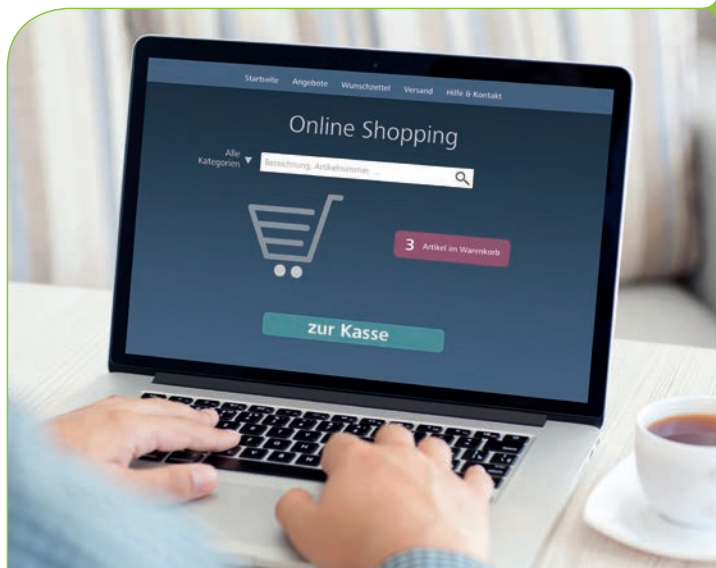


## Mandanten-Info

Verkäufe über  
Online-Plattformen

# Verkäufe über Online-Plattformen

So vermeiden Sie umsatzsteuerliche Fallen



# Inhalt

<b>1. Allgemeines .....</b>	<b>1</b>
<b>2. Leistungen des Plattformbetreibers an Online-Unternehmer.....</b>	<b>2</b>
2.1 Plattformbetreiber ist im Inland ansässig bzw. hat inländische Niederlassung .....	4
2.2 Plattformbetreiber ist im Ausland ansässig und verfügt über keine inländische Niederlassung .....	5
<b>3. Lieferungen vom Online-Unternehmer an seine Kunden... </b>	<b>6</b>
3.1 Lieferung an im Inland ansässigen Kunden .....	6
3.2 Lieferung an im Ausland ansässigen Kunden .....	9
<b>4. Sonstige Leistungen des Online-Unternehmers an seine Kunden.....</b>	<b>11</b>
4.1 Kunde ist im Inland ansässig.....	13
4.2 Kunde ist im Ausland ansässig.....	14
<b>5. Erklärungspflichten.....</b>	<b>18</b>
5.1 Online-Unternehmer ist Kleinunternehmer .....	18
5.2 Online-Unternehmer ist Regelbesteuerer .....	20

## 1. Allgemeines

Mit der Einstellung eines Verkaufsangebots auf einer Plattform (z. B. eBay, Amazon, Etsy oder Ähnliches, nachfolgend als Plattformbetreiber bezeichnet) sollte man sich bewusst sein, dass dadurch mitunter die Begründung eines Unternehmens erfolgt, sofern die Unternehmereigenschaft nicht bereits aus anderen Gründen besteht.

Unternehmer im umsatzsteuerlichen Sinn ist eine Person dann, 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. So ist z. B. die Tätigkeit einer Frau, die 140 Pelzmäntel ihrer Schwiegermutter über einen Online-Markt veräußerte, von der Rechtsprechung als unternehmerisch beurteilt worden.

An einer unternehmerischen Tätigkeit mangelt es im Umkehrschluss, wenn lediglich ein gelegentliches Tätigwerden erfolgt und dabei z. B. Waren des eigenen Haushalts verkauft werden.

Erfolgt aber ein Ankauf von Gegenständen mit der Absicht, diese wieder zu veräußern, kann durchaus von einem planmäßigen Handeln und einer Beteiligung am Markt auszugehen sein.

Bereits die Eröffnung eines Onlineshops dokumentiert zumindest die Absicht, eine derartige Tätigkeit zu verfolgen. Etwas Anderes kann gelten, wenn kein Onlineshop, sondern lediglich ein privates Konto auf der Online-Plattform eingerichtet wird. Das Betreiben eines Onlineshops kann durchaus als Unterhalten eines Geschäftslokals anzusehen sein. Das gilt auch für virtuelle Geschäftslokale. Dabei ist zu beachten, dass es für die umsatzsteuerliche Einordnung als Unternehmer anders als für die einkommensteuerrechtliche Beurteilung nicht darauf ankommt, ob mit der Tätigkeit ein Gewinn, also ein Überschuss der Einnahmen über die Ausgaben,

zu erzielen beabsichtigt ist. Während für die Einkommensteuer eine Tätigkeit nur dann relevant ist, wenn die Erzielung eines Totalgewinns<sup>1</sup> angestrebt wird, da ansonsten die Tätigkeit als Liebhaberei einkommensteuerrechtlich ohne Beachtung bleibt, ist für die umsatzsteuerrechtliche Beurteilung allein maßgebend, dass die Absicht besteht, Einnahmen zu erzielen.

Aus umsatzsteuerlicher Sicht sind verschiedene Leistungen (Lieferungen und sonstige Leistungen) denkbar, die jeweils gesondert umsatzsteuerrechtlich zu würdigen sind. 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 (nachfolgend: Online-Unternehmer) gerecht zu werden. Bei weiteren Fragen steht Ihnen Ihr Steuerberater als kompetenter Ansprechpartner jederzeit zur Verfügung.

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

## 2. Leistungen des Plattformbetreibers an Online-Unternehmer

Mit der Bereitstellung des Online-Marktplatzes erbringt der Plattformbetreiber eine sonstige Leistung an den Online-Unternehmer, die ggf. durch weitere Leistungen (Werbeleistungen, Vermittlung von Versandleistungen und Ähnl.) ergänzt wird.

Es kann davon ausgegangen werden, dass der Plattformbetreiber stets unternehmerisch tätig ist und daher besondere steuerliche Pflichten zu erfüllen hat.

---

<sup>1</sup> Positives Gesamtergebnis eines Unternehmens von Gründung bis Verkauf, Aufgabe oder Liquidation

Zum 01.01.2019 sind neue Vorschriften<sup>2</sup> zu Aufzeichnungspflichten und zur Haftung von Plattformbetreibern in das Umsatzsteuergesetz eingefügt worden:

Der Plattformbetreiber hat für Lieferungen, die auf dem von ihm bereitgestellten elektronischen Marktplatz rechtlich begründet worden sind und bei denen die Beförderung oder Versendung im Inland beginnt oder endet, folgende Angaben aufzuzeichnen:

1. Vollständiger Name und vollständige Anschrift des Lieferanten;
2. Steuernummer und soweit vorhanden die Umsatzsteuer-Identifikationsnummer des Lieferanten;
3. das Beginn- und Enddatum (Gültigkeit) der dem liefernden Unternehmer vom zuständigen Finanzamt auf schriftlichen Antrag erteilten Bescheinigung über dessen (umsatz-)steuerliche Erfassung;
4. Ort des Beginns und Endes der Beförderung oder Versendung der gelieferten Ware;
5. Zeitpunkt und Höhe des Umsatzes.

Der Nachweis über die in den Ziffern 1–3 genannten Angaben ist vom Marktplatzbetreiber durch eine im Zeitpunkt der Lieferung des Unternehmers gültige Bescheinigung zu führen.

Verfügt der Plattformbetreiber nicht über eine solche Bescheinigung, haftet er für die nicht entrichtete Umsatzsteuer aus der Lieferung von Gegenständen von Unternehmern, die auf dem von ihm bereitgestellten Marktplatz rechtlich begründet wurde.

Aus diesem Grund fordern die Plattformbetreiber von den auf ihrer Plattform tätigen Unternehmern eine Bescheinigung des Finanzamts des Online-Unternehmers an. Das Vordruckmuster kann der Online-Unternehmer bei seinem Finanzamt formlos oder mit dem Vordruckmuster USt 1 TJ – Antrag auf Erteilung einer Bescheinigung nach § 22f Abs. 1 Satz 2 UStG – beantragen.

---

<sup>2</sup> §§ 22f und 25e UStG

Bei Privatpersonen muss der Marktplatzbetreiber neben dem Namen, der Anschrift, dem Ort des Beginns der Beförderung oder Versendung sowie dem Bestimmungsort, den Zeitpunkt und die Höhe des Umsatzes und auch das Geburtsdatum aufzeichnen (§ 22f Abs. 2 UStG).

## 2.1 Plattformbetreiber ist im Inland ansässig bzw. hat inländische Niederlassung

Um herauszufinden, wo der Plattformbetreiber ansässig ist, empfiehlt sich stets ein Blick in das 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. Sicherheits halber ist es zu empfehlen, diese Angaben im Impressum regelmäßig zu überprüfen und ggf. jeweils eine Kopie des Impressums abzuspeichern.

Ist der Plattformbetreiber im Inland ansässig bzw. hat dieser eine inländische Niederlassung/Betriebsstätte, von der aus der Online-Marktplatz zur Verfügung gestellt wird, muss der Plattformbetreiber für die Umsatzbesteuerung der von ihm erbrachten sonstigen Leistungen (= Bereitstellung des Marktplatzes, Werbung, Zahlungseinzug etc.) selbst Sorge tragen. Dabei ist zu beachten, dass der Plattformbetreiber Rechnungen über die an den Online-Unternehmer erbrachten Leistungen erstellen kann und der Online-Unternehmer daraus unter den weiteren Voraussetzungen des § 15 UStG einen Vorsteuerabzug generieren kann.

Die Rechnung sollte deshalb die in § 14 Abs. 4 UStG geforderten Angaben enthalten (vgl. dazu →[Kapitel 3.1](#)). Sofern eine dieser notwendigen Angaben fehlt, ist es ratsam, den Plattformbetreiber um eine entsprechend berichtigte Rechnungserstellung zu bitten, um den Vorsteueranspruch nicht an Formalitäten scheitern zu lassen. Hierzu berät Sie Ihr Steuerberater gerne.

**Beispiel:** Wie sich aus dem Impressum von **ebay.de** ergibt, verfügt eBay über eine deutsche Niederlassung und eine deutsche USt-IdNr., die im Impressum veröffentlicht ist. Es kann daher davon ausgegangen werden, dass eBay im Inland ansässig ist. Aus dem Impressum des Onlinemarkts etsy ergibt sich allerdings, dass **etsy** in Irland ansässig ist. Dort ist auch die irische USt-IdNr. ersichtlich (siehe →[Kapitel 2.2](#)).

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

Erbringt ein im Ausland (Gemeinschaftsgebiet oder Drittland) ansässiger Plattformbetreiber mit der Zurverfügungstellung der Plattform zum Betreiben eines Onlineshops eine Leistung an den Online-Unternehmer, ist der Leistungsort im Inland (§ 3a Abs. 2 UStG). Das gilt auch für weitere darüberhinausgehende Leistungen, wie Werbung, Zahlungseinzug, etc. Unabhängig von den Angaben in den Richtlinien des Plattformbetreibers gilt in diesen Fällen das deutsche UStG.

Für die vom Plattformbetreiber empfangene Leistung, schuldet der Online-Unternehmer die Umsatzsteuer (§ 13b UStG). Der Online-Unternehmer muss also auf die an den Plattformbetreiber zu zahlenden Gebühren/Beiträge/Entgelte die Umsatzsteuer mit z. Zt. 19 % ermitteln und gegenüber seinem Finanzamt (das Finanzamt des Online-Unternehmers) 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. auf den Übergang der Steuerschuldnerschaft hinweisen.

**Beispiel:** Für die Erstellung und Veröffentlichung eines Angebots über die Plattform X muss der Unternehmer U an den Plattformbetreiber 20 Euro zahlen. Aus dem Impressum des Plattformbetreibers kann U erkennen, dass X ausschließlich in Irland ansässig ist. Die von X erbrachte elektronische Leistung ist nach § 3a Abs. 2 UStG in Deutschland zu besteuern, wenn U hier ansässig ist. U schuldet also für die Leistung, die X an ihn (U) erbracht hat als Leistungsempfänger

ger nach § 13b Abs. 2 UStG die Umsatzsteuer. U muss 3,80 Euro (19 % von 20 Euro) gegenüber seinem Finanzamt anmelden und abführen. Dies gilt auch dann, wenn X keine Rechnung erstellen sollte. Sofern eine Rechnung durch X erstellt worden ist, ist darauf zu achten, dass X in der Rechnung deutlich macht, dass der Betrag ein Netto-Betrag ist und die Umsatzsteuerschuld auf U übergeht. Wenn U zum Vorsteuerabzug berechtigt ist, hat er in gleicher Höhe unter den Voraussetzungen des § 15 UStG einen Vorsteuerabzug. Diesen kann er auch dann geltend machen, wenn X über die an U erbrachte Leistung keine Rechnung erstellt.

### **Hinweis**

Die Pflicht zur Einbehaltung und Abführung der Umsatzsteuer besteht auch dann, wenn der Online-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.

Zu den Erklärungspflichten siehe →[Kapitel 5](#).

## **3. Lieferungen vom Online-Unternehmer an seine 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 bei einem Online-Unternehmer einen Gegenstand und holt diesen im Anschluss bei ihm ab bzw. versendet der Online-Unternehmer den Artikel an seinen Kunden und ist der Kun-



de im Inland ansässig, ist diese Lieferung im Inland steuerbar und steuerpflichtig. Gleiches gilt übrigens, wenn die Gegenstände offline verkauft werden, z. B. auf einem Flohmarkt.

Die Pflicht zur Erklärung/Anmeldung und Abführung der Umsatzsteuer trägt der Online-Unternehmer, der die Umsatzsteuer zusammen mit dem Kaufpreis von seinem Kunden einzufordern hat. Über seine Leistung kann der Onlinehändler eine Rechnung stellen. Sofern er dies tut, sollte diese folgende Angaben enthalten (§ 14 Abs. 4 UStG):

1. vollständiger Name und vollständige Anschrift des leistenden Online-Unternehmers und des Leistungsempfängers;
2. die dem leistenden Online-Unternehmer vom Finanzamt erteilte Steuernummer oder die ihm vom Bundeszentralamt für Steuern erteilte Umsatzsteuer-Identifikationsnummer;
3. das Ausstellungsdatum;
4. eine fortlaufende Nummer mit einer oder mehreren Zahlenreihen, die zur Identifizierung der Rechnung vom Rechnungsaussteller einmalig vergeben wird (Rechnungsnummer);
5. die Menge und die Art (handelsübliche Bezeichnung) der gelieferten Gegenstände oder den Umfang und die Art der sonstigen Leistung;
6. den Zeitpunkt der Lieferung oder sonstigen Leistung;
7. das nach Steuersätzen und einzelnen Steuerbefreiungen aufgeschlüsselte Entgelt für die Lieferung oder sonstige Leistung sowie jede im Voraus vereinbarte Minderung des Entgelts, sofern sie nicht bereits im Entgelt berücksichtigt ist;
8. den anzuwendenden Steuersatz sowie den auf das Entgelt entfallenden Steuerbetrag oder im Fall einer Steuerbefreiung einen Hinweis darauf, dass für die Lieferung oder sonstige Leistung eine Steuerbefreiung gilt.

Bei Rechnungen, deren Gesamtbetrag 250 Euro nicht übersteigt, genügen folgende Angaben:

1. der vollständige Name und die vollständige Anschrift des leistenden Online-Unternehmers;
2. das Ausstellungsdatum;
3. die Menge und die Art der gelieferten Gegenstände oder der Umfang und die Art der sonstigen Leistung;
4. das Entgelt und der darauf entfallende Steuerbetrag für die Lieferung oder sonstige Leistung in einer Summe (Brutto-Betrag) sowie der anzuwendende Steuersatz oder im Fall einer Steuerbefreiung ein Hinweis darauf, dass für die Lieferung oder sonstige Leistung eine Steuerbefreiung gilt.

Näheres zu den Erklärungsspflichten siehe →[Kapitel 5](#).

Nur wenn der Onlinehändler 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 17.500 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 Online-Unternehmer erbracht worden ist.

Eine Überschreitung der Grenze von 17.500 Euro im laufenden Kalenderjahr führt dazu, dass die Kleinunternehmerregelung im nächsten, auf das Jahr der Überschreitung folgenden, Jahr nicht mehr anzuwenden ist und daher alle Umsätze in dem Jahr, das auf die Überschreitung folgt, in voller Höhe der Umsatzsteuer unter-

liegen. Unterschreiten die Umsätze dann wieder die Grenze von 17.500 Euro ist im darauf folgenden Jahr die Anwendung der Kleinunternehmerregelung wieder möglich. Bei Fragen zu weiteren Einzelheiten berät Sie Ihr Steuerberater.

### **Hinweis**

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

## **3.2 Lieferung an im Ausland ansässigen Kunden**

Erfolgt die Versendung des Gegenstands in das Gebiet eines anderen Mitgliedstaats und ist der Empfänger selbst nicht Unternehmer, ist der Ort dieser Lieferung nach § 3c UStG zu bestimmen. Der Ort der Lieferung ist in diesen Fällen dort, wo die Beförderung oder Versendung endet und die Lieferung ist entsprechend dort zu besteuern. Dies gilt allerdings nicht, wenn die für den jeweiligen Mitgliedstaat geltende Lieferschwelle nicht überschritten wird bzw. im vorangegangenen Kalenderjahr nicht überschritten worden ist.

Die jeweils maßgebenden Lieferschwellen sind im Abschnitt 3c.1 UStAE aufgeführt.

### **Hinweis**

Sie sollten Ihre rechtliche Einordnung in diesem Punkt mit Ihrem steuerlichen Berater besprechen, um eine fehlerhafte umsatzsteuerrechtliche Behandlung zu vermeiden.

In anderen Fällen ist der Lieferort in der Regel (§ 3 Abs. 6 Satz 1 UStG) im Inland. Die Lieferung ist im Inland zwar steuerbar, kann aber, gelangt der Gegenstand aufgrund der Lieferung ins Ausland, steuerfrei sein.

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** (§ 6a Abs. 1 UStG) liegt 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 Gegenstands 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. Zu den bestehenden Erklärungspflichten siehe →[Kapitel 5](#).

**Hinweis**

Ist der liefernde Online-Unternehmer Kleinunternehmer i. S. d. § 19 UStG, sind die Regelungen zur Steuerfreiheit nicht anzuwenden. Dennoch wird, da die Grenzen des § 19 UStG nicht überschritten sind, keine Umsatzsteuer erhoben. Die Entgelte für Lieferungen ins Drittausland bzw. ins Gemeinschaftsgebiet sind bei der Berechnung des Gesamtumsatzes einzubeziehen, sofern sie im Inland erfolgt sind.

#### 4. Sonstige Leistungen des Online-Unternehmers an seine Kunden

Eine sonstige Leistung liegt vor, wenn keine Lieferung gegeben ist. Sonstige Leistungen umfassen Tätigkeiten, die das Dulden, Überlassen oder Unterlassen beinhalten. Dazu zählen sowohl Dienstleistungen im eigentlichen Sinn als auch Gebrauchs- oder Nutzungsüberlassungen, Wahrnehmung oder Übertragung von Rechten oder auch die Übertragung immaterieller Wirtschaftsgüter. Dabei sind die möglichen sonstigen Leistungen so vielfältig, dass hier nur auf die typischerweise auf Online-Plattformen bzw. Online-Marktplätzen angebotenen sonstigen Leistungen eingegangen wird. Zu Leistungen, die zwar auf einer Online-Plattform verkauft werden, aber tatsächlich vor Ort an den jeweiligen Kunden erbracht werden (z. B. Taxidienstleistungen, Reinigung im Haushalt, Vermietung von Beförderungsmitteln, Vermittlungsleistungen, Einräumung von Eintrittsberechtigungen, Handwerkerleistungen, Übernachtungsleistungen etc.) gelten mitunter abweichende Regelungen, deren Besonderheiten einer umfassenden steuerlichen Würdigung bedürfen. Hier sollten Sie im Einzelfall Rücksprache mit Ihrem Steuerberater halten.

An dieser Stelle werden daher einzig die **Leistungen**, die **auf elektronischem Weg** erbracht werden, thematisiert.

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 Informationstechnologie angewiesen sind. Charakteristisch für diese Leistungen ist, dass die Leistung im Wesentlichen automatisiert ist und nur minimale menschliche Beteiligung zur Erbringung der Leistung notwendig ist. Dazu zählen z. B. die Veräußerung digitaler Produkte wie z. B. 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.).

Laut dem Umsatzsteuer-Anwendungserlass zählen alle Leistungen dazu, für deren Erbringung das Internet erforderlich ist.

Für die Bestimmung des Leistungsorts für diese Leistungen ist von entscheidender Bedeutung, ob der Empfänger der Leistung selbst Unternehmer ist oder nicht. Dabei ist grundsätzlich anzunehmen, dass der Empfänger Nichtunternehmer ist. Nur wenn dieser seine USt-IdNr. angibt, kann davon ausgegangen werden, dass der Empfänger Unternehmer ist. Die Unternehmereigenschaft des Empfängers kann auch anhand weiterer Merkmale nachgewiesen werden. Hierüber kann Sie Ihr Steuerberater informieren.

Entscheidend für die umsatzsteuerrechtliche Beurteilung ist weiter, wo der Kunde ansässig ist. Das ist vorrangig der Ort, an dem der Empfänger seinen gewöhnlichen Aufenthaltsort hat. Wird die Leistung an einen Nichtunternehmer an Orten wie z. B. WLAN-Hotspots, Restaurants oder Hotellobbys erbracht und muss der Leistungsempfänger an diesem Ort physisch anwesend sein, damit ihm der leistende Unternehmer die Leistung erbringen kann, gilt der Leistungsempfänger als an diesem Ort ansässig. Wird die Leistung an den Nichtunternehmer über dessen Festnetzanschluss erbracht,

gilt der Leistungsempfänger als dort ansässig, an dem sich der Festnetzanschluss befindet. Bei Erbringung der Leistung an ein mobiles Telekommunikationsnetz gilt der Leistungsempfänger in dem Land ansässig, das durch den Ländercode, der bei Inanspruchnahme dieser Leistung verwendeten SIM-Karte bezeichnet wird.

Wird die sonstige Leistung an einen Nichtunternehmer unter anderen Bedingungen als den genannten erbracht, kann der leistende Unternehmer anhand von zwei sich nicht widersprechenden Beweismitteln einen anderen Leistungsort nachweisen. Erfolgt die Leistungserbringung unter den gleichen o. g. Bedingungen sind drei sich nicht widersprechende Beweismittel anzuführen, um einen anderen, tatsächlichen Leistungsort nachzuweisen.

Als Beweismittel können nach Abschnitt 3a.9a Abs. 6 UStAE dienen:

- die Rechnungsanschrift des Leistungsempfängers;
- die Internet-Protokoll-Adresse (IP-Adresse) des vom Leistungsempfänger verwendeten Geräts oder jedes Verfahrens zur Geolokalisierung;
- Bankangaben, wie der Ort, an dem das bei der unbaren Zahlung der Gegenleistung verwendete Bankkonto geführt wird;
- der Mobilfunk-Ländercode (Mobile Country Code – MCC), der auf der vom Leistungsempfänger verwendeten SIM-Karte gespeichert ist;
- der Ort des Festnetzanschlusses des Leistungsempfängers, über den die sonstige Leistung erbracht wird.

#### 4.1 Kunde ist im Inland ansässig

Ist der Kunde im Inland ansässig, ist die sonstige Leistung unabhängig davon, ob der Empfänger Unternehmer ist oder nicht, im Inland steuerbar und sofern keine Steuerbefreiungsvorschrift (§ 4 UStG) anzuwenden ist, auch steuerpflichtig. Dabei hat der Online-Unternehmer die Umsatzsteuer wie oben auch zu den Liefe-

rungen im Inland dargestellt, einzubehalten und abzuführen. Nur wenn der Online-Unternehmer nach den obigen Ausführungen als Kleinunternehmer einzustufen ist, unterbleibt die Belastung mit Umsatzsteuer.

## 4.2 Kunde ist im Ausland ansässig

### 4.2.1 Im Ausland (übriges Gemeinschaftsgebiet und Drittausland) ansässiger Kunde ist Unternehmer

Ist der Empfänger der elektronisch erbrachten Leistung ein im Ausland ansässiger Unternehmer und erwirbt er die sonstige Leistung für sein Unternehmen, ist die Leistung an dem Ort zu besteuern, an dem der **Empfänger** der sonstigen Leistung seinen **Sitz** hat (§ 3a Abs. 2 UStG), also im Ausland. In Deutschland ist die Leistung nicht steuerbar. Sie ist nach den im Ansässigkeitsstaat des Leistungsempfängers geltenden Gesetzen dort der Umsatzsteuer zu unterwerfen.

#### **Hinweis**

Bei Leistungen in das übrige Gemeinschaftsgebiet 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, wenn der Online-Unternehmer Kleinunternehmer ist (§ 18a Abs. 4 UStG). 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 17.500 Euro überschritten worden ist, unberücksichtigt bleiben.



#### 4.2.2 Im übrigen Gemeinschaftsgebiet ansässiger Kunde ist Nichtunternehmer

Ist der Empfänger der auf elektronischem Weg erbrachten Leistung Nichtunternehmer, ist der Ort dieser Leistung dort, wo der ausländische Empfänger ansässig ist (§ 3a Abs. 5 UStG). Die sonstige Leistung ist demnach nicht in Deutschland, sondern in dem Ansässigkeitsstaat des Empfängers steuerbar und nach den dort geltenden Umsatzsteuergesetzen steuerpflichtig.

##### Hinweis

Der Online-Unternehmer muss sich in dem jeweiligen Staat registrieren lassen und die Umsatzsteuer dort erklären. Der Online-Unternehmer kann die Erklärung stattdessen auch über das MOSS-Verfahren nach § 18h UStG vornehmen. Hier berät Sie Ihr Steuerberater im Einzelnen.

##### Erleichterung für Kleinunternehmen:

Allerdings gibt es seit 01.01.2019 insbesondere für Online-Unternehmer, die nur in geringem Umfang sonstige Leistungen auf elektronischem Weg **an im Gemeinschaftsgebiet ansässige Nichtunternehmer** erbringen eine neue Regelung (§ 3a Abs. 5 S. 3–5 UStG n. F.). Nach dieser ist die Leistung an dem Ort erbracht, von dem aus der leistende Online-Unternehmer sein Unternehmen betreibt.

Voraussetzung dafür ist, dass der Online-Unternehmer nur in einem Mitgliedstaat ansässig (z. B. nur in Deutschland) ist. Ferner darf der Gesamtbetrag der Entgelte für elektronisch an Nichtunternehmer in anderen Mitgliedstaaten erbrachte Leistungen den Betrag von 10.000 Euro im vorangegangenen Kalenderjahr nicht überschritten haben und im laufenden Kalenderjahr nicht überschreiten.

Diese Grenze von 10.000 Euro gilt für alle Leistungen an alle nicht-unternehmerischen Leistungsempfänger, auch wenn diese ggf. in verschiedenen Mitgliedstaaten ansässig sind.

**Beispiel:** Der Online-Unternehmer O hat seinen Sitz nur in Deutschland. Er erbringt eine sonstige Leistung an einen Privatkunden K (= Nichtunternehmer) in Italien. Im vorangegangenen Kalenderjahr erbrachte er Leistungen auf elektronischem Weg an Nichtunternehmer in Italien und Frankreich für insgesamt 8.000 Euro. Im laufenden Jahr wird der Gesamtbetrag der Entgelte für Leistungen an private Kunden 10.000 Euro nicht überschreiten.

Der Leistungsort ist im Ansässigkeitsstaat des Online-Unternehmers, also in Deutschland. Die Umsätze sind der deutschen Umsatzsteuer zu unterwerfen.

Diese Regelung hat den Vorteil, dass diese Leistungen, da sie im Inland steuerbar sind, in der regulären Steuererklärung oder Voranmeldung erklärt werden können. Außerdem können diese, nun im Inland steuerbaren Umsätze ggf. ebenfalls unter die Kleinunternehmerregelung des § 19 UStG fallen. Der leistende Unternehmer (Online-Unternehmer) muss als Kleinunternehmer nicht den Verpflichtungen zur Erstellung einer ZM bzw. der Registrierung in den anderen Mitgliedstaaten oder der Erklärung seiner Umsätze über den Mini-One-Stop-Shop nach § 18h UStG nachkommen.

Bei Überschreitung der Grenze von 10.000 Euro bzw. bei einem möglichen Verzicht auf die Anwendung dieser Grenze hat der Online-Unternehmer die auf elektronischem Weg an einen im übrigen Gemeinschaftsgebiet ansässigen Nichtunternehmer erbrachte Leistung in dem Mitgliedstaat zu besteuern, in dem der nichtunternehmerische Leistungsempfänger ansässig ist, weil der Leistungsort nach § 3a Abs. 5 Satz 1 UStG in dem Land ist, in dem der Nichtunternehmer ansässig ist. Das gilt bereits ab dem Umsatz, der zur Überschreitung der genannten Grenze führt bzw. beim Verzicht auf die Regelung für alle auf elektronischem Weg an im Gemeinschaftsgebiet ansässige Empfänger ausgeführten Umsätze. Sofern

ein Verzicht erfolgte, ist der Online-Unternehmer an diesen für mindestens zwei Kalenderjahre gebunden, danach ist ein Widerruf möglich.

#### 4.2.3 Im Drittland ansässiger Kunde ist Nichtunternehmer

Die oben genannten Vereinfachungsregelungen des § 3a Abs. 4 Satz 3–5 UStG gelten nicht, wenn der nichtunternehmerische Leistungsempfänger im Drittland ansässig ist. Der Online-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.

##### **Hinweis**

In einigen Drittländern obliegt allerdings nicht dem Online-Unternehmer, sondern dem Plattformbetreiber die Verpflichtung, die Umsatzsteuer für die über die Plattform abgewickelten Leistungen einzubehalten und abzuführen. Diese werden auch als Sales-Tax, GST oder VAT bezeichnet. Dies ist z. B. für die Verkäufe in bzw. nach Australien (GST), einige Bundesstaaten in den USA, Norwegen, Russland, der Schweiz etc. der Fall. In der Regel können derartige Bestimmungen und die verwendeten Verfahren auf den entsprechenden Informationsseiten des Plattformbetreibers entnommen werden. Sofern Zweifel bestehen, wenden Sie sich bitte an Ihren Steuerberater.

## **5. Erklärungsspflichten**

Abhängig davon, ob der Online-Unternehmer Kleinunternehmer i. S. d. § 19 UStG ist oder nicht ergeben sich verschiedene Erklärungsspflichten.

### **5.1 Online-Unternehmer ist Kleinunternehmer**

Ist der Online-Unternehmer Kleinunternehmer i. S. d. § 19 UStG, weil die gesamten Umsätze seines Unternehmens die Grenze von 17.500 Euro im vorangegangenen Jahr nicht überschritten haben und im laufenden Kalenderjahr 50.000 Euro nicht überschreiten werden, ergeben sich folgende Erklärungsspflichten:

#### **5.1.1 Umsätze (Lieferungen oder sonstige Leistungen), deren Leistungsort im Inland ist**

Nach § 18 Abs. 2 UStG hat zwar die Abgabe der Voranmeldung vierteljährlich zu erfolgen, aber aufgrund § 18 Abs. 2 Satz 3 UStG verzichten die Finanzämter regelmäßig auf die vierteljährliche Abgabe, sodass nur eine Jahreserklärung abgegeben werden muss.

#### **5.1.2 Sonstige Leistungen oder Lieferung an im Gemeinschaftsgebiet (EU) ansässige Unternehmer**

Für diese Leistungen schuldet der Leistungsempfänger im Ansässigkeitsstaat die Umsatzsteuer, die sonstige Leistung ist in Deutschland nicht steuerbar und braucht vom leistenden Unternehmer nach § 18a Abs. 4 UStG auch nicht in einer Zusammenfassenden Meldung erklärt werden. Eine Erklärung dieser Umsätze hat lediglich in der Umsatzsteuer-Jahreserklärung zu erfolgen.

### 5.1.3 Lieferung an Nichtunternehmer im Gemeinschaftsgebiet

Da die Lieferschwellen von Kleinunternehmern in der Regel nicht überschritten werden, sind die Umsätze wie unter [→Kapitel 5.1.1](#) dargestellt zu erklären.

### 5.1.4 Auf elektronischem Weg erbrachte sonstige Leistungen an im Gemeinschaftsgebiet ansässige Nichtunternehmer

Diese sonstigen Leistungen hat der Online-Unternehmer im Ansässigkeitsstaat des Leistungsempfängers zu erklären. Dazu hat er sich in dem jeweiligen Staat steuerlich erfassen zu lassen. Alternativ können diese Umsätze auch über das sog. MOSS-Verfahren nach § 18h UStG gegenüber dem BZSt erklärt werden, sodass sich eine Registrierung in dem Ansässigkeitsstaat erübrigt.

Kommen die oben dargestellten Erleichterungen des § 3a Abs. 5 Satz 3–5 UStG n. F. zur Anwendung, erübrigt sich sowohl die Registrierung im Ansässigkeitsstaat als auch das alternativ dazu mögliche MOSS-Verfahren. Die Umsätze sind dann lediglich in der Umsatzsteuer-Jahreserklärung zusammen mit den weiteren, im Inland ausgeführten Umsätzen in der Umsatzsteuer-Jahreserklärung zu erklären.

Verzichtet der Kleinunternehmer auf die Anwendung des § 3a Abs. 5 Satz 3–5 UStG oder überschreiten diese Umsätze die Grenze von 10.000 Euro, sind die Umsätze in den jeweils anderen Mitgliedstaaten direkt oder über das MOSS-Verfahren zu erklären und zusätzlich in der Umsatzsteuererklärung anzugeben.

### **5.1.5 Auf elektronischem Weg erbrachte sonstige Leistungen an im Drittland ansässige Unternehmer oder Nichtunternehmer**

Diese Leistungen sind in Deutschland nicht steuerbar und müssen daher im jeweiligen Ansässigkeitsstaat nach den dortigen Regelungen erklärt werden. 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](http://www.iccgermany.de)) erhältlich.

### **5.1.6 Von im Ausland (Drittland und europäisches Gemeinschaftsgebiet) ansässigen Unternehmer empfangene sonstige Leistungen**

Diese Leistungen sind gem. § 3a Abs. 2 UStG im Inland steuerbar und steuerpflichtig. Steuerschuldner ist nach § 13b Abs. 1 und Abs. 2 Nr. 1 UStG der jeweils die Leistung empfangende Online-Unternehmer. Die Umsatzsteuer, die für diese Leistung anfällt, hat der Online-Unternehmer nach § 18 Abs. 4a Satz 2 UStG in dem Monat gegenüber seinem Finanzamt zu erklären, in dem die Leistung ausgeführt worden ist bzw. mit Ausstellung der Rechnung, spätestens mit Ablauf des der Ausführung der Leistung folgenden Monats. Zugleich ist die Umsatzsteuer zu entrichten.

## **5.2 Online-Unternehmer ist Regelbesteuerer**

### **5.2.1 Umsätze (Lieferungen oder sonstige Leistungen), deren Leistungsort im Inland ist**

Liegt der Ort der Lieferung bzw. sonstigen Leistung im Inland, sind diese steuerbar. Diese Umsätze sind je nach Voranmeldungszeitraum vierteljährlich oder monatlich zu erklären.

Gelangt bei einer Lieferung der Liefergegenstand in das übrige Gemeinschaftsgebiet bzw. ins Drittland können diese steuerfrei sein (siehe →[Kapitel 3.2](#)) und sind als solche in der Umsatzsteuererklärung anzugeben. Liegt demnach eine innergemeinschaftliche Lieferung vor, sind diese nach § 18a Abs. 1 UStG in der Zusammenfassenden Meldung gegenüber dem BZSt zu erklären.

Wird die Lieferschwelle (siehe →[Kapitel 3.2](#)) überschritten, sind die Umsätze in dem anderen EU-Mitgliedstaat zu versteuern und in der Umsatzsteuer-Jahreserklärung lediglich nachrichtlich zu erklären.

### **Hinweis**

Bitte wenden Sie sich diesbezüglich an Ihren Steuerberater.

## **5.2.2 Sonstige Leistungen an im Gemeinschaftsgebiet ansässige Unternehmer**

Für diese Leistungen schuldet der Leistungsempfänger im Ansässigkeitsstaat die Umsatzsteuer, die Leistung ist in Deutschland nicht steuerbar. Dennoch müssen diese Leistungen nach § 18a Abs. 2 UStG im Rahmen der Zusammenfassenden Meldung gegenüber dem BZSt erklärt werden.

## **5.2.3 Auf elektronischem Weg erbrachte sonstige Leistungen an im Gemeinschaftsgebiet ansässige Nichtunternehmer**

Hier gelten die gleichen Erklärungspflichten wie bei den Online-Unternehmern, die Kleinunternehmer sind (siehe →[Kapitel 5.1.3](#)). Kommen allerdings die oben dargestellten Erleichterungen des § 3a Abs. 5 Satz 3–5 UStG n. F. zur Anwendung, erübrigt sich sowohl die direkte Registrierung im Ansässigkeitsstaat als auch das alternativ dazu mögliche MOSS-Verfahren. Die Umsätze sind dann wie unter →[Kapitel 5.2.1](#) als reguläre Umsätze zu erklären.

Erfolgt ein Verzicht auf die Anwendung des § 3a Abs. 5 Satz 3–5 UStG oder eine Überschreitung der Umsatzgrenze von 10.000 Euro, sind die Umsätze wie bei den Online-Unternehmern, die die Kleinunternehmerregelung anwenden, auch in den jeweils anderen Mitgliedstaaten oder über das MOSS-Verfahren zu erklären und zusätzlich in der Umsatzsteuererklärung anzugeben.

Die Ausführungen zu →*Kapitel 5.1.4 und 5* gelten identisch bei Online-Unternehmern, die keine Kleinunternehmer i. S. d. § 19 UStG sind bzw. auf die Anwendung des § 19 UStG verzichtet haben.

DATEV eG, 90329 Nürnberg (Verlag)

© 2019 Alle Rechte, insbesondere das Verlagsrecht, allein beim Herausgeber.

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

Dieses Buch und alle in ihm enthaltenen Beiträge und Abbildungen sind urheberrechtlich geschützt. Mit Ausnahme der gesetzlich zugelassenen Fälle ist eine Verwertung ohne Einwilligung der DATEV eG unzulässig.

Printed in Germany

DATEV-Druckservice, 90329 Nürnberg (Druck)

Angaben ohne Gewähr

Titelbild: © Denys Prykhodov/stock.adobe.com

Stand: Juli 2019

DATEV-Artikelnummer: 32178/2019-06-01

E-Mail: literatur@service.datev.de