

# Themen

Umsatzsteuer

Kommissions-  
modelle im  
E-Commerce



# Sehr geehrte Leserinnen und Leser!

Globalisierung, technischer Wandel und die Corona-Pandemie haben zu einem explosionsartigen Anstieg des elektronischen Waren- und Dienstleistungsverkehrs sowie insbesondere des sog. E-Commerce geführt. Um mit diesen rasanten Entwicklungen – vor allem im Bereich der Business-to-Consumer-Umsätze (B2C) – Schritt halten zu können, hatte sich die EU-Kommission schon in 2017 zu umfassenden Änderungen der Mehrwertsteuer-systemrichtlinie (MwStSystRL) im Rahmen des sog. „E-Commerce Pakts“ oder „Digitalpakets“ entschlossen. Eine erste Stufe des „Digitalpakets“ wurde bereits zum 1.1.2019 umgesetzt: Hierbei wurde die steuerliche Erfassung bestimmter grenzüberschreitender elektronischer Dienstleistungen an Nichtunternehmer modernisiert (vgl. dazu das Themenheft Umsatzsteuer 12/2019).

Die zweite Stufe des „Digitalpakets“ hat Deutschland mit dem Jahressteuergesetz 2020 umgesetzt. Aufgrund der Corona-Pandemie wurden diese Änderungen auf den 1.7.2021 verschoben. Die Änderungen im Hinblick auf die Anmeldung zum OSS-Verfahren wurden bereits zum 1.4.2021 wirksam.

Nachfolgend möchten wir Ihnen die wesentlichen Änderungen aufzeigen, die das Mehrwertsteuer-Digitalpaket für Ihre Umsatzsteuerpraxis mit sich bringt. Dabei gehen wir so vor, dass wir Ihnen zunächst ab S. 4 einen Gesamtüberblick zum Einsatz von Kommissionsmodellen im E-Commerce bei Warenlieferungen geben und dann einzelne Aspekte vertiefen (Wiederholungen haben wir bewusst in Kauf genommen, damit jeder einzelne Abschnitt für sich allein verständlich ist). In Umsetzung dieses Ansatzes folgt ab S. 8 der Beitrag über die deutsche Umsetzung des sog. Digitalpakets mit den Änderungen beim Fernverkauf

ab dem 1.7.2021. Die Ausführungen orientieren sich insbesondere an zwei BMF-Schreiben, die im April 2021 herausgegeben wurden, um Anwendungsfragen zu klären.

Ab S. 10 folgen dann Einzelheiten zur Umstellung vom Mini-One-Stop-Shop-Verfahren (MOSS) zu dem umfassenderen One-Stop-Shop-Verfahren (OSS). Völlig neue Vorschriften werden für Fernverkäufe aus dem Drittland mit einem Sendungswert bis 150 € und für deren Besteuerung im sog. Import-One-Stop-Shop-Verfahren (IOSS) eingeführt.

Zu beachten ist ferner, dass beim Handel über Online-Marktplätze die Online-Marktplatzbetreiber in bestimmten Fällen mit Drittlandsbezug fiktiv in die Lieferkette einbezogen (fiktive Reihengeschäfte) werden. Und schließlich widmen wir uns den Aufzeichnungspflichten für Marktplatzbetreiber beim Onlinehandel. Diese Pflichten werden mit dem zweiten Teil des „Digitalpakets“ um die Dokumentation zusätzlicher Aufzeichnungen ab dem 1.7.2021 erweitert. Obwohl es auch Erleichterungen hinsichtlich des Wegfalls der Bescheinigung gem. § 22f UStG gibt, sollten Sie, sofern Sie sich als Betreiber von Online-Marktplätzen, betätigen, Anpassungen in Ihren Buchhaltungs- bzw. ERP-Systemen vornehmen, um die weiter geltenden und ergänzten Aufzeichnungspflichten erfüllen und so eine Haftung vermeiden zu können.

Für zusätzliche Hinweise und weitergehende Beratung stehen wir Ihnen selbstverständlich gerne zur Verfügung.

Mit freundlichen Grüßen

Ihr Team von PKF



# TOP-Thema

## Kommissionsmodelle im E-Commerce

### Inhalt

Kommissionsmodelle im E-Commerce – Neuerungen bei Warenlieferungen .....	4
Änderungen beim Fernverkauf ab dem 1.7.2021 – Deutsche Umsetzung des MwSt-Digitalpakets .....	8
Versandhandel wird Fernverkauf, MOSS wird OSS, neue Lieferfiktion – Die Neuregelungen im Detail .....	10
Aufzeichnungspflichten für Marktplatzbetreiber beim Onlinehandel .....	14

## TOP-THEMA

# Kommissionsmodelle im E-Commerce

## Neuerungen bei Warenlieferungen

**Grenzüberschreitende Warenverkäufe und Dienstleistungen über Online-Plattformen haben in den letzten Jahren an Bedeutung gewonnen, insbesondere im Bereich des Geschäfts mit Privatkunden (B2C). In vielen Fällen sind die Umsätze dort zu versteuern, wo der Verbraucher seinen Wohnsitz hat. Aus Sicht der Finanzverwaltungen in den Wohnsitzstaaten der Verbraucher besteht ein Interesse daran, die oftmals im Ausland ansässigen leistenden Unternehmer zu identifizieren und auf deren Umsätze die Umsatzsteuer zu erheben. Da der Fiskus im Ausland keine Steuern durchsetzen kann, soll in bestimmten Fällen die korrekte Versteuerung im Inland sichergestellt werden, indem – wie bei einem Kommissionsgeschäft – eine Leistungskette zwischen dem Verkäufer, dem Plattformbetreiber und dem Endkunden fingiert wird.**

### 1. Kommissionsmodell bei sonstigen Leistungen

#### 1.1 Begriff der Leistungskommission

Die Leistungskommission ist in § 3 Abs. 11 UStG wie folgt geregelt: „Wird ein Unternehmer in die Erbringung einer sonstigen Leistung eingeschaltet und handelt er dabei im eigenen Namen, jedoch für fremde Rechnung, gilt diese Leistung als an ihn und von ihm erbracht.“ Diese Regelung gilt sowohl für den Einkauf als auch den Verkauf sonstiger Leistungen. Damit entspricht sie in ihrer Wirkungsweise dem in § 3 Abs. 3 UStG geregelten Kommissionsgeschäft, das sich auf Warenlieferungen bezieht.

#### 1.2 Ausweitung der Leistungskommission auf bestimmte elektronische Leistungen:

##### Neuer § 3 Abs. 11a UStG

Mit Wirkung zum 1.1.2015 wurde eine zuvor bereits im Telekommunikationsgesetz enthaltene Regelung in einen neuen § 3 Abs. 11a UStG transferiert und dabei an das EU-Recht angepasst.

Der Anwendungsbereich von § 3 Abs. 11a UStG umfasst insbesondere

- » Telefondienste,
- » die Überlassung von Software und anderer digitaler Produkte,

- » das Bereitstellen von Online-Plattformen wie Marktplätzen etc.
- » sowie das Webhosting.

Diese Leistungen müssen über ein bestimmtes Medium bereitgestellt werden, d.h. ein Telekommunikationsnetz, eine Schnittstelle oder ein Portal. Der Betreiber dieses Mediums gilt wie ein Kommissionär als Schuldner der Umsatzsteuer.

**Hinweis:** Die Begriffe Schnittstelle oder Portal sind nicht gesetzlich definiert. In der Praxis kann es sich dabei z.B. auch um einen App-Store handeln.

Der zwischengeschaltete Unternehmer kann die Fiktion einer Leistungskommission widerlegen, wenn er den Anbieter der sonstigen Leistung als Leistungserbringer ausdrücklich benennt und dies auch in den vertraglichen Vereinbarungen zwischen den Parteien zum Ausdruck kommt. Diese Bedingung ist erfüllt, wenn die sonstige Leistung sowie der Erbringer dieser Leistung in sämtlichen im Zusammenhang mit der Leistungserbringung ausgestellten Rechnungen angegeben sind.

Eine Widerlegung der Fiktion einer Leistungskommission ist dagegen ausgeschlossen, wenn der zwischengeschaltete Unternehmer hinsichtlich der Erbringung der sonstigen Leistung die Abrechnung gegenüber dem Leistungsempfänger autorisiert, die Erbringung der sonstigen Leistung genehmigt oder die allgemeinen Bedingungen der Leistungserbringung festlegt.

**Hinweis:** Keine Anwendung findet § 3 Abs. 11a UStG, wenn der zwischengeschaltete Unternehmer lediglich Zahlungen in Bezug auf die erbrachte sonstige Leistung abwickelt und nicht an der Erbringung dieser sonstigen Leistung beteiligt ist.

#### 1.3 Rechtsfolgen

Liegen die Voraussetzungen für eine Anwendung des § 3 Abs. 11a UStG vor, treten die Rechtsfolgen der Leistungskommission i.S. von § 3 Abs. 11 UStG ein. Es werden also zwei Leistungen angenommen, die in zeitlicher

Hinsicht unmittelbar aufeinander folgen:

- » die Leistung des Kommittenten an den Kommissionär (zwischen geschalteter Unternehmer) und
- » die Leistung des Kommissionärs an den Endkunden.

Für die Finanzverwaltung hat diese Regelung den Vorteil, dass bei Zweifeln darüber, zwischen welchen Beteiligten ein Leistungsaustausch stattgefunden hat, der Betreiber des Telekommunikationsnetzes, der Schnittstelle oder des Portals als leistender Unternehmer bestimmt werden kann (falls diesem der Gegenbeweis nicht gelingt). Dieser kann dann als Steuerschuldner in Anspruch genommen werden.

## 2. Kommissionsmodell bei Warenlieferungen

### 2.1 Ausgangspunkt: EU-Digitalpaket

Durch das Digitalpaket (RL 2017/2455/EU vom 5.12.2017) sind bestimmte Bereiche der Mehrwertsteuersystemrichtlinie geändert worden. Im Kern ging es dabei einerseits um Fragen der Ortsbestimmung elektronisch erbrachter Dienstleistungen und andererseits um die Definition des Begriffs „Fernverkauf von Gegenständen“ (bisheriger Begriff: Versandhandel). In diesem Zuge ist die Fiktion eines Kommissionsgeschäfts für bestimmte Fernverkäufe neu eingeführt worden (siehe dazu Abschn. 3).

Beide Aspekte des Digitalpakets haben zum Ziel, das Bestimmungslandprinzip im Bereich des Geschäfts mit privaten Endkunden (B2C) so weit wie möglich umzusetzen, so dass die Umsatzbesteuerung in dem Mitgliedstaat erfolgt, in dem die bezogenen Waren oder Dienstleistungen verbraucht werden. In diesem Zusammenhang sind die Schwellenwerte für die Anwendung dieser Regelungen auf einheitlich 10.000 € in allen EU-Mitgliedstaaten festgelegt worden. Damit entfällt auch die Notwendigkeit, die Lieferschwellen für jeden EU-Mitgliedstaat gesondert zu ermitteln und deren mögliche Änderungen im Zeitablauf nachzuhalten.

**Hinweis:** Während die Regelungen für die elektronisch erbrachten Dienstleistungen bereits zum 1.1.2019 in Kraft getreten sind, werden die Regelungen zum „Fernverkauf“ erst ab dem 1.7.2021 greifen.

### 2.2 Nationaler Sonderweg bei Warenlieferungen (ab 1.1.2019): Haftungsmodell

Der deutsche Gesetzgeber wollte offensichtlich die vollständige Umsetzung des Digitalpakets in nationales Recht nicht abwarten und hat mit Wirkung zum 1.1.2019 Regelungen zur Haftung der Betreiber von elektronischen



Marktplätzen für die von den Händlern nicht gezahlte Umsatzsteuer eingeführt. Begründet wurde dieser neu eingeführte Haftungstatbestand mit der Bekämpfung von Umsatzsteuerausfällen beim Handel mit Waren auf elektronischen Marktplätzen.

Im Grundsatz gilt Folgendes: Nach § 25e UStG haftet der Betreiber eines elektronischen Marktplatzes für die nicht entrichtete Steuer aus der Lieferung eines Unternehmers, die auf dem von ihm bereitgestellten Marktplatz rechtlich begründet worden ist. Die Haftung tritt nicht ein, wenn der Betreiber eine Bescheinigung über die steuerliche Erfassung des für den liefernden Unternehmer zuständigen Finanzamts vorlegen kann (entweder in Papierform oder in Form eines elektronischen Abrufs des Finanzamts).

Darüber hinaus gibt es weitere Ausnahmen und Rücknahmen von der Haftung. Der Betreiber kann sich nicht „blind“ auf die vorliegenden Bescheinigungen verlassen, sondern muss auch eigene Einschätzungen über das Geschäftsgebaren der bei ihm registrierten Händler vornehmen. Die tatsächliche oder anzunehmende Kenntnis des Betreibers von Umständen, die den von den Händlern gemachten Angaben widersprechen oder auf Defizite bei der Erfüllung der steuerlichen Pflichten seitens der Händler hindeuten, wirkt sich zu Lasten des Betreibers aus, d.h. er kann sich dann regelmäßig nicht von seiner Haftung exkulpieren.

Eine Haftung tritt auch dann ein, wenn der Betreiber es unterlässt, einen Händler innerhalb einer bestimmten Frist von seinem elektronischen Marktplatz auszuschließen, nachdem das Finanzamt den Betreiber darauf hingewiesen hat, dass der Händler seinen steuerlichen Pflichten nicht ausreichend nachkommt.

**Hinweis:** Die Haftungsvorschrift wird flankiert von umfangreichen Aufzeichnungspflichten des Betreibers (§ 22f UStG).

### 3. Fiktion eines Kommissionsgeschäfts (ab 1.7.2021)

#### 3.1 EU-Recht

Durch den neu eingefügten Art. 14a MwStSystRL soll eine Besteuerung von grenzüberschreitenden Warenlieferungen an Nichtunternehmer (in erster Linie also private Endverbraucher) sichergestellt werden, die durch die Nutzung einer elektronischen Schnittstelle (z.B. eines Marktplatzes, einer Plattform, eines Portals o. dgl.) unterstützt werden. Die Vorschrift erfasst zwei Fallgruppen:

**(1)** Fernverkäufe von aus Drittgebieten oder Drittländern eingeführten Gegenständen in Sendungen mit einem Sachwert von höchstens 150 €: Diese Regelung zielt ins-

besondere auf das Massengeschäft mit Waren aus Drittländern (Elektronikartikel etc.) ab. Im Zusammenhang mit der Neuregelung wird auch die bisherige Freigrenze von 22 € abgeschafft, unterhalb derer die Einfuhrumsatzsteuer nicht erhoben wird. Mit dem Betrag von 150 € orientiert sich der Richtliniengeber am geltenden Schwellenwert für die Erhebung von Zoll.

**(2)** Lieferung von Gegenständen innerhalb der Gemeinschaft durch einen nicht in der Gemeinschaft ansässigen Steuerpflichtigen an eine nicht steuerpflichtige Person: Hierbei geht es um Fälle, in denen sich die Ware bereits im Gebiet der EU befindet und der Marktplatzhändler außerhalb der EU ansässig ist.

Die Rechtsfolge besteht in beiden Fallgruppen jeweils darin, dass die Marktplatzbetreiber so behandelt werden, als ob sie diese Gegenstände selbst erhalten und geliefert hätten (fiktives Kommissionsgeschäft). Aus Sicht der Finanzverwaltung im Wohnsitzstaat des Endkunden ist die zweite Lieferung in der Kette (Marktplatzbetreiber an Endkunde) im Wohnsitzstaat steuerpflichtig. Die daraus resultierenden steuerlichen Pflichten treffen den Marktplatzbetreiber. Die Lieferung des Marktplatzhändlers (fiktiver Kommittent) an den Marktplatzbetreiber (fiktiver Kommissionär) ist im Warenabgangsland zu versteuern, so dass diese für die Finanzverwaltung im Wohnsitzstaat des Endkunden nicht von Interesse ist.

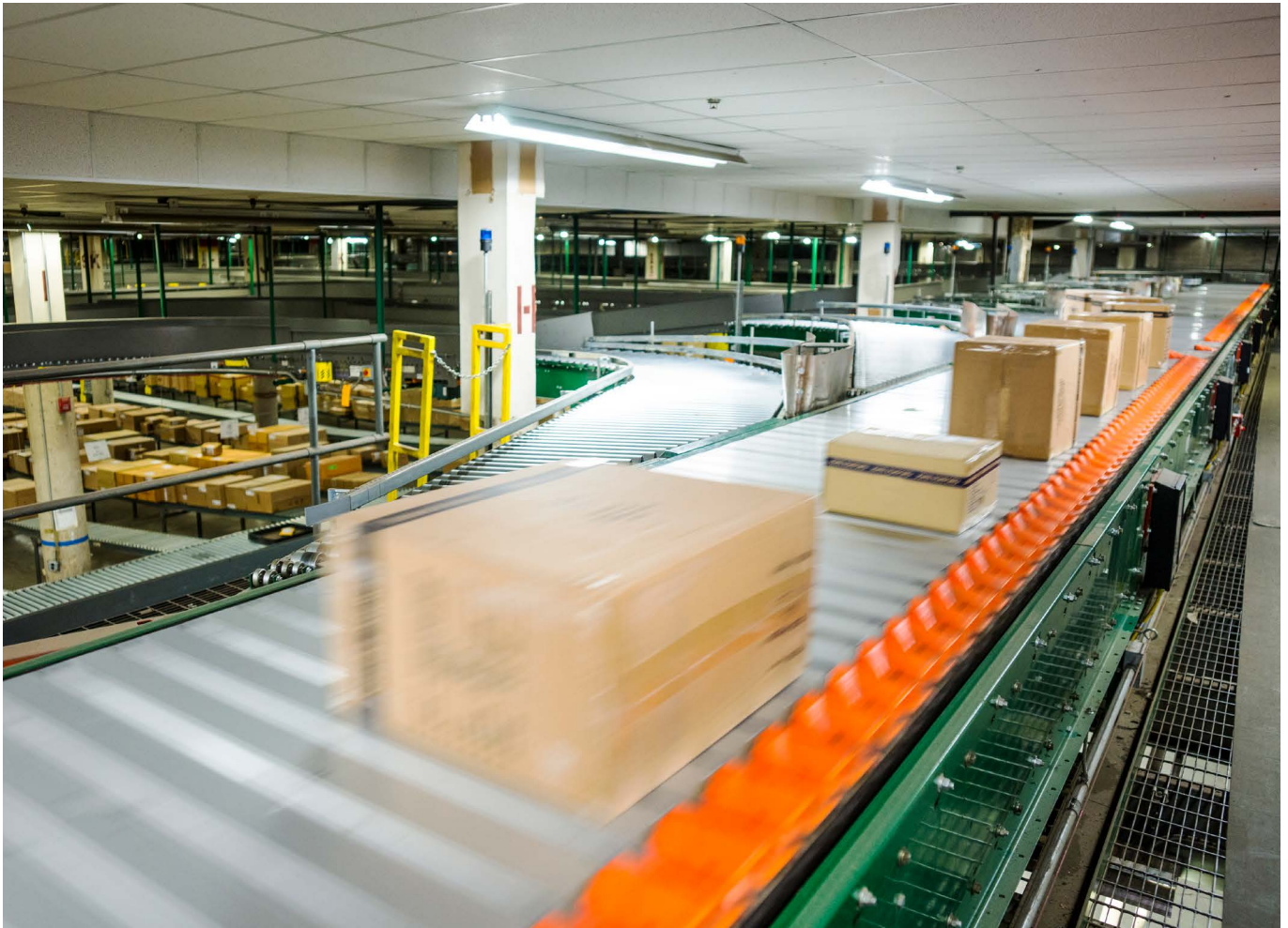
**Hinweis:** Der Marktplatzbetreiber hat keine Möglichkeit, die vorgenannten Rechtsfolgen zu vermeiden.

#### 3.2 Umsetzung im UStG

Durch das Jahressteuergesetz 2020 (JStG 2020) werden die Änderungen zur Umsetzung der zweiten Stufe des Digitalpakets mit Wirkung ab 1.7.2021 in das deutsche Recht umgesetzt.

Die beiden in Art. 14a der EU-Richtlinie genannten Fallgruppen werden in einem neuen § 3 Abs. 3a UStG geregelt: Der Marktplatzbetreiber wird „behandelt, als ob er diesen Gegenstand für sein Unternehmen selbst erhalten und geliefert hätte“. Nach den Vorstellungen des Gesetzgebers ist der Begriff der elektronischen Schnittstelle sehr weit zu fassen, so dass in deren Anwendungsbereich nicht nur die im Gesetz genannten elektronischen Marktplätze, Plattformen oder Portale fallen, sondern auch „Ähnliches“.

Das so fingierte Kommissionsgeschäft ist in aller Regel ein sog. Reihengeschäft. Ergänzend zu den zum 1.1.2020 eingeführten Neuregelungen zum Reihengeschäft (§ 3 Abs. 6a UStG) ordnet ein neuer § 3 Abs. 6b UStG an,



dass die Warenbewegung in diesen Fällen dem zweiten bzw. letzten Umsatzgeschäft in der Reihe (also der Lieferung vom Marktplatzbetreiber an den letzten Abnehmer) zuzuordnen ist.

In § 3c UStG wird der Ort der Lieferung beim Fernverkauf geregelt. Dabei wird gesetzestechnisch differenziert zwischen innergemeinschaftlichen Warenlieferungen und Einfuhren aus Drittländern. Letztlich ist der Ort der Lieferung aber regelmäßig dort, wo sich der Gegenstand bei Beendigung der Beförderung oder Versendung an den Erwerber befindet.

Darüber hinaus werden in den §§ 18i, 18j und 18k UStG verschiedene besondere Besteuerungsverfahren im Zusammenhang mit dem EU-Digitalpaket eingeführt, die sowohl Lieferungen als auch sonstige Leistungen betreffen.

Die bisherigen Regelungen zur Haftung (§ 25e UStG, s.o.) werden nicht aufgehoben, sondern in die neue Rechtslage integriert. Sie kommen nur dann zur Anwendung, wenn der Marktplatzbetreiber nicht ohnehin bereits nach § 3 Abs. 3a UStG Schuldner der Umsatzsteuer ist. Eine Haftung entfällt, wenn der liefernde Unternehmer über eine gültige USt-IdNr. verfügt. Für den Marktplatzbetrei-

ber bedeutet dies, dass er die ihm mitgeteilten USt-IdNrn. nicht nur aufzuzeichnen, sondern auch regelmäßig auf ihre Gültigkeit prüfen muss.

## Fazit

Durch das Kommissionsmodell sollen Betreiber von elektronischen Marktplätzen in die Leistungsbeziehung zwischen dem Händler bzw. Dienstleister und dem Endkunden eingebunden werden. Dies erleichtert es den Finanzverwaltungen, die Umsatzsteuer auf die regelmäßig im Wohnsitzstaat des Endkunden zu versteuernden Leistungen zu erheben, weil sie sich nicht an die einzelnen Händler bzw. Dienstleister halten müssen, sondern an die Marktplatzbetreiber. Mit § 3 Abs. 11a UStG gilt bereits seit dem 1.1.2019 ein Kommissionsmodell für elektronisch erbrachte Dienstleistungen. Ab dem 1.7.2021 wird auch ein Kommissionsmodell für Warenlieferungen eingeführt, die über eine elektronische Schnittstelle unterstützt werden.

# Änderungen beim Fernverkauf ab dem 1.7.2021

## Deutsche Umsetzung des MwSt-Digitalpakets

**Dieser Artikel befasst sich im Anschluss an den vorstehenden Beitrag vertiefend mit den Änderungen zum 1.7.2021 („zweite Stufe des MwSt-Digitalpakets“). Bei der deutschen Umsetzung des EU-Rechts im Rahmen des JStG 2020 ist zwischen dem innergemeinschaftlichen Fernverkauf, dem Fernverkauf von Gegenständen aus Drittländern, der Lieferfiktion bei elektronischen Schnittstellen sowie (weiteren) Anpassungen des MOSS-Verfahrens zu unterscheiden. Die Änderungen treten am 1.7.2021 in Kraft. Das BMF hat diesbezüglich zahlreiche Anwendungsfragen in zwei Schreiben vom 1.4.2021 und vom 20.4.2021 behandelt, über deren wesentliche Inhalte nachfolgend informiert wird.**

### 1. Innersgemeinschaftlicher Fernverkauf

Die bisherige Versandhandelsregelung für grenzüberschreitende Lieferungen gem. Art. 34 MwStSystRL bzw. § 3c UStG wurde durch neue Regelungen im Art. 14 MwStSystRL ersetzt. Hierbei wurden der innergemeinschaftliche Fernverkauf von Gegenständen eingeführt und der § 3c UStG umbenannt in „Ort der Lieferung beim Fernverkauf“. Ein innergemeinschaftlicher Fernverkauf von Gegenständen liegt demnach vor, wenn die Lieferung an einen Verbraucher erfolgt, d.h.

- » der Lieferer die Lieferung von Gegenständen aus einem Mitgliedstaat in einen anderen Mitgliedstaat veranlasst und
- » die Lieferung an eine Person erfolgt, die keine innergemeinschaftlichen Erwerbe erklärt.

Das gilt nicht, wenn es sich bei den Gegenständen um neue Fahrzeuge oder Gegenstände handelt, die zunächst noch montiert und installiert werden müssen. Als Ort des innergemeinschaftlichen Fernverkaufs gilt der Ort, an dem sich der Gegenstand bei Beendigung der Beförderung oder Versendung befindet, wodurch das Bestimmungslandprinzip des EU-Mehrwertsteuersystems weiter umgesetzt wird.

Im Vergleich zur bisher geltenden Versandhandelsregelung greift der Fernverkauf ebenfalls, wenn der Lieferer nur indirekt an der Beförderung oder Versendung beteiligt ist. Dies liegt z.B. vor, wenn der Betreiber eines elektronischen Marktplatzes, auf dem der liefernde Unternehmer seine Ware anbietet, den Versand der Gegenstände übernimmt.

### 2. Fernverkauf von Gegenständen aus Drittländern

Der Fernverkauf von Gegenständen aus Drittländern verfolgt dieselbe Systematik wie der innergemeinschaftliche Fernverkauf. Entscheidender Unterschied ist, dass der Gegenstand hierbei aus dem Drittland in das Gemeinschaftsgebiet gelangt. Wie beim innergemeinschaftlichen Fernverkauf ist auch hier eine nur indirekte Beteiligung des Lieferers an der Beförderung oder Versendung ausreichend.

Wird der Gegenstand in einen anderen Mitgliedstaat eingeführt als den, in dem die Versendung oder Beförderung endet, gilt als Ort des Fernverkaufs von Gegenständen aus Drittländern der Ort, an dem sich die Gegenstände bei Beendigung der Versendung oder Beförderung an den Erwerber befinden. Sollte der Einfuhrmitgliedstaat zugleich der Bestimmungsstaat der Lieferung sein, ist der Ort im Bestimmungsstaat maßgeblich, soweit die Mehrwertsteuer im One-Stop-Shop-Verfahren (OSS) zu erklären ist. Dies ist dann der Fall, wenn der Sendungswert 150 € nicht überschreitet.

**Hinweis:** Neben Nichtunternehmern kommen beim Fernverkauf von Gegenständen aus Drittländern bis zu einem Sachwert der Sendung von 150 € als Steuerschuldner auch die sog. Schwellenerwerber gem. § 1a Abs. 3 Nr. 1 UStG in Betracht, wenn diese die Erwerbsschwelle im Bestimmungsland (in Deutschland bis 1.7.2021: 12.500 €) nicht überschritten haben oder auf deren Anwendung verzichten.

### 3. Lieferfiktion bei elektronischen Schnittstellen

Während der deutsche Gesetzgeber bereits 2019 mit einer Haftung für elektronische Marktplätze auf den Umsatzsteuerbetrag im E-Commerce reagiert hat, verfolgt die EU einen anderen Ansatz, um gegen den Mehrwertsteuerbetrag vorzugehen. Sog. elektronische Schnittstellen wie z.B. Betreiber von elektronischen Marktplätzen werden in die Erhebung der Umsatzsteuer eingebunden. Der neu eingeführte § 3 Abs. 3a UStG begründet eine Lieferfiktion, soweit ein Unternehmer mittels seiner elektronischen Schnittstelle eine Lieferung, deren Beförderung oder Versendung im Gemeinschaftsgebiet beginnt und beendet bzw. soweit er die Lieferung eines nicht im Gemeinschaftsgebiet ansässigen Unternehmers unterstützt. Dies





gilt auch für Fernverkäufe aus dem Drittland, bei denen der Sachwert der Sendung den Betrag von 150 € nicht übersteigt. Die Betreiber einer elektronischen Schnittstelle werden im Ergebnis so behandelt, als ob sie selbst Käufer und Verkäufer sind.

Im Rahmen der Anpassungen der Versandhandelsregelung zur Fernverkaufsregelung werden auch die Lieferschwellen überarbeitet. Bisher konnten die einzelnen Mitgliedstaaten selbständig eine Lieferschwelle bis zu 100.000 € für den innergemeinschaftlichen Versandhandel festlegen. Diese Lieferschwelle wird nun einheitlich für die EU auf 10.000 € festgesetzt. Allerdings besteht weiterhin die Möglichkeit, auf die Anwendung der Liefer-

schwelle zu verzichten, indem eine Verzichtserklärung, die den Unternehmer zwei Kalenderjahre bindet, dem zuständigen Finanzamt mitgeteilt wird. Zu beachten ist nun, dass sowohl die Fernverkäufe als auch TRFE-Leistungen (= Telekommunikationsdienstleistungen, Rundfunk- und Fernsehdienstleistungen sowie auf elektronischem Weg erbrachte sonstige Leistungen) in die Lieferschwelle mit einbezogen und kumuliert betrachtet werden müssen.

**Hinweis:** Die Definition der TRFE-Leistungen umfasst eine große Bandbreite von digitalen Dienstleistungen. Es ist daher sorgfältig zu prüfen, ob man entsprechende Dienstleistungen erbringt und ob diese auch bisher schon umsatzsteuerlich zutreffend behandelt worden sind.

#### 4. Weitere Anpassungen des Verfahrens zur vereinfachten Registrierung (MOSS-Verfahren)

Unternehmer, die Versandhandelsumsätze tätigen – und dabei die Lieferschwellen überschreiten oder auf deren Anwendung verzichten – sind bisher verpflichtet, sich in dem Bestimmungsland für umsatzsteuerliche Zwecke zu registrieren und dort lokale Mehrwertsteuererklärungen abzugeben, da das MOSS-Verfahren (siehe dazu auch den nachfolgenden Beitrag) bisher nur für digitale Dienstleistungen an Nichtsteuerpflichtige zulässig ist. Durch die Richtlinienänderung können nun Unternehmer sowohl bei innergemeinschaftlichen Fernverkäufen von Gegenständen als auch bei Fernverkäufen von aus Drittgebieten eingeführten Gegenständen mit einem Sachwert von höchstens 150 € pro Sendung das MOSS-Verfahren bzw. OSS-/IOSS-Verfahren nutzen (siehe im Detail den nachfolgenden Beitrag).

## Fazit

Die zum Teil bereits 2017 erlassenen Richtlinien des MwSt-Digitalpakets werden nun 2021 EU-weit umgesetzt. Sowohl Online-Händler als auch Betreiber von elektronischen Marktplätzen müssen sich auf erhebliche Prozessanpassungen gefasst machen. Die 2019 eingeführten Haftungsregelungen für elektronische Marktplatzbetreiber (siehe hierzu den letzten Beitrag in diesem Heft) werden nun ergänzt durch die Einbeziehung in die Lieferkette, aus der eine Steuerschuld resultiert. Allerdings können diese Akteure die neuen vereinfachten Registrierungsverfahren nutzen.

## Versandhandel wird Fernverkauf, MOSS wird OSS, neue Lieferfiktion

### Die Neuregelungen im Detail

**Der bisherige innergemeinschaftliche Versandhandel wird durch den deutlich weiter gefassten Fernverkauf ersetzt. Damit einhergehend wird das Mini-One-Stop-Shop-Verfahren (MOSS) zu dem umfassenderen One-Stop-Shop-Verfahren (OSS) ausgebaut. Völlig neue Vorschriften werden für Fernverkäufe aus dem Drittland mit einem Sendungswert bis 150 € und für deren Besteuerung im sog. Import-One-Stop-Shop-Verfahren (IOSS) eingeführt. Erfolgt der Handel über Online-Marktplätze, werden die Online-Marktplatzbetreiber in bestimmten Fällen mit Drittlandsbezug fiktiv in die Lieferkette einbezogen (fiktive Reihengeschäfte).**

#### 1. Innergemeinschaftlicher Fernverkauf?

Der innergemeinschaftliche Fernverkauf (§ 3c Abs. 1 Satz 2 UStG, vgl. zur Definition den vorangehenden Beitrag) gilt als dort ausgeführt, wo sich die Ware bei Beendigung des Transports befindet (Bestimmungslandprinzip) – vorausgesetzt, der Händler überschreitet mit der Summe sämtlicher Fernverkäufe in anderen Mitgliedstaaten und der TRFE-Leistungen die neue EU-einheitliche Lieferschwelle von 10.000 € pro Kalenderjahr oder verzichtet auf deren Anwendung (§ 3c Abs. 4 UStG).

**Hinweis:** Der Händler muss somit nur noch die Überschreitung dieser einen Lieferschwelle kontrollieren.

Dagegen entfällt die bislang erforderliche mühevollere Kontrolle der Überschreitung der länderspezifischen Lieferschwellen.

Die Steuer auf die innergemeinschaftlichen Fernverkäufe kann der Händler zukünftig vierteljährlich zentral in seinem Ansässigkeitsstaat über das One-Stop-Shop-Verfahren (OSS) anmelden (§ 18j Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 UStG). Dadurch bleibt ihm die sonst erforderliche umsatzsteuerliche Registrierung in sämtlichen Mitgliedstaaten erspart, in denen er Fernverkäufe ausführt. Die Anwendung des OSS setzt aber voraus, dass es für sämtliche relevanten Fernverkäufe und TRFE-Leistungen in der EU genutzt wird.

**Hinweis:** Bei der Meldung im OSS kann der Händler zudem darauf verzichten, seinen Kunden Rechnungen auszustellen (§ 14a Abs. 2 Satz 2 UStG).

#### 2. Fernverkauf aus dem Drittland 2.1 Variante 1

Erfolgt ein Fernverkauf in der Weise, dass Ware aus dem Drittland in einen Mitgliedstaat eingeführt wird, in dem der Warentransport endet – und wird die Warensendung im neu eingeführten Import-One-Stop-Shop (IOSS) gemeldet (monatlich!) –, gilt die Lieferung als in diesem Mitgliedstaat ausgeführt (§ 3c Abs. 3 Satz 1 UStG).

Die Anwendung des IOSS-Verfahrens ist auf Warensendungen (ggf. bestehend aus mehreren Gegenständen) bis zu einem Wert von höchstens 150 € beschränkt (§ 18k Abs. 1 Satz 1 UStG).

**Hinweis:** Ist der Händler in einem Drittland ansässig, mit dem kein Amtshilfeabkommen besteht, muss er für die Teilnahme am IOSS einen im Gemeinschaftsgebiet ansässigen Vertreter bestellen.

Die Meldung im IOSS hat dann insbesondere zur Folge, dass die Einfuhr der Ware in die EU von der Einfuhrumsatzsteuer befreit wird (§ 5 Abs. 1 Nr. 7 UStG). Dies gilt unter der Voraussetzung, dass eine bei der zuständigen Zollstelle zu beantragende individuelle Identifikationsnummer des Händlers oder seines beauftragten Vertreters in der Zollanmeldung angegeben wird.

## 2.2 Variante 2

Erfolgt der Fernverkauf dagegen in der Weise, dass Ware aus dem Drittland in einen Mitgliedstaat eingeführt wird (Mitgliedstaat 1), der Transport des Gegenstands dann aber erst in einem anderen Mitgliedstaat (Mitgliedstaat 2) endet (Transit), gilt die Lieferung als in dem anderen Mit-

gliedstaat (Mitgliedstaat 2) ausgeführt (§ 3c Abs. 2 Satz 1 UStG). Diese Ortsbestimmungsvorschrift gilt ungeachtet des Werts der Sendung oder der Anmeldung der Sendung im IOSS.

## 3. Lieferfiktion beim Handel über Online-Marktplatz mit Drittlandsbezug

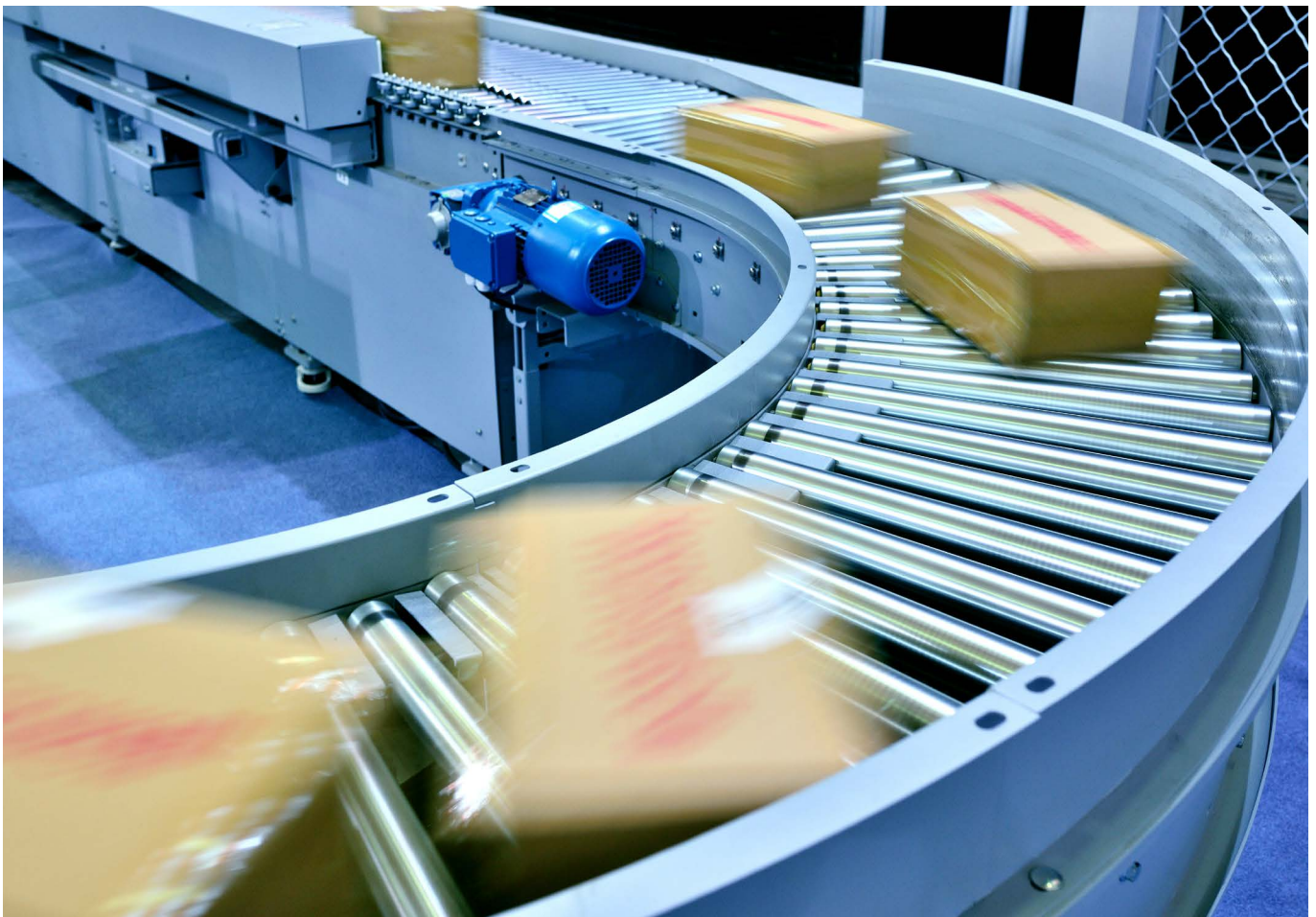
### 3.1 Variante 1: Ware, die sich bereits in der EU befindet

Liefert ein im Drittland ansässiger Händler über einen Online-Marktplatz Ware, die sich bereits in der EU befindet (z.B. weil sie dort bevorratet wird) an einen Nichtunternehmer und endet der Warentransport dabei in der EU, wird der Online-Marktplatzbetreiber fiktiv in die Lieferkette einbezogen (§ 3 Abs. 3a Satz 1 UStG).

**Hinweis:** Dies gilt auch für Warentransporte, die nur innerhalb eines Mitgliedstaats stattfinden.

### 3.2 Variante 2: Fernverkauf aus dem Drittland

Erfolgt ein Fernverkauf aus dem Drittland über einen Online-Marktplatz und beträgt der Wert der Sendung nicht mehr als 150 €, wird der Online-Marktplatzbetreiber





ebenfalls fiktiv in die Lieferkette einbezogen (§ 3 Abs. 3a Satz 2 UStG).

**Hinweis:** Die Ansässigkeit des Händlers und Marktplatzbetreibers ist bei Variante 2 unbeachtlich.

### 3.3 Beurteilung der Auswirkungen

Beide Varianten führen im Ergebnis zu einem fiktiven Reihengeschäft, bei dem die fiktive Lieferung des Online-Marktplatzbetreibers an den Kunden in allen Fällen die sog. bewegte Lieferung darstellt (§ 3 Abs. 6b UStG). Dies gilt auch dann, wenn tatsächlich der Online-Händler die Gegenstände befördert oder an den Kunden sendet.

Für die bewegten Lieferungen des Online-Marktplatzbetreibers kommen dann im Falle der Variante 1 – und grenzüberschreitender Lieferung – die Vorschriften zum innergemeinschaftlichen Fernverkauf (siehe oben unter Abschn. 2) zur Anwendung, und zwar inkl. Meldung im OSS. Hierbei dürfen auch die innerhalb eines Mitgliedsstaats ausgeführten Lieferungen im OSS gemeldet werden (§ 18j Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 UStG). Für die bewegten Lieferungen des Online-Marktplatzbetreibers gem. Variante 2 sind dagegen die Vorschriften zum Fernverkauf aus dem Drittland (vgl. oben unter Abschn. 2) maßgeblich, dies inkl. Meldung im IOSS.

Bei den vorangehenden fiktiven Umsätzen des Online-

Händlers an den Online-Marktplatzbetreiber handelt es sich um sog. unbewegte Lieferungen, die dort als ausgeführt gelten, wo der Warentransport beginnt (vgl. § 3 Abs. 7 Satz 2 UStG). Bei Variante 1 liegen daher regelmäßig steuerbare Umsätze im Inland vor, die allerdings umsatzsteuerfrei sind (§ 4 Nr. 4c UStG). Bei Variante 2 handelt es sich dagegen um Umsätze im Drittland, die somit von vornherein nicht der Umsatzbesteuerung im Inland unterliegen.

### 4. Exkurs: Vereinfachtes Einfuhrverfahren für nicht im IOSS gemeldete Sendungen aus dem Drittland bis zu einem Wert von 150 €

Mit dem Inkrafttreten der Neuregelung der Fernverkäufe sieht der Gesetzgeber auch den Wegfall der Einfuhrumsatzsteuerbefreiung für Warensendungen bis 22 € vor (Aufhebung § 1a EUStBV). Ab dem 1.7.2021 müssen daher sämtliche Wareneinfuhren – die nicht (mit einfuhrumsatzsteuerbefreiender Wirkung) im IOSS gemeldet werden – zum Zwecke der Erhebung der Einfuhrumsatzsteuer einer Einfuhrabfertigung unterzogen werden.

Zur Verwaltungsvereinfachung wird dann allerdings ein gänzlich neues Verfahren zur Erhebung der Einfuhrumsatzsteuer für Warensendungen bis zu 150 € eingeführt (§ 21a Abs. 1 UStG). Dieses Verfahren erlaubt es den Post- oder Paketdiensten (unter diversen Bedingungen), Warensendungen bis zu diesem Wert zollrechtlich im

Namen und auf Rechnung des Empfängers zum freien Verkehr in der EU anzumelden. Im nächsten Zug, d.h. bei Auslieferung der Ware, wird die entstandene Einfuhrumsatzsteuer von den Empfängern eingezogen.

Der Zollverwaltung wird dadurch erheblicher Verwaltungsaufwand erspart bleiben und auch der Empfänger wird den großen Vorteil haben, dass er solche Sendungen nicht mehr extra bei seiner lokalen Zollstelle abholen muss, um dort die zollrechtlichen Formalitäten selbst zu erledigen.

**Hinweis:** Für den Post- oder Paketdienst werden sich bei Anwendung dieser Vorschrift allerdings wohl zusätzlicher Verwaltungsaufwand und zudem Haftungsrisiken ergeben.

## 5. Fazit

Die Neuregelung des Fernverkaufs und insbesondere dessen Besteuerung über das OSS oder IOSS kann für Online-Händler zu erheblichen Erleichterungen führen. Dies sollte frühzeitig vor dem 1.7.2021 geprüft und geplant werden.

Allerdings werden diejenigen Händler von der Neuregelung nicht wesentlich profitieren können, die Betreiber von Online-Marktplätzen auch mit der Erledigung der erforderlichen Warenlogistik beauftragen (Fulfillment Solutions) und dabei grenzüberschreitende Warenumlagerungen in der

EU zulassen. Die Warenumlagerungen muss der Händler im Bestimmungsmitgliedstaat als innergemeinschaftliche Verbringungen (bzw. innergemeinschaftliche Erwerbe) melden. Da diese Meldung nicht im OSS erfolgen kann, muss sich der Händler letztlich doch in jedem relevanten Bestimmungsmitgliedstaat steuerlich registrieren lassen.

## Empfehlungen

Es ist nicht möglich, den Vorsteuerabzug über das OSS oder IOSS geltend zu machen. Händler sollten daher auch von vornherein klären, wie die Erstattung ggf. anfallender Einfuhrumsatzsteuer oder sonstiger zu zahlender Umsatzsteuer als Vorsteuer beantragt werden kann. Schließlich ist zu beachten, dass eine Teilnahme am OSS oder IOSS bereits ab 1.7.2021 nur dann möglich ist, wenn schon vor diesem ersten Besteuerungszeitraum die dafür erforderliche Anzeige beim Bundeszentralamt für Steuern erfolgt ist (§ 18i Abs. 1 Satz 3 UStG). Für die Meldung im IOSS muss außerdem die oben erwähnte individuelle Identifikationsnummer beantragt und ggf. muss ein in der EU ansässiger Vertreter bestellt werden.



# Aufzeichnungspflichten für Marktplatzbetreiber beim Onlinehandel

**Betreiber von elektronischen Marktplätzen (wie Amazon oder eBay) sind in Deutschland bereits seit dem 1.1.2019 verpflichtet, besondere Aufzeichnungen hinsichtlich bestimmter Informationen der auf dem Marktplatz aktiven Warenhändler mit steuerbaren Umsätzen im Inland zu führen. Diese Pflichten werden mit dem zweiten Teil des „Digitalpakets“ um die Dokumentation zusätzlicher Aufzeichnungen ab dem 1.7.2021 erweitert.**

## 1. Bisherige und zusätzliche Aufzeichnungspflichten

Schon seit dem 1.1.2019 haben Betreiber von elektronischen Marktplätzen folgende Aufzeichnungen zu führen:

- » Vollständiger Name und vollständige Anschrift des liefernden Unternehmers,
- » Steuernummer und USt-IdNr. des Lieferers,
- » Beginn- und Enddatum der dem Lieferer vom Finanzamt ausgestellten Bescheinigung (USt 1 TI),
- » Ort des Beginns der Beförderung/Versendung und der Bestimmungsort.

Mit dem zweiten Teil des „Digitalpakets“ sind ab dem 1.7.2021 folgende zusätzliche Aufzeichnungen erforderlich:

- » Elektronische Adresse oder Website des liefernden Unternehmers,
- » Bankverbindung oder Nummer des virtuellen Kontos des Lieferers (soweit bekannt),
- » Beschreibung der Gegenstände und

- » Bestellnummer oder eindeutige Transaktionsnummer (soweit bekannt).

## 2. Aufbewahrungs- und Bescheinigungspflichten

Der Marktplatzbetreiber muss die aufgezeichneten Daten zehn Jahre aufbewahren.

Jeder Onlinehändler mit steuerbaren Umsätzen in Deutschland ist seit dem 1.1.2019 verpflichtet, eine Bescheinigung gem. § 22f UStG über seine steuerliche Erfassung bei seinem Finanzamt zu beantragen, damit der Marktplatzbetreiber anhand dieser Bescheinigungen die Erfüllung seiner Aufzeichnungspflichten nachweisen kann. Die Gültigkeit der Bescheinigung ist auf höchstens drei Jahre befristet.

**Hinweis:** Ab dem 1.7.2021 entfällt diese Bescheinigung.

## 3. Haftung des Betreibers des Online-Marktplatzes

Zur Bekämpfung der Umsatzsteuerausfälle können Betreiber elektronischer Marktplätze unter bestimmten Bedingungen für die nicht gezahlten Umsatzsteuerbeträge der Händler haftbar gemacht werden (§ 25e UStG). Die Haftung tritt dann ein, wenn die Marktplatzbetreiber nicht den o.g. Aufzeichnungspflichten nachgekommen sind und demzufolge nicht in der Lage sind, die entsprechenden Daten nach Aufforderung an das zuständige Finanzamt zu übermitteln. Infolgedessen würde das Finanzamt den Betreiber über die Nichteinhaltung

der steuerlichen Pflichten des Händlers informieren und ebenso über die hieraus resultierende Haftung des Betreibers für alle aus der Tätigkeit des Händlers resultierenden Umsatzsteuern. Hiervon kann sich der Betreiber mit Wirkung für die Zukunft nur befreien, wenn er den Händler auf seinem Portal sperrt.

Trotz der Tatsache, dass sich die Aufzeichnungspflichten sowohl auf im Inland steuerbare als auch auf nicht steuerbare Lieferungen beziehen, erfasst der Haftungstatbestand nur im Inland steuerbare und steuerpflichtige Lieferungen.

Der Marktplatzbetreiber haftet ab dem 1.7.2021 für nicht abgeführte Umsatzsteuer dann nicht, wenn er über eine gültige USt-IdNr. des liefernden Unternehmers verfügt. Ein Vorhalten einer Bescheinigung über die steuerliche Erfassung entfällt.

**Hinweis:** Ab dem 1.7.2021 entfallen die Aufzeichnungspflichten gem. § 22f Abs. 1 UStG sowie die Haftung gem. § 25e UStG des elektronischen Marktplatzbetreibers, wenn dieser Beteiligter im Rahmen eines fiktiven Reihengeschäfts eines Fernverkaufs gem. § 3 Abs. 3a UStG wird.

#### 4. Fazit

Das eingeführte „Digitalpaket“ bringt weitreichende Aufzeichnungspflichten für Betreiber von elektronischen Marktplätzen mit sich. Die zweite Stufe des „Digitalpakets“ schafft allerdings Erleichterungen hinsichtlich des Wegfalls der Bescheinigung gem. § 22f UStG.

### Empfehlung

Nichtsdestotrotz sollten Betreiber von Online-Marktplätzen Anpassungen in ihren Buchhaltungs- bzw. ERP-Systemen vornehmen, um die weiter geltenden und ergänzten Aufzeichnungspflichten erfüllen und so eine Haftung vermeiden zu können.



# Impressum

## Ihre Umsatzsteuerexperten von PKF

Thorsten Haake | Duisburg  
Marco Herrmann | Köln  
Elisabeth Hülsmann-Marstall | Osnabrück  
Enrico Kiehne | Braunschweig  
Martin Krebs | Stuttgart  
Ralf Lüdeke | Hamburg  
Ulrich Püschel | Berlin  
Saskia Westkamp | Osnabrück

## **PKF Riedel Appel Hornig GmbH** Wirtschaftsprüfungsgesellschaft · Steuerberatungsgesellschaft

Im Breitspiel 11 | 69126 Heidelberg | Tel. +49 (0) 6221 60 96-0 | Fax +49 (0) 6221 60 96-96

[www.pkf-heidelberg.de](http://www.pkf-heidelberg.de)

Die Inhalte dieser PKF\* Publikation können weder eine umfassende Darstellung der jeweiligen Problemstellungen sein noch den auf die Besonderheiten von Einzelfällen abgestimmten steuerlichen oder sonstigen fachlichen Rat ersetzen. Wir sind außerdem bestrebt sicherzustellen, dass die Inhalte dieser PKF\* Publikation dem aktuellen Rechtsstand entsprechen, weisen aber darauf hin, dass Änderungen der Gesetzgebung, der Rechtsprechung oder der Verwaltungsauffassung immer wieder auch kurzfristig eintreten können. Deshalb sollten Sie sich unbedingt individuell beraten lassen, bevor Sie konkrete Maßnahmen treffen oder unterlassen.

\* PKF Riedel Appel Hornig GmbH Wirtschaftsprüfungsgesellschaft ist ein Mitgliedsunternehmen des PKF International Limited Netzwerks und in Deutschland Mitglied eines Netzwerks von Wirtschaftsprüfern gemäß § 319 b HGB. Das Netzwerk besteht aus rechtlich unabhängigen Mitgliedsunternehmen. PKF Riedel Appel Hornig GmbH Wirtschaftsprüfungsgesellschaft übernimmt keine Verantwortung oder Haftung für Handlungen oder Unterlassungen einzelner oder mehrerer Mitgliedsunternehmen. Die Angaben nach der Dienstleistungsinformationspflichten-Verordnung sind unter [www.pkf-heidelberg.de](http://www.pkf-heidelberg.de) einsehbar.