

Umsatz-/Mehrwertsteuerrechtliches
Bestimmungslandprinzip und defizitärer
Gesetzesvollzug beim grenzüberschreitenden
elektronischen Geschäftsverkehr (*E-Commerce*)

Daniel Dürrschmidt

1. Einleitung

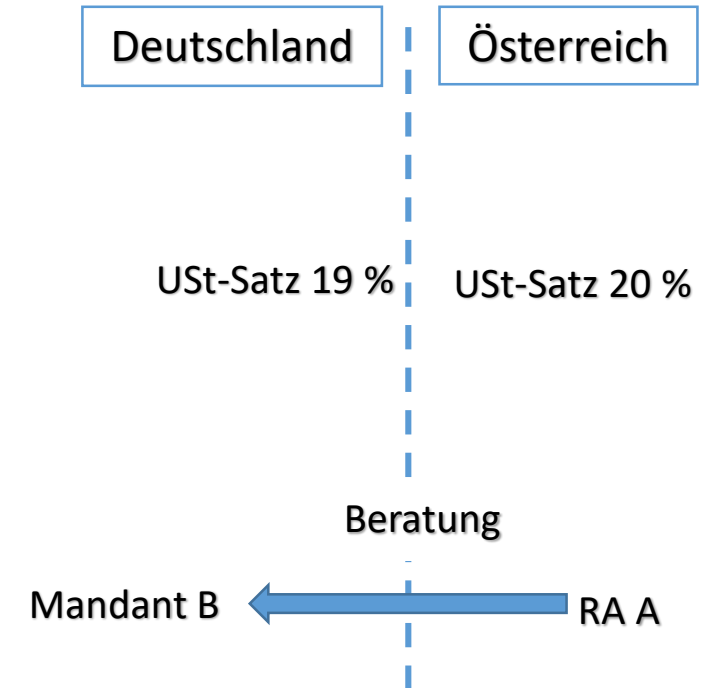
- **Digitalisierung** als Herausforderung nicht nur des **Ertragsteuerrechts** (Einkommen-/Körperschaftsteuer), sondern auch des **Umsatzsteuerrechts**
- **Beispiele:**
 - „kostenlose“ Dienstleistungen auf Internetportalen als steuerbarer Umsatz mit der Frage der Einordnung von Nutzerdaten als „Entgelt“
 - Kryptowährungen mit umsatzsteuerrechtlichen Folgen des sog. „Mining“, des Handels usw.
 - umsatzsteuerrechtliche Folgen von Leistungen im Rahmen der „Plattformwirtschaft“
 - insbesondere aber auch **grenzüberschreitender elektronischer Geschäftsverkehr (E-Commerce)**, d.h. **auf elektronischem Weg erbrachte sonstige Leistungen** und **Fernverkäufe** im Rahmen des Internethandels mit Waren als Frage der **zwischenstaatlichen Verteilung des „Steuerkuchens“**

2. Grundlagen des Umsatzsteuerrechts

- **Umsatzsteuerrecht** als weitgehend **unionsrechtlich harmonisierter** Bereich des nationalen Steuerrechts (Art. 113 AEUV, Mehrwertsteuer-Systemrichtlinie, Mehrwertsteuer-Durchführungsverordnung, Zusammenarbeits-Verordnung usw.)
- Umsatzsteuer als **indirekte Steuer**: Steuerpflichtiger (Unternehmer; § 2 Abs. 1 UStG) ungleich Steuerträger (Endverbraucher)
- **Verbrauchssteuer(prinzip)**: Belastung des Endverbrauch(er)s, nicht des Hinzuerwerbs von Einkommen wie bei Ertragsteuern
- **Neutralitätsprinzip**
 - keine Umsatzsteuerbelastung für Unternehmer (deshalb Vorsteuerabzug; § 15 UStG)
 - **Wettbewerbsneutralität** im Vergleich zu anderen Unternehmern

2. Grundlagen des Umsatzsteuerrechts

- **Bestimmungsland- und Ursprungslandprinzip**
 - **Ursprungs-/Herkunftslandprinzip:** Besteuerung im Staat des leistenden Unternehmers
 - **Bestimmungsland-/Verbrauchsortprinzip:** Besteuerung im Staat des Endverbrauch(er)s
 - konzeptionelle **Grundlage** des harmonisierten Umsatz-/Mehrwertsteuerrechts **in der EU** (ursprünglich nur Übergangsregelung) und **darüber hinaus** anerkannt (z.B. OECD: seit 1998 speziell für Bereich des elektronischen Geschäftsverkehrs (*E-Commerce*))
 - Verwirklichung des **Verbrauchsteuerprinzips**
 - **Wettbewerbsneutralität** für leistende Unternehmer im Verbrauchsstaat



3. Bestimmungslandprinzip und grenzüberschreitender elektronischer Geschäftsverkehr als „bewältigte“ Herausforderung

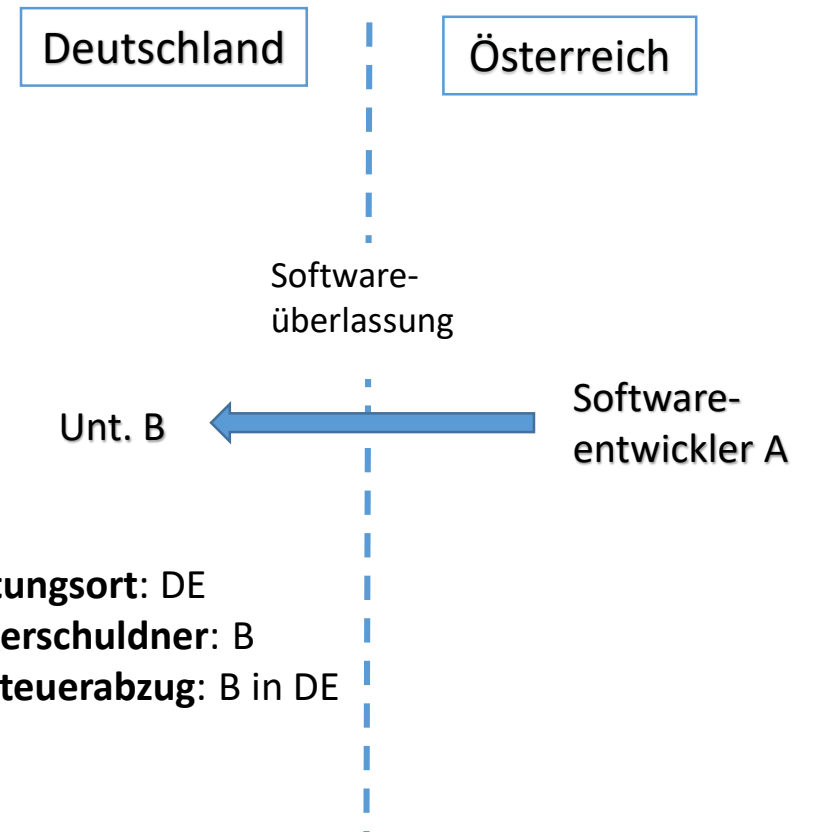
a) Grundlagen

- Differenzierung zwischen **Lieferungen** und **sonstigen Leistungen (Dienstleistungen)** (§ 1 Abs. 1 Nr. 1 UStG)
- „auf elektronischem Weg erbrachte sonstige Leistungen“ (elektronisch erbrachte **Dienstleistungen**) als **sonstige Leistungen** (§ 3 Abs. 9 UStG):
 - aufgrund des Gegenstands **digitalisierungsspezifische** Rechtsfragen
 - **allgemeine Regelungen** nur eingeschränkt sachgerecht
- „**Fernverkäufe**“ beim **Internethandel mit Waren** als **Lieferung** (§ 3 Abs. 1 UStG):
 - grundsätzlich **keine digitalisierungsspezifischen** Rechtsfragen, aber enorme faktische Bedeutung seit Zunahme des Internethandels mit Waren
 - **Anpassungsdruck** hinsichtlich maßgeblicher Regelungen

3. Bestimmungslandprinzip und grenzüberschreitender elektronischer Geschäftsverkehr als „bewältigte“ Herausforderung

b) Umsatzsteuerrechtliche Behandlung von auf elektronischem Weg erbrachten sonstigen Leistungen

- an **andere Unternehmer** („*business-to-business*“; B2B):
 - **Leistungsort im Bestimmungsland** (§ 3a Abs. 2 S. 1 UStG)
 - **Umkehr der Steuerschuldnerschaft** („*reverse charge*“-Verfahren; § 13b Abs. 1, Abs. 2 Nr. 1 und Abs. 5 S. 1 UStG)

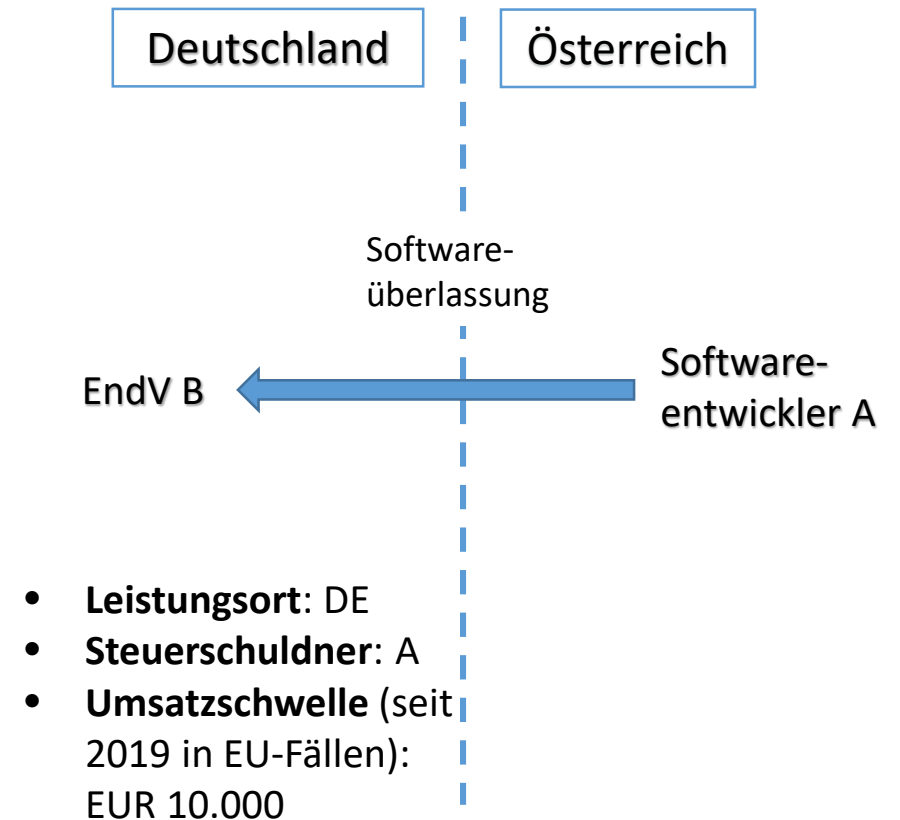


- **Leistungsort:** DE
- **Steuerschuldner:** B
- **Vorsteuerabzug:** B in DE

3. Bestimmungslandprinzip und grenzüberschreitender elektronischer Geschäftsverkehr als „bewältigte“ Herausforderung

b) Umsatzsteuerrechtliche Behandlung von auf elektronischem Weg erbrachten sonstigen Leistungen

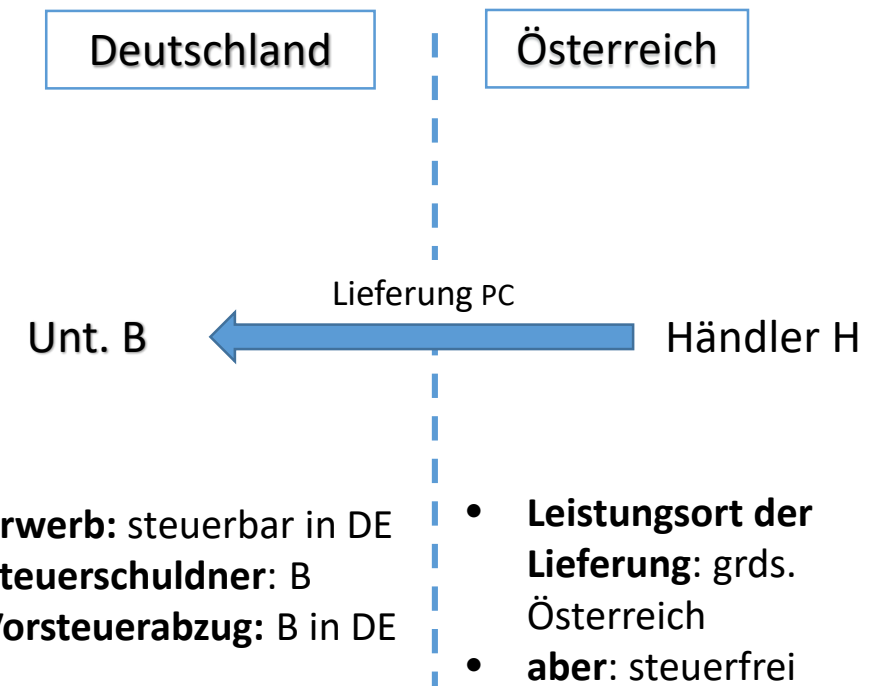
- an **Endverbraucher** („*business-to-consumer*“; B2C):
 - **ursprünglich** nach allgemeinen Regelungen **Leistungsort im Ursprungsland** (§ 3a Abs. 1 S. 1 UStG)
 - **mittlerweile** (seit 2003 Drittstaaten und seit 2015 innerhalb der EU) **Leistungsort im Bestimmungsland** (Wohnsitz, gewöhnlicher Aufenthalt oder Sitz des Leistungsempfängers; § 3a Abs. 5 S. 1 i.V.m. S. 2 Nr. 3 UStG)
 - seit 2019 in EU-Fällen bei **Überschreiten von Umsatzschwelle** (EUR 10.000; § 3a Abs. 5 S. 3 UStG)



3. Bestimmungslandprinzip und grenzüberschreitender elektronischer Geschäftsverkehr als „bewältigte“ Herausforderung

c) Umsatzsteuerrechtliche Behandlung von Fernverkäufen im Rahmen des Internethandels mit Waren

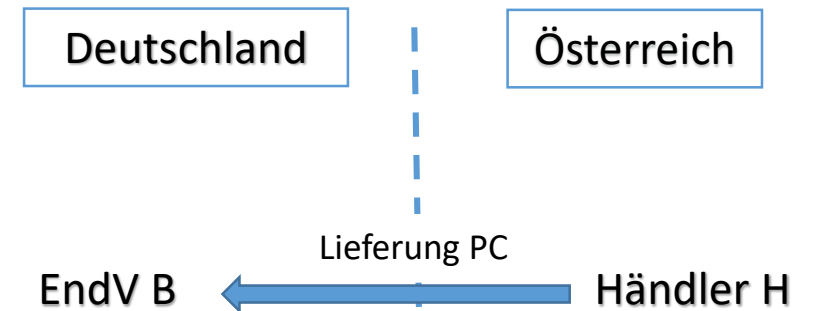
- **EU-Fälle:**
 - an **andere Unternehmer** („*business-to-business*“; B2B):
 - grundsätzlich **Leistungsort im Ursprungsland** (§ 3 Abs. 6 S. 1 UStG)
 - dort **Steuerbefreiung** von sog. innergemeinschaftlichen Lieferungen (§ 4 Nr. 1 Buchst. b), § 6a UStG)
 - **Steuerbarkeit** von sog. innergemeinschaftlichen Erwerben im **Bestimmungsland** (§ 1 Abs. 1 Nr. 5, § 3d S. 1 UStG)



3. Bestimmungslandprinzip und grenzüberschreitender elektronischer Geschäftsverkehr als „bewältigte“ Herausforderung

c) Umsatzsteuerrechtliche Behandlung von Fernverkäufen im Rahmen des Internethandels mit Waren

- **EU-Fälle:**
 - an **Endverbraucher** („*business-to-consumer*“; B2C):
 - grundsätzlich **Leistungsort** im **Ursprungsland** (§ 3 Abs. 6 S. 1 UStG)
 - aber häufig **Leistungsort** im **Bestimmungsland**,
 - insbesondere bei **Versendungs- und Beförderungslieferungen** (§ 3c Abs. 1 UStG n.F.) im Falle des Überschreitens der **Umsatzschwelle** (seit 2021: unionseinheitlich EUR 10.000; § 3c Abs. 4 S. 1 UStG n.F.; davor in Deutschland: EUR 100.000; § 3c Abs. 3 S. 1 und 2 UStG a.F.)



- **Leistungsort:** DE bei Versendungs- und Beförderungslieferung
- **Steuerschuldner:** H
- **Umsatzschwelle** (seit 2021 unionseinheitlich): 10.000 €

3. Bestimmungslandprinzip und grenzüberschreitender elektronischer Geschäftsverkehr als „bewältigte“ Herausforderung

c) Umsatzsteuerrechtliche Behandlung von Fernverkäufen im Rahmen des Internethandels mit Waren

- **Drittstaaten-Fälle:**

- Unterscheidung von Lieferung an **andere Unternehmer** („*business-to-business*“; B2B) und **Endverbraucher** („*business-to-consumer*“; B2C) nicht gleichermaßen wichtig
- grundsätzlich **Leistungsort im Ursprungsland** (§ 3 Abs. 6 S. 1 UStG)
- aber häufig **Leistungsort im Bestimmungsland** (§ 3 Abs. 8, § 3c Abs. 2 S. 1 und Abs. 3 S. 1 UStG n.F.), jedoch **ohne Umsatzschwelle** (Umkehrschluss aus § 3c Abs. 4 S. 1 UStG n.F.)
- im Übrigen:
 - **Einfuhrumsatzsteuer** (§ 1 Abs. 1 Nr. 4 UStG) im **Bestimmungsland**, ggf. **Steuerbefreiung** (§ 5 Abs. 1 Nr. 7 UStG n.F.), aber **keine Freigrenze** für geringwertige Waren (in D. bis 2021: EUR 22; § 1a EUStBV a.F.)
 - **Steuerbefreiung** von sog. **Ausfuhrlieferungen** (§ 4 Nr. 1 Buchst. a), § 6 UStG) im **Ursprungsland**, sofern Leistungsort nicht im Bestimmungsland

4. Gesetzesvollzug beim grenzüberschreitenden elektronischen Geschäftsverkehr als „neue“ Herausforderung und mögliche Lösungsansätze

a) Grundlagen

- Hinwendung zum **Bestimmungslandprinzip** als „**bewältigte**“ Herausforderung, aber effektiver **Gesetzesvollzug** beim grenzüberschreitenden elektronischen Geschäftsverkehr als „**unbewältigte**“ Herausforderung, insbesondere bei **Drittstaaten-Fällen**
- Grundsatz der „**formellen Territorialität**“ als Grenze des Gesetzesvollzugs durch Bestimmungsland (in Drittstaaten- und in EU-Fällen)
- **Zusammenarbeit der Finanzbehörden** der beteiligten Staaten (Staat des leistenden Unternehmers und des Endverbrauch(er)s) auf gesonderter **Rechtsgrundlage** erforderlich (besonders problematisch in Drittstaaten-Fällen)
- **Mitwirkungspflichten für Steuerpflichtige** (Unternehmer) mit Spannungsverhältnis zwischen effektivem Gesetzesvollzug und Verhältnismäßigkeit der Belastungen der Steuerpflichtigen
- **Endverbraucher ungeeignet** für Einbeziehung in den Gesetzesvollzug

4. Gesetzesvollzug beim grenzüberschreitenden elektronischen Geschäftsverkehr als „neue“ Herausforderung und mögliche Lösungsansätze

a) Grundlagen

- **Existenz von Vollzugsdefiziten und Erfordernis ihrer Beseitigung**
 - **Existenz von Vollzugsdefiziten:** nachgewiesen durch Europäischen Rechnungshof und Bundesrechnungshof (speziell für grenzüberschreitenden elektronischen Geschäftsverkehr)
 - **Begründungsansätze für Erfordernis der Beseitigung** des defizitären Gesetzesvollzugs:
 - (bislang) **dominierender** Begründungsansatz (z.B. Richtliniengeber der EU, EuGH, Gesetzgeber der Mitgliedstaaten): **Haushaltsauswirkungen** von Steuerausfällen auf EU-Haushalt und **Binnenmarktrelevanz** harmonisierter Regelungen
 - (bislang) **vernachlässigter, aber dennoch gleichermaßen wichtiger** Begründungsansatz: **Gleichmäßigkeit der Besteuerung**, hier insbesondere **Wettbewerbsverzerrungen** zum Nachteil von **steuerehrlichen** Unternehmern (Ausprägung des Neutralitätsprinzips als Grundprinzip des harmonisierten Umsatzsteuerrechts und des allgemeinen Gleichheitssatzes aus Art. 20 GRCh)

4. Gesetzesvollzug beim grenzüberschreitenden elektronischen Geschäftsverkehr als „neue“ Herausforderung und mögliche Lösungsansätze

a) Grundlagen

- **Vollzugsdefizite nicht hinnehmbar**
 - **Quelle** der Anforderungen:
 - **Verfassungsrecht: Steuerstaatsprinzip** und **allgemeiner Gleichheitssatz (Art. 3 Abs. 1 GG)**, der auch den Gesetzesvollzug umfasst, wobei dieser im Rahmen eines „strukturellen“ Vollzugsdefizits (d.h. bei einer entgegenstehenden Erhebungsregel) sogar die materielle Rechtsgrundlage erfasst sein kann
 - aber (auch) **Unionsrecht** maßgeblich: **Haushaltsrelevanz für EU-Haushalt** (über Zusammensetzung der sog. Eigenmittel) und **unionsrechtliche Harmonisierung** des Umsatzsteuerrechts wegen **Binnenmarktrelevanz** (s. Art. 113 AEUV) mit der Folge der Anwendbarkeit des unionalen **allgemeinen Gleichheitssatzes (z.B. Art. 20 GRCh)**

4. Gesetzesvollzug beim grenzüberschreitenden elektronischen Geschäftsverkehr als „neue“ Herausforderung und mögliche Lösungsansätze

a) Grundlagen

- **Vollzugsdefizite nicht hinnehmbar**
 - **Haushaltsrelevanz für EU-Haushalt:** steuer„staat“liches Argument auch auf EU-Ebene relevant
 - **Binnenmarktrelevanz des Umsatzsteuerrechts:**
 - **Primärfolge:** Vermeidung von Wettbewerbsverzerrungen im Binnenmarkt (s. Art. 113 AEUV), die Folge eines defizitären Gesetzesvollzugs sein können
 - **Sekundärfolge:** mittelbare Haushaltsrelevanz für Haushalte der Mitgliedstaaten bei Aufkommensberechtigung der Mitgliedstaaten

4. Gesetzesvollzug beim grenzüberschreitenden elektronischen Geschäftsverkehr als „neue“ Herausforderung und mögliche Lösungsansätze

a) Grundlagen

- **Vollzugsdefizite nicht hinnehmbar**
 - **Unionsgrundrechte:**
 - **gleichmäßiger Gesetzesvollzug** von Unionsrecht (z.B. harmonisierende Vorgaben für Umsatzsteuerrecht der Mitgliedstaaten) als Anforderung des unionalen **allgemeinen Gleichheitssatzes** (z.B. Art. 20 GRCh)
 - ggf. auch Vermeidung von „**strukturellen**“ **Vollzugsdefiziten** bei entgegenstehender Erhebungsregel (z.B. Grundsatz der „formellen Territorialität“) ohne Möglichkeit zur Beseitigung des defizitären Gesetzesvollzugs
 - **unionsrechtliche Pflicht** (i) des **Unionsgesetzgebers** zur Schaffung von Vorgaben für vollziehbares materielles Recht samt flankierender verfahrensrechtlicher Regelungen und (ii) der **Gesetzgeber der Mitgliedstaaten** zur Schaffung der Voraussetzungen für den effektiven Gesetzesvollzug im Übrigen (Verfahrensautonomie)
 - **hier:** derzeit jedenfalls „einfaches“ Vollzugsdefizit, wegen nicht ausgeschöpfter Verbesserungsmöglichkeiten wohl noch kein „strukturelles“ Vollzugsdefizit (s. unten)

4. Gesetzesvollzug beim grenzüberschreitenden elektronischen Geschäftsverkehr als „neue“ Herausforderung und mögliche Lösungsansätze

b) Gesetzesvollzug bei auf elektronischem Weg erbrachten sonstigen Leistungen

- **verfahrensmäßige Erleichterungen: „(kleine) einzige Anlaufstelle“** („*Mini One Stop Shop*“; (M)OSS; § 18 Abs. 4c, 4d, 4e, § 18h, §18i und § 18j UStG a.F./n.F.)
 - Erledigung aller EU-relevanten umsatzsteuerrechtlichen Pflichten **in einem Mitgliedstaat**
 - für Verteilung des Umsatzsteueraufkommens zwischen den beteiligten Staaten („*Clearing*“) dennoch **Bestimmung des Status des Leistungsempfängers und des Leistungsorts** erforderlich

4. Gesetzesvollzug beim grenzüberschreitenden elektronischen Geschäftsverkehr als „neue“ Herausforderung und mögliche Lösungsansätze

b) Gesetzesvollzug bei auf elektronischem Weg erbrachten sonstigen Leistungen

- **Vermutungsregelungen** (Art. 24a ff. MwStDVO)
 - **Anwesenheit** („*on-the-spot*“) wie z.B. in Internetcafé (Art. 24a Abs. 1 MwStDVO)
 - **Festnetzanschluss** (Art. 24b Abs. 1 Buchst. a) MwStDVO)
 - Ländercode von **SIM-Karten** (Art. 24b Abs. 1 Buchst. b) MwStDVO)
 - **Geolokalisierung** oder **IP-Adresse** (Art. 24f Buchst. b) MwStDVO)

4. Gesetzesvollzug beim grenzüberschreitenden elektronischen Geschäftsverkehr als „neue“ Herausforderung und mögliche Lösungsansätze

b) Gesetzesvollzug bei auf elektronischem Weg erbrachten sonstigen Leistungen

- **Pflichten für Plattformbetreiber**

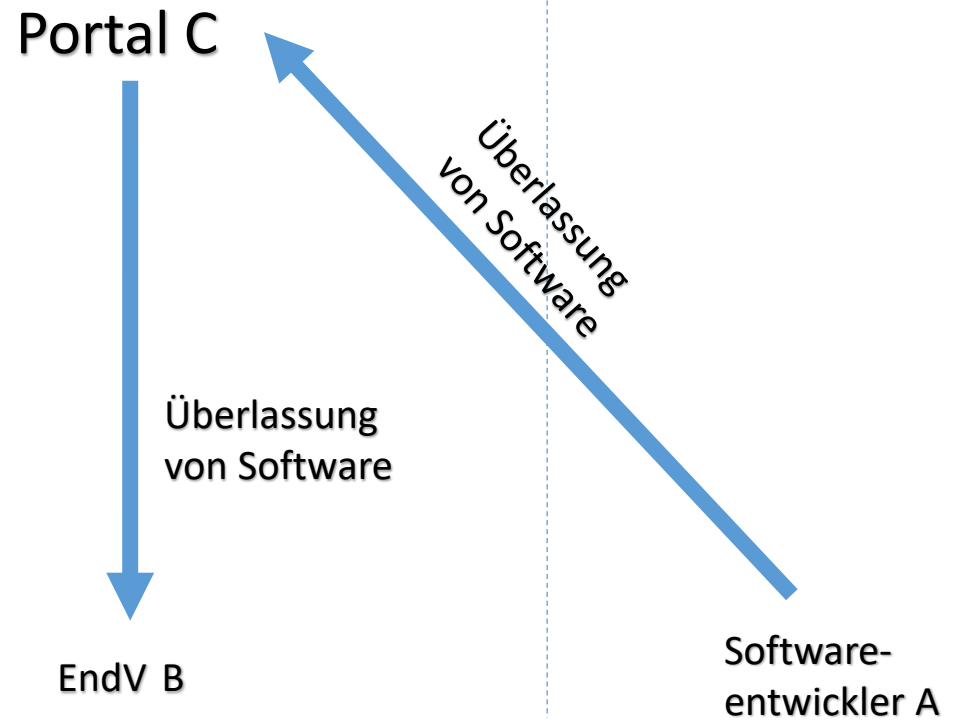
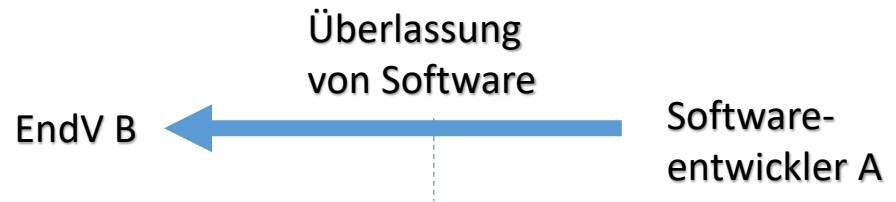
- **Einschaltung in die Leistungskette** durch Annahme eines Umsatzes des Anbieters an diesen (B2B-Vorleistung) und eines Umsatzes von diesem an den Endverbraucher (§ 3 Abs. 11 und 11a UStG, Art. 9a MwStDVO)
- **Dokumentationspflichten** für Plattformbetreiber (seit 2021: § 22f Abs. 3 S. 1 UStG n.F.)

Deutschland

Österreich

Deutschland

Österreich



4. Gesetzesvollzug beim grenzüberschreitenden elektronischen Geschäftsverkehr als „neue“ Herausforderung und mögliche Lösungsansätze

b) Gesetzesvollzug bei auf elektronischem Weg erbrachten sonstigen Leistungen

- **Problem: fortbestehende Vollzugsdefizite**
 - **Gründe**
 - **Steuerehrlichkeit** der Unternehmer als Voraussetzung
 - **Manipulierbarkeit** der Anknüpfungspunkte, insbesondere IP-Adresse
 - Ineffizienz der **Zusammenarbeit** der beteiligten Staaten, auch innerhalb der EU auf der Grundlage der Zusammenarbeits-VO (unterschiedliche Ausstattung der Finanzverwaltungen, Sprachbarrieren, fehlende fiskalische Anreize für Kontrollen durch Ursprungsland zu Gunsten des Bestimmungslands)
 - ggf. Abhilfe durch **gemeinsame Prüfungen** („*joint audits*“; Art. 7 Abs. 4a, Art. 28 Abs. 2a Zusammenarbeits-VO), insoweit aber noch Rechtsunsicherheiten (ähnlich wie im Ertragssteuerrecht)

4. Gesetzesvollzug beim grenzüberschreitenden elektronischen Geschäftsverkehr als „neue“ Herausforderung und mögliche Lösungsansätze

b) Gesetzesvollzug bei auf elektronischem Weg erbrachten sonstigen Leistungen

- **Problem: fortbestehende Vollzugsdefizite**
 - perspektivisch: **Einbeziehung von Finanzintermediären** (Zahlungsdienstleistern)
 - Nutzung von Informationen aus **gesonderten Aufzeichnungen** (wie ab 2024 nach der beschlossenen Richtlinie der EU) oder **geteilte Zahlungen** („*split payments*“)
 - aber: **datenschutzrechtliche** Grenzen (z.B. DSGVO, Art. 8 GrCh usw.) und **Anforderungen an „Indienstnahme Privater“** (insbesondere Verhältnismäßigkeit) in einem besonders weiten Sinne, denn keine Beteiligung an eigentlich steuerauslösendem Vorgang (Umsatz von Anbieter an Endverbraucher)
 - perspektivisch: Zahlung mit **Kryptowährungen** auf der Grundlage der Blockchain-Technologie

4. Gesetzesvollzug beim grenzüberschreitenden elektronischen Geschäftsverkehr als „neue“ Herausforderung und mögliche Lösungsansätze

c) Gesetzesvollzug beim Internethandel

- **verfahrensmäßige Erleichterungen: „einzige Anlaufstelle“** („*One Stop Shop*“; OSS; § 18j UStG n.F.) bzw. „**einzige Anlaufstelle für den Import**“ („*Import One Stop Shop*“; IOSS; § 18k UStG n.F.)
- **Pflichten für Plattformbetreiber:**
 - **Einschaltung in die Lieferkette** durch Annahme einer Lieferung zwischen dem Händler und diesem (B2B-Vorleistung) und einer Lieferung von diesem zum Endverbraucher (seit 2021: § 3 Abs. 3a UStG n.F.)
 - **Dokumentationspflichten** für Portalbetreiber (seit 2021: § 22f Abs. 3 S. 2 UStG n.F.)
- zusätzlich: seit 2019 **eigenständige Regelung mit Dokumentationspflichten und Haftungstatbestand** für Plattformbetreiber im deutschen innerstaatlichen Recht (§ 22f Abs. 1 und 2, § 25e UStG a.F./n.F.)

5. Ausblick

- **Gesetzesvollzug** bei Anwendung des Bestimmungslandprinzips im Rahmen des grenzüberschreitenden elektronischen Geschäftsverkehrs (*E-Commerce*) als „unbewältigte“ Herausforderung bei Leistungen an Endverbraucher („*business-to-consumer*“; B2C)
- derzeit: **Vollzugsmöglichkeiten noch nicht ausgeschöpft**, so dass nur „einfaches“ und (noch) kein „strukturelles“ Vollzugsdefizit
- Digitalisierung **nicht nur Herausforderung**, sondern möglicherweise auch **Lösung** von Herausforderungen (z.B. Einsatz der Blockchain-Technologie)

Vielen Dank für die Aufmerksamkeit!

3. Bestimmungslandprinzip und grenzüberschreitender elektronischer Geschäftsverkehr als „bewältigte“ Herausforderung

b) Umsatzsteuerrechtliche Behandlung von auf elektronischem Weg erbrachten sonstigen Leistungen

- an **Endverbraucher** („*business-to-consumer*“; B2C):
 - **Begriff** der „**elektronischen Dienstleistungen**“
 - **Art. 7 Abs. 1 MwStDVO**: „Dienstleistungen, 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 und ohne **Informationstechnologie** nicht möglich wäre. “
 - **Beispiele** in **Art. 7 Abs. 2 MwStDVO** (z.B. „Überlassung digitaler Produkte allgemein, z.B. Software und zugehörige Änderungen oder Upgrades“ (Buchst. a)), im **Anhang I zur MwStDVO** und im **Anhang II zur MwStSystRL**
 - **weit**, aber nicht allumfassend, so dass vereinzelt weiterhin Ursprungslandprinzip möglich

4. Gesetzesvollzug beim grenzüberschreitenden elektronischen Geschäftsverkehr als „neue“ Herausforderung und mögliche Lösungsansätze

a) Grundlagen

- **Vollzugsdefizite nicht hinnehmbar**
 - **fortgeltende Bedeutung des Verfassungsrechts:** wegen Verfahrenautonomie der Mitgliedstaaten Maßstab für Rechtmäßigkeit der inhaltlichen Ausgestaltung der nicht unionsrechtlich determinierten Verfahrensregelungen des innerstaatlichen Rechts

5. Ausblick

- Parallele zum **Ertragsteuerrecht**
 - Feststellung des für maßgeblich gehaltenen „**Orts der Wertschöpfung**“ (dort ebenfalls IP-Adresse und ggf. andere Methoden der Geolokalisierung maßgeblich; Art. 4 Abs. 6 des (mittlerweile zurückgezogenen) Richtlinienentwurfs zu digitalen Betriebsstätte; Art. 5 Abs. 5 des (mittlerweile zurückgezogenen) Richtlinienentwurfs zur Digitalsteuer)
 - Verfahrenserleichterungen durch Wahl des „**Mitgliedstaats der Identifizierung**“ (Art. 10 des (mittlerweile zurückgezogenen) Richtlinienentwurfs zur Digitalsteuer; ähnlich wie „einzige Anlaufstelle“ („*One Stop Shop*“; OSS))