

**Die Besteuerung elektronischer Dienstleistungen
i. S. d. § 3a Abs. 5 S. 2 UStG**

Diplomarbeit

**an der Hochschule für öffentliche Verwaltung und Rechtspflege (FH),
Fortbildungszentrum des Freistaates Sachsen**

**vorgelegt von
Jamie-Lee Felber
aus Chemnitz**

Meißen, 13. März 2020

Inhaltsverzeichnis

Abkürzungsverzeichnis	IV
1 Einleitung	1
2 Elektronische Dienstleistungen	2
2.1 Definition	2
2.2 Abgrenzungsproblematik	2
3 Entwicklung der Rechtslage	4
3.1 Rechtslage bis 31. Dezember 2014	4
3.2 Rechtslage ab 01. Januar 2015	5
3.2.1 Ortsbestimmung	5
3.2.2 Einführung der „kleinen einzigen Anlaufstelle“	6
4 Rechtslage ab 01. Januar 2019	7
4.1 Änderungen	7
4.1.1 Ort der Leistung.....	7
4.1.2 Rechnungslegung und Aufzeichnungspflichten.....	7
4.1.3 Erweiterung der Anwendungsberechtigten für MOSS	8
4.2 Folgen	9
4.2.1 Bedeutung für im Inland ansässige Unternehmer.....	9
4.2.2 Bedeutung für im Gemeinschaftsgebiet ansässige.....	11
Unternehmer	11
4.2.3 Bedeutung für im Drittland ansässige Unternehmer.....	11
5 Vermutungsregelungen	12
6 Leistungsketten	14
7 „Mini One Stop Shop“-Verfahren	16
7.1 Was ist Mini-One-Stop-Shop/Rechtsgrundlage	16
7.2 Voraussetzungen	18
7.3 Registrierung	19
7.4 Besteuerungsverfahren und -zeitraum	22
7.5 Pflichten des Unternehmers	24
7.5.1 Erklärungspflichten.....	24
7.5.2 Zahlungspflichten	25
7.5.3 Aufzeichnungs- und Meldepflichten.....	25
7.6 Funktionsweise	26
7.7 Vorsteuer	28
7.8 Ausschluss und Widerruf der Teilnahme	29
7.8.1 Ausschlussgründe.....	31
7.8.2 Sperrfrist.....	32
7.9 Probleme	32
7.9.1 Organisation.....	33
7.9.2 Registrierungsverfahren	34

7.9.3	Besteuerungsverfahren	34
7.9.4	Aufzeichnungspflichten	36
7.9.5	Zahlung und Vollstreckung.....	36
7.9.6	Ausschluss vom MOSS-Verfahren	37
7.9.7	Vorsteuer	38
8	Weitere Neuregelungen auf EU-Ebene.....	39
9	Fazit	41
	Verzeichnis der Anhänge.....	V
	Rechtsquellenverzeichnis	X
	Gesetzesverzeichnis.....	X
	Urteilsverzeichnis	XI
	Verwaltungsanweisungen	XI
	Literaturverzeichnis.....	XIII
	Aufsätze.....	XIII
	Zeitschriften	XIII
	Kommentare.....	XIII
	Internetquellen.....	XIV
	Eidesstattliche Erklärung.....	XVI

Abkürzungsverzeichnis

a. F.	alte Fassung
Abs.	Absatz
Abschn.	Abschnitt
Anm.	Anmerkung
AO	Abgabenordnung
BewG	Bewertungsgesetz
BFH	Bundesfinanzhof
Buchst.	Buchstabe
bzgl.	bezüglich
BZSt	Bundeszentralamt für Steuern
bzw.	beziehungsweise
ca.	circa
d.h.	das heißt
DVO	Durchführungsverordnung
EU	Europäische Union
ff.	fortfolgende
ggf.	gegebenenfalls
i. d. R.	in der Regel
i. H. v.	in Höhe von
i. S. d.	Im Sinne des
MOSS	Mini One Stop Shop
MwStSystRL	Mehrwertsteuersystemrichtlinie
MwstSystRL-DV	Mehrwertsteuersystemrichtlinien-Durchführungsverordnung

Nr.	Nummer
OSS	One-Stop-Shop
Par.	Paragraph
R	Richtlinie
Rn.	Randnummer
S.	Satz
sog.	sogenannte/sogenannten
u.	und
Urt.	Urteil
USt-ID	Umsatzsteuer-Identifikationsnummer
UStAE	Umsatzsteueranwendungserlass
UStDV	Umsatzsteuerdurchführungsverordnung
vgl.	vergleiche
VO	Verordnung
z. B.	zum Beispiel

1 Einleitung

Seit dem 01. Januar 2015 sind elektronische Dienstleistungen, welche Unternehmer innerhalb der Europäischen Union an Privatpersonen erbringen, in dem Mitgliedsstaat der Umsatzbesteuerung zu unterwerfen, in dem der Nutzer seinen Wohnsitz, Sitz oder gewöhnlichen Aufenthalt innehat.

Umsatzsteuerlich spricht man hierbei vom Bestimmungslandprinzip. Bis zu dessen Einführung, musste der Unternehmer diese Umsätze lediglich in dem Land erklären, in dem er selbst tätig war. Erfolgt die Erklärung der Umsätze im Sitzstaat des Unternehmers, spricht man vom Ursprungslandprinzip.

Grund für diese Änderung war unter anderem, der immer mehr an Bedeutung gewinnende Onlinehandel. Täglich nutzen sowohl Unternehmen als auch Privatpersonen diese nicht mehr wegzudenkende Möglichkeit Waren zu beziehen und Dienstleistungen über das Internet in Anspruch zu nehmen.

Mit Verlagerung des Umsatzortes sollte gewährleistet werden, dass die Mehrwertsteuern auf jene Umsätze dem Mitgliedsstaat zufließen, in dem der tatsächliche Verbrauch stattfindet.

Diese Arbeit bezieht sich auf die Darstellung der Bestimmungen, hinsichtlich elektronischer Dienstleistungen. Die Betrachtung wird dabei vorrangig aus Sicht eines deutschen Unternehmers geführt. Sollten sich Abweichungen zu Unternehmern in EU-Mitgliedsstaaten oder im Drittland ergeben, werden diese gesondert ausgewiesen. Sofern dies unterbleibt, gelten die Themenbereiche für alle Unternehmer.

Einen wichtigen Themenbereich in Bezug auf elektronische Dienstleistungen stellt die Haftungsproblematik dar. Diese Thematik soll auf den folgenden Seiten jedoch nicht Gegenstand dieser Arbeit sein.

Ziel dieser Arbeit ist die Herausarbeitung der gesetzlichen Bestimmungen auf Grundlage der Mehrwertsteuersystemrichtlinie, deren Umsetzung auf nationaler Ebene und das Aufzeigen bestehender Probleme, die die Besteuerung elektronischer Dienstleistungen zur Folge hat.

2 Elektronische Dienstleistungen

2.1 Definition

Die deutschen Vorschriften¹ sowie die Mehrwertsteuersystemrichtlinie² definieren die elektronischen Dienstleistungen nicht vollständig.

Eine Definition der elektronischen Dienstleistungen wurde nunmehr in der MwSt-SystRL-DV³ erfasst und besagt: „Eine auf elektronischem Weg erbrachte sonstige Leistung i. S. d. § 3a Abs. 5 S. 2 Nr. 3 UStG ist eine Leistung, die über das Internet oder ein elektronisches Netz, einschließlich Netze zur Übermittlung digitaler Inhalte, erbracht wird und der Erbringung aufgrund der Merkmale der sonstigen Leistung in hohem Maße auf Informationstechnologie angewiesen ist; d.h. die Leistung ist im Wesentlichen automatisiert, wird nur mit minimaler menschlicher Beteiligung erbracht und wäre ohne Informationstechnologie nicht möglich.“ In Anhang II der MwStSystRL⁴ werden zudem beispielhafte Aufzählungen für elektronische Dienstleistungen erfasst.⁵

2.2 Abgrenzungsproblematik

Die Vorschriften über die Erbringung elektronischer Dienstleistungen betrifft Unternehmer, welche sonstige Leistungen nach § 3 Abs. 9 UStG an in einem anderen EU-Mitgliedsstaat oder Drittland ansässigen Nichtunternehmer erbringen.

Eine genaue Unterscheidung bezüglich der Art der Leistung zu treffen, ist essentiell, um eine exakte Besteuerung durchführen zu können. Grund dafür ist, dass das weitere Besteuerungsverfahren für die jeweilige Art der Dienstleistung von Grund auf verschieden ist. Maßgeblich für die Beurteilung, ob es sich im Speziellen um eine elektronische Dienstleistung oder um eine klassische sonstige Dienstleistung handelt, ist die menschliche Beteiligung.⁶ Unbeachtet bleibt hierbei jedoch die menschliche Beteiligung seitens des Leistungsempfängers.⁷

Somit muss bei der Prüfung der Umsätze eine Untersuchung erfolgen, ob der Kunde mit dem Unternehmer interagiert, oder ob lediglich Daten, Software und ähnliches zur Nutzung zur Verfügung gestellt werden.⁸

¹ Vgl. Abschn. 3a.12. Abs. 1 S. 1 UStAE.

² Vgl. Art. 58 i. V. m. Anh. II MwStSystRL 2006/112/EG.

³ Vgl. Art. 7 Abs. 1 MwStSystRL-DV 282/2011/EU.

⁴ Vgl. Anhang 1 dieser Arbeit.

⁵ Vgl. Kossack; Offerhaus/Söhn/Lange, Umsatzsteuer-Kommentar, § 3a Abs. 5 UStG, Rn. 117.

⁶ Vgl. Grebe, C.; Verlag Dr. Otto Schmidt, UStB 2017; S. 214.

⁷ Vgl. Abschn. 3a.12. Abs. 1 S. 5 UStAE.

⁸ Vgl. Grebe: a.a.O.; S. 214.

Die MwStSystRL⁹ stellt an dieser Stelle klar, dass eine Kommunikation per E-Mail nicht bereits eine elektronische Dienstleistung unterstellt.¹⁰ Maßgebend ist, dass nur virtuelle Güter, wie Software, in den Anwendungsbereich der elektronischen Dienstleistungen fallen. Somit entfallen jene Leistungen die lediglich online bestellt werden.¹¹ Die menschliche Beteiligung darf folglich nur einen minimalen Teil der Gesamtleistung betreffen, wobei die ursprüngliche Inbetriebnahme und Wartung nicht zur eigentlichen Leistungserbringung gehören.¹²

Am Beispiel von Fernunterricht wird das Tatbestandsmerkmal „menschliche Beteiligung“ besonders hervorgehoben: ein vollautomatisierter Fernunterricht in Form eines Lernprogrammes stellt zweifelsfrei eine geringe menschliche Beteiligung dar, da hier nur bei der Entwicklung der Software menschliche Betätigung notwendig ist.¹³ Die eigentliche Nutzung des Lernprogrammes erfolgt nur durch den Erwerber selbst und bedarf keiner weiteren menschlichen Einwirkung durch den Verkäufer. Hingegen ist bei Fernunterricht unter Beteiligung eines Lehrers per Webcam oder in einem Livechat eindeutig eine menschliche Teilnahme erforderlich.¹⁴

Ebenso stellt die Tatsache, dass die Leistung auch ohne Internetnutzung möglich wäre, keinen Ausschlussgrund für die Beurteilung als Dienstleistung auf elektronischem Wege dar.¹⁵ Maßgeblich ist die tatsächliche Ausführung.¹⁶

Bei elektronischen Dienstleistungen handelt es sich somit um Dienstleistungen, wie z.B. Software- und Appdownloads, sowie die Bereitstellung von Bildern, Filmen und Daten über das Internet. Ausgenommen bei der Erbringung elektronischer Dienstleistungen sind körperliche Waren, die im Onlinehandel erworben und verschickt werden, sowie Rundfunk- und Telekommunikationsdienstleistungen.¹⁷

⁹ Vgl. Art. 58 Abs. 1 S. 2 MwStSystRL 2006/112/EG.

¹⁰ Vgl. Grebe: a.a.O.; S. 213.

¹¹ Vgl. ebenda.

¹² Vgl. Kossack: a.a.O.; Rn. 117b.

¹³ Vgl. Grambeck: Umsatzbesteuerung von elektronischen Dienstleistungen, in: NWB Nr. 43 vom 20.10.2014, S. 3232.

¹⁴ Vgl. Dr. Winter: Elektronische Dienstleister / 1.3 Auf elektronischem Weg erbrachte Dienstleistungen, URL: https://www.haufe.de/finance/finance-office-professional/elektronische-dienstleister_j-desk_PI11525_HI863071.html; Stand vom 23.01.2020, 17:58 Uhr.

¹⁵ Vgl. Abschn. 3a.12. Abs. 1 S. 6 UStAE.

¹⁶ Vgl. BFH, Urt. vom 01.06.2016; XI R 29/14 BStBl II 2016, S. 905.

¹⁷ Vgl. Art. 7 Abs. 3 MwStSystRL-DV 282/2011/EU.

3 Entwicklung der Rechtslage

3.1 Rechtslage bis 31. Dezember 2014

Durch die Verabschiedung einer für alle Mitgliedsstaaten geltenden Durchführungsverordnung¹⁸ wurde eine einheitliche Anwendung von EU-Vorschriften erfolgen. Hierbei handelte es sich um unmittelbar geltendes Recht, welches auf nationaler Ebene keiner weiteren Umsetzung erforderte.¹⁹

Dabei wurden unter anderem Regelungen zur Bestimmung des Ortes der Dienstleistung festgelegt.²⁰

Bis zum 31. Dezember 2014 bestimmte sich für einen deutschen Unternehmer der Ort der elektronische Dienstleistungen an eine Privatperson grundsätzlich nach § 3a Abs. 1 UStG. Das heißt, dass sich der Ort der Leistung dort befand, wo der leistende Unternehmer sein Unternehmen betrieb, also im Sitzstaat des Leistenden. Unternehmen aus Staaten mit niedrigen Umsatzsteuersätzen erhielten somit einen Wettbewerbsvorteil gegenüber Unternehmern aus Staaten, mit sehr hohen Steuersätzen.²¹

Für einen deutschen Unternehmer befand sich folglich der Ort der Leistung im Inland²² und war dementsprechend steuerbar²³ und grundsätzlich auch steuerpflichtig, sofern keine Steuerbefreiungsvorschriften²⁴ zur Anwendung kamen. Da in Deutschland, im europaweiten Vergleich, verhältnismäßig niedrige Umsatzsteuersätze gelten, hatte der deutsche Unternehmer deutliche Vorteile bei der Preiskalkulation gegenüber Unternehmern in anderen Mitgliedsstaaten.

Sofern der Nichtunternehmer seinen Wohnsitz oder gewöhnlichen Aufenthalt im Drittland hatte, bestimmte sich der Ort aber bereits abweichend nach § 3a Abs. 5 UStG a. F., das hieß, der Ort der Leistung verlagerte sich ins Drittland und war ggf. dort steuerbar. Auch bei Leistungen an Nichtunternehmer mit Wohnsitz oder gewöhnlichem Aufenthalt im Drittland befand sich der Ort der Leistung gemäß § 3a Abs. 4 Nr. 11-13 UStG a. F., im Ausland. Bezüglich der Besteuerung waren die im Drittland geltenden steuerlichen Bestimmungen zu beachten.²⁵

¹⁸ Vgl. VO (EG) Nr. 1777/2005.

¹⁹ Vgl. Kossack: a.a.O.; Rn. 7.

²⁰ Vgl. Art. 9 EG-RL 77/388/EWG.

²¹ Vgl. Hildesheim; Offerhaus/Söhn/Lange, Umsatzsteuer-Kommentar, § 18h UStG, Rn. 6.

²² Vgl. § 1 Abs. 2 S. 1 UStG.

²³ Vgl. § 1 Abs. 1 Nr. 1 S. 1 UStG.

²⁴ Vgl. § 4 UStG.

²⁵ Vgl. Grebe: a.a.O.; S. 215.

Bei einer entsprechenden Dienstleistung an einen anderen Unternehmer lag der Leistungsort gemäß § 3a Abs. 2 UStG beim Sitz des Empfängers. Befand sich dieser im übrigen Gemeinschaftsgebiet, kam es zur Umkehr der Steuerschuldnerschaft gemäß § 13b UStG²⁶. Das bedeutete für den deutschen Unternehmer, dass der Leistungsempfänger in seinem Sitzstaat die Steuer anzumelden und abzuführen hatte.²⁷

Sofern der leistende Unternehmer sein Unternehmen im Drittland betrieb und elektronische Dienstleistungen an Nichtunternehmer mit Ansässigkeit im Gemeinschaftsgebiet ausführte, bestimmte sich der Ort der sonstigen Leistung nach § 3a Abs. 5 UStG und befand sich somit im sonstigen Gemeinschaftsgebiet. Daraus folgte, dass sich der Unternehmer bereits während des alten Rechtsstandes im jeweiligen Mitgliedsstaat umsatzsteuerlich registrieren lassen musste.

Eine Ausnahme dieser Regelung stellte die Ausführung der Leistung eines im Drittland ansässigen Unternehmers an einen Unternehmer im Inland dar, der die Leistung für den nichtunternehmerischen Bereich bezog. Der Ort der Leistung lag zwar dennoch im jeweiligen Empfängerstaat, es kommt jedoch zur Umkehr der Steuerschuldnerschaft²⁸, da die Voraussetzungen des § 13b Abs. 5 S. 1 i.V.m S. 6 UStG erfüllt waren: es handelte sich um einen ausländischen Unternehmer, der eine Leistung an einen inländischen Unternehmer erbrachte.

Der Bezug für den nichtunternehmerischen Bereich ist dahingehend irrelevant. Dem inländischen Unternehmer wurde lediglich der Vorsteuerabzug nach § 15 UStG²⁹ versagt, da die Leistung nicht für das Unternehmen ausgeführt wurde.³⁰

3.2 Rechtslage ab 01. Januar 2015

3.2.1 Ortsbestimmung

Mit dem sogenannten „Kroatien-Anpassungsgesetz“ wurden die unionsrechtlichen Vorgaben³¹ zum Leistungsort umgesetzt.³²

²⁶ Vgl. § 13b Abs. 1 UStG.

²⁷ Vgl. Grebe: a.a.O.; S. 215.

²⁸ Vgl. § 13b Abs. 2 Nr. 1 UStG.

²⁹ Vgl. § 15 Abs. 1 S. 1 Nr. 4 S. 1 UStG.

³⁰ Vgl. Grebe: a.a.O.; S. 215.

³¹ Vgl. DVO (EU) Nr. 1042/2013.

³² Vgl. Art. 9 Nr. 2 i. V. m. Art. 28 Abs. 5 StÄnd-AnpG-Kroatien.

Das heißt, als Ort der Leistung galt³³ der Ort, an dem der Leistungsempfänger seinen Wohnsitz oder gewöhnlichen Aufenthalt innehat.

Demnach war es in der ab 01. Januar 2015 geltenden Rechtslage³⁴ irrelevant, ob ein Unternehmer seinen Betriebssitz im Gemeinschaftsgebiet oder im Drittland betrieb.

Ziel der Ortsverlagerung war es somit, die Besteuerung am tatsächlichen Verbrauchsort zu gewährleisten. Der leistende Unternehmer musste nun die Steuersätze des Mitgliedsstaates anwenden, in welchem er die Leistung erbracht hatte. „Zum einen kommt seither allgemein das Bestimmungslandprinzip zur Anwendung, zum anderen sollte durch die Neuregelung eine Verlagerung der des Umsatzsteueraufkommens in „Niedrigsteuerländer“ verhindert werden.“³⁵

Aufgrund dessen verlagerte sich der Ort für viele Unternehmen in den Ansässigkeitsstaat der Kunden und somit grundsätzlich auch die umsatzsteuerliche Registrierungspflicht. Für den leistenden Unternehmer bedeutete dies, dass sie sich in dem EU-Mitgliedsstaat umsatzsteuerlich erfassen lassen mussten, Umsatzsteuererklärungen einreichen und die aus der Leistung resultierende Umsatzsteuerschuld selbst zu berechnen und abzuführen hatten.³⁶

3.2.2 Einführung der „kleinen einzigen Anlaufstelle“

Als Vereinfachungsverfahren wurde ebenfalls im Kalenderjahr 2015 das sogenannte „Mini One Stop Shop“-Verfahren (deutsch: kleine einzige Anlaufstelle; kurz: MOSS) eingeführt.

Unternehmer haben seitdem das Wahlrecht sich entweder steuerlich in jedem Ansässigkeitsstaat, in dem sie entsprechende Dienstleistungen ausführen, zu registrieren oder am MOSS-Verfahren teilzunehmen.³⁷

³³ Vgl. Art. 58 Abs. 1 MwStSystRL 2006/112/EG.

³⁴ Vgl. § 3a Abs. 5 S. 1 UStG.

³⁵ Vgl. Grebe: a.a.O.; S. 215.

³⁶ Vgl. Janzen: Lippross/Seibel, Basiskommentar-Steuerrecht, § 3a UStG, Rn. 152.

³⁷ Vgl. unter 7. dieser Arbeit „Mini One Stop Shop-Verfahren“.

4 Rechtslage ab 01. Januar 2019

4.1 Änderungen

4.1.1 Ort der Leistung

Mit Wirkung ab dem 01. Januar 2019 wurde der § 3a Abs. 5 UStG³⁸ um eine Schwellenwertregelung erweitert und somit erneut geändert³⁹. Die Änderung bezweckte, dass die auf elektronischem Weg erbrachten Leistungen an private Endnutzer, abweichend von der bisherigen Regelung⁴⁰, wieder am Sitz des leistenden Unternehmers nach § 3a Abs. 1 UStG versteuert werden.⁴¹

Sofern der leistende Unternehmer seinen Sitz, Wohnsitz oder gewöhnlichen Aufenthalt in einem Mitgliedsstaat hat und der Gesamtbetrag seiner ausgeführten elektronischen Dienstleistungen an Nichtunternehmer im vorangegangenen Kalenderjahr nicht mehr als 10.000 EUR – ohne Mehrwertsteuer – beträgt und diesen Betrag auch im laufenden Kalenderjahr nicht überschreitet, kommt es nicht zur Ortsverlagerung nach § 3a Abs. 5 S. 1 UStG gemäß Satz 3 dieser Vorschrift.

Der Leistende kann auf die Anwendung der Umsatzschwelle verzichten, mit der Folge, dass der Leistungsort dort ist, wo der Leistungsempfänger seinen Wohnsitz, gewöhnlichen Aufenthalt oder Sitz innehat.⁴²

4.1.2 Rechnungslegung und Aufzeichnungspflichten

Grundsätzlich sind gemäß MwStSystRL⁴³ die Vorschriften zur Rechnungserteilung des Mitgliedsstaates anzuwenden, in dem die Umsätze ausgeführt werden.⁴⁴

Neben der Änderung des § 3a Abs. 5 UStG wurden jedoch auch die Vorschriften zur Rechnungslegung angepasst. Aufgrund des Gesetzes zur Vermeidung von Umsatzsteuerausfällen beim Handel im Internet und zur Änderung weiterer steuerlicher Vorschriften wurde eine Änderung des § 14 Abs. 7 UStG mit Wirkung zum 01. Januar 2019 für alle anfallenden Umsätze i. S. d. § 3a Abs. 5 UStG vorgenommen.⁴⁵

³⁸ Vgl. § 3a Abs. 5 S. 3 UStG.

³⁹ Vgl. DVO (EU) 2017/2459.

⁴⁰ Vgl. § 3a Abs. 5 S. 1 UStG.

⁴¹ Vgl. Kossack: a.a.O.; Rn. 2e.

⁴² Vgl. § 3a Abs. 5 S. 4 und 5 UStG.

⁴³ Vgl. Art. 219 Nr. 1 MwStSystRL.

⁴⁴ Vgl. Janzen: Lippross/Seibel, Basiskommentar – Steuerrecht, § 14 UStG, Rn. 169.

⁴⁵ Vgl. BMF-Schreiben vom 14.12.2018, Az. III C 3-S 7117-j/18/10002, 2018/1031145; BStBl I 2018, 1429.

Um die Belastungen für den Unternehmer möglichst gering zu halten, sind somit die geltenden Vorschriften⁴⁶ zur Rechnungslegung des Mitgliedsstaates anzuwenden, in dem der leistende Unternehmer ansässig ist bzw. in dem er die Teilnahme am MOSS-Verfahren anzeigt.⁴⁷

In Deutschland registrierte Anwender des MOSS-Verfahrens müssen somit die Vorschriften gemäß § 14 und § 14a UStG zur Rechnungslegung anwenden.⁴⁸

Für im Drittland ansässige Unternehmer welche am besonderen Besteuerungsverfahren teilnehmen gelten weiterhin die bisherigen Regelungen⁴⁹ zur Rechnungslegung.⁵⁰

Für die Aufzeichnungsregelung im Speziellen gilt, dass der Unternehmer bis zu einer Umsatzschwelle von 100.000 EUR lediglich ein Beweismittel, statt zwei, zur Ortsbestimmung des Endnutzers aufbewahren muss.⁵¹

4.1.3 Erweiterung der Anwendungsberechtigten für MOSS

Zusätzlich wird das Besteuerungsverfahren für Drittlandsunternehmer vereinfacht.⁵² Durch die Änderung des § 18 Abs. 4c UStG haben Unternehmer, welche im Drittland ansässig sind, jedoch über eine umsatzsteuerliche Registrierung in einem Mitgliedsstaat der EU verfügen, ebenfalls das Recht, das besondere Besteuerungsverfahren in Anspruch zu nehmen.⁵³

Bisher konnten nur Drittlandsunternehmer Gebrauch von dieser Regelung machen, wenn sie nicht noch in einem weiteren Mitgliedsstaat für Zwecke der Mehrwertsteuer registriert waren.⁵⁴

⁴⁶ Vgl. § 14 Abs. 7 S. 3 UStG.

⁴⁷ Vgl. Hundt-Eßwein, Offerhaus/Söhn/Lange, Umsatzsteuer – Kommentar, § 14 UStG, Rn. 12c/2.

⁴⁸ Vgl. Meurer, Verlag Dr. Otto Schmidt, UStB 2019, S. 80.

⁴⁹ Vgl. § 14 Abs. 1-6 UStG.

⁵⁰ Vgl. Hundt-Eßwein: a.a.O.; Rn. 12c/2.

⁵¹ Vgl. Europäische Kommission: Modernisierung der Mehrwertsteuer für den grenzüberschreitenden elektronischen Handel, URL: https://ec.europa.eu/taxation_customs/business/vat/modernising-vat-cross-border-ecommerce_de; Stand vom 02.02.2020, 14:27 Uhr.

⁵² Vgl. Nieskens, Rau/Dürrwächter, Umsatzsteuer – Kommentar, § 13 UStG, Rn. 452.

⁵³ Vgl. BMF-Schreiben vom 14.12.2018, Az. III C 3-S 7117-j/18/10002, 2018/1031145; BStBl I 2018, 1429.

⁵⁴ Vgl. Kossack: a.a.O.; Rn. 141a.

4.2 Folgen

Aufgrund des eingeführten Schwellenwertes kommt es wieder zur Ortsbestimmung nach § 3a Abs. 1 UStG. Die Ortsbestimmung nach dieser Vorschrift, entspricht somit grundsätzlich wieder dem bereits vor Einführung des Empfängerortsprinzips geltenden Rechtsstand vor dem 01. Januar 2015.⁵⁵

Erst mit Überschreiten des Schwellenwertes kommt es ab dem Umsatz, welcher zum Überschreiten der Grenze geführt hat, zur Ortsverlagerung⁵⁶.

Der Unternehmer hat die Möglichkeit, auf die Anwendung dieser Schwellenwertregelung zu verzichten. An diese Entscheidung ist er jedoch für einen Mindestzeitraum von zwei Kalenderjahren gebunden.⁵⁷

Kommt es zur Ortsverlagerung, ist zu beachten, dass diese Regelungen auch für im Ansässigkeitsstaat von der Abführung der Umsatzsteuer befreite Kleinunternehmer gelten.

Der Kleinunternehmer i. S. d. § 19 UStG muss seinen Leistungsempfängern – in deren Mitgliedsstaaten – den dort gültigen Umsatzsteuersatz in Rechnung stellen. Er ist also wie jeder andere Unternehmer verpflichtet, die Umsatzsteuer in dem Ansässigkeitsstaat seines Kunden abzuführen. Auch hier besteht die Möglichkeit sich entweder steuerlich in jedem Staat erfassen zu lassen oder am MOSS-Verfahren teilzunehmen.⁵⁸

4.2.1 Bedeutung für im Inland ansässige Unternehmer

Grundsätzlich befindet sich der Ort der Leistung gemäß § 3a Abs. 5 S. 1 UStG, je nachdem ob der Leistungsempfänger seinen Sitz, Wohnsitz oder gewöhnlichen Aufenthalt im Drittland oder in einem anderen EU-Mitgliedsstaat innehat, im Ausland. Ist der Ort der Leistung aufgrund des Verzichts oder Überschreitens der Schwellenwertregelung im Drittland – muss sich der Leistende dort steuerlich registrieren lassen und den Melde- und Erklärungspflichten nachkommen. Greift die Ortsverlagerung bei einem in einem Mitgliedsstaat ansässigen privaten Endnutzer,

⁵⁵ Vgl. Grebe: a.a.O.; S. 250.

⁵⁶ Vgl. § 3a Abs. 5 S. 1 UStG.

⁵⁷ Vgl. § 3a Abs. 5 S. 4 und 5 UStG.

⁵⁸ Vgl. Vetter, Stößel, Schneiderei: Kleinunternehmerregelung bei auf elektronischem Weg erbrachten sonstigen Leistungen, in: NWB 52 vom 20.12.2019 S. 3824.

muss sich der Unternehmer, wie beim Leistungsort im Drittland, grundsätzlich in diesem Verbrauchsstaat steuerlich registrieren.⁵⁹

Abweichend gibt es jedoch seit Januar 2015 die Möglichkeit am MOSS-Verfahren teilzunehmen.⁶⁰

Einen besonderen Nutzen der Rechtsänderungen zum 01. Januar 2019 zieht der unter die Kleinunternehmerregelung nach § 19 UStG fallende Unternehmer.

Bisher musste er bei Erbringung elektronischer Dienstleistungen die Steuer beim Empfängerstaat anmelden und abführen. Aufgrund der Einführung des Schwellenwertes und der damit verbundenen Ortsverlagerung, die erst ab einem Umsatz von 10.000 EUR greift, erfolgt die Ortsbestimmung nach § 3a Abs. 1 UStG.⁶¹

Das heißt, der Ort der Leistung befindet sich für ihn im Inland und ist auch dort steuerbar nach § 1 Abs. 1 Nr. 1 UStG. Aufgrund des § 19 Abs. 1 S. 1 UStG wird die Steuer auf im Inland steuerpflichtige Umsätze nicht erhoben. Kommt es zum Überschreiten der Grenze, ist ab einem Wert von 10.001 EUR eine Versteuerung im Empfängerstaat vorzunehmen.

Ein freiwilliger Verzicht auf Anwendung der Umsatzschwelle wäre somit für den Kleinunternehmer nicht ratsam. Jedoch muss der Kleinunternehmer beachten, dass die Umsätze – sofern keine Ortsverlagerung nach § 3a Abs. 5 S. 1 UStG greift – in Deutschland mit in die Umsatzgrenze nach § 19 Abs. 1 S. 2 i. V. m. Abs. 3 UStG gerechnet werden, da diese in Deutschland steuerbar sind. Kommt es zur Überschreitung dieser Umsatzgrenze, greift für den Unternehmer die Regelbesteuerung.⁶²

Ist im laufenden Jahr eine Überschreitung der ab 2019 geltenden Umsatzgrenze für Kleinunternehmer nach § 19 Abs. 1 S. 1 UStG i. H. v. 22.000 EUR wahrscheinlich, sollte der Leistende gegebenenfalls doch auf die Anwendung⁶³ des Schwellenwertes verzichten. Besteuert er die Umsätze jeweils in dem Mitgliedsstaat, in dem der private Endnutzer seinen Wohnsitz oder gewöhnlichen Aufenthalt innehat, werden diese Umsätze nicht in die Berechnung nach § 19 UStG einbezogen.⁶⁴

⁵⁹ Vgl. Janzen zu § 3a UStG: a.a.O.; Rn. 152.

⁶⁰ Vgl. unter 7.1 dieser Arbeit „Was ist Mini One Stop Shop?/Rechtsgrundlage“.

⁶¹ Vgl. Vetter, Stößel, Schneidereit: a.a.O.; S. 3825.

⁶² Vgl. Vetter, Stößel, Schneidereit: a.a.O.; S. 3825.

⁶³ Vgl. § 3a Abs. 5 S. 4 und 5 UStG.

⁶⁴ Vgl. Vetter, Stößel, Schneidereit: a.a.O.; S. 3822.

4.2.2 Bedeutung für im Gemeinschaftsgebiet ansässige Unternehmer

Unternehmer, welche elektronische Dienstleistungen an deutsche Nichtunternehmer erbringen und ihren Sitz oder Niederlassung in einem EU-Mitgliedsstaat haben, müssen sich umsatzsteuerlich in Deutschland registrieren lassen.⁶⁵ Seit Einführung der Schwellenwertregelung entfällt diese Registrierung in Deutschland ebenfalls für diese Unternehmer, sofern der Grenzwert nicht überschritten wird.

Sofern eine Registrierung in Deutschland erfolgen muss, weil Umsätze über 10.000 EUR erbracht wurden, haben auch diese Unternehmer das Wahlrecht am MOSS-Verfahren teilzunehmen.

4.2.3 Bedeutung für im Drittland ansässige Unternehmer

Unternehmer, welche weder in Deutschland, noch in einem EU-Mitgliedsstaat ansässig sind, müssen sich grundsätzlich bei Ausführung elektronischer Dienstleistungen an Nichtunternehmer im Verbrauchsstaat für Umsatzsteuerzwecke registrieren lassen.⁶⁶

Seit 01. Januar 2019 wird es nicht im Gemeinschaftsgebiet ansässigen Unternehmern gestattet, das besondere Besteuerungsverfahren MOSS in Anspruch zu nehmen, sofern sie in einem Mitgliedsstaat über eine Umsatzsteuerregistrierung verfügen.⁶⁷ Bisher war eine ausschließliche Tätigkeit gemäß § 3a Abs. 5 UStG erforderlich.⁶⁸ Auf diese Voraussetzung wird ab dem 01. Januar 2019 verzichtet.⁶⁹

Sofern eine umsatzsteuerliche Registrierung in mehreren Mitgliedsstaaten vorhanden ist, hat der Unternehmer das Wahlrecht, in welchem dieser Staaten er sich zum MOSS-Verfahren anmeldet.⁷⁰

⁶⁵ Vgl. Nieskens: a.a.O.; Rn. 451.

⁶⁶ Vgl. Nieskens: a.a.O.; Rn. 451.

⁶⁷ Vgl. Kossack: a.a.O.; Rn. 141a.

⁶⁸ Vgl. BMF-Schreiben vom 14.12.2018, Az. III C 3-S 7117-j/18/10002, 2018/1031145; BStBl I 2018, 1429.

⁶⁹ Vgl. Nieskens: a.a.O.; Rn. 452.

⁷⁰ Vgl. Leitfaden zur kleinen einzigen Anlaufstelle für die Mehrwertsteuer vom 23.10.2013 der Europäischen Kommission, S. 4.

5 Vermutungsregelungen

Maßgeblich für die Besteuerung elektronischer Dienstleistungen ist es, den richtigen Umsatzort zu ermitteln.

Bei einer falschen Ortsbestimmung kommt es gegebenenfalls zur Besteuerung im falschen Staat und somit zur Anwendung unrichtiger Steuersätze und Steuerbefreiungsvorschriften. Dies kann zu erheblichen steuerlichen Konsequenzen führen. Sollte der Ort der Leistung in einem anderen Land liegen, kann es sein, dass eine gegebenenfalls höher ausfallende Umsatzsteuer vom Leistungsempfänger nicht mehr nachgefordert werden kann, oder dass die Steuer auf falsch ausgewiesene Umsatzsteuern zusätzlich nach § 14c UStG geschuldet wird.⁷¹

Da es in der Realität zu Schwierigkeiten kommen kann, den Empfängerstandort zweifelsfrei festzustellen, werden in der MwStSystRL-DV⁷² Vermutungsregelungen zur Bestimmung des Leistungsorts getroffen, welche als praxistaugliche Anhaltspunkte dienen sollen.⁷³ Besonders häufig vorkommende Sachverhalte werden somit in Form einer widerlegbaren Vermutung zur Ortsbestimmung geregelt.⁷⁴ Die Artikel 24a-f der genannten Verordnung stellen diese Vermutungsregelungen dar und zeigen auf, dass es nicht zwangsläufig auf den Wohnort des Endverbrauchers ankommt.

Grundsätzlich wird vermutet, dass sofern der private Endverbraucher in mehreren Ländern einen Wohnsitz unterhält oder Wohnsitz und gewöhnlicher Aufenthalt auseinanderfallen, als Ort der Leistung der Ort des gewöhnlichen Aufenthalts maßgebend ist.⁷⁵

Darüber hinaus wurden für alle Mitgliedsstaaten geltende Vermutungsregelungen eingeführt, um den Ort der Leistung einheitlich bestimmen zu können.⁷⁶

Besonderheiten stellen Leistungen an Orten wie Internetcafés, Hotels und WLAN-Hotspots dar, denn die physische Präsenz ist entscheidend.⁷⁷ Der Ort der Nutzung gilt somit als maßgeblich für die Besteuerung.⁷⁸

⁷¹ Vgl. Prätzler, jurisPR-SteuerR 48/2016 Anm. 5.

⁷² Vgl. Art. 24a – f MwStSystRL-DV 282/2011/EU.

⁷³ Vgl. Grebe: a.a.O.; S. 218.

⁷⁴ Vgl. Kemper, Verlag Dr. Otto Schmidt, UR 2017, S. 7.

⁷⁵ Vgl. Art. 24 Buchst. b MwStSystRL-DV 282/2011/EU.

⁷⁶ Vgl. Meurer, Verlag Dr. Otto Schmidt, StBW 2014, S. 759.

⁷⁷ Vgl. Grambeck: a.a.O.; S. 3235.

⁷⁸ Vgl. Art. 24a Abs. 1 MwStSystRL-DV 282/2011/EU.

Bei Leistungen während einer Personenbeförderung per Schiff, Flugzeug oder Bahn ist das Abgangsland entscheidend.⁷⁹

Ebenso gilt die Vermutung, dass wenn einem Nichtsteuerpflichtigen elektronisch erbrachte Dienstleistungen über seinen Festnetzanschluss erbracht werden, dass der Dienstleistungsempfänger an dem Ort, an dem sich der Festnetzanschluss befindet, ansässig ist, seinen Wohnsitz oder seinen gewöhnlichen Aufenthaltsort innehat.⁸⁰ Bei Leistungen über ein mobiles Netz befindet sich der Ort der Leistung gemäß Vermutungsregelung in dem Land, das durch den Ländercode der SIM-Karte bezeichnet ist.⁸¹

Die Widerlegung der Vermutungsregelungen ist sowohl seitens der Finanzverwaltung als auch durch den Unternehmer jederzeit möglich.⁸²

Der Unternehmer muss, um die Vermutung zu widerlegen gemäß. § 24d i. V. m. §§ 24e und f MwStSystRL-DV drei sich nicht widersprechende Beweismittel vorlegen, aus denen sich ein anderer Leistungsort ergibt.

Seit dem 01. Januar 2019 ist es aus Vereinfachungsgründen ausreichend nur zwei Beweismittel vorzulegen, wenn der Unternehmer ausschließlich in einem EU-Mitgliedsstaat ansässig ist und einen Wert von 100.000 EUR netto im laufenden und vorangegangenen Kalenderjahr nicht überschritten hat.⁸³

Hierbei gelten insbesondere die Rechnungsanschrift des Dienstleistungsempfängers, Bankangaben wie der Ort, an dem das Konto geführt wird, der Mobilfunk – Ländercode einer SIM -Karte bzw. der Ort des Festnetzanschlusses und sonstige wirtschaftlich relevante Informationen als geeignete Beweismittel.⁸⁴

Seitens des Finanzamtes ist es ausreichend, wenn Hinweise zu einer falschen Rechtsanwendung oder Missbrauch von Rechtsvorschriften durch den leistenden Unternehmer vorliegen.⁸⁵

⁷⁹ Vgl. Art. 24a Abs. 2 MwStSystRL-DV 282/2011/EU.

⁸⁰ Vgl. Art. 24b Buchst. a MwStSystRL-DV 282/2011/EU.

⁸¹ Vgl. Art. 24b Buchst. b MwStSystRL-DV 282/2011/EU.

⁸² Vgl. Grebe: a.a.O.; S. 219.

⁸³ Vgl. Janzen zu § 3a UStG: a.a.O.; Rn. 156.

⁸⁴ Vgl. Art. 24e und f MwStSystRL-DV 282/2011/EU.

⁸⁵ Vgl. Grebe: a.a.O.; S. 219.

6 Leistungsketten

Schuldner der Umsatzsteuer ist grundsätzlich der leistungserbringende Unternehmer. Wenn jedoch ein Vermittler über ein Portal, eine Plattform oder eine Schnittstelle zwischengeschaltet wird und der Unternehmer die Leistung somit nicht mehr direkt an den privaten Endnutzer erbringt, muss eindeutig bestimmt werden, wer der tatsächliche Erbringer der Dienstleistung ist.⁸⁶

Gemäß MwStSystRL-DV⁸⁷, wird die widerlegbare Vermutung manifestiert, dass ein Steuerpflichtiger, der an der Erbringung von elektronischen Dienstleistungen beteiligt ist, im eigenen Namen auftritt, jedoch auf Rechnung des Anbieters der Dienstleistung. Auf nationaler Ebene wurde diese Änderung durch das Kroatien-Anpassungsgesetz⁸⁸ auch im Umsatzsteuergesetz verankert⁸⁹.

Das bedeutet für jeden Umsatz innerhalb der Lieferkette zwischen Anbieter der Leistung und dem letztendlichen Nutzer, dass jeder zwischengeschaltete Vermittler – Empfänger, jedoch auch Leistender – der elektronischen Dienstleistung ist. Die Vermutungsregelung gilt unabhängig von der Anzahl zwischengeschalteter Vermittler.

Wenn also beispielsweise ein Unternehmen Apps verkauft, gilt dieses als Erbringer der elektronischen Dienstleistung an den Endnutzer und nicht der Unternehmer, der über das Portal des App-Anbieters seine Entwicklung verkaufen möchte. Das Unternehmen, das die Apps anbietet tritt somit als zwischengeschalteter Dienstleister auf.⁹⁰ Es wird somit fingiert, dass der ursprüngliche Anbieter eine sonstige Leistung an den zwischengeschalteten Unternehmer erbringt und dieser wiederum eine Leistung an die Privatperson erbringt – hierbei handelt es sich um eine sogenannte Leistungskommission.⁹¹

Im allgemeinen Besteuerungsverfahren gilt also, dass jede Leistung gesondert zu beurteilen ist. Das bedeutet, dass der erste leistende Unternehmer, also der Leis-

⁸⁶ Vgl. Grebe: a.a.O.; S. 214.

⁸⁷ Vgl. Art. 9a Abs. 1 MwStSystRL-DV 1042/2013.

⁸⁸ Vgl. Art. 9 Nr. 1 i. V. m. Art. 28 Abs. 5 StÄnd-AnpG-Kroatien.

⁸⁹ Vgl. § 3 Abs. 11a UStG.

⁹⁰ Vgl. Vorsicht Umsatzsteuer bei elektronischen Dienstleistungen, URL: https://www.penka-stb.com/wp-content/uploads/2017/01/Vorsicht_Umsatzsteuer_bei_elektronischen_Dienstleistungen.pdf; Stand vom 12.02.2020, 10:18 Uhr.

⁹¹ Vgl. Grebe: a.a.O.; S. 214.

tende, seine elektronische Dienstleistung an den zwischengeschalteten Unternehmer, den Betreiber, erbringt. Hierbei erfolgt die Ortsbestimmung nach dem Grundsatz gemäß § 3a Abs. 2 UStG, da es sich um eine Leistungserbringung unter zwei Unternehmen handelt. Werden mehrere Unternehmer zwischengeschaltet, gilt dieser Grundsatz für jeden Leistungsvorgang.

In der Folge ist der Unternehmer, der die Leistung erhält, aufgrund der Umkehr der Steuerschuldnerschaft⁹² in der Pflicht den geschuldeten Umsatzsatzsteuerbetrag zu erklären und abzuführen. Die elektronische Dienstleistung des Unternehmers an die Privatperson im Sinne des § 3a Abs. 5 UStG⁹³ wird nach den bereits genannten Ausführungen⁹⁴ besteuert.

Diese Vermutungsregelung gilt, solange sie nicht entsprechend der Rechtsvorschriften widerlegt wird.⁹⁵ Widerlegbar ist die Fiktion dann, wenn der ursprüngliche Anbieter der elektronischen Dienstleistung ausdrücklich als Erbringer der Leistung genannt wird und das auch in den vertraglichen Bestimmungen zwischen allen teilhabenden Unternehmern ersichtlich ist. Des Weiteren muss der Anbieter auch in der Rechnung an den privaten Endnutzer angegeben sein⁹⁶.

Wird also die Vermutung widerlegt, bleibt der erste Anbieter der Leistung der Leistungserbringer und muss der gesetzlichen Verpflichtung zur Erklärung und Abführung der Umsatzsteuer im jeweiligen Empfängerstaat nachkommen.⁹⁷

Die Widerlegbarkeit der Vermutungsregelung kann jedoch ausgeschlossen sein, wenn der zwischengeschaltete Betreiber der Plattform die Abrechnung gegenüber dem Leistungsempfänger autorisiert. Das heißt, wenn der Unternehmer die Abrechnung entscheidend beeinflussen kann, im Hinblick auf den Zeitpunkt der Zahlung oder wenn er Einfluss auf die Belastung des Kundenkontos hat. Außerdem ist die Widerlegbarkeit ausgeschlossen, wenn der Anbieter die Erbringung der sonstigen Leistung genehmigt, oder er die Bedingungen der Leistungserbringung festlegen kann.⁹⁸

⁹² Vgl. §13b Absatz 1 bzw. 2 Nr. 1 UStG.

⁹³ Vgl. § 3a Absatz 5 Satz 1 und 2 UStG.

⁹⁴ Vgl. unter 4 dieser Arbeit: „Neue Rechtslage ab 01. Januar 2019“.

⁹⁵ Vgl. Art. 9a Abs. 1 MwStSystRL-DV 1042/2013.

⁹⁶ Vgl. Art. 9a Abs. 1 Buchst. a und b MwStSystRL-DV 1042/2013.

⁹⁷ Vgl. Grebe: a.a.O.; S. 214.

⁹⁸ Vgl. Meurer: a.a.O.; S. 758.

7 „Mini One Stop Shop“-Verfahren

7.1 Was ist Mini-One-Stop-Shop/Rechtsgrundlage

Beim „Mini-One-Stop-Shop“-Verfahren, kurz: MOSS, handelt es sich um eine Erleichterung im Besteuerungsverfahren für in der Europäischen Union ausgeführten elektronischen Dienstleistungen, sowie für Rundfunk- und Telekommunikationsleistungen ab dem 01. Januar 2015.⁹⁹

Es handelt sich um ein System, welches Unternehmen, die elektronische Dienstleistungen ausführen, ermöglicht ihre damit verbundenen steuerlichen Pflichten über ein Web-Portal zu erfüllen. Unternehmer können über dieses Portal ihre besonderen Steuererklärungen an einer zentralen Stelle für die jeweiligen Mitgliedsstaaten der EU, in denen Leistungen ausgeführt wurden, abgeben und die vereinbarte Umsatzsteuer anmelden und abführen.¹⁰⁰

Die Einführung der „kleinen einzigen Anlaufstelle“ erfolgt somit parallel zur Durchsetzung des Bestimmungslandprinzips, um die neuen damit verbundenen steuerlichen Pflichten zu erleichtern.¹⁰¹

Im nationalen Recht ist das MOSS-Verfahren mit dem neu eingeführten § 18h UStG für deutsche Unternehmer geregelt.¹⁰² Die sogenannte „Anlaufstelle“ stellt in Deutschland das Bundeszentralamt für Steuern dar.

Die im übrigen Gemeinschaftsgebiet ansässigen Unternehmer können ebenso am MOSS-Verfahren teilnehmen, sofern sie die entsprechenden Umsätze ausführen. Für Umsätze dieser Unternehmer in Deutschland gilt dann § 18 Abs. 4e UStG für das weitere Besteuerungsverfahren.¹⁰³

Drittlandsunternehmer durften bis 31. Dezember 2014 am besonderen Besteuerungsverfahren teilnehmen, sofern sie Umsätze i. S. d. § 3a Abs. 5 UStG innerhalb der EU ausführten und weder in einem EU-Mitgliedsstaat einen Sitz oder eine Betriebsstätte innehatten noch steuerlich registriert waren. Seit dem 01. Januar 2019

⁹⁹ Vgl. Leitfaden zur kleinen einzigen Anlaufstelle für die Mehrwertsteuer: a.a.O.; S. 2

¹⁰⁰ Vgl. Meurer: a.a.O.; S. 760.

¹⁰¹ Vgl. Dr. Winter, Matthias: Mini One Stop Shop (MOSS), URL: https://www.haufe.de/finance/finance-office-professional/mini-one-stop-shop-moss_idesk_PI11525_HI7183285.html; Stand vom 28.01.2020, 19:20 Uhr.

¹⁰² Vgl. Art. 8 Nr. 3 i. V. m. Art 28 Abs. 4 StÄnd-AnpG-Kroatien.

¹⁰³ Vgl. Kemper, Verlag Dr. Otto Schmidt, UR 2015, S. 654.

wurde der Anwenderbereich jedoch um die Drittlandsunternehmer erweitert, die bereits in einem Mitgliedsstaat der EU umsatzsteuerlich erfasst sind.¹⁰⁴

Im Speziellen stellt das MOSS-Verfahren eine Erleichterung für die Unternehmer dar, die elektronische Dienstleistungen an Nichtunternehmer in einem anderen Mitgliedsstaat der EU ausführen, als in dem Staat in dem sie ihren Sitz oder eine Niederlassung innehaben.¹⁰⁵

Unternehmer haben somit das Wahlrecht sich entweder in jedem Mitgliedsstaat steuerlich erfassen zu lassen, in dem sie die Umsätze erzielen, oder am MOSS-Verfahren teilzunehmen.¹⁰⁶ Im letztgenannten Fall besteht die Vereinfachung für einen Unternehmer darin, dass dieser sich umsatzsteuerlich ausschließlich in seinem Ansässigkeitsstaat registrieren muss. Die Anlaufstelle verteilt dann die Umsatzsteuern an die einzelnen Staaten.¹⁰⁷

Unternehmer müssen grundsätzlich in jedem Staat eine Umsatzsteuererklärung abgeben, in welchem sie entsprechende Umsätze ausführen, mit Berechnung und Zahlung der Steuerschuld. Da dieses Verfahren sehr aufwendig ist und mit nicht unerheblichen Kosten verbunden ist, kann jeder Unternehmer, der Leistungen im Sinne des § 3a Abs. 5 S. 2 UStG ausführt, das vereinfachte Besteuerungsverfahren freiwillig in Anspruch nehmen.¹⁰⁸

Da der Ort der Dienstleistung seit Einführung des Empfängerortsprinzips grundsätzlich im Wohnsitzstaat des Leistungsempfängers liegt, ergeben sich aus dem angebotenen MOSS-Verfahren somit erhebliche administrative Vorteile.¹⁰⁹

Seit dem 01. Januar 2019 erfolgt jedoch aufgrund des neu eingeführten Schwellenwertes eine Ortsverlagerung in den Verbrauchsstaat erst ab dem Überschreiten von 10.000 EUR. Dieser Wert hat grundsätzlich keine Auswirkung auf das besondere Besteuerungsverfahren als solches. Erfolgt keine Ortsverlagerung nach § 3a Abs. 5 UStG, befindet sich der Ort der Leistung wie bereits ausgeführt im Inland. Im Sitzstaat des Unternehmers anfallende elektronische Dienstleistungen sind

¹⁰⁴ Vgl. Kossack: a.a.O.; Rn. 141a.

¹⁰⁵ Vgl. Kossack, a.a.O.; Rn. 2c.

¹⁰⁶ Vgl. Arbeitshilfe Mini-one-stop-shop (MOSS) für die zentral zuständigen Finanzämter nach der UStZustV, Bayerisches Landesamt für Steuern Stand: 06.2017; S. 6.

¹⁰⁷ Vgl. Hildesheim; a.a.O.; Rn. 1.

¹⁰⁸ Vgl. Janzen zu § 3a UStG: a.a.O.; Rn. 152.

¹⁰⁹ Vgl. Dr. Grambeck: a.a.O.; S.3235.

nicht über das MOSS-Verfahren beim BZSt zu erklären, sondern beim örtlich für die Umsatzsteuer zuständigen Betriebsstättenfinanzamt¹¹⁰.

Somit muss der Unternehmer prüfen, ob seine Umsätze im EU-Ausland diesen Wert übersteigen werden und demnach eine Registrierung sinnvoll ist.

7.2 Voraussetzungen

Die Entscheidung zur Nutzung des MOSS-Verfahrens muss der Unternehmer für alle Länder, in denen er entsprechende Leistungen erbringt einheitlich vornehmen.¹¹¹

Voraussetzung für die Teilnahme am besonderen Besteuerungsverfahren für in Deutschland ansässige Unternehmen ist, dass diese elektronische Dienstleistungen ausführen. Diese Umsätze müssen für in anderen EU-Mitgliedsstaaten ansässige Nichtunternehmer erbracht werden. Außerdem darf in diesen Staaten kein Sitz oder eine feste Niederlassung betrieben werden.¹¹²

Auch Kleinunternehmer i. S. d. § 19 UStG haben das Wahlrecht am MOSS-Verfahren teilzunehmen.¹¹³

Bei einer vorliegenden umsatzsteuerlichen Organschaft ist die Anwendung nur möglich, wenn weder Organträger noch Organgesellschaft in dem Mitgliedsstaat einen Sitz oder eine Niederlassung haben, in dem der Leistungsempfänger ansässig ist. Das Wahlrecht zur Teilnahme am MOSS-Verfahren kann nur vom Organträger getroffen werden.¹¹⁴

Sofern der Unternehmer an der Sonderregelung teilnehmen möchte, muss er sich dazu im Vorfeld beim BZSt registrieren.¹¹⁵

Unternehmer welche in einem Mitgliedsstaat der EU ansässig sind und Leistungen an Nichtunternehmer in Deutschland erbringen und ab 01. Januar 2019 die Voraussetzungen der Schwellenwertregelung nicht erfüllen oder auf die Anwendung

¹¹⁰ Vgl. § 21 Abs. 1 AO.

¹¹¹ Vgl. Hildesheim: a.a.O.; Rn. 1c.

¹¹² Vgl. Hildesheim: a.a.O.; Rn. 21.

¹¹³ Vgl. Abschn. 18h.1. Abs. 1 S. 2 UStAE.

¹¹⁴ Vgl. Abschn. 18h.1. Abs. 1 S. 4 + 5 UStAE.

¹¹⁵ Vgl. unter 7.4 dieser Arbeit „Registrierung“.

verzichten, können aus Vereinfachungsgründen ebenfalls am MOSS-Verfahren teilnehmen, um sich so nicht steuerlich in Deutschland registrieren zu müssen.¹¹⁶

Voraussetzung ist, dass diese weder Sitz noch Niederlassung in Deutschland innehaben. Im Falle einer umsatzsteuerlichen Organschaft gilt die Rechtslage wie für einen deutschen Unternehmer analog.

Der Unternehmer muss die Teilnahme am besonderen Verfahren der zuständigen Behörde in seinem Sitzstaat anzeigen.¹¹⁷ In Deutschland ist dann das Finanzamt für das Besteuerungsverfahren zuständig gemäß der Umsatzsteuerzuständigkeitsverordnung.¹¹⁸

Handelt es sich beim Leistenden um einen im Drittstaat ansässigen Unternehmer, kann er sich für das MOSS-Verfahren registrieren lassen, sofern er im Gemeinschaftsgebiet elektronische Dienstleistungen erbringt. Er hat das Recht sich in einem der Länder, in dem er die Leistungen ausführt, anzumelden und dort zentral alle elektronischen Dienstleistungen zu erklären. Abweichend kann er sich jedoch auch in jedem einzelnen Land registrieren lassen und dort am Regelbesteuerungsverfahren teilnehmen.¹¹⁹

Meldet sich der Unternehmer eines Drittlandes in Deutschland zum MOSS-Verfahren an, gilt auch hier die Umsatzsteuerzuständigkeitsverordnung¹²⁰.

7.3 Registrierung

Für das MOSS-Verfahren muss sich der Unternehmer in seinem Ansässigkeitsstaat registrieren lassen. Der Ansässigkeitsstaat ist somit der Registrierungsstaat.¹²¹

Zu unterscheiden sind an dieser Stelle Steuerpflichtige im Rahmen der EU-Regelung und jene der Nicht-EU-Regelung. Die EU-Regelung umfasst gemäß MwSt-SystRL-DV¹²² die Unternehmer mit Sitz oder zumindest einer Niederlassung im Gebiet der Europäischen Union. Das heißt, dass die EU-Regelung sowohl für deut-

¹¹⁶ Vgl. § 18 Abs. 4e S. 1 UStG.

¹¹⁷ Vgl. Hildesheim: a.a.O.; Rn. 205g.

¹¹⁸ Vgl. § 1 Abs. 1 UStZustV.

¹¹⁹ Vgl. Grebe: a.a.O.; S. 217, 218.

¹²⁰ Vgl. § 1 Abs. 1 UStZustV.

¹²¹ Vgl. Hildesheim: a.a.O.; Rn. 1.

¹²² Vgl. Art 57a Nr. 1 VO (EU) 282/2011.

sche Unternehmer als auch für Unternehmer im übrigen Gemeinschaftsgebiet anwendbar ist. Im Rahmen dieser Regelung ist eine Registrierung zum MOSS-Verfahren eines Unternehmers nur in dem Land zulässig, in dem er seinen Sitz oder eine Betriebsstätte unterhält. Dieses Land ist somit der Mitgliedsstaat der Identifizierung. Hat ein Unternehmer mehrere feste Niederlassungen, kann er selbst entscheiden, welcher Mitgliedsstaat für die Identifizierung zuständig sein soll.¹²³

Seit dem 01. Januar 2019 können jedoch auch Drittlandsunternehmer, welche steuerlich bereits in einem EU-Mitgliedsstaat registriert sind am MOSS-Verfahren teilnehmen.¹²⁴

Befindet sich der Sitz eines Unternehmens nicht in der EU, jedoch eine Niederlassung, erfolgt die Registrierung in dem Mitgliedsstaat, in dem eine feste Niederlassung betrieben wird.

Die Nicht-EU-Regelung bezieht sich auf Unternehmer, welche in der EU weder einen Sitz noch eine feste Niederlassung innehaben und auch nicht umsatzsteuerlich in einem Mitgliedsstaat registriert sind. Im Rahmen dieser Regelung können Drittlandsunternehmer den Mitgliedsstaat der Identifizierung wählen, anhand der Länder in der sie entsprechende Umsätze ausführen.¹²⁵

Hat sich ein Unternehmer, aus einem Mitgliedsstaat der EU, für das MOSS-Verfahren registrieren lassen, nutzt er die Mehrwertsteuer-Identifikationsnummer, die er auch im allgemeinen Besteuerungsverfahren in seinem Ansässigkeitsstaat verwendet. Unternehmer aus dem Drittland erhalten eine individuelle Identifikationsnummer.¹²⁶

Ist die Registrierung gültig, wirkt sie ab dem ersten Tag des Quartals, dass auf das Quartal folgt, in dem die Registrierung vorgenommen wurde.¹²⁷

Erbringt der Steuerpflichtige bereits elektronische Dienstleistungen, gilt die Registrierung ab dem Tag der ersten erbrachten Leistung, wenn der steuerpflichtige Unternehmer seinen Registrierungsstaat bis zum zehnten des Monats nach der ersten Dienstleistung informiert hat. Hat er die Meldung nicht bis zum zehnten erbracht, muss er bis zum Beginn des nächsten Quartals, ab dem die Teilnahme

¹²³ Vgl. Leitfaden zur kleinen einzigen Anlaufstelle für die Mehrwertsteuer: a.a.O.; S. 3, 5.

¹²⁴ Vgl. Leitfaden zur kleinen einzigen Anlaufstelle für die Mehrwertsteuer: a.a.O.; S. 4.

¹²⁵ Vgl. Hildesheim: a.a.O.; Rn. 1c.

¹²⁶ Vgl. Leitfaden zur kleinen einzigen Anlaufstelle für die Mehrwertsteuer: a.a.O.; S. 5, 8.

¹²⁷ Vgl. Art. 57d VO (EU) 282/2011.

beginnt, seinen Erklärungs- und Meldepflichten in den jeweiligen Mitgliedsstaaten selbständig nachkommen.¹²⁸

Das Datum der Entscheidung über die Registrierung wird dem Unternehmer über das Portal der Anlaufstelle mitgeteilt. Der Unternehmer erhält keinen Zulassungsbescheid zur Teilnahme am besonderen Verfahren. Lediglich bei der Ablehnung erhält der Steuerpflichtige einen Verwaltungsakt mit Rechtsbehelfsbelehrung gemäß AO¹²⁹. Der Unternehmer hat folglich die Möglichkeit Einspruch gegen die Ablehnung der Registrierung einzulegen.¹³⁰

Ein Unternehmer, welcher in Deutschland einen Sitz oder eine Niederlassung betreibt, muss also beim BZSt, vor Beginn des Besteuerungszeitraumes (dem Kalendervierteljahr) seine Teilnahme bekanntgeben. Die Registrierung erfolgt elektronisch über das BZSt-Onlineportal.¹³¹

In dieser Registrierung sind u.a. die vom Mitgliedsstaat der Identifizierung erteilte Umsatzsteuer-Identifikationsnummer, Name und Anschrift des Unternehmens und die Bankverbindung anzugeben.¹³²

Möchte ein Unternehmer im Gemeinschaftsgebiet der EU am MOSS-Verfahren teilnehmen, gibt er die Meldung zur Teilnahme an die Finanzverwaltung seines Sitzstaates. Der Ansässigkeitsstaat leitet die Meldung anschließend an das deutsche BZSt weiter. Hier wird die Information in einer zentralen Datenbank gespeichert und die Mitteilung über den Teilnehmer am Verfahren wird dann an das, gemäß der Umsatzsteuerzuständigkeitsvereinbarung¹³³ zuständige Finanzamt in Deutschland weitergeleitet.¹³⁴

Das örtlich zuständige Finanzamt erhält somit sämtliche Registrierungsdaten und -angaben, die der Unternehmer bereits im Sitzstaat erteilt hat. Informationen die seitens des Steuerpflichtigen beim Sitzstaat nachgereicht werden, werden nicht

¹²⁸ Vgl. Leitfaden zur kleinen einzigen Anlaufstelle für die Mehrwertsteuer: a.a.O.; S. 8, 9.

¹²⁹ Vgl. § 355 Abs. 1 S. 1 AO i. V. m. § 18h Abs. 6 UStG.

¹³⁰ Vgl. Hildesheim: a.a.O.; Rn. 27 – 30a.

¹³¹ Vgl. Bundeszentralamt für Steuern: Allgemeine Informationen; URL: https://www.bzst.de/DE/Unternehmen/Umsatzsteuer/MiniOneStopShop/Elektro_Datenermittlung/elektronische_datenermittlung_node.html; Stand vom 20.02.2020, 17:37 Uhr.

¹³² Vgl. Dr. Winter, Matthias: Mini One Stop Shop (MOSS), URL: https://www.haufe.de/finance/finance-office-professional/mini-one-stop-shop-moss_idesk_PI11525_HI7183285.html; Stand vom 28.01.2020, 19:20 Uhr.

¹³³ Vgl. § 1 Abs. 1 UStZustV.

¹³⁴ Vgl. Leitfaden zur kleinen einzigen Anlaufstelle für die Mehrwertsteuer: a.a.O.; S. 10.

mehr an das Finanzamt übermittelt. Das zentral zuständige Amt prüft die vorliegenden Registrierungsdaten und nimmt im Falle der Akzeptanz der Registrierungsmeldung den Fall auf und erteilt eine Steuernummer. Der Steuerpflichtige hat eine gesonderte Steuernummer für das MOSS-Verfahren zu erhalten, wenn er bereits aufgrund von anderen Umsätzen steuerlich geführt wird.¹³⁵

7.4 Besteuerungsverfahren und -zeitraum

Sofern ein deutscher Unternehmer diese Regelung in Anspruch nimmt, muss er 20 Tage nach Ablauf eines jeden Quartals beim BZSt eine Umsatzsteuererklärung übermitteln.¹³⁶ Besteuerungszeitraum ist demzufolge das Kalendervierteljahr.¹³⁷

Für einen Unternehmer, welcher monatlich Umsatzsteuervoranmeldungen einzureichen und demnach auch monatlich seine Umsatzsteuerzahllast zu tragen hat, stellt dies somit auch einen Liquiditätsvorteil dar.¹³⁸

In der Umsatzsteuererklärung sind genaue Angaben zu den Dienstleistungen für Kunden in jedem EU-Mitgliedsstaat zu machen.

Es ist für jeden Verbrauchsstaat die auf die ausgeführten Umsätze entfallende Steuer, zu den in diesen Staaten anfallenden Steuersätzen zu berechnen und diese an die zuständige Behörde zu entrichten. Die besondere Erklärung enthält die Bemessungsgrundlagen und Umsatzsteuerbeträge gesondert für jeden Mitgliedsstaat.¹³⁹

Sofern keine Umsätze in einem Verbrauchsstaat ausgeführt wurden, ist dieser Staat in der Erklärung nicht zu erfassen. Sollten gar keine Umsätze ausgeführt worden sein, ist in dem abgelaufenen Quartal eine Nullmeldung durchzuführen.¹⁴⁰

Die besondere Erklärung stellt eine Steueranmeldung i. S. d. § 150 Abs. 1 S. 3 AO dar. Demnach kann eine Erklärung entweder nicht zustimmungsbedürftig oder zustimmungsbedürftig gemäß § 168 AO sein. Nicht zustimmungsbedürftige Anmeldungen stellen eine Festsetzung unter dem Vorbehalt der Nachprüfung¹⁴¹ dar. Zustimmungsbedürftig kann eine besondere Erklärung nur sein, wenn es sich um

¹³⁵ Vgl. Arbeitshilfe Mini-one-stop-shop (MOSS): a.a.O.; S. 11.

¹³⁶ Vgl. § 18h Abs. 3 S.1 UStG.

¹³⁷ Vgl. Janzen: Lippross/Seibel, Basiskommentar-Steuerrecht, § 16 UStG; Rn 49.

¹³⁸ Vgl. Dr. Grambeck: a.a.O.; S. 3236.

¹³⁹ Vgl. Leitfaden zur kleinen einzigen Anlaufstelle für die Mehrwertsteuer: a.a.O.; S. 19.

¹⁴⁰ Vgl. Hildesheim: a.a.O.; Rn. 54.

¹⁴¹ Vgl. § 164 Abs. 1 AO.

eine geänderte Anmeldung handelt, aus der sich eine geringere Steuerschuld ergibt, da ein Vorsteuerüberschuss¹⁴² nicht möglich ist.¹⁴³

Hat der Steuerpflichtige die Erklärung beim BZSt eingereicht, schlüsselt dieser die Erklärung nach den Verbrauchsstaaten auf und leitet die Daten an die jeweiligen Länder weiter. Jede Erklärung wird mit einer Bezugsnummer verknüpft. Diese Nummer muss der Unternehmer bei Bezahlung der Umsatzsteuerschuld als Verwendungszweck angeben.¹⁴⁴

Erbringen Unternehmer mit Sitz im Gemeinschaftsgebiet Leistungen nach § 3a Abs. 5 UStG in Deutschland, gilt grundsätzlich das allgemeine Besteuerungsverfahren.¹⁴⁵ Das heißt, dass der ausländische Unternehmer seinen Registrierungs- und Erklärungspflichten in Deutschland nachzukommen hat. Jedoch hat dieser die Möglichkeit sich zum MOSS-Verfahren bei seinem Sitzstaat zu registrieren. Das Pendant zur Regelung des § 18h UStG stellt somit der für im Gemeinschaftsgebiet ansässige Unternehmer geltende § 18 Abs. 4e UStG dar. Der ausländische Unternehmer registriert sich bei der zuständigen Behörde in seinem Ansässigkeitsstaat zum MOSS-Verfahren und meldet seine Umsätze an. Die Anlaufstelle in dem jeweiligen Mitgliedsstaat leitet dann die Erklärungsdaten und Zahlungen an das BZSt weiter.¹⁴⁶ Diese Erklärung stellt eine Steueranmeldung dar.¹⁴⁷ Besteuerungszeitraum ist das Kalendervierteljahr.¹⁴⁸ Nimmt der Unternehmer am MOSS – Verfahren teil, entfällt eine Erklärungspflicht der elektronischen Dienstleistungen in Deutschland nach § 18 Abs. 1-4 UStG.

Drittlandsunternehmer haben aufgrund der neuen Rechtslage¹⁴⁹ ab 01. Januar 2019 ebenfalls die Möglichkeit, ihre Umsätze im gesamtem EU-Gemeinschaftsgebiet beim BZSt anzumelden und die Steuer selbst zu berechnen. Sofern der Unternehmer sich für das MOSS-Verfahren in einem anderen Mitgliedsstaat registrieren lässt, ist er von der Abgabe von Erklärungen in Deutschland befreit¹⁵⁰. Besteuerungszeitraum ist auch hier das Kalendervierteljahr.¹⁵¹

¹⁴² Vgl. unter 7.7 dieser Arbeit "Vorsteuer".

¹⁴³ Vgl. Arbeitshilfe Mini-one-stop-shop (MOSS): a.a.O.; S. 49.

¹⁴⁴ Vgl. Leitfaden zur kleinen einzigen Anlaufstelle für die Mehrwertsteuer: a.a.O.; S. 24.

¹⁴⁵ Vgl. § 18 Abs. 1-4 UStG.

¹⁴⁶ Vgl. Grebe: a.a.O.; S. 217, 218.

¹⁴⁷ Vgl. § 18 Abs. 4e Satz 2, 2. Halbsatz UStG.

¹⁴⁸ Vgl. § 16 Abs. 1b UStG.

¹⁴⁹ Vgl. § 18 Abs. 4c Satz 1 UStG.

¹⁵⁰ Vgl. § 18 Abs. 4d i. V. m. § 18 Abs. 1-4 UStG.

¹⁵¹ Vgl. § 16 Abs. 1a UStG.

7.5 Pflichten des Unternehmers

Die Teilnahme am MOSS-Verfahren ist für die Unternehmer mit der Einhaltung gewisser Pflichten verknüpft. Sofern diese Pflichten nicht erfüllt werden, kann ein Ausschluss¹⁵² vom besonderen Besteuerungsverfahren seitens der zuständigen Behörde erfolgen.

7.5.1 Erklärungspflichten

Bis zum 20. nach Ablauf eines jeden Quartals ist dem BZSt die Steuer zu berechnen und die Umsatzsteuererklärung zu übermitteln, unabhängig davon, ob der Steuerpflichtige Umsätze erzielt hat.¹⁵³

Die Termine sind jeweils der 20. April, 20. Juli, 20. Oktober und 20. Januar eines jeden Kalenderjahres.¹⁵⁴

Eine Erklärung kann seitens des Unternehmers innerhalb von drei Jahren ab dem Zeitpunkt, in dem die Erklärung vorgelegt werden musste, berichtigt werden. Die berichtigte Erklärung wird durch den Registrierungsstaat übermittelt. Erhöht sich nachträglich die geschuldete Umsatzsteuer in diesem Mitgliedsstaat, ist der Betrag ebenfalls an den Staat der Identifizierung zu überweisen. Kommt es aufgrund der Änderung zu einer Erstattung der gezahlten Mehrwertsteuer, wird der Betrag dem Unternehmer ausgezahlt.¹⁵⁵

Eine erstmals eingereichte Erklärung kann somit niemals einen negativen Wert ergeben¹⁵⁶, da im Rahmen des MOSS-Verfahrens nur Umsätze erklärt werden und entstandene Vorsteuern nicht angerechnet werden können.¹⁵⁷

Die Umsätze und Steuerbeträge in der Erklärung sind in Euro anzugeben. Auf Verlangen muss der Steuerpflichtige die nationale Währung des Mitgliedsstaates angeben. Bei der Übermittlung durch die zuständige Behörde im Registrierungsstaat erfolgt dann die Umrechnung zu dem Wechselkurs, den die Europäischen Zentralbank am letzten Tag des Erklärungszeitraumes veröffentlicht hat.¹⁵⁸

¹⁵² Vgl. unter 7.7 dieser Arbeit „Ausschluss und Widerruf der Teilnahme“.

¹⁵³ Vgl. Art. 369f S. 1 MwStSystRL 2016/112/EG.

¹⁵⁴ Vgl. Leitfaden zur kleinen einzigen Anlaufstelle für die Mehrwertsteuer: a.a.O.; S. 18.

¹⁵⁵ Vgl. Leitfaden zur kleinen einzigen Anlaufstelle für die Mehrwertsteuer: a.a.O.; S. 21.

¹⁵⁶ Vgl. Leitfaden zur kleinen einzigen Anlaufstelle für die Mehrwertsteuer: a.a.O.; S. 22.

¹⁵⁷ Vgl. Sterzinger, Rau/Dürnwächter, Umsatzsteuer – Kommentar, Rn. 150.

¹⁵⁸ Vgl. Hildesheim: a.a.O.; Rn. 60-62 .

7.5.2 Zahlungspflichten

Bis zum 20. nach Ablauf des Quartals sind außerdem die erklärten Steuerbeträge an den zuständigen Registrierungsstaat zu entrichten¹⁵⁹. Bei der Überweisung ist zu beachten, dass das Geld am 20. nach Ablauf des Quartals auf dem Konto des Identifizierungsstaates eingegangen sein muss. Ein Lastschrifteinzugverfahren ist nicht möglich.¹⁶⁰

Bei der Zahlung der Beträge muss der Unternehmer die ihm mitgeteilte Bezugsnummer angeben.¹⁶¹ Die Zahlung erfolgt in einer Summe für alle Mitgliedsstaaten des Verbrauchs. Eine Aufgliederung in die einzelnen Teilbeträge liegt im Aufgabenbereich des Registrierungsstaates.¹⁶²

Bis zum 31. Dezember 2018 hat der Registrierungsstaat einen Anteil der Zahlungen des Unternehmers als sogenannten „Verwaltungskosteneinbehalt“ zurückbehalten. Diese Prozentsätze beliefen sich in den Jahren 2015 und 2016 auf 30 Prozent und in den Jahren 2017 und 2018 auf 15 Prozent. Ab dem 01. Januar 2019 ist dieser Einbehalt abgeschafft. Eingeführt wurde diese Übergangsregelung zum Ausgleich für die Mitgliedsstaaten, die durch die Änderung der Rechtslage bzw. durch Einführung des Bestimmungsortsprinzips weniger Mehrwertsteueraufkommen hatten.¹⁶³

7.5.3 Aufzeichnungs- und Meldepflichten

Des Weiteren sind gemäß MwStSystRL¹⁶⁴, für elektronische Dienstleistungen i. S. d. § 3a Abs. 5 UStG bestimmte Aufzeichnungspflichten einzuhalten.

Diese Aufzeichnungen sind auf Anfrage der für das Besteuerungsverfahren zuständigen Behörden, sowohl im eigenen Sitzstaat als dem Verbrauchsstaat, auf elektronischem Wege zur Verfügung zu stellen. Der Steuerpflichtige hat dieser Aufforderung innerhalb eines Monats nach Erhalt nachzukommen. Sofern er diese

¹⁵⁹ Vgl. § 18h Abs. 3 S. 2, 3 UStG.

¹⁶⁰ Vgl. Hildesheim: a.a.O.; Rn. 65, 65a.

¹⁶¹ Vgl. Art. 369i MwStSystRL 2016/112/EG.

¹⁶² Vgl. Leitfaden zur kleinen einzigen Anlaufstelle für die Mehrwertsteuer: a.a.O.; S. 24

¹⁶³ Vgl. Bundesrechnungshof, Bericht an das Bundesministerium der Finanzen nach § 88 Abs. 2 BHO – Umsatzbesteuerung elektronischer Dienstleistungen in der Europäischen Union, Funktionsweise des Mini-One-Stop-Shops in der Praxis, vom 14.01.2019 S. 11, 12.

¹⁶⁴ Vgl. Art. 369k MwStSystRL 2016/112/EG.

nicht befolgt, ist dies als Verstoß gegen die Bestimmungen des besonderen Verfahrens zu werten und kann zum Ausschluss¹⁶⁵ führen.¹⁶⁶

Die Aufzeichnungen müssen so ausführlich sein, dass es den Behörden möglich ist zu überprüfen, ob eine korrekte Besteuerung durchgeführt wurde. Es sind somit Aufzeichnungen mit Angaben zum dem Leistungsort, dem Datum der Leistungserbringung, der Bemessungsgrundlage und Steuersatz zu führen. Die Aufbewahrungsfrist beträgt zehn Jahre.¹⁶⁷

Sofern sich Daten des Unternehmers ändern, sind diese bis zum zehnten des Folgemonats, in dem die Änderung eingetreten ist, der für das MOSS-Verfahren zuständigen Behörde elektronisch mitzuteilen.¹⁶⁸

Für die Abmeldung vom besonderen Besteuerungsverfahren gilt, dass der registrierte Unternehmer bis spätestens 15 Tage vor Ablauf des Quartals die Abmeldung von der Teilnahme an der Sonderregelung vornehmen muss.¹⁶⁹

Eine Abmeldung ist insbesondere dann erforderlich, wenn der Unternehmer keine entsprechenden Leistungen mehr ausführt, die Voraussetzungen nicht mehr erfüllt sind oder er sich in einem anderen Mitgliedsstaat registrieren möchte, in dem auch die Voraussetzungen zur Registrierung erfüllt sind.¹⁷⁰

7.6 Funktionsweise

Jeder Mitgliedsstaat im MOSS-Verfahren hat zwei Funktionen. Zum einen ist er Registrierungsstaat zum anderen Verbrauchsstaat. Mitgliedsstaat des Verbrauchs ist somit das Land, in dem der Nichtsteuerpflichtige Leistungsempfänger die elektronische Dienstleistung erhält, weil er dort seinen Wohnsitz oder gewöhnlichen Aufenthalt hat.¹⁷¹

Für die EU-Regelung bedeutet das, dass der Unternehmer vom Verbrauchsstaat aus keinen Sitz oder eine Betriebsstätte führen darf. Der Steuerpflichtige im Rahmen der Nicht-EU-Regelung darf keine Betriebsstätte bzw. keine Niederlassung

¹⁶⁵ Vgl. unter 7.7 dieser Arbeit „Ausschluss und Widerruf der Teilnahme“.

¹⁶⁶ Vgl. Leitfaden zur kleinen einzigen Anlaufstelle für die Mehrwertsteuer: a.a.O.; S. 27

¹⁶⁷ Vgl. Art. 369k Abs. 1 S. 2 u. Abs. 2 MwStSystRL 2016/112/EG.

¹⁶⁸ Vgl. Art. 369c MwStSystRL 2016/112/EG.

¹⁶⁹ Vgl. Hildesheim: a.a.O.; Rn. 31-34.

¹⁷⁰ Vgl. Leitfaden zur kleinen einzigen Anlaufstelle für die Mehrwertsteuer, a.a.O.; S. 13, 14.

¹⁷¹ Vgl. Leitfaden zur kleinen einzigen Anlaufstelle für die Mehrwertsteuer, a.a.O.; S. 4.

im Verbrauchsstaat führen und auch nicht aus anderen Gründen für Umsatzsteuerzwecke erfasst sein.¹⁷²

Als Registrierungsstaat muss er unter anderem die Registrierung, die Erklärungsannahme und die Weiterleitung der anteiligen Umsatzsteuerzahlungen für die Verbrauchsstaaten gewährleisten. Als Verbrauchsstaat nimmt er die Registrierungs- sowie Erklärungsdaten und Zahlungen des anderen Mitgliedsstaates entgegen.¹⁷³

Sofern Unternehmer bis zum Ablauf des 30. Tag nach Ablauf des Quartals ihren Erklärungspflichten nicht nachkommen, muss der Registrierungsstaat eine Erinnerung zur Abgabe der Erklärung an den Unternehmer vornehmen. Da Bedingung für die Teilnahme am besonderen Besteuerungsverfahren das Nachkommen der Verpflichtungen durch den Unternehmer ist, teilt die zuständige Behörde, in Deutschland das BZSt, den anderen Mitgliedsstaaten über eine sogenannte „Erinnerungsliste“ die Unternehmer mit, welche ihren Pflichten nicht nachgekommen sind. Alle Folgemaßnahmen, z. B. Mahnungen, liegen im Aufgabenbereich des Verbrauchsstaates. Muss die Behörde den Unternehmer an drei aufeinanderfolgenden Quartalen an die Abgabe erinnern und geht nicht innerhalb von zehn Tagen die Erklärung ein, ist der Unternehmer vom MOSS-Verfahren auszuschließen.

¹⁷⁴

Erklärt der Unternehmer seine Umsätze, zahlt jedoch nicht – oder nicht vollständig – die fälligen Steuern bis Ablauf des 20. Tages nach Ablauf des Quartals, ist es ebenfalls Aufgabe des Registrierungsstaates, die Erinnerung zur Zahlung zu versenden. Auch hier sind für alle Folgemaßnahmen, wie Mahnungen und Vollstreckung der Mehrwertsteuer, die Verbrauchsstaaten zuständig. Bußgelder und Gebühren werden nicht über das MOSS-Verfahren verhängt, sondern sind von den Mitgliedsstaaten des Verbrauchs festzusetzen. Es gelten die Vorschriften des jeweiligen Landes.

Sofern Unternehmer an drei aufeinanderfolgenden Quartalen ihren Zahlungspflichten nicht angemessen nachkommen, sind diese vom MOSS-Verfahren auszuschließen.¹⁷⁵

¹⁷² Vgl. Leitfaden zur kleinen einzigen Anlaufstelle für die Mehrwertsteuer, a.a.O.; S. 3, 4.

¹⁷³ Vgl. Bundesrechnungshof, Bericht an das Bundesministerium der Finanzen: a.a.O.; S. 9.

¹⁷⁴ Vgl. Bundesrechnungshof, Bericht an das Bundesministerium der Finanzen: a.a.O.; S. 10.

¹⁷⁵ Vgl. ebenda.

In Deutschland ist das BZSt für die in- und ausländischen Teilnehmer am MOSS-Verfahren zuständig. Für deutsche Unternehmen übermittelt es die Daten an die jeweiligen Mitgliedsstaaten, für ausländische Unternehmer nimmt es die Daten dieser Staaten entgegen und übersendet diese an die Zentralfinanzämter in Deutschland.

Zentralfinanzämter sind die gemäß Umsatzsteuerzuständigkeitsverordnung¹⁷⁶ für ausländische Steuerpflichtige zuständigen Stellen.¹⁷⁷

7.7 Vorsteuer

Im MOSS-Verfahren können nur die angefallenen Umsatzsteuern angemeldet und entrichtet werden. Angefallene Vorsteuerbeträge kann der Unternehmer nur im Rahmen des Vorsteuervergütungsverfahrens geltend machen.¹⁷⁸

Gemäß der MwStSystRL¹⁷⁹ haben Unternehmer, die Gegenstände oder Dienstleistungen in einem Mitgliedsstaat erwerben, in dem sie nicht ihren Sitz oder eine Betriebsstätte haben, Anspruch auf Erstattung der Mehrwertsteuer.

Deutsche Unternehmer können die Vorsteuer ausschließlich im Rahmen des Vorsteuer-Vergütungsverfahrens gemäß § 18g UStG geltend machen. Der Unternehmer kann die Vorsteuervergütung nur beantragen, wenn er nicht im Mitgliedsstaat der Erstattung ansässig ist. Er muss seinen Antrag bis zum 30. September des auf das Jahr der Rechnung folgenden Kalenderjahres elektronisch dem BZSt übermitteln. Beantragt der Steuerpflichtige die Vergütung für mehrere Mitgliedsstaaten, ist für jeden Mitgliedsstaat ein gesonderter Antrag zu stellen¹⁸⁰

Ebenso vergütungsberechtigt ist ein im Ausland ansässiger Unternehmer i. S. d. UStDV¹⁸¹, welcher im Inland weder Sitz, Wohnsitz oder gewöhnlichen Aufenthalt innehat bzw. ein im Ausland ansässiger Unternehmer, der einen Wohnsitz oder gewöhnlichen Aufenthalt in einem Mitgliedsstaat hält, aber dort keine Umsätze getätigt werden, sondern nur von dem im Ausland betriebenen Sitz oder der Betriebsstätte.¹⁸²

¹⁷⁶ Vgl. § 1 Abs. 1 UStZustV.

¹⁷⁷ Vgl. Sonderbericht des Bundesrechnungshof, über die koordinierte Prüfung des NKÚ und des BRH zur Mehrwertsteuer im Verfahren Mini-One-Stop-Shop, 07.2019, S. 12.

¹⁷⁸ Vgl. Arbeitshilfe Mini-one-Stop-Shop (MOSS): a.a.O.; S. 4.

¹⁷⁹ Vgl. Art. 170 der RL 2006/112/EG.

¹⁸⁰ Vgl. Abschn. 18g.1. Abs. 1 S. 2 UStAE.

¹⁸¹ Vgl. § 59 S. 1 Nr. 5 u. § 61 UStDV.

¹⁸² Vgl. § 59 S. 1 Nr. 5 + S. 2 UStDV.

Im Vergütungsverfahren für im Gemeinschaftsgebiet ansässige Unternehmen muss der Unternehmer den Vergütungsantrag nach dem amtlich vorgeschriebenen Datensatz über das in dem Mitgliedsstaat zuständige Bundeszentralamt für Steuern übermitteln. Der Leistende muss den Antrag innerhalb von neun Monaten nach Ablauf des Kalenderjahres, in dem der Anspruch entstanden ist, einreichen und die Vergütung selbst berechnen. Rechnungen und Einfuhrbelege sind als gescannte Originale beizufügen.¹⁸³

Sofern der Unternehmer aufgrund von anderen Umsätzen, also solche, die nicht aus elektronischen Dienstleistungen resultieren, im anderen Mitgliedsstaat umsatzsteuerliche Erklärungs- und Meldepflichten zu erfüllen hat, kommt das Vorsteuervergütungsverfahren nicht in Betracht. Er muss dann seine Vorsteuerbeträge im allgemeinen Besteuerungsverfahren geltend machen.^{184 185}

Im Drittland ansässige Unternehmer können ebenfalls die Vorsteuervergütung beantragen. Die Beantragung der Vergütung muss der Unternehmer innerhalb einer Frist von sechs Monaten nach Ablauf des Kalenderjahres der Entstehung des Anspruchs vornehmen. Zusätzlich zu den eingescannten Originalrechnungen und Einfuhrbelegen muss der Unternehmer eine Bescheinigung des Staates, in dem er ansässig ist, einreichen die belegt, dass er eine Steuernummer besitzt.¹⁸⁶

7.8 Ausschluss und Widerruf der Teilnahme

Ein steuerpflichtiger Unternehmer kann seine Teilnahme am MOSS-Verfahren freiwillig beenden oder ausgeschlossen werden, weil er seinen Pflichten nicht nachkommt. Wird die Teilnahme seitens des Unternehmers beendet, spricht man vom Widerruf. Beendet hingegen der Registrierungsstaat die Teilnahme, spricht man vom Ausschluss des Verfahrens.

Abhängig vom Grund des Ausschlusses kann der Unternehmer für einen Zeitraum, der sogenannten „Sperrfrist“¹⁸⁷, ausgeschlossen werden. Eine Teilnahme an der EU-, oder Nicht-EU-Regelung ist während dieses Zeitraumes nicht möglich.¹⁸⁸

¹⁸³ Vgl. § 60 Abs. 1 u. 2 UStDV.

¹⁸⁴ Vgl. Arbeitshilfe Mini-one-Stop-Shop (MOSS): a.a.O.; S. 4.

¹⁸⁵ Vgl. Sterzinger: a.a.O.; Rn. 151.

¹⁸⁶ Vgl. § 61 Abs. 1, 2 u. 4 UStDV.

¹⁸⁷ Vgl. unter 7.8.2 dieser Arbeit „Sperrfrist“.

¹⁸⁸ Vgl. Leitfaden zur kleinen einzigen Anlaufstelle für die Mehrwertsteuer: a.a.O.; S. 13.

Die Sperrfrist kommt nicht zur Anwendung, wenn der Unternehmer aufgrund einer Sitzverlegung seinen Registrierungsstaat wechseln möchte. Ab- und Anmeldedatum können somit identisch sein. Beide Staaten sind über den Wechsel bis zum zehnten Tag des dem Wechsel folgenden Monats zu unterrichten. Bei Fristversäumnis greift die Sperrfrist – der Unternehmer muss sich steuerlich in den Ländern registrieren und seinen Erklärungs- und Meldepflichten in jedem Land selbstständig nachkommen.¹⁸⁹

Sofern der Unternehmer seine Teilnahme widerrufen möchte, muss er spätestens 15 Tage vor Ablauf des Quartals, in dem er die Teilnahme beenden möchte, den Mitgliedstaat auf elektronischem Weg informieren.

Ein Ausschluss des Unternehmers kann nur durch den Registrierungsstaat gemäß § 18 Abs. 4e S. 8 UStG vorgenommen werden und kommt in Betracht, wenn der Unternehmer wiederholt nicht, oder zu spät seinen Erklärungs- und Zahlungspflichten nachkommt oder er die geforderten Aufzeichnungspflichten nicht erfüllt.¹⁹⁰

Werden Unternehmer vom Verfahren ausgeschlossen oder haben diese Ihre Teilnahme widerrufen, gibt der Registrierungsstaat diese Informationen an die anderen Mitgliedsstaaten weiter. In Deutschland leitet dann das BZSt die Mitteilung über ausgeschlossene Unternehmer wiederum an die jeweiligen zentral zuständigen Finanzämter weiter. Diese können dann den Ausschluss verarbeiten.

Die Beendigung der Teilnahme wirkt ab dem folgenden Quartal¹⁹¹, dass auf das Quartal folgt, in dem der Steuerpflichtige seinen Verzicht auf die Anwendung erklärt hat bzw. ab dem Quartal in dem ihm – sofern der Ausschluss durch den Registrierungsstaat erfolgte – die Mitteilung über den Ausschluss auf elektronischem Weg zugegangen ist.¹⁹²

¹⁸⁹ Vgl. Leitfaden zur kleinen einzigen Anlaufstelle für die Mehrwertsteuer: a.a.O.; S. 13, 14.

¹⁹⁰ Vgl. Leitfaden zur kleinen einzigen Anlaufstelle für die Mehrwertsteuer: a.a.O.; S. 14.

¹⁹¹ Vgl. § 18 Abs. 4e S. 9 UStG.

¹⁹² Vgl. Leitfaden zur kleinen einzigen Anlaufstelle für die Mehrwertsteuer: a.a.O.; S. 15.

Sofern der Unternehmer nicht mehr am besonderen Verfahren zur Besteuerung teilnimmt, muss er ab diesem Zeitpunkt, wenn er weiterhin elektronische Dienstleistungen erbringt, seine Umsätze im jeweiligen Mitgliedsstaat erklären und selbstständig die fällige Steuer ermitteln und entrichten.¹⁹³

7.8.1 Ausschlussgründe

Ausschlussgründe können unter anderem sein, dass der Unternehmer keine elektronischen Dienstleistungen mehr erbringt oder er die Voraussetzungen für die Teilnahme am besonderen Besteuerungsverfahren nicht mehr erfüllt. Sofern der Leistende in acht aufeinanderfolgenden Quartalen keine Umsätze mehr meldet bzw. Nullmeldungen vornimmt, kann angenommen werden, dass die Tätigkeit beendet ist.¹⁹⁴

Kommt der Unternehmer seinen Verpflichtungen nach § 18 Abs. 4e S. 1-5 UStG oder seinen Aufzeichnungspflichten¹⁹⁵ wiederholt nicht nach, ist der Ausschluss vom besonderen Besteuerungsverfahren vorzunehmen. Wenn der Unternehmer beispielsweise seine Erklärungspflichten nicht erfüllt bzw. wurde er in drei aufeinanderfolgenden Quartalen zur Erklärungsabgabe aufgefordert und hat trotzdem seine Erklärung nicht innerhalb von zehn Tagen eingereicht, ist dies ein Ausschlussgrund. Das Gleiche gilt für Zahlungsver säumnisse, wenn der säumige Betrag nicht weniger als 100 EUR beträgt.¹⁹⁶

Über den Ausschluss des Steuerpflichtigen entscheidet der Mitgliedsstaat der Registrierung. Die anderen Mitgliedsstaaten in denen der Unternehmer Leistungen erbringt, können jedoch mit entsprechender Begründung den Registrierungsstaat ersuchen, den Steuerpflichtigen auszuschließen.¹⁹⁷

Beim Ausschluss handelt es sich um einen Verwaltungsakt gegen den der Steuerpflichtige Einspruch einlegen kann. Hier gelten die rechtlichen Bestimmungen des Registrierungsstaates. Für einen in Deutschland registrierten Unternehmer bedeutet das, dass er den Einspruch¹⁹⁸ beim BZSt einlegen kann.¹⁹⁹

¹⁹³ Vgl. Hildesheim: a.a.O.; Rn. 39.

¹⁹⁴ Vgl. Art. 58a der VO (EU) 282/2011.

¹⁹⁵ Vgl. § 22 Abs. 1 UStG i. V. m. Art. 63c der MwStSystRL-DV - 282/2011/EU.

¹⁹⁶ Vgl. Arbeitshilfe Mini-one-Stop-Shop (MOSS): a.a.O.; S. 14.

¹⁹⁷ Vgl. Arbeitshilfe Mini-one-Stop-Shop (MOSS): a.a.O.; S. 14.

¹⁹⁸ Vgl. § 347 Abs. Nr. 1 AO.

¹⁹⁹ Vgl. Hildesheim: a.a.O.; Rn. 42.

7.8.2 Sperrfrist

Die Sperrfrist ist der Zeitraum, in dem der Unternehmer nicht berechtigt ist, die „EU-Regelung“ oder die „Nicht-EU-Regelung“ in Anspruch zu nehmen.²⁰⁰

Die Sperrfrist greift, wenn der Steuerpflichtige selbst erklärt, dass er keine entsprechenden Umsätze mehr ausführt oder er auf die Anwendung der Regelung verzichtet. Er ist dann für die Dauer von zwei Quartalen in allen Mitgliedsstaaten von der erneuten Anwendung der Regelung ausgeschlossen, an welcher er teilgenommen hat. Galt für den Unternehmer die „EU-Regelung“, kann er folglich sofort die „Nicht-EU-Regelung“ in Anspruch nehmen, sofern die Voraussetzungen erfüllt sind.²⁰¹

Bei wiederholtem Verstoß gegen die Bestimmungen des MOSS-Verfahrens gilt sowohl bei der „EU-Regelung“ als auch der „Nicht-EU-Regelung“ eine Sperrfrist von acht Quartalen.²⁰²

Wird der Steuerpflichtige ausgeschlossen, weil er die Voraussetzungen nicht mehr erfüllt oder hat er in acht aufeinanderfolgenden Quartalen Nullmeldungen erklärt, dann gibt es keine Sperrfrist.²⁰³

7.9 Probleme

Die Einführung des MOSS-Verfahrens erfolgte aus Vereinfachungsgründen, um den mit Einführung zum 01. Januar 2015 geänderten Ortsbestimmungen und dem damit verbundenen schwierigeren Besteuerungsverfahren für Unternehmer entgegenzuwirken. „Schwieriger“ bedeutet in diesem Sinne, dass die Unternehmer mehr Verwaltungsaufwand bewältigen müssen, da sie sich, bei Leistungen an Nichtunternehmer im Gemeinschaftsgebiet, sonst in jedem Wohnsitzstaat des Leistungsempfängers steuerlich erfassen lassen müssten.²⁰⁴

Die Vereinfachung für die Unternehmen stellt andererseits eine Verkomplizierung der organisatorischen Abläufe für die steuerverwaltenden Behörden der Länder dar. Außerdem ist zu bemängeln, dass die Mitgliedsstaaten in ihrer Funktion als

²⁰⁰ Vgl. Leitfaden zur kleinen einzigen Anlaufstelle für die Mehrwertsteuer: a.a.O.; S. 15.

²⁰¹ Vgl. Hildesheim: a.a.O.; Rn. 33.

²⁰² Vgl. Arbeitshilfe Mini-one-Stop-Shop (MOSS): a.a.O.; S. 14.

²⁰³ Vgl. Hildesheim: a.a.O.; Rn. 47.

²⁰⁴ Vgl. Nieskens: a.a.O.; Rn. 530.

Verbrauchsstaaten engagierter handeln als in der Funktion des Registrierungsstaates. Grund dafür ist vermutlich, dass das Steueraufkommen nicht der eigenen Staatskasse zufließt.²⁰⁵

7.9.1 Organisation

Problematisch ist bereits die unterschiedliche Organisation innerhalb der Mitgliedsstaaten. Das EU-Recht wird auf Ebene der einzelnen Mitgliedsstaaten zwar angewandt, jedoch gibt es für die Art der Umsetzung keine exakten Vorgaben. Daraus resultieren unterschiedlichen Verfahrensweisen innerhalb der EU-Länder.²⁰⁶

Somit ist in der Tschechischen Republik beispielsweise eine Behörde sowohl für die Tätigkeit als Registrierungs- als auch Verbrauchsstaat zuständig. Die einzelnen Prüfungen der Teilnehmer am Verfahren werden dann in dem für die inländische Mehrwertsteuer zuständigen Finanzamt vorgenommen. In Deutschland hingegen ist das BZSt nur in seiner Funktion als Registrierungsstaat zuständig. Als Verbrauchsstaat liegt die Zuständigkeit bei den Zentralfinanzämtern.²⁰⁷

In Deutschland wird außerdem eine Aufteilung der Unternehmer vorgenommen. Einerseits gibt es Unternehmer, welche inländische Umsätze tätigen, die beim örtlich zuständigen²⁰⁸ Betriebsstättenfinanzamt geführt werden. Dem gegenüber stehen Unternehmer, die Umsätze i. S. d. § 3a Abs. 5 S. 2 UStG ausführen. Hier liegt die Zuständigkeit beim Bundeszentralamt für Steuern. Sobald ein Unternehmer in beide Kategorien fällt, wird er von zwei Behörden steuerlich geführt. Eine Kommunikation bzw. ein Datenaustausch zwischen dem BZSt und dem Betriebsstättenfinanzamt untereinander erfolgt jedoch nur selten, da es keine funktionierende Datenbank gibt, die von beiden Seiten aus abrufbar ist. Das für die inländischen Umsätze zuständige Finanzamt müsste in jedem Einzelfall beim BZSt anfragen, ob der jeweilige Unternehmer Teilnehmer am MOSS-Verfahren ist.²⁰⁹

²⁰⁵ Vgl. Bundesrechnungshof, Bericht an das Bundesministerium der Finanzen: a.a.O.; S. 33.

²⁰⁶ Vgl. Sonderbericht des Bundesrechnungshof: a.a.O.; S. 9

²⁰⁷ Vgl. Sonderbericht des Bundesrechnungshof: a.a.O.; S. 11, 12.

²⁰⁸ Vgl. § 21 Abs. 1 AO.

²⁰⁹ Vgl. Bundesrechnungshof, Bericht an das Bundesministerium der Finanzen: a.a.O.; S. 14.

7.9.2 Registrierungsverfahren

Die unterschiedlichen Verfahrensweisen stellen bereits im Registrierungsverfahren ein erhebliches Problem dar. Die Staaten setzen im Rahmen der Identifizierung teilweise andere Prüfungsschwerpunkte. So werden in Deutschland beispielsweise lediglich die formellen Aspekte der Anmeldung, nicht jedoch die Umsätze an sich, die ein Unternehmer ausführt, geprüft. Also kann es passieren, dass Unternehmer das Verfahren nutzen, die nicht die notwendigen Umsätze ausführen.²¹⁰ Außerdem wird in Deutschland nicht geprüft, ob ein Unternehmer in anderen Mitgliedsstaaten eine Niederlassung betreibt. Gibt der Unternehmer im Registrierungsverfahren keine Niederlassung an, geht das BZSt davon aus, dass der Unternehmer keine Niederlassungen hat und somit für alle Mitgliedsstaaten am besonderen Besteuerungsverfahren teilnehmen darf.²¹¹

7.9.3 Besteuerungsverfahren

Im Besteuerungsverfahren selbst gibt es ebenfalls einige Problemfelder. Denn bereits bei der Steuererklärung als solcher treten Defizite auf, denn die Verbrauchsstaaten können ausstehende Erklärungen nicht anmahnen, da diese schwer feststellen können, ob der Unternehmer seiner Pflicht zur Abgabe nachgekommen ist. Die Erklärungsdaten muss der Unternehmer an den Registrierungsstaat übermitteln – dieser leitet diese Daten anschließend an die Verbrauchsstaaten weiter. Wenn der Unternehmer in einem Quartal jedoch keine Umsätze ausgeführt hat, muss er eine Nullmeldung übermitteln. Der Registrierungsstaat ist in diesem Fall aber nicht verpflichtet, den Mitgliedsstaaten diese Information weiterzuleiten. Auch wenn der Leistungserbringer eine Erklärung übermittelt, jedoch in anderen oder weniger Mitgliedsstaaten als sonst, muss der Registrierungsstaat keine Mitteilung an den Staat versenden, in dem in diesem Quartal keine Umsätze ausgeführt wurden. Diese Informationen erhält der Mitgliedsstaat lediglich auf Anfrage bei den Registrierungsstaaten, wobei der Verwaltungsaufwand deutlich ansteigt.

Entfällt diese Anfrage, weiß der Verbrauchsstaat folglich nicht, ob der Unternehmer lediglich keine Umsätze getätigt hat oder ob er seinen Erklärungsverpflichtungen nicht nachgekommen ist. Es werden im Ergebnis Umsätze bzw. Steuern in Höhe

²¹⁰ Vgl. Sonderbericht des Bundesrechnungshof: a.a.O.; S. 14.

²¹¹ Vgl. Bundesrechnungshof, Bericht an das Bundesministerium der Finanzen: a.a.O.; S. 16.

von Null EUR unterstellt und keine, oder gegebenenfalls ungerechtfertigten Mahnungen versendet.²¹²

In Deutschland werden durch die zuständigen Zentralfinanzämter grundsätzlich kaum Mahnungen versendet. Grund dafür ist, dass die Ämter keine ausreichenden Informationen vom BZSt vorliegen haben, ob der ausländische Unternehmer keine Umsätze getätigt oder keine Erklärung übermittelt hat, da sie keinen Zugriff auf die Erklärungsdaten haben. Für jeden Unternehmer müsste somit eine gesonderte Anfrage beim BZSt gestellt werden, um die entsprechenden Auskünfte zu erhalten. Hierzu muss das BZSt dann die Erklärungsdaten bei den anderen Registrierungsstaaten abrufen. Da dies hohen Verwaltungsaufwand mit sich bringt, unterbleiben Mahnungen im Großteil der Fälle – eine Sicherung des deutschen Steueraufkommens ist somit nicht möglich.²¹³

Zudem gibt es zusätzlich technische Probleme im Besteuerungsverfahren. Es gibt keinen vollständigen Überblick über alle teilnehmenden Unternehmer aus anderen Mitgliedsstaaten. Aufgrund von nicht funktionierenden Datenbanken können die Verbrauchsstaaten nicht beurteilen, wie viele Unternehmen tatsächlich Umsätze an Privatpersonen im Inland erbringen, auch wenn sie sämtliche Erklärungs- und Zahlungsdaten erhalten haben. Grund dafür ist, dass die übermittelten Daten lediglich eingesehen werden können, eine Auswertung jedoch nicht möglich ist.²¹⁴

Sind die Erklärungen tatsächlich eingegangen und liegen sie dem Verbrauchsstaat auch vor, werden diese nur selten auch inhaltlich geprüft. Die MOSS-Erklärungen enthalten zu wenig prüfungswürdige Daten um auch ein maschinelles Prüfungsverfahren nutzen zu können.²¹⁵

Es wird lediglich ein Abgleich durchgeführt, ob die angemeldeten Umsätze zu den angemeldeten Steuerbeträgen passen.²¹⁶

Deutsche Zentralfinanzämter führen nur in den seltensten Fällen Umsatzsteuer-Sonderprüfungen durch. Zum einen sind diese besonders zeitintensiv, da sämtliche Daten nur dem Registrierungsstaat vorliegen. Somit sind die Prüfer auf die

²¹² Vgl. Sonderbericht des Bundesrechnungshof: a.a.O.; S. 17, 18.

²¹³ Vgl. Bundesrechnungshof, Bericht an das Bundesministerium der Finanzen: a.a.O.; S. 18.

²¹⁴ Vgl. Bundesrechnungshof, Bericht an das Bundesministerium der Finanzen: a.a.O.; S. 13.

²¹⁵ Vgl. Sonderbericht des Bundesrechnungshof: a.a.O.; S. 16.

²¹⁶ Vgl. Bundesrechnungshof, Bericht an das Bundesministerium der Finanzen: a.a.O.; S. 28.

Zuarbeit des Registrierungsstaates angewiesen. Zum anderen sind die Prüfer bereits mit den inländischen Steuerfällen ausgelastet.²¹⁷

7.9.4 Aufzeichnungspflichten

Die Bestimmungen zur Bereitstellung von Aufzeichnungen sind bisher auf EU-Ebene nicht geregelt. Bisher beschränken sich die Vorgaben²¹⁸ darauf, dass der Unternehmer verpflichtet ist Aufzeichnungen zu führen und dass er diese auf Anfrage der Behörden elektronisch zur Verfügung stellen können muss. Geregelt ist jedoch ausschließlich, was er aufzuzeichnen hat – eine technische Vorgabe ist bisher nicht vorhanden.²¹⁹

Die Aufzeichnungen des Unternehmers werden somit grundsätzlich benötigt, um eine ordnungsgemäße Überprüfung der Umsätze und Steuerbeträge zu gewährleisten. Eine Anforderung dieser Daten erfolgt jedoch nur selten, da nicht klar ist, ob der Registrierungs- oder Verbrauchsstaat diese anfordern muss bzw. nicht geregelt ist, welche technischen Voraussetzungen erfüllt sein müssen, damit die Behörde die Daten letztendlich auch auslesen kann.²²⁰

7.9.5 Zahlung und Vollstreckung

Im Rahmen der Zahlung der fälligen Mehrwertsteuern gibt es einige Verwaltungsschwierigkeiten. Es ist Aufgabe des Registrierungsstaates im Falle der Nichtzahlung eine Erinnerung an den Unternehmer zu versenden. Weitere Maßnahmen im Mahnverfahren sind jedoch durch den Verbrauchsstaat im Rahmen seiner gesetzlichen Bestimmungen vorzunehmen.²²¹

Das heißt der Verbrauchsstaat muss über seine Staatsgrenzen hinaus Vollstreckungsmaßnahmen vornehmen. Da dieser Umstand zum einen in der Praxis schwer umzusetzen ist und andererseits bei geringen Beträgen die Kosten des Vollstreckungsverfahrens höher als die beizutreibenden Mehrwertsteuerschulden

²¹⁷ Vgl. Bundesrechnungshof, Bericht an das Bundesministerium der Finanzen: a.a.O.; S. 23.

²¹⁸ Vgl. Art. 369k der RL 2006/112/EG i. V. m. Art. 63c Abs. 1 MwStSystRL-DV - 282/2011/EU.

²¹⁹ Vgl. Sonderbericht des Bundesrechnungshof: a.a.O.; S. 18.

²²⁰ Vgl. Bundesrechnungshof, Bericht an das Bundesministerium der Finanzen: a.a.O.; S. 29.

²²¹ Vgl. Bundesrechnungshof, Bericht an das Bundesministerium der Finanzen: a.a.O.; S. 21.

sind, werden die notwendigen Vollstreckungsmaßnahmen oft nicht ausgeführt. Somit ist aus verwaltungsökonomischen Gründen auf die Vollstreckung zu verzichten.²²²

Die Möglichkeit eines Beitreibungersuchens im Ausland besteht grundsätzlich, jedoch ist der Mindestbetrag für Beitreibungersuchen beim Registrierungsstaat zu beachten.²²³

Dieser ist mit 1.500 EUR Mehrwertsteuer hoch bemessen, da viele Unternehmer unter diesem Betrag Umsätze erbringen, entstehen somit Steuerausfälle.²²⁴ Beitreibungersuchen unter diesem Wert sind zwar grundsätzlich zulässig, der Registrierungsstaat ist aber nicht verpflichtet diesem Ersuchen nachzukommen.²²⁵ Jedoch wird auch bei höheren Rückständen selten Gebrauch von der Möglichkeit gemacht.²²⁶

Technische Schwierigkeiten bereitet der Umstand, dass es immer wieder vorkommt, dass Zahlungsdaten und die Zahlungen als solche nicht gleichzeitig vorliegen. Somit können Zahlungen nicht immer eindeutig zugeordnet werden und es kann vorkommen, dass einige Steuerfälle Rückstände aufweisen, obwohl die Zahlungen getätigt wurden.²²⁷

7.9.6 Ausschluss vom MOSS-Verfahren

Den Ausschluss von Unternehmern von der Teilnahme am besonderen Besteuerungsverfahren liegt im Aufgabenbereich des Registrierungsstaates.

Der Mitgliedsstaat des Verbrauchs kann den Registrierungsstaat lediglich um den Ausschluss des Unternehmers ersuchen, wenn einer der Ausschlussgründe greift. Es ist somit relativ umständlich, die weitere Teilnahme zu verwehren, da die Mitgliedsstaaten des Verbrauchs beim Registrierungsstaat den Ausschluss eines Unternehmers mit der Angabe von Gründen anregen müssen.²²⁸

²²² Vgl. Bundesrechnungshof, Bericht an das Bundesministerium der Finanzen: a.a.O.; S. 22.

²²³ Vgl. § 9 und § 10 EUBeitrG.

²²⁴ Vgl. Sonderbericht des Bundesrechnungshof: a.a.O.; S. 21.

²²⁵ Vgl. § 14 Abs. 1 EUBeitrG.

²²⁶ Vgl. Bundesrechnungshof, Bericht an das Bundesministerium der Finanzen: a.a.O.; S. 21.

²²⁷ Vgl. Bundesrechnungshof, Bericht an das Bundesministerium der Finanzen: a.a.O.; S. 20.

²²⁸ Vgl. unter 7.8 dieser Arbeit „Ausschluss und Widerruf der Teilnahme“.

Erhält ein Verbrauchsstaat die Information, dass ein Unternehmer vom Verfahren ausgeschlossen wurde, müsste dieser prüfen, ob weiterhin Umsätze erbracht werden. Denn in diesen Fällen wäre der Unternehmer ins allgemeine Besteuerungsverfahren aufzunehmen. Eine Prüfung dieser Fälle erfolgt in Deutschland relativ selten, da es sich um ein zeitaufwendiges Verfahren handelt. Es müsste der Unternehmer angeschrieben werden und sofern dieser nicht reagiert, ist ein Auskunftersuchen an den bisherigen Registrierungsstaat zu stellen. Dieses wiederum wird in den seltensten Fällen zeitnah beantwortet. Wenn der Unternehmer nun seine Umsätze also in keinem der beiden Verfahren erklärt, bleiben seine Umsätze unversteuert.²²⁹

7.9.7 Vorsteuer

Für Unternehmer ist durch das MOSS-Verfahren grundsätzlich eine erhebliche Vereinfachung bei grenzüberschreitenden Dienstleistungen geschaffen worden. Möchte ein Unternehmer jedoch in dem jeweiligen Mitgliedsstaat des Verbrauchs Vorsteuer geltend machen, ist dies über das MOSS-Verfahren nicht möglich.

Diese Tatsache stellt einen erheblichen Nachteil dar, da letztendlich doch für jeden Mitgliedsstaat, in dem Vorsteuern angefallen sind, einzelne Anträge gestellt werden müssen. Das bedeutet im Ergebnis, dass sich der Unternehmer zwar nicht umsatzsteuerlich in jedem Mitgliedsstaat registrieren muss in dem er elektronische Dienstleistungen erzielt, jedoch muss er bei jedem einzelnen Mitgliedsstaat einen Antrag auf Vorsteuervergütung stellen, wenn er die aufgewendeten Ausgaben erstattet haben möchte.²³⁰

²²⁹ Vgl. Bundesrechnungshof, Bericht an das Bundesministerium der Finanzen: a.a.O.; S. 24.

²³⁰ Vgl. unter 7.7 dieser Arbeit „Vorsteuer“.

8 Weitere Neuregelungen auf EU-Ebene

Ab dem 01. Januar 2021 sollen die geltenden Regelungen für elektronische Dienstleistungen, Rundfunk- und Telekommunikationsdienstleistungen auch für sämtliche online stattfindende grenzüberschreitende Lieferungen und Dienstleistungen an private Endnutzer gelten. Das heißt, dass auch hier das Bestimmungslandprinzip gelten soll. Außerdem beabsichtigt das sogenannte „Mehrwertsteuer-Paket für den elektronischen Handel“ die Bekämpfung von Mehrwertsteuerbetrug und die Schaffung fairer Wettbewerbsbedingungen für europäische Unternehmer.²³¹

Ziel ist folglich zum einen, die Besteuerung in dem Mitgliedsstaat zu gewährleisten, in dem der Nutzer der Lieferung bzw. Dienstleistung ansässig ist und zum anderen, dass der Unternehmer von sämtlichen Anmelde- und Zahlungspflichten in anderen Mitgliedsstaaten entlastet wird.²³²

Um eine Umsetzung gewährleisten zu können und auch hier die steuerlichen Pflichten der Unternehmer zu vereinfachen, soll das bestehende MOSS-Verfahren erweitert werden. Das bedeutet, dass nicht mehr nur wie bisher die grenzüberschreitenden elektronischen Dienstleistungen, Rundfunk- und Telekommunikationsdienstleistungen im Ansässigkeitsstaat erklärt werden können, sondern jeglicher grenzüberschreitender Versandhandel bzw. Dienstleistungen.²³³

Durch die Erweiterung auf den grenzüberschreitenden Versandhandel, sollen außerdem die Versandhandelsschwellen abgeschafft werden.²³⁴

Die Einführung des sogenannten „One Stop Shop“-Verfahrens (kurz: OSS) erfolgt aufgrund der ab dem 01. Januar 2021 geltenden EU-Richtlinie.²³⁵

²³¹ Vgl. Europäische Kommission: Modernisierung der Mehrwertsteuer für den grenzüberschreitenden elektronischen Handel, URL: https://ec.europa.eu/taxation_customs/business/vat/modernising-vat-cross-border-ecommerce_de; Stand vom 02.02.2020, 14:27 Uhr.

²³² Vgl. Eckert: Mini-One-Stop-Shop-Verfahren für elektronische Dienstleistungen, in BBK Nr. 19 vom 04.10.2019, S. 922.

²³³ Vgl. ebenda.

²³⁴ Vgl. Europäische Kommission: Modernisierung der Mehrwertsteuer für den grenzüberschreitenden elektronischen Handel, URL: https://ec.europa.eu/taxation_customs/business/vat/modernising-vat-cross-border-ecommerce_de; Stand vom 02.02.2020, 14:27 Uhr.

²³⁵ Vgl. RL (EU) 2017/2455.

Das OSS-Verfahren umfasst dann für im Gemeinschaftsgebiet ansässige Unternehmer neben den elektronischen Dienstleistungen, sämtliche grenzüberschreitende Dienstleistungen an Privatpersonen innerhalb der EU. Für Teilnehmer im Rahmen der EU-Regelung heißt das, dass sie sämtliche grenzüberschreitende Dienstleistungen und Versandhandel, sowie bestimmte inländische Lieferungen – welche durch elektronische Schnittstellen unterstützt werden – im OSS-Verfahren anmelden können.²³⁶

Außerdem soll eine Einfuhr-Regelung für Fernverkäufe aus dem Drittland an Privatpersonen bis 150 EUR eingeführt werden. Das heißt, dass der Unternehmer die Mehrwertsteuer zum Zeitpunkt des Verkaufs in Rechnung stellt und die Umsätze im OSS-Verfahren erklärt. Somit wird eine schnellere Zollabwicklung möglich. Möchte der Unternehmer nicht an der Einfuhr-Regelung teilnehmen, wird die Einfuhr-MwSt durch den Zollanmelder – also den Kurier – vereinnahmt, angemeldet und abgeführt.²³⁷

Ein weiterer nennenswerter Schritt ist die geplante Erweiterung des OSS-Verfahrens ab dem 01. Juli 2022. Neben der Ausweitung der zu erklärenden Umsätze, soll die Geltendmachung der Vorsteuer in die Sonderregelung mit einbezogen werden.²³⁸

²³⁶ Vgl. Europäische Kommission: Modernisierung der Mehrwertsteuer für den grenzüberschreitenden elektronischen Handel, URL: https://ec.europa.eu/taxation_customs/business/vat/modernising-vat-cross-border-ecommerce_de; Stand vom 02.02.2020, 14:27 Uhr.

²³⁷ Vgl. Vellen, M.; Verlag Dr. Otto Schmidt, EU – UStB 2017; S. 70.

²³⁸ Vgl. Eckert: a.a.O.; S. 922.

9 Fazit

Das Internet wurde in den letzten Jahren immer bedeutsamer. Sobald die Möglichkeit besteht, werden Leistungen, in Form von Waren und Dienstleistungen, online bezogen. Der deutsche Handelsverband ging bereits im Jahr 2018 von einem Volumen des Online-Handels in Höhe von 53,4 Mrd. EUR und zum Jahr 2019 um ein Wachstum von zehn Prozent aus. Mit dem stetigen Anstieg der Umsätze, nahmen in den letzten Jahren jedoch auch die Probleme bei der ordnungsgemäßen Umsatzbesteuerung zu.²³⁹

Somit war es innerhalb der letzten Jahre notwendig das Besteuerungsverfahren anzupassen. Diese Regelungen zur Gewährleistung der Sicherung des Steueraufkommens wirken wie ein „hin und her“, denn sowohl die Vorschriften des § 3a Abs. 5 UStG, als auch die unionsrechtlichen Vorgaben in den Artikeln 43 ff der MwSt-SystRL, waren in den letzten Jahren stetigen Änderungen unterworfen.²⁴⁰

Die Einführung des Schwellenwertes und der damit verbundenen Besteuerung im Sitzstaat des Leistenden entsprach bereits dem Rechtsstand bis zum 31. Dezember 2014. Dieser scheinbare Rückschritt ist jedoch im Hinblick auf die Sicherung des Gesamtsteueraufkommens in Europa zu begrüßen. Beispielsweise ist die Vollstreckung von Steuerschulden im eigenen Land deutlich praktikabler, vor allem bei geringeren Beträgen.²⁴¹

Ob das MOSS-Verfahren dem Grunde nach überhaupt geeignet ist, um das Steueraufkommen zu sichern, lässt sich anhand statistischer Daten ableiten.²⁴²

Bisher wird das besondere Besteuerungsverfahren eher auf EU-Ebene genutzt. Drittländer machen von der Möglichkeit zur Vereinfachung des Besteuerungsverfahrens seltener Gebrauch.

Aufgrund des Bestimmungslandprinzips solle gewährleistet werden, dass das Land in dem der Umsatz ausgeführt wird auch die Mehrwertsteuer vereinnahmt. Gemäß der vorliegenden Statistik lässt sich für die deutsche Bundesrepublik ableiten, dass die Einnahmen durch das Mehrwertsteueraufkommen innerhalb der

²³⁹ Vgl. Kemper, Verlag Dr. Otto Schmidt, UR 2020, S. 56.

²⁴⁰ Vgl. Kemper, Verlag Dr. Otto Schmidt, UR 2015, S. 650.

²⁴¹ Vgl. Grebe: a.a.O.; S. 250.

²⁴² Vgl. Anhang 3 dieser Arbeit.

letzten Jahre seit Einführung der neuen Ortsbestimmung und des besonderen Besteuerungsverfahrens stetig gestiegen sind. Im Einführungsjahr 2015 hat Deutschland als Registrierungsstaat ca. 80.0000 EUR Umsatzsteuer für andere Mitgliedsstaaten vereinnahmt. Im Jahr 2019 beliefen sich die Einnahmen bis zum Zeitpunkt der statistischen Auswertung im September bereits auf etwas mehr als das Doppelte. Als Verbrauchsstaat hingegen vereinnahmte Deutschland ca. 325.000 EUR Umsatzsteuer im Jahr 2015 – allein bis 30. September des Jahre 2019 jedoch bereits fast das 2,5 fache dieses Jahreswertes. Daraus lässt sich schlussfolgern, dass die Bundesregierung hohe Einnahmen durch das besondere Besteuerungsverfahren erzielt. Dass diese Einnahmen bei besserer Umsetzung bzw. Prüfung des Verfahrens höher ausfallen könnten ist sehr wahrscheinlich.²⁴³

Da bisher eine inhaltliche Prüfung der Besteuerung selten im Innen- noch im Außendienst stattfindet bzw. eine Beitreibung von Steuerrückständen faktisch nicht stattfindet, ist das deutsche Steueraufkommen zum derzeitigen Stand nicht gesichert und eine gleichmäßige Besteuerung von in- und ausländischen Unternehmen somit nicht gewährleistet.²⁴⁴

Aktuell geht die Verringerung des administrativen Aufwands für Unternehmer zu Lasten des Steueraufkommens, da Vollstreckungsmaßnahmen nur selten bis gar nicht vorgenommen werden. Es wäre somit sinnvoll die Aufgaben des Registrierungs- und Verbrauchsstaates neu aufzuteilen. Folglich wäre es ratsam, wenn der Registrierungsstaat mehr in das Besteuerungsverfahren integriert würde und für die Beitreibung der Mehrwertsteuer zuständig wäre, auch wenn diese ihm nicht selbst zufließt.²⁴⁵

Wäre der Registrierungsstaat für die Vollstreckung zuständig, könnte man den bisher eingetretenen Steuerausfall aufgrund des zu hohen Wertes des Beitreibungsersuchens verhindern bzw. könnten wie bei den eigenen im Inland ansässigen Unternehmen auch geringere Steuerschulden Beitreiben. Alternativ wäre es denkbar, die Grenze von 1.500 EUR zu senken. Jedoch stellt das im Ergebnis einen hohen Verwaltungsaufwand für alle beteiligten Mitgliedsstaaten dar.²⁴⁶

Besonders wichtig scheint eine bessere Kontrolle der MOSS-Umsätze zu sein.

²⁴³ Vgl. Anhang 3 dieser Arbeit.

²⁴⁴ Vgl. Bundesrechnungshof, Bericht an das Bundesministerium der Finanzen: a.a.O.; S. 32.

²⁴⁵ Vgl. Sonderbericht des Bundesrechnungshof: a.a.O.; S. 22.

²⁴⁶ Vgl. ebenda.

Bereits bei der Registrierung sollte besser geprüft werden, ob überhaupt elektronische Dienstleistungen vorliegen und somit die Teilnahme zurecht erfolgt. Im Besteuerungsverfahren selbst sollte eine Prüfung der Umsätze an sich vorgenommen werden.²⁴⁷ Auch eine Nullmeldung des Unternehmers müsste an die Mitgliedsstaaten übermittelt werden, damit dieser mit Sicherheit weiß, ob eine Mahnung erforderlich ist oder nicht. Auf diese Weise wird das Risiko von falschen bzw. von zu Unrecht unterlassenen Mahnungen minimiert.²⁴⁸

Bei den Aufzeichnungspflichten, wäre es sinnvoll eine einheitliche Regelung zu treffen, wie die Umsätze aufgezeichnet werden sollen und in welchem Format sie bereitgestellt werden müssen, damit alle Mitgliedsstaaten die Möglichkeit haben die Daten auszuwerten. Werden die Umsätze zur Prüfung besser und einheitlich dokumentiert, könnte auch bereits während des Besteuerungsverfahrens eine ordnungsgemäße Prüfung erfolgen.²⁴⁹

Durch die geplante Erweiterung des MOSS-Verfahrens bzw. durch die Einbeziehung aller grenzüberschreitenden Dienstleistungen und Lieferungen ab dem 01. Januar 2021 wird sich der Kreis der Teilnehmer, welche das Verfahren Nutzen deutlich erhöhen. Jedoch ist fraglich, ob die technische Umsetzung bis dahin realisiert worden ist, da das Verfahren in bereits weniger als einem Jahr zur Verfügung stehen muss und bestehende Probleme beim besonderen Besteuerungsverfahren bislang nicht behoben sind. Außerdem sollten alle Mitgliedsstaaten die eigenen nationalen Interessen zugunsten des gesamteuropäischen Steueraufkommens zurückstellen können und ihren Verpflichtungen als Registrierungsstaaten in vollem Umfang nachkommen. Sie sollten in ihrer Zusammenarbeit Wert darauf legen, die gleichen Verfahrensweisen anzuwenden bzw. abzustimmen.²⁵⁰

In Deutschland selbst sollten ebenfalls einige Änderungen innerhalb des Verfahrens vorgenommen werden, unabhängig davon, ob eine Verbesserung europaweit bis zum Jahr 2021 überhaupt umsetzbar ist. Vor allem eine funktionierende Datenbank, die von Seiten des BZSt, als auch der örtlich zuständigen Finanzämter genutzt werden kann, um einen Überblick über die gesamte Tätigkeit der Unternehmer zu erhalten und eine sachgerechte Besteuerung zu ermöglichen, scheint besonders notwendig.²⁵¹

²⁴⁷ Vgl. Bundesrechnungshof, Bericht an das Bundesministerium der Finanzen: a.a.O.; S. 25.

²⁴⁸ Vgl. Bundesrechnungshof, Bericht an das Bundesministerium der Finanzen: a.a.O.; S. 18.

²⁴⁹ Vgl. Sonderbericht des Bundesrechnungshof: a.a.O.; S. 19.

²⁵⁰ Vgl. Sonderbericht des Bundesrechnungshof: a.a.O.; S. 28.

²⁵¹ Vgl. Bundesrechnungshof, Bericht an das Bundesministerium der Finanzen: a.a.O.; S. 14.

Für das Mehrwertsteueraufkommen der Europäischen Union müssen sich somit alle Mitgliedsstaaten verantwortlich fühlen, denn sonst wird mit der Einführung des OSS-Verfahrens nur ein noch größeres Problem geschaffen, dass die einzelnen zuständigen Behörden nicht selbständig lösen können.²⁵²

²⁵² Vgl. Sonderbericht des Bundesrechnungshof: a.a.O.; S. 28.

Verzeichnis der Anhänge

- Anhang 1: Anhang II der MwStSystRL 2006/112/EG
- Anhang 2: Anhang III der Durchführungsverordnung (EU) Nr. 815/2012
- Anhang 3: Deutscher Bundestag Drucksache 19/14484

ANHANG II

**EXEMPLARISCHES VERZEICHNIS ELEKTRONISCH ERBRACHTER
DIENSTLEISTUNGEN IM SINNE DES ARTIKELS 58 UND DES ARTIKELS 59
ABSATZ 1 BUCHSTABE K**

1. Bereitstellung von Websites, Webhosting, Fernwartung von Programmen und Ausrüstungen;
2. Bereitstellung von Software und deren Aktualisierung;
3. Bereitstellung von Bildern, Texten und Informationen sowie Bereitstellung von Datenbanken;
4. Bereitstellung von Musik, Filmen und Spielen, einschließlich Glücksspielen und Lotterien sowie von Sendungen und Veranstaltungen aus den Bereichen Politik, Kultur, Kunst, Sport, Wissenschaft und Unterhaltung;
5. Erbringung von Fernunterrichtsleistungen.

Anhang 2: Auszug aus dem Amtsblatt der Europäischen Union²⁵⁴

14.9.2012

DE

Amtsblatt der Europäischen Union

L 249/9

ANHANG III

Mehrwertsteuererklärungen

Teil 1: Allgemeine Informationen		
Spalte A	Spalte B	Spalte C
Feldnummer	Nicht-EU-Regelung	EU-Regelung
Einmalige Bezugsnummer⁽¹⁾:		
1	Vom Mitgliedstaat der Identifizierung gemäß Artikel 362 der Richtlinie 2006/112/EG erteilte individuelle Mehrwertsteuer-Identifikationsnummer	Vom Mitgliedstaat der Identifizierung gemäß Artikel 369d der Richtlinie 2006/112/EG erteilte individuelle Mehrwertsteuer-Identifikationsnummer einschließlich Ländercode
2	Mehrwertsteuererklärungszeitraum ⁽²⁾	Mehrwertsteuererklärungszeitraum ⁽²⁾
2a	Beginn und Ende des Zeitraums ⁽⁴⁾	Beginn und Ende des Zeitraums ⁽²⁾
3	Währung	Währung
Teil 2: Für jeden Mitgliedstaat des Verbrauchs, in dem die Mehrwertsteuer zu entrichten ist⁽⁶⁾		
		2a) Vom Sitz der wirtschaftlichen Tätigkeit oder der festen Niederlassung im Mitgliedstaat der Identifizierung aus erbrachte Dienstleistungen
4.1	Ländercode des Mitgliedstaats des Verbrauchs	Ländercode des Mitgliedstaats des Verbrauchs
5.1	Mehrwertsteuernormalsatz im Mitgliedstaat des Verbrauchs	Mehrwertsteuernormalsatz im Mitgliedstaat des Verbrauchs
6.1	Ermäßigter Mehrwertsteuersatz im Mitgliedstaat des Verbrauchs	Ermäßigter Mehrwertsteuersatz im Mitgliedstaat des Verbrauchs
7.1	Steuerbemessungsgrundlage zum Mehrwertsteuernormalsatz	Steuerbemessungsgrundlage zum Mehrwertsteuernormalsatz
8.1	Mehrwertsteuerbetrag zum Mehrwertsteuernormalsatz	Mehrwertsteuerbetrag zum Mehrwertsteuernormalsatz
9.1	Steuerbemessungsgrundlage zum ermäßigten Mehrwertsteuersatz	Steuerbemessungsgrundlage zum ermäßigten Mehrwertsteuersatz
10.1	Mehrwertsteuerbetrag zum ermäßigten Mehrwertsteuersatz	Mehrwertsteuerbetrag zum ermäßigten Mehrwertsteuersatz
11.1	Insgesamt zu entrichtender Mehrwertsteuerbetrag	Insgesamt für vom Sitz der wirtschaftlichen Tätigkeit oder der festen Niederlassung im Mitgliedstaat der Identifizierung aus erbrachte Dienstleistungen zu entrichtender Mehrwertsteuerbetrag
		2b) Von festen Niederlassungen außerhalb des Mitgliedstaats der Identifizierung aus erbrachte Dienstleistungen⁽⁷⁾
12.1		Ländercode des Mitgliedstaats des Verbrauchs
13.1		Mehrwertsteuernormalsatz im Mitgliedstaat des Verbrauchs
14.1		Ermäßigter Mehrwertsteuersatz im Mitgliedstaat des Verbrauchs

Spalte A	Spalte B	Spalte C
Feldnummer	Nicht-EU-Regelung	EU-Regelung
15.1		Individuelle Mehrwertsteuer-Identifikationsnummer oder, falls nicht verfügbar, vom Mitgliedstaat, in dem der Steuerpflichtige eine feste Niederlassung hat, erteilte Steuerregisternummer einschließlich Ländercode
16.1		Steuerbemessungsgrundlage zum Mehrwertsteuermormalsatz
17.1		Zum Mehrwertsteuermormalsatz zu entrichtender Mehrwertsteuerbetrag
18.1		Steuerbemessungsgrundlage zum ermäßigten Mehrwertsteuersatz
19.1		Zum ermäßigten Mehrwertsteuersatz zu entrichtender Mehrwertsteuerbetrag
20.1		Insgesamt für von der festen Niederlassung außerhalb des Mitgliedstaats der Identifizierung aus erbrachte Dienstleistungen zu entrichtender Mehrwertsteuerbetrag
		2c) Gesamtbetrag für den Sitz der wirtschaftlichen Tätigkeit oder der festen Niederlassung im Mitgliedstaat der Identifizierung sowie alle festen Niederlassungen in allen anderen Mitgliedstaaten
21.1		Insgesamt von allen Niederlassungen zu entrichtender Mehrwertsteuerbetrag (Feld 11.1 + Feld 11.2 ... + Feld 20.1 + Feld 20.2 ...)

(1) Die vom Mitgliedstaat der Identifizierung erteilte einmalige Bezugsnummer hat das Format Ländercode des MSI/Mehrwertsteuernummer/Zeitraum, z. B. GB/xxxxxxxx/Q1.jj, und wird mit dem Zeitstempel für jede Version ergänzt. Die Nummer wird vom Mitgliedstaat der Identifizierung vor der Übermittlung der Mehrwertsteuererklärung an die anderen betroffenen Mitgliedstaaten erteilt.

(2) Bezieht sich auf Kalenderquartale: Q1.jjjj — Q2.jjjj — Q3.jjjj — Q4.jjjj.

(3) Bezieht sich auf Kalenderquartale: Q1.jjjj — Q2.jjjj — Q3.jjjj — Q4.jjjj.

(4) Nur auszufüllen, wenn der Steuerpflichtige für das Quartal mehr als eine Mehrwertsteuererklärung einreicht. Bezieht sich auf Kalendertage: tt.mm.jjjj — tt.mm.jjjj.

(5) Nur auszufüllen, wenn der Steuerpflichtige für das Quartal mehr als eine Mehrwertsteuererklärung einreicht. Bezieht sich auf Kalendertage: tt.mm.jjjj — tt.mm.jjjj.

(6) Gibt es mehr als einen Mitgliedstaat des Verbrauchs (oder wurde im selben Mitgliedstaat des Verbrauchs im Laufe eines Quartals der Mehrwertsteuersatz geändert), sind die Felder 4.2, 5.2, 6.2 usw. zu verwenden.

(7) Für Steuerpflichtige mit mehr als einer festen Niederlassung sind die Felder 12.1.2, 13.1.2, 14.1.2 usw. zu verwenden.

Anhang 3: Auszug aus der Antwort der Bundesregierung auf die Kleine Anfrage der Abgeordneten Dr. Danyal Bayaz, Anja Hajduk, Lisa Paus, weiterer Abgeordneter und der Fraktion BÜNDNIS 90/DIE GRÜNEN ²⁵⁵

29. Wie hoch waren die aus den anderen EU-Mitgliedstaaten an die Bundesrepublik Deutschland übermittelten Steuern auf den Umsatz, die über das MOSS-Verfahren eingenommen wurden insgesamt, und wie schlüsselt sich die Summe auf die Mitgliedstaaten der EU auf (bitte Werte ab 2015 angeben)?

Die Bundesregierung geht davon aus, dass sich die Anfrage auf den MOSS insgesamt, d. h. auf die EU-Regelung und die Nicht-EU-Regelung bezieht. Danach liegen der Bundesregierung folgende Daten vor:

Im Verfahren MOSS an Deutschland als Verbrauchstaat gezahlte Steuern				
Mitgliedstaat	Jahr			
	2015	2016	2017	2018
AT-Österreich	5.615.650,99	7.193.752,38	7.679.786,75	7.786.778,70
BE-Belgien	1.311.774,49	886.246,92	1.700.787,75	1.570.775,07
BG-Bulgarien	94.276,87	159.310,85	397.944,82	488.155,31
CY-Zypern	5.803.753,79	8.328.948,07	14.238.115,23	23.760.387,34
CZ-Tschechien	208.132,81	3.222.007,49	4.268.518,16	4.232.192,25
DK-Dänemark	656.832,33	1.157.740,16	1.662.569,90	1.886.321,92
EE-Estland	99.009,34	114.417,64	156.077,46	216.273,16
EL-Griechenland	1.522,59	1.469,26	3.247,42	4.054,99
ES-Spanien	269.576,75	556.161,84	782.397,21	993.026,15
FI-Finnland	44.750,70	91.911,65	130.358,43	186.423,96
FR-Frankreich	9.724.354,00	17.656.187,33	21.979.452,56	24.663.586,16
GB-Großbritannien	53.794.983,17	119.382.010,75	139.059.007,67	176.892.554,34
HR-Kroatien	813,71	57.104,22	748.314,45	52.940,90
HU-Ungarn	170.028,64	269.818,42	328.899,43	374.792,24
IE-Irland	60.920.857,62	68.213.576,42	205.864.858,45	242.079.126,02
IT-Italien	92.986,42	419.971,50	426.544,69	492.101,73
LT-Litauen	10.300,02	21.519,02	49.644,90	92.486,07
LU-Luxemburg	146.247.110,29	182.066.572,29	107.131.443,54	107.357.755,71
LV-Lettland	13.901,36	30.721,65	235.849,39	260.245,98
MT-Malta	17.191.044,44	28.668.775,87	48.146.704,39	57.385.016,44
NL-Niederlande	19.153.503,97	35.241.952,77	55.405.612,66	91.669.967,67
PL-Polen	266.618,77	601.122,50	1.209.294,87	1.584.180,17
PT-Portugal	10.034,84	62.550,41	61.551,39	136.852,18
RO-Rumänien	1.142.136,28	843.272,45	248.600,47	283.229,40
SE-Schweden	1.269.911,14	3.716.232,76	34.273.080,46	57.811.315,95
SI-Slowenien	22.490,05	35.057,78	40.862,32	50.696,23
SK-Slowakei	245.963,58	341.213,55	441.144,12	506.651,54
Summe:	324.382.318,96	479.339.625,95	646.670.668,89	802.817.887,58

²⁵⁵ Deutscher Bundestag; Drucksache 19/13412 vom 24. Oktober 2019

Rechtsquellenverzeichnis

Gesetzesverzeichnis

Abgabenordnung (AO) in der Fassung der Bekanntmachung vom 1. Oktober 2002 (BGBl. I S. 3866; 2003 I S. 61), zuletzt geändert durch Artikel 1 des Gesetzes vom 21. Dezember 2019 (BGBl. I S. 2875)

Durchführungsverordnung (EU) Nr. 1042/2013 des Rates vom 7. Oktober 2013 zur Änderung der Durchführungsverordnung (EU) Nr. 282/2011 bezüglich des Ortes der Dienstleistung (Abl. L 284 am 26.10.2013, S. 1.)

Durchführungsverordnung (EU) Nr. 282/2011 DES RATES vom 15. März 2011 zur Festlegung von Durchführungsvorschriften zur Richtlinie 2006/112/EG über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem (ABl. L 77 vom 23.3.2011, S. 1)

Durchführungsverordnung (EU) Nr. 815/2012 der Kommission vom 13. September 2012 mit Durchführungsbestimmungen zu der Verordnung (EU) Nr. 904/2010 des Rates hinsichtlich der Sonderregelungen für gebietsfremde Steuerpflichtige, die Telekommunikationsdienstleistungen, Rundfunk- und Fernsehdienstleistungen oder elektronische Dienstleistungen an Nichtsteuerpflichtige erbringen (ABl. L 249 S. 3)

EU-Beitreibungsgesetz (EUBeitrG) in der Fassung vom 7. Dezember 2011 (BGBl. I S. 2592), zuletzt geändert durch Artikel 21 des Gesetzes vom 26. Juni 2013 (BGBl. I S. 1809)

Gesetz zur Anpassung des nationalen Steuerrechts an den Beitritt Kroatiens zur EU und zur Änderung weiterer steuerlicher Vorschriften (StÄnd-AnpG-Kroatien) in der Fassung der Bekanntmachung vom 25. Juli 2014 (BGBl. I S. 1266)

Gesetz zur Vermeidung von Umsatzsteuerausfällen beim Handel mit Waren im Internet und zur Änderung weiterer steuerlicher Vorschriften in der Fassung vom 14. Dezember 2018 (BGBl. I S. 2338)

Mehrwertsteuersystemrichtlinie 2006/112/EG über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem vom 28.11.2006 (ABl. EU Nr. L 347 S. 1, ber. 2007 Nr. L 335 S. 60, 2017 Nr. L 336 S. 60)

Richtlinie (EU) 2017/2455 des Rates vom 5. Dezember 2017 zur Änderung der Richtlinie 2006/112/EG und der Richtlinie 2009/132/EG in Bezug auf bestimmte mehrwertsteuerliche Pflichten für die Erbringung von Dienstleistungen und Fernverkäufe von Gegenständen (ABl. L 348 vom 29.12.2017, S. 7)

Sechste Richtlinie 77/388/EWG des Rates zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuern - Gemeinsames Mehrwertsteuersystem: einheitliche steuerpflichtige Bemessungsgrundlage vom 17. 05. 1977 (ABl. EG Nr. L 145 S. 1, ber. Nr. L 157 S. 23, Nr. L 173 S. 27, Nr. L 242 S. 22, Nr. L 262 S. 44)

Umsatzsteuergesetz (UStG a. F.) in der Fassung der Bekanntmachung vom 21. Februar 2005 (BGBl. I 2005 S.386) zuletzt geändert durch Gesetz vom 18. Juli 2017 (BGBl. I 2015, S. 2745)

Umsatzsteuergesetz (UStG) in der Fassung der Bekanntmachung vom 21. Februar 2005 (BGBl. I S. 386), zuletzt geändert durch Artikel 20 des Gesetzes vom 12. Dezember 2019 (BGBl. I S. 2652)

Umsatzsteuerzuständigkeitsverordnung (UStZustV) in der Fassung vom 20. Dezember 2001 (BGBl. I S. 3794, 3814), zuletzt geändert durch Artikel 2 der Verordnung vom 12. Juli 2017 (BGBl. I S. 2360)

Verordnung (EG) Nr. 1777/2005 des Rates vom 17. Oktober 2005 zur Festlegung von Durchführungsvorschriften zur Richtlinie 77/388/EWG über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem (ABl EG Nr. L 288 S. 1)

Urteilsverzeichnis

BFH, Urt. V 01.06.2016; XI R 29/14 BStBl II 2016, S. 905

Verwaltungsanweisungen

Arbeitshilfe Mini-one-stop-shop (MOSS) für die zentral zuständigen Finanzämter nach der UStZustV, Bayrisches Landesamt für Steuern Stand: Juni 2017

Bundesrechnungshof, Bericht an das Bundesministerium der Finanzen nach § 88 Abs. 2 BHO – Umsatzbesteuerung elektronischer Dienstleistungen in der Europäischen Union, Funktionsweise des Mini-One-Stop-Shops in der Praxis, vom 14.01.2019; URL: <https://www.bundesrechnungshof.de/de/veroeffentlichungen/produkte/beratungsberichte/langfassungen/langfassungen-2019/2019-bericht-umsatzbesteuerung-elektronischer-dienstleistungen-in-der-europaeischen-union-funktionsweise-des-mini-one-stop-shops-in-der-praxis-pdf>; Stand vom 02. Februar 2020

Leitfaden zur kleinen einzigen Anlaufstelle für die Mehrwertsteuer, Europäischen Kommission, vom 23.10.2013; URL: https://ec.europa.eu/taxation_customs/business/vat/telecommunications-broadcasting-electronic-services/sites/mossportal/files/taxud-2013-01228-02-00-de-tra-00-de.pdf; Stand vom 26. Januar 2020, 15:46 Uhr

Sonderbericht des Bundesrechnungshof, über die koordinierte Prüfung des NKÚ und des BRH zur Mehrwertsteuer im Verfahren Mini-One-Stop-Shop, 07.2019; URL: <https://www.bundesrechnungshof.de/de/veroeffentlichungen/produkte/sonderberichte/langfassungen-ab-2013/2019/2019-sonderbericht-koordinierte-pruefung-des-nku-und-des-brh-zur-mehrwertsteuer-im-verfahren-mini-one-stop-shop-pdf>; Stand vom 02. Februar 2020

BMF-Schreiben vom 14.12.2018, Az. III C 3-S 7117-j/18/10002, 2018/1031145; BStBl I 2018, 1429

Umsatzsteueranwendungserlass (UStAE) vom 01. Oktober 2010, BStBl I S. 846, zuletzt geändert durch das BMF – Schreiben vom 14. Dezember 2018 – III C 3 – S 7015/17/10002 (2018/0979679) BStBl I S. 1402

Amtsblatt der Europäischen Union, ABI L 249 vom 14. September 2012, URL: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/DE/TXT/PDF/?uri=OJ:L:2012:249:FULL&from=RO>; Stand vom 01. März 2020, 20:00 Uhr

Literaturverzeichnis

Aufsätze

Grebe, Christian: Besteuerung elektronischer Dienstleistungen im Umsatzsteuerrecht, Teil I und II, Verlag Dr. Otto Schmidt, UStB 2017, S. 212 – 220, 247 – 251

Kemper, Martin: Bestimmung des Leistungsorts am Beispiel der auf elektronischem Weg erbrachten sonstigen Leistungen, Verlag Dr. Otto Schmidt, UR 2015, S. 649 – 655

Kemper, Martin: Die Entwicklung der Umsatzbesteuerung beim Onlinehandel, Verlag Dr. Otto Schmidt, UR 2020, S. 56 – 61

Kemper, Martin: Die stetig wachsende Bedeutung des Unionsrechts im nationalen Umsatzsteuerrecht, Verlag Dr. Otto Schmidt, UR 2017, S. 1 – 8

Meurer, Thomas: Aktuelle Änderungen des Umsatzsteuergesetzes durch das „Kroatiengesetz“, Verlag Dr. Otto Schmidt, StBW 2014, S. 754 – 761

Meurer, Thomas: Der Umsatzsteueranwendungserlass, Verlag Dr. Otto Schmidt, UStB 2019, S. 80 – 86

Vellen, Michael: Neue bzw. geplante Richtlinien und Verordnungen, Verlag Dr. Otto Schmidt, EU – UStB 2017, S. 68 – 72

Zeitschriften

Dr. Grambeck, Hans – Martin: Umsatzbesteuerung von elektronischen Dienstleistungen, in: NWB Nr. 43 vom 20.10.2014, S. 3230 – 3240

Eckert, Karl-Hermann: Mini-One-Stop-Shop-Verfahren für elektronische Dienstleistungen, in: BBK Nr. 19 vom 04.10.2019, S. 916 – 926

Prätzler, Robert: Auf elektronischem Weg erbrachte sonstige Leistungen im Sinne des Umsatzsteuerrechts beim Bereitstellen einer Datenbank („Suchmaschine“) im Internet, in: jurisPR – SteuerR 48/2016 vom 28.11.2016, Anmerkung 5

Vetter, Maximilian; Stößel, Johannes; Schneiderei, Julian: Kleinunternehmerregelung bei auf elektronischem Weg erbrachten sonstigen Leistungen, in: NWB 52 vom 20.12.2019 S. 3821 – 3830

Kommentare

Hildesheim zu § 18h UStG Verfahren der Abgabe der Umsatzsteuererklärung für einen anderen Mitgliedsstaat und § 18 UStG Besteuerungsverfahren in:

Offerhaus/Söhn/Lange, Umsatzsteuer-Kommentar, 319. Auflage 12/2019

Hundt-Eißwein zu § 14 UStG Ausstellung von Rechnungen in: Offerhaus/ Söhn/ Lange, Umsatzsteuer-Kommentar, 318. Auflage 10/2019

Janzen zu § 14 UStG in: Lippross/Seibel, Basiskommentar-Steuerrecht, 116. Lieferung 10.2019

Janzen zu § 16 UStG in: Lippross/Seibel, Basiskommentar-Steuerrecht, 116. Lieferung 10.2019

Janzen zu § 3a UStG in: Lippross/Seibel, Basiskommentar-Steuerrecht, 117. Lieferung 01.2020

Kossack zu § 3a UStG Ort der sonstigen Leistung in: Offerhaus/Söhn/Lange, Umsatzsteuer-Kommentar, 319. Auflage 12/2019

Nieskens zu § 13 UStG in :Rau/Dürnwächter, Umsatzsteuer – Kommentar, 184. Lieferung 09.2019

Sterzinger, C. zu §18h UStG in: Rau/Dürnwächter, Umsatzsteuer – Kommentar, 184. Lieferung 09.2019

Internetquellen

Bundeszentralamt für Steuern, URL: https://www.bzst.de/DE/Unternehmen/Umsatzsteuer/MiniOneStopShop/minionestopshop_node.html#js-toc-entry4; Stand vom 31. Januar 2020, 13:02 Uhr

Deutscher Bundestag Drucksache 19/14484 vom 24. Oktober 2019, 19. Wahlperiode, Antwort der Bundesregierung auf die Kleine Anfrage der Abgeordneten Dr. Danyal Bayaz, Anja Hajduk, Lisa Paus, weiterer Abgeordneter und der Fraktion BÜNDNIS 90/DIE GRÜNEN – Drucksache 19/13412 – Digitalisierung und Datenverarbeitung im Steuersystem; URL: <https://dipbt.bundestag.de/dip21/btd/19/144/1914484.pdf>; Stand vom 26. Februar 2020, 21:29 Uhr

Dr. Winter, Matthias: Elektronische Dienstleister / 1.3 Auf elektronischem Weg erbrachte Dienstleistungen, URL: https://www.haufe.de/finance/finance-office-professional/elektronische-dienstleister_idesk_PI11525_HI863071.html; Stand vom 23. Januar 2020, 17:58 Uhr

Dr. Winter, Matthias: Mini One Stop Shop (MOSS), URL: https://www.haufe.de/finance/finance-office-professional/mini-one-stop-shop-moss_idesk_PI11525_HI7183285.html; Stand vom 28. Januar 2020, 19:20 Uhr

Europäische Kommission: Modernisierung der Mehrwertsteuer für den grenzüberschreitenden elektronischen Handel, URL: https://ec.europa.eu/taxation_customs/business/vat/modernising-vat-cross-border-ecommerce_de; Stand vom 02. Februar 2020, 14:27 Uhr

Vorsicht Umsatzsteuer bei elektronischen Dienstleistungen, URL:
https://www.penka-stb.com/wp-content/uploads/2017/01/Vorsicht_Umsatzsteuer_bei_elektronischen_Dienstleistungen.pdf; Stand vom 12. Februar 2020,
10:18 Uhr

Eidesstattliche Erklärung

Ich versichere hiermit an Eides Statt, dass ich die vorliegende Arbeit selbständig und ohne Benutzung anderer als der angegebenen Hilfsmittel angefertigt habe. Die aus fremden Quellen direkt oder indirekt übernommenen Gedanken sind als solche kenntlich gemacht. Die gedruckte und digitalisierte Version der wissenschaftlichen Abschlussarbeit sind identisch.

Die Arbeit wurde bisher in gleicher oder ähnlicher Form keiner anderen Prüfungsbehörde vorgelegt und auch noch nicht veröffentlicht.

Ort, Datum

Unterschrift