnittstelle** sein. Daraus ergeben sich unterschiedliche umsatzsteuerrechtliche Konsequenzen.

Vom Vorliegen einer elektronischen Schnittstelle ist **z. B.** auszugehen, wenn diese Schnittstelle/Plattform

- Eigentümer oder Verwalter der technischen Plattform ist,
- die Regeln für die Auflistung und den Verkauf der Gegenstände über ihre Plattform festlegt,
- technische Lösungen für die Erteilung der Bestellung oder die Einleitung des Kaufs bereitstellt (z. B. Platzierung der Gegenstände in einem virtuellen Warenkorb),
- die Übermittlung des Angebots, die Annahme des Auftrags oder die Bezahlung der Gegenstände organisiert bzw. verwaltet,
- Kundendienst, Unterstützung bei der Rücksendung oder dem Umtausch von Gegenständen oder auch Beschwerde- oder Streitbeilegungsverfahren für den Lieferer oder den Erwerber anbietet.

Im Gegensatz dazu liegt keine elektronische Schnittstelle vor, wenn die Plattform lediglich **eine** der folgenden Leistungen anbietet:

- die Verarbeitung von Zahlungen im Zusammenhang mit der Lieferung (z. B. wenn die Lieferung über einen eigenen Onlineshop abgewickelt wird und die elektronische Schnittstelle lediglich der Zahlungsabwicklung (ohne Rechnungsstellung) dient),
- die Auflistung von Gegenständen oder die Werbung für diese,
- die Weiterleitung oder Vermittlung von Erwerbern an elektronische Schnittstellen ohne Einbindung in die Lieferung (z. B. bei sog. Vergleichsplattformen).

Der Plattformbetreiber ist stets unternehmerisch tätig und hat besondere steuerliche Pflichten zu erfüllen. Aus den Leistungen des Betreibers der elektronischen Schnittstelle/der Plattform kann unter den weiteren Voraussetzungen des § 15 UStG ein Vorsteuerabzug erfolgen.

Von entscheidender Bedeutung bei der Verwendung einer elektronischen Schnittstelle ist die neu eingeführte **Fiktion einer Lieferkette**.

Liefert ein Unternehmer ab 01.07.2021 Waren über eine elektronische Schnittstelle an einen Nichtunternehmer, fingiert das Gesetz zwei Lieferungen unabhängig von der tatsächlichen Warenbewegung:

1. Lieferung des Unternehmers an die elektronische Schnittstelle
2. Lieferung der elektronischen Schnittstelle an den Empfänger der Lieferung

Durch diese Fiktion wird der Betreiber der elektronischen Schnittstelle Schuldner der Umsatzsteuer für die Lieferung an den nichtunternehmerischen Endabnehmer.

Diese Lieferkettenfiktion greift allerdings **ausschließlich, wenn** entweder:

- a) der liefernde Unternehmer nicht im Gemeinschaftsgebiet ansässig ist und die Lieferung im Gemeinschaftsgebiet beginnt oder endet und der Empfänger selbst kein Unternehmer ist
oder
- b) Fernverkäufe von aus dem Drittlandsgebiet eingeführten Gegenständen mit einem Sachwert von höchstens 150 Euro an Nichtunternehmer oder an Erwerber, die nicht der Erwerbsbesteuerung unterliegen, vorliegen.

Beispiel: Der in Deutschland ansässige Unternehmer W verkauft über einen elektronischen Marktplatz (EM), der in Deutschland ansässig ist, Süßigkeiten aus den USA. W liefert die von ihm in den USA erworbenen Süßigkeiten an seine ausschließlich in Deutschland ansässigen Kunden, die selbst nicht Unternehmer sind. Die Kaufabwicklung erfolgt über den elektronischen Marktplatzbetreiber. Der Wert der gelieferten Süßigkeiten liegt stets unter 150 Euro.

Obwohl die Ware direkt an die Endabnehmer geliefert wird, liegen umsatzsteuerrechtlich zwei Lieferungen vor:

1. Lieferung des W an EM
2. Lieferung des EM an die Endkunden

Nach den ab 01.07.2021 geltenden Regelungen ist die erste Lieferung eine sog. ruhende Lieferung, der Lieferort liegt in den USA, sodass die Lieferung in Deutschland nicht steuerbar ist.

Die Lieferung des EM an die Endkunden ist in Deutschland steuerbar und steuerpflichtig, EM schuldet die dafür entstehende Umsatzsteuer.

Da der EM zwar den Verkauf abwickelt und die entstehende Umsatzsteuer abführen muss, im Zweifel aber nicht über das vom Endkunden gezahlte Entgelt verfügt, haben zumindest die größeren Plattformbetreiber ihre Zahlungsmodalitäten angepasst, sodass der Endabnehmer sein Entgelt an den Plattformbetreiber und nicht mehr an den liefernden Unternehmer zahlt. So ist es dem Plattformbetreiber möglich, die von ihm geschuldete Umsatzsteuer einzubehalten und nur den Differenzbetrag an den liefernden Unternehmer auszuschütten.

Ist der liefernde Unternehmer dagegen im Gemeinschaftsgebiet ansässig oder erfolgt keine Lieferung von aus Drittlandsgebieten eingeführten Gegenständen mit einem Sachwert von höchstens 150 Euro, findet die Lieferfiktion keine Anwendung und die Besteuerung erfolgt nach den allgemeinen Regelungen des UStG.

Der Betreiber einer elektronischen Schnittstelle haftet nur noch in den Fällen für die nicht entrichtete Umsatzsteuer, die über seine Plattform abgewickelten Lieferungen betreffen, in denen die Lieferkettenfiktion keine Anwendung findet.

Die Feststellung, ob der liefernde Unternehmer ein Unternehmer ist, ist für den Plattformbetreiber von entscheidender Bedeutung. Um sich über den rechtlichen Status Klarheit zu verschaffen, fordern die Plattformbetreiber diverse Angaben seitens des liefernden Unternehmers. Insbesondere die Mitteilung der dem liefernden Unternehmer vom Bundeszentralamt für Steuern (BZSt) mitgeteilten USt-IdNr. qualifiziert den Lieferer als Unternehmer. Wer also über elektronische Plattformen unternehmerisch handelt, sollte dringend eine USt-IdNr. beantragen. Mit einer gültigen Steuernummer kann die Beantragung online über die Webseite des BZSt problemlos erfolgen.

Für die umsatzsteuerrechtliche Beurteilung der Leistungsbeziehung zwischen dem liefernden Unternehmer und dem Betreiber der elektronischen Schnittstelle ist entscheidend, ob letztere im Inland oder im Drittland ansässig ist.

2.1 Plattformbetreiber ist im Inland ansässig bzw. hat inländische Niederlassung

Um herauszufinden, wo der Plattformbetreiber ansässig ist, empfiehlt sich stets ein Blick ins Impressum der Online-Plattform, auf der die unternehmerische Betätigung erfolgt bzw. erfolgen soll. Ist dabei eine inländische Adresse und ggf. noch eine inländische USt-IdNr. (beginnend mit DE ...) angegeben, ergeben sich für den Online-Unternehmer keine weiteren Besonderheiten. Sicherheitshalber ist es zu empfehlen, diese Angaben im Impressum regelmäßig zu überprüfen und ggf. jeweils eine Kopie des Impressums abzuspeichern.

Die Gültigkeit der vom BZSt vergebenen USt-IdNr. kann über die Seiten des BZSt abgefragt werden.

2.2 Plattformbetreiber ist im Ausland ansässig und verfügt über keine inländische Niederlassung

In diesem Fall sind zunächst die Leistungs- bzw. Lieferbeziehung klar zu trennen. Der Betreiber der elektronischen Schnittstelle erbringt mit der Zurverfügungstellung der elektronischen Infrastruktur, mit der Zahlungsabwicklung, mit der Werbung etc. sonstige Leistungen an denjenigen, der die Plattform zur Anberaumung und Abwicklung seiner Lieferungen nutzt. Ist dieser ein Unternehmer, liegt der Ort der sonstigen Leistung für die vom Betreiber an ihn erbrachte Leistung nach § 3a Abs. 2 UStG im Inland, unabhängig von den Angaben in den Richtlinien des Plattformbetreibers gilt in diesen Fällen das deutsche UStG.

Für die erbrachten Leistungen des Plattformbetreibers an den die Plattform nutzenden Unternehmer, schuldet der Unternehmer gem. § 13b UStG die Umsatzsteuer. Dieser muss auf die an den Plattformbetreiber zu zahlenden Gebühren/Beiträge/Entgelte die Umsatzsteuer mit z. Zt. 19 % ermitteln und gegenüber seinem Finanzamt erklären und entsprechend abführen. Dabei ist darauf zu achten, dass die Abrechnung des Betrags netto erfolgt, die Umsatzsteuer also 19 % des geforderten Entgelts beträgt. Regelmäßig dürfte dabei der Plattformbetreiber keine Umsatzsteuer in Rechnung stellen bzw. muss auf den Übergang der Steuerschuldnerschaft hinweisen.

Die Pflicht zur Einbehaltung und Abführung der Umsatzsteuer besteht auch dann, wenn der die Plattform nutzende Unternehmer ansonsten als Kleinunternehmer i. S. d. § 19 UStG anzusehen ist und daher eigentlich keine Umsatzsteuer erhoben wird. Nach § 13b Abs. 8 UStG geht die Steuerschuldnerschaft auch auf Kleinunternehmer über.

3 Lieferungen und sonstige Leistungen an diverse Kunden

Eine Lieferung liegt vor, wenn das Eigentum an einem körperlichen Gegenstand verschafft wird und dieser nach dem Kauf an den Empfänger entweder persönlich übergeben oder an diesen versendet wird.

3.1 Lieferung an im Inland ansässigen Kunden

Kauft ein Kunde online bei einem Unternehmer einen Gegenstand und holt diesen im Anschluss bei ihm ab bzw. versendet der Unternehmer den Artikel an seinen Kunden und ist der Kunde im Inland ansässig, ist diese Lieferung im Inland steuerbar und steuerpflichtig.

Die Pflicht zur Erklärung/Anmeldung und Abführung der Umsatzsteuer trägt der Unternehmer, der die Umsatzsteuer zusammen mit dem Kaufpreis von seinem Kunden einzufordern hat. Diese Umsätze hat der liefernde Unternehmer regulär in seiner Voranmeldung/Jahressteuererklärung zu erfassen.

Nur wenn der Lieferer Kleinunternehmer i. S. d. § 19 UStG ist, wird die Umsatzsteuer nicht erhoben.

Kleinunternehmer kann ein Unternehmer sein, wenn die von ihm erzielten Einnahmen im Vorjahr die Grenze von 22.000 Euro nicht überschritten haben und im laufenden Kalenderjahr den Betrag von 50.000 Euro voraussichtlich nicht überschreiten werden.

Zur Berechnung dieser Grenze sind alle Umsätze, die der Unternehmer im Inland ausgeführt hat, zusammen zu rechnen. Bei der Berechnung unberücksichtigt bleiben allerdings u. a. die Beträge, für die der Unternehmer die Umsatzsteuer als Leistungsempfänger nach § 13b UStG schuldet, weil z. B. eine Leistung von einem im Ausland ansässigen Unternehmer an den ggf. als Kleinunternehmer zu qualifizierenden Unternehmer erbracht worden ist.

Eine Überschreitung der Grenze von 22.000 Euro im laufenden Kalenderjahr führt dazu, dass die Kleinunternehmerregelung im nächsten, auf das Jahr der Überschreitung folgende Jahr, nicht mehr anzuwenden ist und daher alle Umsätze in dem Jahr, das auf die Überschreitung folgt, in voller Höhe der Umsatzsteuer unterliegen. Unterschreiten die Umsätze dann wieder die Grenze von 22.000 Euro, ist im darauf folgenden Jahr die Anwendung der Kleinunternehmerregelung wieder möglich.

Hinweis

Ein Kleinunternehmer darf in einer Rechnung keine Umsatzsteuer bzw. keinen Umsatzsteuersatz ausweisen, sonst schuldet er den ausgewiesenen Betrag.

3.2 Lieferung und TRFE-Leistungen an im EU-Gemeinschaftsgebiet ansässige Nichtunternehmer

Die nachfolgenden Erläuterungen sind nur anzuwenden, wenn ein innergemeinschaftlicher Fernverkauf oder eine Leistung auf dem Gebiet der Telekommunikation, Rundfunk- und Fernsehdienstleistungen und auf elektronischem Weg erbrachte sonstige Leistungen vorliegen. (Nähere Erläuterungen zu den TRFE-Leistungen siehe unten)

Ein innergemeinschaftlicher Fernverkauf (i. g. Fernverkauf) liegt vor, wenn:

- der den Gegenstand veräußernde Unternehmer ausschließlich im Gemeinschaftsgebiet bzw. im Inland ansässig ist,
- kein Fernverkauf von aus dem Drittland eingeführten Gegenständen mit einem Sachwert von höchstens 150 Euro erfolgt,
- die Lieferung an einen Abnehmer erfolgt, der selbst nicht Unternehmer oder ein nicht zum Vorsteuerabzug berechtigter Unternehmer (z. B. Kleinunternehmer, pauschalierender Land- und Forstwirt, Unternehmer mit nur steuerfreien Ausgangsumsätzen etc.) ist,
- der Gegenstand bei der im Inland beginnenden Lieferung über die Grenze in ein anderes Land im EU-Gemeinschaftsgebiet gesendet wird und dort endet.

Die Lieferung an einen im EU-Gemeinschaftsgebiet ansässigen Nichtunternehmer ist aufgrund der Neuregelung des § 3c Abs. 1 UStG nicht im Inland, sondern in dem Land steuerbar, in dem sich der Gegenstand am Ende der Beförderung oder Versendung befindet.

Das gilt allerdings **nicht** in den Fällen, in denen der liefernde bzw. leistende Unternehmer ausschließlich in einem Mitgliedstaat ansässig ist, der Gesamtbetrag der TRFE-Leistungen und der i. g. Fernverkäufe insgesamt 10.000 Euro im vorangegangenen Kalenderjahr nicht überschritten wurde und im laufenden Kalenderjahr nicht überschreitet.

Sind diese aufgeführten Voraussetzungen erfüllt, ist:

- die Lieferung **im Inland steuerbar**, wenn alle Lieferungen in das Gemeinschaftsgebiet zzgl. der sog. TRFE-Leistungen an Empfänger, die im Gemeinschaftsgebiet ansässig sind, insgesamt 10.000 Euro nicht übersteigen

bzw.
- die Lieferung **in dem EU-Mitgliedstaat steuerbar, in dem die Lieferung endet**, wenn alle Lieferungen in das Gemeinschaftsgebiet zzgl. der sog. TRFE-Leistungen an Empfänger, die im Gemeinschaftsgebiet ansässig sind, insgesamt 10.000 Euro übersteigen oder die Grenze zwar nicht übersteigen, der liefernde Unternehmer auf die Anwendung der Grenze allerdings verzichtet hat. An einen Verzicht ist der Unternehmer zwei Jahre gebunden.

Für die Feststellung, ob die Grenze von 10.000 Euro überschritten ist, ist auf die gesamten Umsätze der i. g. Fernverkäufe und der TRFE-Leistungen des Vorjahres abzustellen. Die Grenze des laufenden Kalenderjahres ist ebenfalls maßgebend. Sofern die Grenze im laufenden Kalenderjahr überschritten wird, ist die Überschreitung für alle zeitlich darauf folgenden (und für die gesamten im darauf folgenden Kalenderjahr) erbrachten Umsätze maßgebend.

Beispiel:

Unternehmer A ist Koch und betreibt in Berlin ein Restaurant. Er gründete in 2019 sein Unternehmen und erzielte lediglich im Dezember 2019 Umsätze von insgesamt 500 Euro. Er verzichtete von Beginn an auf die Anwendung der Kleinunternehmerregelung des § 19 UStG. Die von ihm entwickelten Rezepte stellt er auf der Webseite seines Restaurants als Download gegen Zahlung eines Entgelts zur Verfügung, außerdem verkauft er Zusammenstellungen seiner Rezepte auch in gedruckter Form als Heft und verschickt dieses auf Anforderung und nach Zahlung an seine Kunden. Alle seine Kunden sind selbst nicht Unternehmer.

In 2020 erzielt er im Restaurantbetrieb Umsätze in Höhe von 40.000 Euro. Des Weiteren laden sowohl inländische als auch im EU-Gemeinschaftsgebiet ansässige Nichtunternehmer seine Rezepte von seiner Webseite. Die Umsätze gliedern sich wie folgt:

Downloads aus

Deutschland	11.000 Euro
Niederlande	2.000 Euro
Schweiz	1.200 Euro
Österreich	5.000 Euro

Mit dem von ihm erstellten und gedruckten Rezepte-Heft erzielte er folgende Umsätze:

Versand

nach Österreich	1.000 Euro
nach Frankreich	1.500 Euro
innerhalb Deutschlands	10.500 Euro
in die Schweiz	8.000 Euro

Das Herunterladen von Dokumenten von einer Webseite sind sonstige auf elektronischem Weg erbrachte Leistungen. Das Versenden der gedruckten Bü-

cher sind typische Lieferungen, da das Eigentum an einem physischen Gegenstand übertragen wird.

Die von A in 2020 erzielten Umsätze sind wie folgt zu beurteilen:

1. Restaurationsumsätze

Unabhängig davon, ob der Empfänger der Restaurationsumsätze ein Unternehmer ist oder nicht bzw. losgelöst davon, ob der speisende Kunde im Inland oder Ausland ansässig ist, ist der Ort der Restaurationsumsätze in Deutschland (auch, wenn es sich um einen Takeaway-Umsatz handelt). Der Leistungsort bei Restaurationsumsätzen ist immer dort, wo sich das Restaurant befindet. Da A sein Restaurant in Berlin betreibt, sind diese Umsätze in Deutschland zu besteuern und unterliegen der deutschen Umsatzsteuer.

2. Download

Der Ort der sonstigen Leistung für die auf elektronischem Weg erbrachten sonstigen Leistungen an Nichtunternehmer befindet sich dort, wo der Leistungsempfänger seinen Sitz hat. Für die von in Deutschland ansässigen Kunden erfolgten Downloads ist also das deutsche UStG maßgebend. A muss diese Umsätze regulär in seiner in Deutschland abzugebenden Umsatzsteuer-Voranmeldung bzw. Jahreserklärung erklären.

Die von schweizer Kunden getätigten Downloads sind nach § 3a Abs. 5 UStG in der Schweiz steuerbar. A muss sich dort registrieren lassen und die Umsatzsteuer dort abführen.

Die mit den Downloads seiner in Österreich und in den Niederlanden ansässigen Kunden ausgeführten Umsätze sind nach § 3a Abs. 5 UStG in Österreich bzw. in den Niederlanden steuerbar und unterliegen dem dort geltenden Steuersatz. A müsste sich im Prinzip in diesen beiden Staaten als Unternehmer registrieren lassen und die Umsatzsteuer entsprechend an die dortigen Finanzbehörden abführen.

Da diese Umsätze aber zusammen nicht mehr als 10.000 Euro betragen, liegt der Ort dieser Leistungen nach § 3a Abs. 1 UStG im Inland, sodass das deutsche UStG anzuwenden ist. A muss auch diese Umsätze in seiner Steuerklärung zusammen mit seinen übrigen Umsätzen angeben. A kann aber auch auf die Anwendung dieser Schwelle verzichten. Das hat zur Folge, dass er die Umsätze im jeweiligen Ansässigkeitsstaat seiner Leistungsempfänger versteuern muss (zum Verfahren siehe unten). An den Verzicht ist A zwei Jahre gebunden.

Bei der Prüfung der Frage, ob die Grenze überschritten ist oder nicht, sind auch die Umsätze aus dem innergemeinschaftlichen Fernverkauf (i. g. Fernverkauf = Versand der gedruckten Hefte nach Österreich und Frankreich) ein-

zubeziehen. A erzielt demnach in 2020 folgende innergemeinschaftliche Umsätze:

TRFE-Leistung

Österreich: 5.000 Euro

Niederlande: 2.000 Euro

i. g. Fernverkäufe

Österreich: 1.000 Euro

Frankreich: 1.500 Euro

insgesamt: 9.500 Euro

Er überschreitet den Schwellenwert von 10.000 Euro damit nicht, sodass alle Umsätze (außer der Umsätze, die in der Schweiz steuerbar sind) der deutschen Umsatzsteuer unterliegen, sofern A nicht auf die Anwendung der Schwelle verzichtet.

Weiterentwicklung des Beispiels:

Da eine belgische Zeitung im Dezember 2020 über A berichtete, nahmen die Downloads seiner Rezepte aus Belgien sowie die Anforderungen von Rezeptheften aus Belgien im Dezember 2020 extrem zu, sodass er noch im Dezember 2020 Umsätze aus beiden Tätigkeiten in Belgien in Höhe von 2.000 Euro generierte.

Mit der Ausführung des ersten Umsatzes, der den Schwellenwert von 10.000 Euro übersteigt, ist zwingend der Leistungsort nicht mehr im Inland, sondern in dem Land, in das der Umsatz (die Lieferung oder die TRFE-Leistung) erbracht wird.

Erweiterung Beispiel:

Die innergemeinschaftlichen (i. g.) Umsätze betragen am 14.12. um 15 Uhr insgesamt 9.985 Euro. Um 15:12 Uhr lädt der in Belgien ansässige B zwei Rezepte des A für je 10 Euro herunter, sodass die Grenze von 10.000 Euro mit dem zweiten Download überschritten wird. Dieser und jeder darauf folgende i. g. Umsatz in 2020 und alle i. g. Umsätze im Jahr 2021 sind nun zwingend in dem Land ausgeführt, in dem der jeweilige Leistungsempfänger seinen Sitz hat. A müsste sich in dem jeweiligen Land für umsatzsteuerliche Zwecke erfassen lassen und die anfallende Umsatzsteuer dort erklären und abführen. Da die Registrierung in jedem einzelnen Mitgliedstaat, in dem i. g. Umsätze ausgeführt werden, einen nicht zu unterschätzenden Aufwand nach sich

zieht, ist die Erklärung der Umsätze im sog. OSS-Verfahren möglich (siehe unten).

Eine Besteuerung in einem anderen Mitgliedstaat kann z. B. sinnvoll sein, wenn in dem anderen Mitgliedstaat der anzuwendende Steuersatz niedriger ist als der deutsche.

Die Versendung der Hefte an die schweizer Kunden ist in Deutschland zwar steuerbar, aber nach § 4 Nr. 1a i. V. m. § 6 Abs. 1 Nr. 1 und Nr. 3 Buchst. b) UStG steuerfrei, sofern bestimmte Ausfuhrnachweise vorliegen.

3.3 Lieferung an im EU-Gemeinschaftsgebiet ansässigen Unternehmer

Die vorherigen Ausführungen gelten ausschließlich in den Fällen, in denen der Kunde nicht Unternehmer ist.

Ist der Empfänger der i. g. Lieferung Unternehmer, ist die Lieferung nach den Voraussetzungen des § 4 Nr. 1 UStG steuerfrei und unterliegt im Empfänger-Mitgliedstaat der Erwerbsbesteuerung.

Eine **steuerfreie Ausfuhrlieferung** (§ 4 Nr. 1 Buchstabe a) und § 6 Abs. 1 UStG liegt u. a. vor, wenn der Gegenstand der Lieferung in ein Drittland (ein Staat, der nicht zur EU gehört) gelangt. Dabei ist zu beachten, dass die Ausfuhr anhand bestimmter, gesetzlich geforderter Ausfuhrnachweise zu belegen ist.

Eine **steuerfreie innergemeinschaftliche Lieferung** liegt nach § 6a Abs. 1 UStG vor, wenn der Gegenstand in das übrige Gemeinschaftsgebiet geliefert oder versendet wird und der Abnehmer entweder:

- ein Unternehmer ist, der den Gegenstand für sein Unternehmen erworben hat
- oder
- eine juristische Person ist, die nicht Unternehmer ist oder die den erworbenen Gegenstand nicht für ihr Unternehmen verwendet
- oder
- ein neues Fahrzeug geliefert wird
- und**
- der Erwerb des Gegenstandes beim Abnehmer in einem anderen Mitgliedstaat den Vorschriften der Umsatzbesteuerung (Einfuhrumsatzsteuer) unterliegt.

Wie bei der Versendung ins Drittausland, müssen auch innergemeinschaftliche Lieferungen nachgewiesen werden. Außerdem sind Lieferungen ins übrige Gemeinschaftsgebiet gem. § 18a Abs. 1 UStG in der Zusammenfassenden Meldung (ZM) zu erklären.

3.4 TRFE-Leistung an einen im EU-Gemeinschaftsgebiet ansässigen Unternehmer

Bei Erbringung einer sonstigen Leistung verlagert sich der Leistungsort nach § 3a Abs. 2 UStG in den Mitgliedstaat, in dem der unternehmerische Leistungsempfänger ansässig ist. Die Leistung ist in Deutschland nicht steuerbar. Es darf keine Umsatzsteuer in der Rechnung ausgewiesen werden.

Die Pflicht, diesen Umsatz der Umsatzsteuer zu unterwerfen, obliegt dem unternehmerischen Leistungsempfänger, da das sog. Reverse-Charge-Verfahren anzuwenden ist. Auf den Übergang der Steuerschuldnerschaft auf den Leistungsempfänger ist in der (Netto!-)Rechnung hinzuweisen.

Hinweis

Auch wenn in diesen Fällen keine deutsche Umsatzsteuer entsteht, sind die Umsätze im Rahmen der Zusammenfassenden Meldung (ZM) nach § 18a Abs. 2 UStG gegenüber dem Bundeszentralamt für Steuern (BZSt) zu erklären.

Die Abgabe einer ZM erübrigt sich gem. § 18a Abs. 4 UStG nur, wenn der leistende oder liefernde Unternehmer Kleinunternehmer ist.

Dabei ist zu beachten, dass diese Umsätze, bei denen der Leistungsort nicht im Inland liegt, bei der Ermittlung des Gesamtumsatzes und bei der Prüfung, ob die Kleinunternehmergrenze von 22.000 Euro überschritten worden ist, unberücksichtigt bleiben. Nach § 19 Abs. 3 UStG zählen nur die im Inland nach § 1 Abs. 1 Nr. 1 UStG erbrachten Umsätze zum Gesamtumsatz.

4 TRFE – Leistungen

4.1 Allgemeines

Die sog. TRFE – Leistungen sind alle Leistungen, die sonstige Leistungen auf dem Gebiet der Telekommunikation, alle Rundfunk- und Fernsehdienstleistungen und alle auf elektronischem Weg erbrachten sonstigen Leistungen umfassen.

Sonstige Leistungen auf dem Gebiet der Telekommunikation sind Leistungen, mit denen die Übertragung, die Ausstrahlung oder der Empfang von Signalen, Schrift, Bild und Ton oder Informationen jeglicher Art über Draht, Funk, optische oder sonstige elektromagnetische Medien ermöglicht werden. Inbegriffen sind auch alle Leistungen, die damit in Zusammenhang stehen (z. B. die Einräumung von Nutzungsrechten).

Rundfunk und Fernsehdienstleistungen bestehen in der Übertragung von Programmen, die auf der Grundlage eines Sendeplans über diverse Kommunikationsnetze (Kabel, Antenne, Satellit) beruhen.

Auf elektronischem Weg erbrachte sonstige Leistungen sind Leistungen, die über das Internet oder ein elektronisches Netz, einschließlich Netze zur Übermittlung digitaler Inhalte erbracht werden und deren Erbringung in einem hohen Maße auf Informationstechnologien angewiesen sind. Charakteristisch für diese Leistungen ist, dass die Leistung im Wesentlichen automatisiert und nur minimale menschliche Beteiligung zur Erbringung der Leistung notwendig ist. Dazu zählen z. B. die Veräußerung digitaler Produkte wie Software und zugehörige Änderungen oder Updates, Dienste, die in elektronischen Netzen eine Präsenz vermitteln oder unterstützen, von einem Computer automatisch generierte Dienstleistungen (z. B. die automatisierte Bereitstellung zum Download von Anleitungen, Rezepten, Grafiken, Fotos, Bildern, Musik, Filmen, Sendungen, Spielen, Anweisungen, Texten, Informationen etc.).

Nach der Verwaltungsauffassung zählen alle Leistungen dazu, für deren Erbringung das Internet erforderlich ist.

4.2 Charakterisierung des Leistungsempfängers

Für die Bestimmung des Leistungsortes für diese Leistungen ist von entscheidender Bedeutung, ob der Empfänger der Leistung selbst Unternehmer ist oder nicht. Dabei ist **grundsätzlich** davon auszugehen, dass der Empfänger **Nichtunternehmer** ist.

Nur wenn der Leistungsempfänger seine USt-IdNr. angibt, kann davon ausgegangen werden, dass der Empfänger Unternehmer ist.

Die Gültigkeit und Zuordnung der vom Leistungsempfänger verwendeten USt-IdNr. kann per Online-Abfrage auf den Seiten des BZSt erfolgen. Zu Nachweiszwecken empfiehlt sich eine entsprechende Dokumentation der Abfrage.

5 Erklärungspflichten

Im Prinzip muss sich ein Unternehmer, der Leistungen in anderen EU-Mitgliedstaaten erbringt, im jeweiligen EU-Mitgliedstaat für umsatzsteuerrechtliche Zwecke registrieren, die Umsatzsteuer bei der dort zuständigen Finanzbehörde erklären und die Umsatzsteuer entsprechend dort abführen. Um den damit verbundenen Aufwand der Registrierung, Anmeldung und Abführung der Umsatzsteuer in jedem einzelnen EU-Mitgliedstaat, in dem Leistungen ausgeführt werden, zu minimieren, bestand eine Vereinfachungsregelung.

Bisher war für TREF-Leistungen an in anderen EU-Mitgliedstaaten ansässige Leistungsempfänger, die Nichtunternehmer sind, die Abgabe einer Erklärung über das sog. MOSS-Verfahren nach § 18h UStG möglich. Durch die Verwendung dieses Verfahrens musste sich der jeweils leistende Unternehmer nicht in jedem Staat, in dem seine nichtunternehmerischen Leistungsempfänger ansässig sind, registrieren lassen. Es war mit diesem Verfahren möglich, die Umsätze und die darauf entfallende Umsatzsteuer für jeden Staat, in dem derartige Umsätze erzielt wurden, im MOSS-Verfahren gegenüber dem BZSt zu erklären und die Umsatzsteuer abzuführen. Die Aufteilung auf die einzelnen Staaten erfolgte dann zentral durch das BZSt.

Ab dem 01.04.2021 ist das MOSS-Verfahren des § 18h UStG durch das OSS-Verfahren (One-Stop-Shop – EU-Regelung), welches in § 18j UStG verankert ist, ersetzt worden.

Im Prinzip ist der Anwendungsbereich des bisherigen Verfahrens erweitert worden. Künftig können über das OSS-Verfahren nicht nur die TRFE-Leistungen, sondern auch

- Lieferungen im Rahmen des i. g. Fernverkaufs
oder
- sonstige Leistungen an in einem anderen EU-Mitgliedstaat ansässige Nichtunternehmer (Anm: nicht nur die TRFE-Leistungen, sondern alle sonstigen Leistungen an den genannten Empfängerkreis)

erklärt werden. Das Verfahren ist auch für Kleinunternehmer i. S. d. § 19 UStG anwendbar – zumindest für die im EU-Ausland erbrachten Umsätze. Eine Erhebung der Umsatzsteuer für inländische Umsätze unterbleibt bei Kleinunternehmern.

Das Verfahren kann auch angewendet werden, wenn der Unternehmer erstmalig die Umsatzschwelle von 10.000 Euro überschreitet bzw. auf die Anwendung dieser Schwelle verzichtet.

Die Teilnahme an dem Verfahren dient der Vereinfachung und ist freiwillig. Sie muss nur gegenüber dem BZSt angezeigt werden. Diese Anzeige (und alle sich ggf. ergebenden Änderungen) und die notwendigen Erklärungen sind dem BZSt elektronisch zu übermitteln. Auf den Seiten des BZSt sind entsprechende Formulare zur Online-Registrierung bzw. Online-Erklärung vorhanden. Wichtig ist, dass die Anzeige zur Teilnahme an dem Verfahren vor Beginn des Besteuerungszeitraums (Kalendervierteljahr) zu erfolgen hat, ab dem von dem besonderen Besteuerungsverfahren Gebrauch gemacht werden soll. Die Teilnahme ist nur einheitlich für alle EU-Mitgliedstaaten und für alle derartigen Umsätze möglich.

Der Besteuerungszeitraum bei der Teilnahme am OSS ist das Kalendervierteljahr. Eine Umsatzsteuererklärung ist innerhalb eines Monats nach Ablauf des Besteuerungszeitraums elektronisch an das BZSt zu übermitteln, die Umsatzsteuer ist am letzten Tag des auf den Besteuerungszeitraum folgenden Monats fällig und bis dahin zu entrichten.

Beispiel: Die in den Monaten Januar, Februar und März 2022 erzielten oben näher erläuterten Umsätze sind bis spätestens 30.04.2022 zu erklären, die Umsatzsteuer ist spätestens am gleichen Tag fällig.

Sind keine derartigen Umsätze ausgeführt worden, ist ebenfalls eine Erklärung abzugeben, in der 0 Euro zu erklären sind.

Die im Rahmen des OSS erklärten inländischen Umsätze sind nicht im allgemeinen Besteuerungsverfahren (reguläres Voranmeldungsverfahren) zu erklären. Im Gegensatz dazu sind alle anderen Umsätze, die hier nicht aufgeführt sind, im regulären Voranmeldungsverfahren anzumelden (z. B. Lieferungen und sonstige im Inland erbrachte Leistungen). Im Inland angefallene Vorsteuerbeträge können ebenfalls nur im Rahmen der regulären Voranmeldung zum Abzug gebracht werden. Ausländische Vorsteuerbeträge sind im Gegensatz dazu ausschließlich durch das sog. Vorsteuervergütungsverfahren geltend zu machen.

Ein im Inland ansässiger Unternehmer hat sowohl Umsatzsteuer-Voranmeldungen als auch Umsatzsteuer-Jahreserklärungen abzugeben. Zwar sind die im Rahmen des OSS-Verfahrens gegenüber dem BZSt erklärten Umsätze nicht im regulären Voranmeldungsverfahren zu erklären, allerdings ist eine nachrichtliche Angabe dieser Umsätze in der Umsatzsteuer-Jahreserklärung notwendig.

5.1 Empfänger ist im EU-Gemeinschaftsgebiet ansässiger Unternehmer

Ist der Empfänger einer sonstigen Leistung oder einer Lieferung ein im EU-Gemeinschaftsgebiet ansässiger Unternehmer, schuldet dieser die Umsatzsteuer für die von ihm empfangene Leistung aufgrund der Reverse Charge Regelung bzw. der Empfänger der Lieferung muss einen in-nergemeinschaftlichen Erwerb erklären.

Der im Inland ansässige leistende Unternehmer hat seine Leistungen lediglich nachrichtlich in der Umsatzsteuer-Jahreserklärung zu erfassen, muss allerdings eine Zusammenfassende Meldung (ZM) beim BZSt abgeben.

5.2 Empfänger ist im Drittland ansässiger Nichtunternehmer

Die Vereinfachungsregelungen des § 3a Abs. 5 Satz 3 – 5 UStG gelten bei TRFE-Leistungen nicht, wenn der nichtunternehmerische Leistungsempfänger im Drittland ansässig ist. Der Unternehmer muss sich i. d. R. im Drittland (jeweils der Ansässigkeitsstaat seines bzw. seiner Leistungsempfänger) registrieren lassen, die Umsatzsteuer gegenüber dem Drittland erklären und nach den dort geltenden Regelungen versteuern.

In einzelnen Staaten ist der Plattformbetreiber zum Einbehalt der Umsatzsteuer verpflichtet und eine Registrierung erübrigt sich. Weitere Informationen zu den in den verschiedenen Drittländern notwendigen Verfahren sind bei der Internationalen Handelskammer (www.iccgermany.de) erhältlich.

Andere sonstige Leistungen an im Drittland ansässige Nichtunternehmer sind im Inland steuerbar und steuerpflichtig und im Rahmen der regulären Voranmeldung zu erklären.

5.3 Überblick der Erklärungspflichten

Ansässigkeit des Abnehmers im	Lieferung	Sonstige Leistung
Drittland und der Abnehmer ist Unternehmer	Registrierung im Drittland, ggf. Sonderregelungen beachten (Reverse Charge, steuerbefreite Lieferung)	
Drittland und der Abnehmer ist nicht Unternehmer	Lieferung ist unter den Voraussetzungen des § 6 UStG steuerfrei	Im Inland steuerbar (Ausnahmen beachten u. a. TRFE-Leistungen!), in der regulären Voranmeldung/Jahreserklärung erfassen
EU-Gemeinschaftsgebiet und Abnehmer ist Unternehmer	Erwerbsbesteuerung bzw. Reverse Charge durch Abnehmer, Erklärung in Zusammenfassender Meldung	
EU-Gemeinschaftsgebiet und Abnehmer ist Nichtunternehmer	Auswahl: <ul style="list-style-type: none"> ■ sonstige Leistung und bei TRFE-Leistung + i. g. Fernverkauf bis 10.000 Euro (Ort im Inland) in regulärer Voranmeldung oder ■ Anwendung OSS + Angabe in Jahreserklärung (auch bei Verzicht auf Schwelle) oder ■ TRFE-Leistung und i. g. Fernverkauf: Registrierung + Steuererklärung im Empfängerstaat 	
Inland	Erklärung in regulärer Voranmeldung / Jahreserklärung	

© 2021 Alle Rechte, insbesondere das Verlagsrecht, allein beim Herausgeber DATEV eG, 90329 Nürnberg (Verlag).

Die Inhalte wurden mit größter Sorgfalt erstellt, erheben keinen Anspruch auf eine vollständige Darstellung und ersetzen nicht die Prüfung und Beratung im Einzelfall.

Die enthaltenen Beiträge und Abbildungen sind urheberrechtlich geschützt. Mit Ausnahme der gesetzlich oder vertraglich zugelassenen Fälle ist eine Verwertung ohne Einwilligung der DATEV eG unzulässig.

Eine Weitergabe an Dritte ist nicht erlaubt. Aus urheberrechtlichen Gründen ist eine Veröffentlichung z. B. in sozialen Netzwerken oder auf Internet-Homepages nicht gestattet.

Im Übrigen gelten die Geschäftsbedingungen der DATEV.

Angaben ohne Gewähr

Titelbild: © baranq/www.stock.adobe.com

Stand: August 2021

DATEV-Artikelnummer: 12217

E-Mail: literatur@service.datev.de