

Umsatzbesteuerung von Grenzüberschreitenden Leistungen über das Internet

Dr. Markus Stadler

27. Juni 2000

Bei grenzüberschreitenden Dienstleistungen, die über das Internet erbracht werden, wie z.B. Musik-, Software- und andere Datendownloads, wird in der Praxis meist keine Umsatzsteuer entrichtet. Dies liegt nicht daran, dass solche Leistungen nicht steuerpflichtig wären; vielmehr stehen der Besteuerung praktische Hindernisse im Wege. Dem möchte die EU nun durch eine europaweite Regelung ein Ende bereiten.

I. Die gegenwärtige Gesetzeslage in Deutschland

Gemäss § 3 a IV Ziff. 12 UStG (die durch das Umsatzsteuer-Änderungsgesetz 1997 eingefügt wurde) ist für „sonstige Leistungen auf dem **Gebiet der Telekommunikation**“ hinsichtlich der Umsatzsteuerpflicht zwischen vier Fällen zu unterscheiden (BMF-Schreiben vom 29.04.1997, BStBl. 1997 I S. 410, vollständig abgedruckt in Anhang 3):

1. Ist der **Empfänger** der Leistung ein **Unternehmer**, wird die Leistung dort ausgeführt, wo der Empfänger sein Unternehmen betreibt (§ 3 a Abs. 3 Satz 1 UStG).
2. Ist der **Empfänger** der Leistung **kein Unternehmer** und hat er seinen **Wohnsitz oder Sitz ausserhalb der EU**, wird die Leistung im Drittlandsgebiet ausgeführt (§ 3 a Abs. 3 Satz 3 UStG).
3. Ist der **Empfänger** der Leistung **kein Unternehmer** und hat er seinen **Wohnsitz oder Sitz in der EU**, wird die Leistung an dem Ort ausgeführt, von dem aus der leistende Unternehmer sein Unternehmen betreibt (§ 3 a Abs. 1 UStG).
4. Betreibt der **leistende** Unternehmer sein Unternehmen in einem **Drittland**, wird die Leistung in den Fällen der Nummer 3 als im

Inland ausgeführt behandelt, wenn sie dort genutzt oder ausgewertet wird (§ 3 a Abs. 5 Nr. 2 UStG i. V. m. § 1 Abs. 1 UStDV).

Allerdings gilt diese Regelung nur für Telekommunikationsdienstleistungen, wie sie in genanntem BMF Schreiben definiert sind, nämlich

„Leistungen ..., mit denen die Übertragung, die Ausstrahlung oder der Empfang von Signalen, Schrift, Bild und Ton oder Informationen jeglicher Art über Draht, Funk, optische oder sonstige elektromagnetische Medien gewährleistet werden ... Von der Begriffsbestimmung werden ferner die Ermöglichung des Zugangs zu einem Informationsnetz und die Einräumung des Rechts erfasst, das Informationsnetz zu nutzen.“

Beim Herunterladen einer Software wird man beispielsweise kaum von einer solchen Telekommunikationsleistung sprechen können, da das Internet hier nur als Transportmedium fungiert.

Allerdings werden durch **§ 1 Abs. 1 Satz 2 UStDVO** auch andere sonstige Drittland-Unternehmer-Leistungen ins Inland verlegt, wenn von der Leistung dort Gebrauch gemacht wird. In diesem Fall kommt das sog. **Reverse-Charge Verfahren** zur Anwendung, d.h. der inländische Unternehmer hat die Umsatzsteuer einzubehalten und an den Fiskus abzuführen, siehe § 52 Abs. 2 UStDVO.

II. Feststellung des Empfängers und der Betriebsstätte

Damit ist an sich eine umfassende Umsatzbesteuerung gewährleistet. Problematisch ist dagegen die praktische Durchsetzung der Besteuerung im Hinblick auf die Feststellung des Empfängers der Leistung. Zwar kann der Standort des Servers, über den der Empfänger die Daten herunterlädt, in der Regel beim Download festgestellt werden; dies bedeutet allerdings nicht, dass der Empfänger seinen Sitz auch tatsächlich in diesem Land hat, da das Download über Server im Ausland geschehen kann.

Gleichermassen schwierig festzustellen ist, ob der Empfänger Verbraucher oder Unternehmer ist; zwar müssen bei den meisten kostenpflichtigen Downloads Kontaktinformationen eingegeben werden, deren Richtigkeit jedoch kaum überprüfbar ist. Insoweit ist ein Vorschlag beachtlich, demgemäss die Steuererhebung im

Wege eines Abschlags durch das Geldinstitut sichergestellt werden soll, das die Kreditkartentransaktion abwickelt, da die Bezahlung in aller Regel online über die Eingabe einer Kreditkartennummer abgewickelt wird; dies wäre etwa mit der Zinsabschlagssteuer zu vergleichen.

Probleme wirft auch die Bestimmung der **Betriebsstätte** auf. Ist ein Server eine Betriebsstätte? Ausser dem Computer wird man hier wohl noch eine gewisse personelle Unterstützung verlangen müssen, aber ein Computer mit einem Mann, der ein Telefon bedient, könnte bereits als Betriebsstätte zu qualifizieren sein.

III. Die Initiative der EU Kommission

Die am 7. Juni in Brüssel vorgestellten Vorschläge der Kommission, die noch vom Ministerrat gebilligt werden müssen, sehen nunmehr eine einheitliche Neuregelung des Umsatzsteuerrechts in der EU im e-commerce vor.

A. Leistungen mit Empfänger ausserhalb der EU

Leistungen, die von einem in der EU ansässigen Unternehmen in ein Drittland ausserhalb der EU erbracht werden, sollen umsatzsteuerfrei bleiben. Das Drittland kann dann ggf. vom Empfänger Umsatzsteuer im Reverse Charge Verfahren erheben.

B. Leistungen mit Empfänger innerhalb der EU

Ist der Empfänger dagegen in der EU ansässig, soll der Umsatz in jedem Fall innerhalb der EU steuerbar sein.

Hierbei soll (wie auch im gegenwärtigen deutschen Recht) zum einen nach dem Ort der Betriebsstätte zum anderen nach der Art des Geschäfts (Verbrauchergeschäfte, sog. Business to Consumer oder „B2C“, oder unternehmerische Geschäfte, sog. Business to Business oder „B2B“) unterschieden werden:

1. Unternehmen mit Sitz oder Betriebsstätte innerhalb der EU:

B2C: Internet Unternehmen mit einem jährlichen Umsatz von über 100.000 Euro müssen sich in einem EU-Staat registrieren lassen und in diesem Land die dort geltende Umsatzsteuer entrichten. Das Land ist frei wählbar, so dass unterschiedliche Umsatzsteuersätze in der EU ausgenutzt werden können; Deutschland erscheint mit einem Umsatzsteuersatz von 16 % durchaus attraktiv (die Steuersätze in der EU liegen zwischen 15 und 25%).

B2B: Bei Geschäften zwischen Unternehmern muss die Steuer im Bestimmungsland entrichtet werden, d.h. die Leistung wird umsatzsteuerfrei erbracht, der Käufer muss die Steuer dann im oben erwähnten "Reverse Charge System" abführen.

2. Unternehmen mit Sitz ausserhalb der EU

Die Neuregelung betrifft v.a. die Problematik von Unternehmen, die nicht in der EU ansässig sind und Leistungen über das Internet in ein EU-Land erbringen.

B2C: Internet Unternehmen mit einem jährlichen Umsatz von über 100.000 Euro müssen sich in einem beliebigen EU-Staat registrieren lassen und in diesem Land die dort geltende Umsatzsteuer entrichten, wobei das Land frei wählbar ist.

B2B: Bei Geschäften zwischen Unternehmern ist eine Registrierung nicht erforderlich, da hier wiederum das "Reverse Charge Verfahren" zur Anwendung kommt, d.h. der Käufer innerhalb der EU die Steuer in seinem Land entrichten muss.

Sicherlich schafft die vorgeschlagene Neuregelung Klarheit und Rechtssicherheit innerhalb der EU. Sie ist jedoch nicht dazu geeignet, die praktischen Schwierigkeiten der Steuererhebung, wie etwa die Feststellung des Empfängers, zu beseitigen. Probleme dürfte auch die Durchsetzung der Registrierungspflicht für Internet Unternehmen bereiten, die ausserhalb der EU ansässig sind.

IV. Anhang 1: § 3a UStG: Sonstige Leistung

(1) Eine sonstige Leistung wird vorbehaltlich des § 3 b an dem Ort ausgeführt, von dem aus der Unternehmer sein Unternehmen betreibt. Wird die sonstige Leistung von einer Betriebsstätte ausgeführt, so gilt die Betriebsstätte als der Ort der sonstigen Leistung.

...

(3) Ist der Empfänger einer der in Absatz 4 bezeichneten sonstigen Leistungen ein Unternehmer, so wird die sonstige Leistung abweichend von Absatz 1 dort ausgeführt, wo der Empfänger sein Unternehmen betreibt. Wird die sonstige Leistung an die Betriebsstätte eines Unternehmers ausgeführt, so ist statt dessen der Ort der Betriebsstätte maßgebend. Ist der Empfänger einer der in Absatz 4 bezeichneten sonstigen Leistungen kein Unternehmer und hat er seinen Wohnsitz oder Sitz im Drittlandsgebiet, wird die sonstige Leistung an seinem Wohnsitz oder Sitz ausgeführt. Absatz 2 bleibt unberührt.

(4) Sonstige Leistungen im Sinne des Absatzes 3 sind: ...

12. die sonstigen Leistungen auf dem Gebiet der Tele-kommunikation.

V. Anhang 2: § 1 Abs. 1 Satz 2 UStDVO

(1) Erbringt ein Unternehmer, der sein Unternehmen von einem im Drittlandsgebiet liegenden Ort aus betreibt,

...

2. eine sonstige Leistung, die in § 3 a Abs. 4 Nr. 12 des Gesetzes bezeichnet ist, oder

3. eine sonstige Leistung, die nicht in § 3 a Abs. 2 oder 4 des Gesetzes bezeichnet ist,

...

ist diese Leistung abweichend von § 3 a Abs. 1 des Gesetzes als im Inland ausgeführt zu behandeln, wenn sie dort genutzt oder ausgewertet wird. Wird die Leistung von einer Betriebsstätte eines Unternehmers ausgeführt, gilt Satz 1 entsprechend, wenn die Betriebsstätte im Drittlandsgebiet liegt.

VI. Anhang 3: BMFSchreiben v. 29.04.97, BStBl. I S. 410

Änderung des § 3 a Abs. 4 UStG und § 1 Abs. 1 UStDV durch das Umsatzsteuer-Änderungsgesetz 1997; Sonstige Leistungen auf dem Gebiet der Telekommunikation im Sinne des § 3 a Abs. 4 Nr. 12 UStG

BMF, Schreiben v. 29. 4. 1997, IV C 4 – S 7117 f – 25/97, BStBl I 1997 S. 410

Unter Bezugnahme auf das Ergebnis der Erörterung mit den obersten Finanzbehörden der Länder gilt zur umsatzsteuerlichen Behandlung von sonstigen Leistungen auf dem Gebiet der Telekommunikation im Sinne des § 3 a Abs. 4 Nr. 12 UStG ab 1. Januar 1997 folgendes:

(1) Der Ort der sonstigen Leistungen auf dem Gebiet der Telekommunikation bestimmt sich nach § 3 a Abs. 3 UStG in Verbindung mit § 3 a Abs. 4 Nr. 12 UStG. Hiernach sind folgende Fälle zu unterscheiden:

1. Ist der Empfänger der Leistung ein Unternehmer, wird die Leistung dort ausgeführt, wo der Empfänger sein Unternehmen betreibt (§ 3 a Abs. 3 Satz 1 UStG).
2. Ist der Empfänger der Leistung kein Unternehmer und hat er seinen Wohnsitz oder Sitz im Drittlandsgebiet, wird die Leistung im Drittlandsgebiet ausgeführt (§ 3 a Abs. 3 Satz 3 UStG).
3. Ist der Empfänger der Leistung kein Unternehmer und hat er seinen Wohnsitz oder Sitz im Inland oder im übrigen Gemeinschaftsgebiet, wird die Leistung an dem Ort ausgeführt, von dem aus der leistende Unternehmer sein Unternehmen betreibt (§ 3 a Abs. 1 UStG).
4. Betreibt der leistende Unternehmer sein Unternehmen von einem im Drittlandsgebiet liegenden Ort aus, wird die Leistung in den Fällen der Nummer 3 als im Inland ausgeführt behandelt, wenn sie dort genutzt oder ausgewertet wird (§ 3 a Abs. 5 Nr. 2 UStG i. V. m. § 1 Abs. 1 UStDV).

Diese Regelungen beruhen auf einer Ermächtigung des Rates der Europäischen Union vom 17. März 1997 nach Artikel 27 Abs. 1 der 6. EG-Richtlinie (ABl. EG 1997 Nr. L 86 S. 9). Den übrigen EU-Mitgliedstaaten ist jeweils eine entsprechende, gleichlautende Ermächtigung erteilt worden. Die Ermächtigungen können auf Telekommunikationsdienstleistungen angewendet werden, die nach dem 31. Dezember 1996 ausgeführt werden. In einer Protokollerklärung haben sich alle EU-Mitgliedstaaten verpflichtet, entsprechende nationale Regelungen spätestens zum 1. Juli 1997 zu treffen.

(2) Als sonstige Leistungen auf dem Gebiet der Telekommunikation sind die Leistungen anzusehen, mit denen die Übertragung, die Ausstrahlung oder der Empfang von Signalen, Schrift, Bild und Ton oder Informationen jeglicher Art über Draht, Funk, optische oder sonstige elektromagnetische Medien gewährleistet werden; dazu gehören auch die Abtretung und die Einräumung von Nutzungsrechten an Einrichtungen zur Übertragung, Ausstrahlung oder zum Empfang. Von der Begriffsbestimmung werden ferner die Ermöglichung des Zugangs zu einem Informationsnetz und die Einräumung des Rechts erfaßt, das Informationsnetz zu nutzen. Die Begriffsbestimmung der Telekommunikationsdienstleistungen ist durch den Rat der Europäischen Union einheitlich für alle EU-Mitgliedstaaten in den jeweiligen Ermächtigungen festgelegt worden.

(3) Durch die unterschiedlichen Umsetzungszeitpunkte der Ermächtigungen in den einzelnen EU-Mitgliedstaaten kann es bei Telekommunikationsdienstleistungen, die von Unternehmern erbracht werden, die ihren Sitz in einem EU-Mitgliedstaat haben, in dem von der Ermächtigung des Rates der Europäischen Union noch nicht zum 1. Januar 1997 Gebrauch gemacht wird, zu Doppelbesteuerungen kommen. Zur Vermeidung dieser Doppelbesteuerungen gilt folgende Billigkeitsregelung:

1. Bei sonstigen Leistungen auf dem Gebiet der Telekommunikation, die von in Österreich und Italien ansässigen Unternehmern an in der Bundesrepublik Deutschland ansässige Unternehmer erbracht werden, wird von der Erhebung der Umsatzsteuer abgesehen, wenn diese Leistungen in der Zeit vom 1. Januar 1997 bis zum 31. März 1997 ausgeführt werden.

2. Bei sonstigen Leistungen auf dem Gebiet der Telekommunikation, die von in anderen EU-Mitgliedstaaten ansässigen Unternehmern – ausgenommen Unternehmer, die in Frankreich ansässig sind – an in der Bundesrepublik Deutschland ansässige Unternehmer erbracht werden, wird von der Erhebung der Umsatzsteuer bis zum Inkrafttreten einer der jeweiligen Ermächtigung entsprechenden nationalen Regelung im betreffenden EU-Mitgliedstaat, längstens jedoch bis zum 30. Juni 1997 abgesehen. Der Zeitpunkt der Umsetzung der Ermächtigungen in das jeweils nationale Recht der übrigen EU-Mitgliedstaaten wird durch gesondertes BMF-Schreiben bekanntgegeben.

(4) Bei sonstigen Leistungen auf dem Gebiet der Telekommunikation, die von in Frankreich ansässigen Unternehmern an in der Bundesrepublik Deutschland ansässige Unternehmer erbracht werden, ist eine Billigkeitsregelung nicht erforderlich, weil Frankreich die der Ermächtigung entsprechende Regelung ebenfalls mit Wirkung vom 1. Januar 1997 in nationales Recht umgesetzt hat.

Dieses Schreiben wird in die USt-Kartei aufgenommen.