

Änderung der EU-Umsatzsteuervorschriften für den E-Commerce ab 2019 bzw. 2021

Dr. Andreas Erdbrügger*

Während derzeit viel über die großen Umsatzsteuer-Reformvorhaben der Europäischen Kommission diskutiert wird, hat die EU bereits am 5.12.2017 mehrere konkrete Rechtsänderungen im E-Commerce-Bereich verabschiedet, die entscheidende Änderungen für deutsche E-Commerce-Unternehmen mit sich bringen. Hierbei handelt es sich um eine Richtlinie zur Änderung der MwStSystRL sowie zwei Verordnungen. Die Änderungen betreffen einerseits grenzüberschreitende elektronisch erbrachte Dienstleistungen (sowie solche im Telekommunikations- und Rundfunkbereich¹) und andererseits den grenzüberschreitenden Versandhandel, jeweils in Bezug auf Leistungen an Nichtunternehmer (B2C). Die Änderungen bei den elektronisch erbrachten Dienstleistungen sind bereits zum 1.1.2019 umzusetzen, während die Änderungen beim Versandhandel erst zum 1.1.2021 in das nationale Recht zu übernehmen sind. Nachfolgend sollen die Rechtsänderungen und ihre Auswirkungen näher erläutert werden.

1. Elektronisch erbrachte Dienstleistungen an Nichtunternehmer ab 1.1.2019

Elektronisch erbrachte Dienstleistungen sind sonstige Leistungen, die über ein Netz erbracht werden und im Wesentlichen automatisiert und ohne bzw. mit nur geringer menschlicher Beteiligung erfolgen und ohne IT-Nutzung nicht möglich wären.²

Von den Rechtsänderungen sind nur die an Nichtunternehmer erbrachten Leistungen (§ 3a Abs. 5 UStG) betroffen. Die an Unternehmer erbrachten Leistungen fallen weiterhin unter die allgemeine Leistungsortsregelung des § 3a Abs. 2 UStG sowie die Umkehr der Steuerschuldnerschaft gemäß § 13b Abs. 1 und 5 UStG.

1.1 Problematik der bisherigen Regelungen

Seit 1.1.2015 gilt, dass elektronisch erbrachte Dienstleistungen an Nichtunternehmer (B2C) dort zu versteuern sind, wo der Leistungsempfänger ansässig ist, seinen Wohnsitz oder seinen gewöhnlichen Aufenthalt hat (Art. 58 MwStSystRL bzw. § 3a Abs. 5 UStG). Da es sich um Nichtunternehmer handelt, kommt es dabei zu keiner Umkehr der Steuerschuldnerschaft. Der leistende Unternehmer muss also die Umsatzsteuer im Bestimmungsland abführen. Diese Regelung gilt ab dem ersten Euro Umsatz, sieht also keinen Schwellenwert wie die Versandhandelsregelung bei Warenlieferungen (§ 3c Abs. 3 UStG) vor.

Besondere Schwierigkeiten ergeben sich in der Praxis bezüglich des Nachweises der Kundenansässigkeit. Anders als bei Unternehmern als Leistungsempfänger verfügen die Nichtunternehmer über keine USt-IdNr. oder ähnliche Identifikationsmöglichkeiten. Das EU-Recht verlangt bisher das Vorliegen zweier übereinstimmender Beweismittel. Diese Beweismittel können Angaben des Kunden zu seinem Sitz, Zahlungsdaten, technische Kommunikationsdaten wie IP-

Adresse oder SIM-Karte oder „sonstige wirtschaftlich relevante Informationen“ sein.³ Die Nutzer sind allerdings oft nicht zu umfassenden Kundenregistrierungen bereit. Darüber hinaus sind die geforderten Daten nur schwer zu ermitteln. Teilweise stehen dem Datenschutzvorschriften entgegen, teilweise werden Abwicklungsdienstleister eingeschaltet. Insbesondere (aber nicht nur) für kleinere Unternehmen ist der Aufwand der Nachweisführung kaum zu leisten. Ohne einen ausreichenden Nachweis laufen die Unternehmen Gefahr, in verschiedenen Ländern doppelt besteuert zu werden. Insbesondere der Sitzstaat der Unternehmen droht eine zusätzliche Steuer zu erheben, wenn er sich darauf beruft, dass alle Umsätze eines bei ihm ansässigen Leistungserbringers grundsätzlich im Inland besteuert werden.⁴

Das Problem wird für kleinere Unternehmen abgemildert, die ihre Dienstleistungen über ein Portal wie zB einen App Store erbringen. Denn in diesen Fällen vermutet das Gesetz, dass der Portalbetreiber wie ein Kommissionär in die Leistungserbringung eingeschaltet ist (§ 3 Abs. 11a UStG). Die Inhalteanbieter leisten dann gemäß § 3a Abs. 2 UStG (B2B) an den Portalbetreiber und dieser erst an den Endverbraucher. Die Portalbetreiber haben aufgrund ihrer Marktstellung oftmals bessere Möglichkeiten, die notwendigen Daten für den Nachweis des Leistungsorts zu erheben. Die Portalregelung gilt allerdings nicht für Zahlungsdienstleister (Payment Provider), die wesentliche Zahlungsfunktionen wahrnehmen und darüber umfangreich Zugang zu den Kundendaten haben (§ 3 Abs. 11a S. 5 UStG).

Ein weiteres Problem stellt das Verfahrensrecht dar. Durch die Leistungserbringung am Ort der Kunden wären viele E-Commerce-Unternehmen an sich gezwungen, sich im Mitgliedstaat der Kundenansässigkeit umsatzsteuerlich zu registrieren und nach dortigem Verfahrensrecht Steuererklärungen einzureichen, Steuern abzuführen, Unterlagen aufzubewahren, an Betriebsprüfungen sowie an Datenzugriffen mitzuwirken.⁵ Diese Probleme sollen durch die „kleine einzige Anlaufstelle“, wohl besser bekannt als „Mini-One-Stop-Shop“ („MOSS“), gelöst bzw. abgemildert werden (§ 18h UStG). Danach kann ein Steuerpflichtiger umfassende Auslandsregistrierungen vermeiden, wenn er sich für den MOSS registriert und die EU-weiten Steuererklärungen gebündelt in seinem Ansässigkeitsstaat abgibt, der dann auch die Umsatzsteuer an die Mitgliedstaaten der Leistungserbringung weiterleitet. Die Regelungen betreffen jedoch nur die Abgabe der Steuererklärung sowie die Steuerzahlung, nicht jedoch Aufzeichnungspflichten, Datenzugriffe und Betriebsprüfungen, die weiter nicht harmonisiert sind. Nicht zu vergessen ist die Konfrontation mit der Behördenkorrespondenz in Landessprache, die nach wie vor das wohl wichtigste Hindernis für den Binnenmarkt ist. Gerade für kleinere Unternehmen stellt dies einen erheblichen Aufwand dar.

In diesem Zusammenhang ist auch hinderlich, dass die Formalitäten bezüglich der Rechnungsstellung nicht harmonisiert sind. Für die elektronischen Leistungen sind die Bestimmungen im Kundenansässigkeitsstaat maßgeblich. Diese differieren erheblich bei wichtigen Fragen, zB in welchen Fällen Rechnungen im umsatzsteuerlichen Sinne überhaupt ausgestellt werden müssen und welche Angaben dabei zu machen sind. Die Rechtsänderungen v. 5.12.2017 sollen diese Probleme lösen bzw. mindern.

1.2 Einführung eines Schwellenwerts für die Anwendung des § 3a Abs. 5 UStG

Die MwStSystRL wird in Art. 58 dahingehend geändert, dass die Leistungsortsvorschrift für elektronisch erbrachte Dienstleistungen bei Unternehmen, die ihren Sitz nur in einem Mitgliedstaat haben, erst dann zur Anwendung kommt, wenn ein Schwellenwert von 10.000 € netto⁶ im Jahr der Leistung und dem vorangegangenen Kalenderjahr nicht überschritten wird. Der Schwellenwert gilt für sämtliche elektronisch erbrachten Dienstleistungen des betroffenen Unternehmers an Nichtunternehmer (B2C). Anders als bei § 3c UStG gilt der Schwellenwert somit

nicht länderbezogen. Sobald der Schwellenwert überschritten ist (ab 10.001 €), gilt die Grundregel des Art. 58 MwStSystRL bzw. § 3a Abs. 5 UStG.

Wie bei § 3c UStG kann der Unternehmer auf die Schwellenwertregelung verzichten, so dass § 3a Abs. 5 UStG ab dem ersten Euro anwendbar ist. Er ist hieran zwei Jahre gebunden.

Der Schwellenwert bringt eine Entlastung (nur) für Kleinstunternehmen und Start-ups sowie für andere Unternehmen mit nur sehr geringen Umsätzen im Bereich der elektronisch erbrachten Dienstleistungen. Diese können die Umsätze wie bis zum 31.12.2014 nach § 3a Abs. 1 UStG an ihrem Ansässigkeitsort versteuern. Da es sich um eine Änderung der MwStSystRL handelt, muss der deutsche Gesetzgeber § 3a Abs. 5 UStG bis zum 1.1.2019 anpassen.

Die Idee einer Leistungsschwelle ist grundsätzlich zu begrüßen. Allerdings wäre ein etwas höherer Schwellenwert sicherlich hilfreicher gewesen, um kleine, aber auch mittlere Unternehmer zu entlasten.

1.3 Einführung eines Schwellenwerts für Beweiserleichterungen

Die bisher als misslich empfundene Anforderung, den Sitz der Leistungsempfänger im B2C-Bereich durch zwei unabhängige Beweismittel dazulegen wird unterhalb eines Schwellenwerts von 100.000 € netto⁷ auf ein Beweismittel iSd Art. 24f MwStVO (Angaben des Kunden zu seinem Sitz, Zahlungsdaten, technische Kommunikationsdaten wie IP-Adresse oder SIM-Karte oder „sonstige wirtschaftlich relevante Informationen“) abgemildert. Die Rechtsänderung dazu erfolgt nicht in der MwStSystRL, sondern in Art. 24b MwStVO. Sie ist damit ab 1.1.2019 unmittelbar in Deutschland geltendes Recht.

595 

Erdbrügger: Änderung der EU-Umsatzsteuervorschriften für den E-Commerce ab 2019 bzw. 2021 (DStR 2018, 593)

Die Beweiserleichterung gilt, solange der Gesamtwert der elektronisch erbrachten Dienstleistungen des Unternehmers 100.000 € nicht überschreitet. Wird der Wert in einem laufenden Jahr überschritten, gilt ab diesem Zeitpunkt und solange nicht mehr, bis die Anforderungen wieder erfüllt sind, die Regelanforderung von zwei Beweismitteln.

Es ist zwar zu begrüßen, dass eine Beweiserleichterung vorgesehen wird, diese greift jedoch nur in wenigen Fällen. Bei den Unternehmen, die die Schwelle überschreiten, muss befürchtet werden, dass die Beweismittel strenger als bisher überprüft werden. Das eigentliche Problem der Verknüpfung mit datenschutzrechtlichen Vorgaben ist bislang nicht gelöst. Die betroffenen Unternehmen werden weiterhin auf Einzelfallbasis mit ihren Betriebsprüfern diskutieren müssen, welche Indizien unter welchen Umständen ausreichen. Rechtssicherheit besteht damit nicht.

1.4 Vorschriften über die Rechnungsformalitäten

Die MwStSystRL wird dahingehend angepasst, dass die Vorschriften über die Ausstellung von Rechnungen über elektronisch erbrachte Dienstleistungen sich nicht mehr nach dem Bestimmungsland, sondern nach dem Ansässigkeitsstaat des leistenden Unternehmers richten, soweit auf den leistenden Unternehmer die Vorschriften über den sog. MOSS anwendbar sind.⁸ Für deutsche Internetunternehmer gelten damit die deutschen Vorschriften über die Verpflichtung zur Rechnungsausstellung und die Bestandteile von Rechnungen.

Während für Versandhandelslieferungen an Nichtunternehmer (noch) eine Rechnungsausstellungspflicht besteht (Art. 220 Abs. 1 Nr. 2 MwStSystRL, § 14a Abs. 2 UStG), gilt dies nicht für sonstige Leistungen an Nichtunternehmer, außer bei grundstücksbezogenen Leistungen (§ 14

Abs. 2 UStG). Da auch die Änderung der MwStSystRL keine Rechnungsstellungspflicht vorsieht, kann Deutschland diese Praxis fortführen. Die Anbieter von elektronisch erbrachten Leistungen müssen dann keine Rechnungen iSd UStG ausstellen. Wenn sie eine Rechnung ausstellen, können sie sich an den deutschen Vorgaben orientieren.

Die Änderung bzgl. der Rechnungsformalitäten ist uneingeschränkt zu begrüßen.

1.5 Öffnung des MOSS für Drittlandsunternehmer mit Registrierung in der EU

Bislang konnten Drittlandsunternehmer nicht den MOSS nutzen, wenn sie in einem Mitgliedsstaat umsatzsteuerlich registriert waren. Durch eine Anpassung von Art. 358a und 361 MwStSystRL werden diese Drittlandsunternehmer mit solchen ohne Registrierung in der EU gleichgestellt, so dass auch sie den MOSS nutzen können. Diese Regelung bringt also durchaus Vereinfachungen für Drittlandsunternehmer.

In diesem Zusammenhang sei darauf hingewiesen, dass gerade bei Drittlandsunternehmern nach wie vor ein erhebliches Vollzugsdefizit besteht. Dh, es besteht angesichts der geringen Zahl von Registrierungen im MOSS der Verdacht, dass eine erhebliche Anzahl solcher Anbieter Umsätze nach § 3a Abs. 5 UStG in der EU bewirkt, diese aber nicht ordnungsgemäß versteuert. Dies führt zu einer erheblichen Wettbewerbsbeeinträchtigung für EU-Unternehmer. Obwohl das Thema mittlerweile auf der Agenda der Finanzministerkonferenz steht, gibt es anscheinend noch keinen effektiven Zugriff.

Ebenfalls sei darauf hingewiesen, dass eine Reihe von Drittlandsstaaten, zB in jüngerer Vergangenheit die Schweiz, Japan, Australien, ebenfalls E-Commerce-Leistungen besteuert und die deutschen Unternehmen die dortigen Steuerpflichten zu beachten haben.

1.6 Nicht umgesetzte Pläne

Anders als noch im Richtlinienvorschlag v. 1.12.2016⁹ sowie im Strategiepapier der Kommission v. 6.5.2015¹⁰ vorgesehen, sind einige Punkte nicht umgesetzt worden. Dies gilt für eine in Erwägung gezogene Änderung des bisherigen Ausschlusses von Payment Providern von der Portalregelung (§ 3 Abs. 11a S. 5 UStG). Hier bleibt es beim Ausschluss der Payment Provider.

Vor allem aber ist eine Regelung über eine „Einzige Mehrwertsteuerprüfung“ ausgeblieben, die zu wesentlichen Vereinfachungen hätte führen können. Dies gilt auch für die Aufzeichnungspflichten und andere verfahrensrechtliche Punkte. Gerade diese Punkte hätten bedeutende Verbesserungen für kleine und mittlere Unternehmen bringen können. Eine Einigung auf bestimmte Datenformate für die Aufzeichnungspflichten und IT-basierte Prüfungen, aber auch einheitliche Steuerformulare, würden helfen, Rechts- und Sprachbarrieren zu überwinden und gerade für kleine Unternehmen bedeutende Erleichterungen bringen.

2. Versandhandelslieferungen und Ausweitungen des MOSS ab 1.1.2021

Die Richtlinie und die begleitende Verordnung führen zu erheblichen Änderungen im Bereich des onlinebasierten Versandhandels. Im Kern wird die bisherige EU-Versandhandelsregelung 2021 an die 2019 einzuführenden Regelungen über elektronisch erbrachte Dienstleistungen angepasst, was zu einer Senkung der Lieferschwelldwerte einerseits und der Einführung einer vereinfachten Umsatzsteuererklärung andererseits führt. Als Mittel der Betrugsbekämpfung wird wie bei den elektronisch erbrachten Dienstleistungen eine Portalregelung eingeführt, mit der die E-Commerce-Vermittlungsplattformen in die Pflicht genommen werden. Flankiert wird dies mit einer Abschaffung der Einfuhrumsatzsteuerbefreiung für sog. Kleinbetragslieferungen und ei-

nem damit verbundenen vereinfachten Erklärungsverfahren für Drittlandsunternehmer nach dem Vorbild des bisherigen MOSS.

Erdbrügger: Änderung der EU-Umsatzsteuervorschriften für den E-Commerce ab 2019 bzw. 2021 (DStR 2018, 593)

596 

2.1 Problematik der bisherigen Regelungen

Die Versandhandelsregelung (§ 3c UStG) existiert bereits seit geraumer Zeit und hat in der Vergangenheit zu keinen größeren Anwendungsproblemen geführt. Allerdings wird das System teilweise den Anforderungen des modernen E-Commerce nicht mehr gerecht und führt zu erheblichem Verwaltungsaufwand für die betroffenen, oftmals kleinen Unternehmen.

Soweit ein Versandhändler die Lieferschwelle überschreitet (zwischen 35.000 € und 100.000 € je nach Mitgliedstaat), ist er bisher dazu verpflichtet, sich voll im jeweiligen Bestimmungsland umsatzsteuerrechtlich zu registrieren. Nach erfolgter Registrierung sind – nach dem jeweiligen Landesrecht – Voranmeldungen und Steuererklärungen abzugeben und ggf. zu ändern, Aufzeichnungen und Dokumente vorzuhalten, Betriebsprüfungen durchzuführen. Viele der Verfahrensvorschriften sind bislang immer noch nicht harmonisiert. Hinzu kommt die Sprachbarriere.

Der moderne E-Commerce ist teilweise über die in der Versandhandelsregelung vorgesehenen Vertriebswege hinausgegangen. Online-Händler bieten ihre Waren oftmals (auch) über Verkaufsplattformen an. Diese Verkaufsplattformen bieten zugleich Logistiklösungen an, bei denen ausländische Warenlager eingeschaltet werden, in die der Händler seine Waren verbringt und von denen aus bei Eingang der Bestellung die Lieferungen an die Kunden erfolgen. Die Kunden sitzen im Land des Händlers, aber auch in anderen Mitgliedstaaten. Dies führt zur Annahme sog. gebrochener Lieferungen und damit zu einem innergemeinschaftlichen Verbringen der Waren, das zwangsläufig zu einer umsatzsteuerlichen Registrierung in den Ländern führt, in denen die Logistikzentren betrieben werden. Die Händler kommen also selbst dann mit dem Ausland in Berührung, wenn ihre Kunden alle in Deutschland sitzen. Dieses Phänomen führt auch zur der Frage, ob die Lieferschwelle unternehmensbezogen oder auslieferungslagerbezogen anzuwenden ist.

Teilweise werden auch auf Betreiben der Verkaufsplattformbetreiber Waren zwischen mehreren Händlern „getauscht“, wenn dies für die logistische Abwicklung günstiger ist. Dadurch wird die umsatzsteuerrechtliche Komplexität noch einmal gesteigert.

Über die Verkaufsplattformen können auch Händler im Drittland problemlos Waren in die EU verkaufen. Bei den Drittlandshändlern hat sich in den vergangenen Jahren gezeigt, dass es durch unzutreffend niedrige Zollwertangaben zur Verkürzung von Einfuhrabgaben kam. Der Betrug hat solche Ausmaße angenommen, dass die deutsche Finanzministerkonferenz einen großen Handlungsbedarf sah und parallel zur EU Überlegungen für Haftungsregelungen für die Verkaufsplattformen anstellte. Erst kürzlich kam es zu weitangelegten Razzien gegen überwiegend chinesische Onlinehändler, die ihre Waren über Amazon und ähnliche Portale angeboten hatten.¹¹

2.2 Absenkung des Schwellenwerts

Mit Wirkung zum 1.1.2021 wird die MwStSystRL dahingehend geändert, dass die bisherige mitgliedstaatenbezogene Lieferschwelle von 35.000 € bis 100.000 € durch eine einheitliche Schwelle von 10.000 € ersetzt wird, so dass im Ergebnis für elektronisch erbrachte Dienstleistungen

und Versandhandelslieferungen die gleiche Schwellenregelung gilt.¹² Die damit verbundene erhebliche Ausweitung von ausländischen Steuerpflichten soll durch eine entsprechende Erweiterung der MOSS-Regelung aufgefangen werden. Angesichts der nach wie vor nicht gelösten verfahrensrechtlichen Probleme beim MOSS, wie zB bei Betriebsprüfungen und Aufzeichnungspflichten, ist das aber nur ein schwacher Trost für die betroffenen Unternehmen.

Angesichts der bürokratischen Hemmnisse wäre es klug gewesen, an den bisherigen Schwellenwerten festzuhalten bzw. diese allenfalls zu vereinheitlichen (zB 100.000 €). Durch die Absenkung auf 10.000 € dürfte eine relativ große Zahl von Onlinehändlern zur Abführung ausländischer Umsatzsteuern neu verpflichtet werden. Lediglich für die Onlinehändler, die schon jetzt die Lieferschwellen überschreiten, bietet der MOSS gewisse Vereinfachungen, da nunmehr nur eine quartalsweise Voranmeldung für alle Mitgliedstaaten abzugeben ist und nicht mehr einzelstaatliche Umsatzsteuervoranmeldungen.

In diesem Zusammenhang sei angemerkt, dass sich die Situation noch einmal deutlich verschlechtern könnte, wenn die Europäische Kommission tatsächlich ihren Vorschlag¹³ durchsetzen würde, dass den Mitgliedstaaten weitgehende Freiheiten bei der Bestimmung der Steuersätze eingeräumt werden. Denn diese „Vielfalt“ müsste ein Händler mit 10.000 € Fernhandelsumsatz in seinen steuerlichen Erklärungen abbilden.

2.3 Portalregelung für den Versandhandel von Drittlandsunternehmen

Völlig neu für den Bereich des Versandhandels ist die Portalregelung in Art. 14a MwStSystRL nF. Sie unterscheidet sich von der Portalregelung für elektronisch erbrachte Dienstleistungen (bisheriger § 3 Abs. 11a UStG), da sie nicht die Vereinfachung des Verfahrens, sondern lediglich die Betrugsbekämpfung im Blick hat. Daher betrifft die Regelung nur Drittlandsunternehmer.

Sofern Verkaufsplattformbetreiber bestimmte Fernverkäufe durch die Nutzung einer elektronischen Schnittstelle, beispielsweise eines Marktplatzes, einer Plattform, eines Portals oder Ähnlichem unterstützen, werden sie so behandelt, als ob sie diese Waren selbst erhalten und geliefert hätten, was einer Kommissionärsstellung entspricht. Betroffen sind einerseits Fernverkäufe aus Drittländern mit einem Sachwert von höchstens 150 € und andererseits innergemeinschaftliche Verkäufe von Drittlandsunternehmern.

Erdbrügger: Änderung der EU-Umsatzsteuervorschriften für den E-Commerce ab 2019 bzw. 2021 (DStR 2018, 593)

597 

Die Betragsgrenze von 150 € bei Fernverkäufen aus Drittländern ergibt sich aus dem entsprechenden Schwellenwert für Zollanmeldungen. Dh, für alle Warenverkäufe von mehr als 150 € Wert muss der Drittlandsunternehmer eine Zollanmeldung abgeben, so dass in diesen Fällen eine Erhebung der Einfuhrumsatzsteuer gewährleistet ist. Bei den Verkäufen mit einem Wert bis 150 € wird die Besteuerung über die Heranziehung des Verkaufsplattformbetreibers gesichert. Für die Betreiber von Verkaufsplattformen bringt dies eine erhebliche Ausweitung der Aufzeichnungs- und Erklärungspflichten mit sich. Vor allem aber besteht für die Plattformbetreiber das Risiko einer Einbindung in Umsatzsteuerbetrügereien, da sie nicht mehr bloße Vermittler, sondern Teil der Lieferkette werden. Aufgrund der Kommissionärsstellung dürfte die Rechtsprechung über die Versagung von Begünstigungen wie Vorsteuerabzug voll anwendbar sein, so dass entsprechende (Selbst-)Schutzmaßnahmen für die Plattformbetreiber unabdingbar werden.

2.4 Abschaffung der Kleinbetragsendungen

Ein wesentlicher Schritt zur Eindämmung von Steuerverkürzungen und zur Vermeidung unnötiger Wettbewerbsvorteile von Händlern aus dem Drittland ist die Abschaffung der Einfuhrumsatzsteuerbefreiung für Sendungen im Wert bis 22 €. ¹⁴ Als Ausgleich wird den Drittlandsunternehmen ein vereinfachtes Erklärungsverfahren angeboten.

3. Erweiterung und Änderung der MOSS ab 2019 bzw. 2021

Im Bereich der elektronisch erbrachten Dienstleistungen (§ 3a Abs. 5 UStG) existieren bereits heute Regelungen über den MOSS. Diese werden wie bereits zuvor geschildert 2019 auf Drittlandsunternehmer erweitert, die bereits über eine anderweitige Umsatzsteuerregistrierung in der EU verfügten und daher vom MOSS ausgeschlossen waren.

Ab 2021 wird der MOSS auf alle sonstigen Leistungen erweitert, ist also nicht mehr auf elektronisch erbrachte Dienstleistungen beschränkt. ¹⁵ Dies kann in bestimmten Fällen Erleichterungen bringen wie beispielsweise die Überlassung von Firmenwagen an Mitarbeiter mit Wohnsitz im Ausland oder auch grundstücksbezogene Leistungen sowie Veranstaltungsleistungen an ausländische Nichtunternehmer. Aus dieser Ausweitung lässt sich entnehmen, dass die EU den MOSS zu einer allgemeinen Plattform erheben möchte. Nur wäre es dann auch konsequent, Aufzeichnungspflichten und Prüfungen zu vereinheitlichen.

Ebenfalls ab 2021 kommt die bereits angesprochene Ausweitung des MOSS auf die Versandhandelsunternehmen innerhalb der EU sowie auf Drittlandsunternehmer.

Bislang waren die Steuererklärungen im MOSS quartalsweise am 20. des dem Quartalsende folgenden Monats einzureichen (zB 20.4.2018). Künftig genügt eine Erklärung bis zum 30. des folgenden Monats (zB 30.4.2021). ¹⁶ Dies stellt eine geringfügige Verbesserung dar. Die Frist weicht immer noch von den deutschen Gepflogenheiten ab (10. des Folgemonats oder bei Dauerfristverlängerung 10. des darauffolgenden Monats).

Bemerkenswert ist, dass etwaige Fehler in früheren Erklärungen nicht durch eine Berichtigung der alten Erklärungen, sondern durch eine entsprechende Anpassung in den nächstanstehenden Erklärungen berücksichtigt werden sollen (spätestens innerhalb von drei Jahren). ¹⁷ Dies stellt eine verfahrensrechtliche Regelung dar, die in den einzelnen Mitgliedstaaten umzusetzen ist und zu unterschiedlichen Behandlungen führen kann – so muss der Steuerpflichtige Fehler in einer normalen Umsatzsteuervoranmeldung durch Abgabe einer geänderten Erklärung berücksichtigen, während dies im MOSS erst in der nächsten Steuererklärung erfolgt. Konsequenz zu Ende gedacht könnte dies der erste entscheidende Schritt in ein harmonisiertes Verfahrensrecht sein, das sicherlich viele Verbesserungen für die grenzüberschreitend tätigen Unternehmen bringen würde.

Weiter nicht möglich ist es, im Rahmen des MOSS die Vorsteuer gegenzurechnen. Dies bleibt weiter dem Vorsteuervergütungsverfahren vorbehalten. ¹⁸

Im Zusammenhang mit der Portalregelung im Versandhandel wird eine Aufbewahrungsfrist von Aufzeichnungen von zehn Jahren vorgesehen, die über in Deutschland übliche Fristen (sechs Jahre) hinausgeht. ¹⁹

4. Fazit

Die Spielregeln für den E-Commerce werden wesentlich geändert. Im Bereich elektronisch erbrachter Dienstleistungen werden einige Unzulänglichkeiten der 2015 eingeführten Regelung bereits ab 2019 angegangen, dies erfolgt aber letztlich nur halbherzig. Zumindest sind die Einführung eines Schwellenwerts für die Besteuerung im Bestimmungsland und die Beweisführung

bzgl. der Kundenansässigkeit sowie die Erleichterungen bei der Rechnungstellung Schritte in die richtige Richtung.

Dagegen dürfte die Absenkung des Schwellenwerts für Versandhändler ab 2021 keine besonders überzeugende Idee sein, auch wenn damit die lange ersehnte Öffnung des MOSS für Versandhandelsunternehmer verbunden ist. Diese Änderung wird gerade bei vielen kleinen Unternehmen höheren Verwaltungsaufwand verursachen, der sich noch weiter ausweiten dürfte, sollte die EU den Mitgliedstaaten die Bestimmung der Steuersätze völlig freistellen. Ob die Einführung der Portalregelung für Drittlandshändler und die Abschaffung der sog. Kleinbetragssendungen tatsächlich zur Betrugsbekämpfung geeignet sind, wird sich in der Praxis zeigen müssen. Ein entsprechender Handlungsbedarf für eine wirksame Betrugsbekämpfung besteht sicherlich.

-
- * RA/StB *Dr. Andreas Erdbrügger* ist Partner im Berliner Büro von Flick Gocke Schaumburg und berät schwerpunktmäßig im Bereich Umsatzsteuerrecht.
- 1 Nachfolgend werden aus sprachlichen Vereinfachungsgründen nur elektronisch erbrachte Dienstleistungen erwähnt. Soweit nicht anders bezeichnet, gelten die Ausführungen grundsätzlich auch für den Telekommunikations- und Rundfunkbereich.
- 2 Art. 7 Abs. 1 MwStVO; BFH v. 1.6.2016 – XI R 29/14, DStR 2016, 2097 mAnm *Treiber*; Abschn. 3a.12 Abs. 1 UStAE.
- 3 Art. 24f MwStVO.
- 4 Dazu jüngst BFH v. 28.11.2017 – V B 60/17, DStR 2018, 297.
- 5 Bspw. sehen Polen und Spanien seit jüngerer Zeit sehr weitgehende Aufzeichnungs- und Übermittlungspflichten vor.
- 6 Oder der Gegenwert in anderer Landeswährung am 5.12.2017.
- 7 Oder der Gegenwert in anderer Landeswährung am 5.12.2017.
- 8 Art. 219a Abs. 2 Buchst. b MwStSystRL nF.
- 9 COM(2016) 757.
- 10 COM(2015) 192.
- 11 *Süddeutsche Zeitung* v. 4.1.2018, Steuerbetrug? Finanzamt geht gegen chinesische Amazon-Händler vor.
- 12 Streichung des bisherigen Art. 34 MwStSystRL, Neuregelung in Art. 59c MwStSystRL nF.
- 13 COM(2018) 20.
- 14 Aufhebung des Titels IV in der RL 2009/132/EG.
- 15 Art. 358 bzw. Art. 369a MwStSystRL nF.
- 16 Art. 364 bzw. Art. 369f MwStSystRL nF.
- 17 Art. 365 bzw. Art. 369g MwStSystRL nF.
- 18 Art. 368 bzw. Art. 369j MwStSystRL nF.
- 19 Art. 242a bzw. Art. 369x MwStSystRL nF.