

EU-Mehrwertsteuer für E-Commerce-Dienstleistungen*

1. Einleitung

Durch das rasante Wachstum des elektronischen Geschäftsverkehrs sind völlig neuartige umsatzsteuerliche Fragestellungen aufgeworfen worden. Die digitalen Transaktionen sind durch eine Reihe von Besonderheiten gekennzeichnet, auf die das geltende Umsatzsteuerrecht nicht zugeschnitten ist. In der österreichischen Lehre¹ und der vergleichbaren deutschen Praxis² sind bereits Lösungsansätze für umsatzsteuerrechtliche Probleme im Zusammenhang mit dem E-Commerce gefunden worden.

Der Ministerrat der Europäischen Union hat am 7.5.2002 die lange umstrittenen neuen Regelungen zur umsatzsteuerrechtlichen Behandlung elektronisch erbrachter Dienstleistungen beschlossen, die von den einzelnen Mitgliedstaaten bis zum 1.7.2003 umgesetzt werden müssen. Nachfolgend wird ein kurzer Überblick über die beschlossenen Regelungen und die zu erwartenden Umsetzungsmaßnahmen gegeben.

2. Juristische Problemfelder - Regelungsbedarf

Aufgrund der internationalen Dimension werden die Problembereiche explizit seit 1996 auf Ebene der EU und der OECD diskutiert.³ Einige Aspekte der auf internationaler Ebene entwickelten Lösungsvorschläge sind in Österreich bereits per Verwaltungsanweisungen umgesetzt worden bzw. hat die österreichische Finanzverwaltung auf (ertragsteuerliche) Einzelanfragen bzw. im USt-Protokoll 2001 reagiert.⁴

Die bislang vom **Umsatzsteuergesetzgeber** nahezu nicht geregelten Bereiche des elektronischen Geschäftsverkehrs werfen im Wesentlichen folgende **Fragestellungen** auf.

- **Bestimmung der Leistungsart:** Insbesondere Abgrenzung zwischen Telekommunikationsleistungen und Online-Diensten; daran anknüpfend die Unterscheidung zwischen Offline- und Online-Umsätzen und die Frage der Klassifizierung von Online-Umsätzen als sonstige Leistungen im Sinne des Umsatzsteuerrechts
- **Bestimmung des Leistungsortes:** Hierbei konkurrieren das Verbrauchslandprinzip mit dem Betriebsstättenbegriff

* RA Dr. *Clemens Thiele*, LL.M. Tax (GGU), *Anwalt.Thiele@cybertax.at*.

¹ *Bernegger et al.*, Umsatzsteuer bei Telekomleistungen (2000); *Lang* (Hrsg), Besteuerung von E-Commerce (2000); *Kutschera*, Berechtigt eine „elektronische Rechnung“ zum Vorsteuerabzug?, SWK 2000, S 32; *Zehentmayer/Rathgeber*, Virtuelle Versteigerungen: www.internetauktionen.com. Zivilrechtliche und umsatzsteuerliche Aspekte des Internethandels, SWK 2000, S 711 = SWK 2000, 1131; *Kilches*, EU-Kommission modernisiert USt-Rechnungslegung, SWK 2000, 1405 = SWK 2000, S 833; *derselbe*, Steuerrecht und Internet – Neuerungen, *ecolex* 2001, 357; *derselbe*, Grenzüberschreitende Besteuerung des E-Commerce, FJ 2001, 224; *Endfellner*, E-Commerce und Umsatzsteuer – Die kalifornische „Affiliate Nexus Bill“, SWI 2001, 135.

² BFH, Urteil v. 27.9.2001, V R 14/01, CR 2002, 411; OFD Düsseldorf, Verfügung v. 11.1.1999, S 7100 A - St 141, DStR 1999, 238; OFD Hannover, Verfügung vom 13.1.1997, Az. S 7280 - 129 - StH 542 / S 7300 - 435 - StO 354, DStR 1997, 497; OFD Hamburg, Verfügung vom 23.2.1999, Az. S 7100 - 936 - StH 532 / S 7100 - 384 - StO 355, DStR 1999, 675; OFD Frankfurt a. M., Rundverfügung v. 29.12.1998 - S 7100 A - 166 - St IV 10, BB 1999, 300; OFD Koblenz, Verfügung v. 22.6.1998, Az. S 7100 A - St 51 2, ARD 4987/28/98 = DStR 1998, 1135; OFD Koblenz, Verfügung v. 29.9.1998, Az. S 7100 A - St 51 2, DStR 1998, 1797.

³ Dazu *Thiele*, *Cybertax - Der Steuergesetzgeber und das Internet*, *ecolex* 1998, 171; *Tumpel*, *Steuern im Cyberspace*, *ecolex* 1999, 328; *Pernt*, *Handel im Internet. Electronic Commerce im Überblick*, SWK 2000, S 253.

⁴ BMF, *Internet-Heimarbeitsleistungen für ein US-Unternehmen*, EAS 1763 = SWI 2001, 88, 98 = ÖStZ 2001/289, 136; BMF 19.11.2001, UStR 2000 Rz 630.

- **Steuersatz**
- **Vorsteuerabzug:** Insbesondere das Problem der elektronischen Rechnung
- **Steuererhebung:** Insbesondere die Frage eines sogenannten Reverse-Charge-Systems d.h. der Übertragung der Steuerschuldnerschaft auf den Leistungsempfänger

3. Die EU-Richtlinienänderung vom 7.5.2002

Um die nunmehr verabschiedeten EU-Regelung besser zu verstehen, soll zunächst der Diskussionsverlauf auf europäischer Ebene dargestellt werden, um nachfolgend auf den Zweck der Bestimmungen sowie die Verteilung des Besteuerungsrechtes bzw. der Besteuerungshoheit einzugehen.

3.1 Entstehungsgeschichte der EU-Regelung⁵

Die Diskussion auf europäischer Ebene drehte sich im Wesentlichen um die Problematik der Erfassung von Unternehmen aus Drittstaaten. Bei Geschäftsbeziehungen dieser Unternehmen zu privaten Kunden innerhalb der EU können nämlich Wettbewerbsverzerrungen zu Lasten europäischer Mitbewerber auftreten, da elektronisch erbrachte Dienstleistungen von außerhalb der EU ansässigen Unternehmen (sogenannte Drittlandsunternehmen) an EU-Privatkunden derzeit mehrwertsteuerfrei erbracht werden können.⁶

Diese Problematik wollte die Kommission mit ihrem „Vorschlag für eine Richtlinie des Rates zur Änderung der Richtlinie 77/388/EWG⁷ vom 7.6.2000⁸ begegnen. Der Vorschlag sollte ursprünglich bis zum 1.1.2001 in Nationales Recht umgesetzt werden. Es scheiterte jedoch in dieser Form an dem Widerstand verschiedener Mitgliedstaaten. Die nunmehrige Regelung geht auf einen aktuelleren belgischen Gegenvorschlag zurück. Der ursprüngliche Vorschlag der europäischen Kommission beschäftigte sich hauptsächlich mit der Bestimmung des Leistungsortes und der Steuererhebung. Dienstleistungen im Sinne dieses Vorschlags (u.a. Software, Lieferung von Informationen, Webhosting) sollten dort versteuert werden, wo sie in Anspruch genommen, m.a.W. verbraucht, werden. Dementsprechend sollte als Leistungsort der in diesem Vorschlag angeführten Dienstleistungen der Empfängerort, d.h. der Ort der wirtschaftlichen Tätigkeit des Empfängers oder seine feste Niederlassung gelten. Bei Business-to-Business Transaktionen sollte das sogenannte Reverse-Charge-Verfahren (d.h. Verlagerung der Steuerschuldnerschaft) angewendet werden, wodurch der inländische Leistungsempfänger Steuerschuldner würde.

Bei Geschäftsbeziehungen von Drittlandsunternehmen mit europäischen Privatkunden (Business-to-Consumer) wiederum sollte dies durch eine allgemeine Registrierungsspflicht des leistenden Unternehmens erreicht werden. Jedoch sollte die Registrierungsspflicht für Drittlandsunternehmen nur dann bestehen, falls die jährlich in der EU erbrachten Dienstleistungen den Wert von €100.000,00 überschritten hätten. Nach dem Vorschlag der EU-Kommission sollten die erbrachten Dienstleistungen bei nicht überschreiten dieses Schwellenwertes von der Umsatzsteuer befreit werden. Die Registrierung sollte jedoch nicht in jenem Mitgliedstaat erfolgen, zu dem Geschäftsbeziehungen bestehen, vielmehr sollte sich

⁵ Näher dazu *Moosbrugger*, Arbeiten der EU auf dem Gebiet der Besteuerung des elektronischen Geschäftsverkehrs in *Lang* (Hrsg), aaO, 349 ff; *Knapp*, Neue Regeln bei E-Commerce und Umsatzsteuer, datagraph 2000/3, 79 ff; jüngst *Zöllkau*, Ertrag- und umsatzsteuerliche Aspekte des Electronic Commerce, 625, 644 in *Lehmann* (Hrsg), Electronic Business in Europa (2002).

⁶ Eingehend bereits *Studera*, Umsatzsteuerrechtliche Aspekte der Nutzung des Internet, *ecolex* 1997, 965; *Thiele*, Umsatzsteuerliche Behandlung von Internetgeschäften in der EU und Österreich, *ÖStZ* 2000, 330 mwN.

⁷ 6. EG-Richtlinie vom 17.5.1977, ABI EG Nr. L 145, S. 1., im Weiteren kurz: USt-RL.

⁸ Vgl. KOM (2000) 349 endg.

das Drittlandsunternehmen nur in einem einzigen Staat registrieren lassen müssen. Dies sollte nach dem Willen der Europäischen Kommission der Mitgliedstaat sein, in dem die erste steuerbare Dienstleistung erfolgte.

In der Praxis hätte dies dazu geführt, dass Drittlandsunternehmen natürlich bestrebt gewesen wären, sich in dem Mitgliedsstaat mit dem geringsten Steuersatz (z.B. Luxemburg mit 15 % Umsatzsteuersatz) registrieren zu lassen, um einen Wettbewerbsvorteil gegenüber den europäischen Konkurrenten zu erhalten. Problematisch wäre aber vor allem die daraus resultierende ungleiche Verteilung des Steueraufkommens gewesen, da der ursprüngliche Vorschlag keine Beteiligung der übrigen Mitgliedstaaten am Umsatzsteueraufkommen des Registrierungs-Mitgliedsstaates vorsah. Dies schürte den Widerstand einiger Mitgliedsstaaten und führte im Ergebnis zum Scheitern dieses Vorschlages.

Frankreich erstatte daraufhin einen Gegenvorschlag, der sich insbesondere für eine gerechtere Verteilung des Steueraufkommens einsetzte. Demnach hätte sich ein Drittlandsunternehmen in jedem Mitgliedsstaat der EU registrieren lassen müssen, wenn der jährliche Wert der elektronisch erbrachten Leistungen über €5.000,00 gelegen wäre.

Einen zweiten Lösungsansatz zum Problem der Steuerverteilung lieferte der belgische Vorschlag. Demnach sollte die ursprünglich vorgesehene Registrierungspflicht in nur einem Mitgliedstaat bestehen bleiben. Das EU-Mitgliedsland, in dem sich das Drittlandsunternehmen dann registrieren lässt, müsste jedoch die Umsatzsteuer an dasjenige Land abführen, in dem Verbraucher ansässig ist. Der Ausgleich sollte mittels eines noch zu erarbeitenden Clearing-Verfahrens der Mitgliedstaaten untereinander erfolgen.

Während seiner Ratspräsidentschaft hat Schweden einen weiteren Vorschlag unterbreitet, wonach die Registrierung in einem Mitgliedstaat ausreichen sollte. Dennoch sollten die Leistungen mit dem im Mitgliedsstaat des Leistungsempfängers gültigen Umsatzsteuersatz abgerechnet werden. In der Steuererklärung beziehungsweise der Voranmeldung wäre die abzuführende Steuer dann nach Ländern getrennt anzugeben, was ebenfalls ein Clearing erleichtert hätte.

Der zuletzt genannte Vorschlag wurde lediglich von Großbritannien abgelehnt. Der britische Vorschlag sah dem gegenüber vor, B2C-Leistungen befristet von der Umsatzsteuer zu befreien. Diese Befristung fand jedoch keine Mehrheit.

3.2 Ziel und Zweck der RL-Änderung

Nach der Richtlinie des Rates 2002/38/EG vom 7.5.2002⁹ zur Änderung der Richtlinie 77/388/EWG müssen Anbieter aus Nicht-EU-Staaten (Drittlandsunternehmen) in Zukunft die Umsatzsteuer für die Lieferung von Software und die Erbringung von EDV-Dienstleistungen (im Fernabsatz) sowie für bestimmte, auf elektronischem Wege erbrachten Dienstleistungen abführen, wenn das Ziel der Leistung ein Mitgliedstaat der Europäischen Union ist.

Zweck der Richtlinienänderung ist es, Wettbewerbsnachteile europäischer Unternehmen, deren Leistungen auch bisher schon umsatzsteuerpflichtig waren, gegenüber außerhalb der Europäischen Union ansässigen Konkurrenten zu beseitigen.

Die Besteuerungshoheit wird entsprechend der geänderten Richtlinie wie folgt verteilt: Die Umsatzsteuer für auf elektronischem Wege erbrachte Dienstleistungen wird in Zukunft in dem Land erhoben, in dem der Verbrauch erfolgt. Die Steuer entfällt damit für entsprechende Leistungen, die ein EU-Unternehmer für Kunden außerhalb der Europäischen Union erbringt.

Ebenfalls am 7.5.2002 hat der Rat eine Verordnung (EG) Nr. 792/2002¹⁰ verabschiedet zur vorübergehenden Änderung der Verordnung (EWG) Nr. 218/92 über die

⁹ Text abrufbar über http://europa.eu.int/comm/taxation_customs/taxation/ecommerce/vat_en.htm (weiter zur deutschen Fassung im PDF-Format); bei Drucklegung noch nicht im ABl kundgemacht.

¹⁰ Ebenfalls abrufbar über http://europa.eu.int/comm/taxation_customs/taxation/ecommerce/vat_en.htm.

Zusammenarbeit der Verwaltungsbehörden auf dem Gebiet der indirekten Besteuerung (MWSt.) im Hinblick auf zusätzliche Maßnahmen betreffend den elektronischen Geschäftsverkehr. Dadurch werden weitere Maßnahmen ermöglicht, um den ausländischen Diensteanbietern die umsatzsteuerliche Registrierung im EU-Inland bei Leistungserbringung an ihre dortigen Kunden zu gewährleisten.

3.3 Wesentlicher Inhalt der EU-Regelungen

Die einheitliche Qualifikation aller Arten von Online-Umsätzen als Erbringung von Dienstleistungen hat dazu geführt, dass ausschließlich das Herkunftslandprinzip von Art. 9 USt-RL anzuwenden ist. An Art. 9 leg. cit. knüpfen sich je nach Art des Paares des Dienstleistungserbringers und des Kunden oder nach Art der Dienstleistungen verschiedene Rechtsfolgen.¹¹ Im Speziellen besteht für Anbieter aus den Vereinigten Staaten keine Pflicht, Umsatzsteuer für Lieferungen an Konsumenten in die EU abzuführen; außerdem fallen Dienstleistungserbringungen an steuerpflichtige „EU-Bürger“, mit Ausnahme derer die ausdrücklich im Katalog des Art. 9 Abs. 2 lit. e USt-RL aufgezählt sind, nicht unter den Tatbestand des Art. 9 USt-RL.

Nach den bestehenden umsatzsteuerlichen Regelungen sind die Ziele von Chancengleichheit und Wettbewerbsneutralität nicht erreicht. Die nunmehr geänderten Regelungen werden auf Online-Lieferungen von digitalen Produkten, auf Online-Dienstleistungserbringungen, auf Online-Rundfunk, wie auch Pay-per-View-Systeme (Point-to-Point Audio und Videoübertragungen) Anwendung finden. Ihr gemeinsames Ziel ist die einheitliche Umsatzsteuerregelung für E-Commerce-Geschäfte.¹²

Den neuen Regelungen folgend sind Anbieter aus Europa bei Lieferungen an Nicht-EU-Kunden nicht mehr angehalten, die Umsatzsteuer auf Online-Geschäfte in Rechnung zu stellen. Evidenterweise ist somit die Wettbewerbsneutralität in Hinsicht auf EU-Exporte und die USA hergestellt. Die Regelungen für Lieferungen innerhalb der EU bleiben hingegen unangetastet und gelten weiter, das bedeutet:

- Lieferungen an steuerbare Personen bleiben im Reverse-Charge-System erhalten (ein ausländischer Unternehmer erbringt Leistungen ohne Umsatzsteuer zu verrechnen, sie wird vom Empfänger geschuldet, dieser hat aber dann die Möglichkeit zum Vorsteuerabzug)
- Lieferungen und Leistungen an Konsumenten werden dort besteuert, wo der Lieferant seinen Geschäftssitz hat

Die umsatzsteuerliche Behandlung von Nicht-EU-Lieferanten würde sich grundlegend ändern. Lieferungen zwischen Unternehmern und der Beteiligung einer in der EU steuerpflichtigen Person werden am Ort des europäischen Partners besteuert. Die Steuer

¹¹ Siehe hierzu *Thiele*, ÖStZ 2000, 330, 333 mwN.

¹² Art. 9 Abs 2 lit e USt-RL wird ergänzt um Radio- und Fernsehdienste sowie um auf elektronischen Weg erbrachte Dienstleistungen (demonstrativ aufgezählt im Anhang L) wie z.B.:

„1. Bereitstellung von Web-Sites, Web-hosting, 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.

Kommunizieren der Erbringer einer Dienstleistung und sein Kunde über E-Mail miteinander, so bedeutet dies für sich gesehen nicht schon, dass die erbrachte Dienstleistung eine auf elektronischem Wege erbrachte Dienstleistung im Sinne von Artikel 9 Abs 2 lit e) letzter Gedankenstrich wäre.“

würde über das Reverse-Charge-System erhoben, welches die in der EU steuerpflichtige Person dazu anhält, die Umsatzsteuer einzubehalten, zu Überweisungen und darüber Rechnung zu führen.

Nicht-EU-Anbieter, die Produkte auf dem europäischen Markt verkaufen, müssten sich bei einer Umsatzsteuerbehörde eines Landes Ihrer Wahl registrieren lassen. Außerdem müssten sie selbst bei Überschreitung eines gewissen Umsatzlimits auf ihre Geschäfte mit EU-Konsumenten Umsatzsteuer erheben.¹³ Dies zu dem Steuersatz, der in dem Heimatstaat des Konsumenten anzuwenden ist.¹⁴ Zusätzlich will die EU eine „Clearing Procedure“ einführen, der zufolge der Mitgliedstaat, in welchem die Registrierung erfolgte, verpflichtet ist, die Umsatzsteuer, die von Nicht-EU-Anbietern eingenommen wurde, an die Mitgliedstaaten zu verteilen, in denen die Konsumenten leben. Um die Einführung dieser neuen Regelung zu erleichtern, wird den ausländischen Anbietern eine vereinfachte Online-Registrierung mit einem Übereinstimmungsmechanismus angeboten, wodurch ihnen die Erfüllung ihrer abgabenrechtlichen Pflichten ermöglicht wird, ohne dass sie in Europa einen Geschäftssitz gründen oder einen Vertreter bestellen müssten.¹⁵

4. Zusammenfassung

Ob sich die EU an ihr Versprechen von Einfachheit und Fairness halten kann, bleibt abzuwarten. US-amerikanische Wirtschaftskreise kritisieren bereits den Umstand, dass ihnen die Verpflichtung auferlegt wurde, die Mitgliedslandansässigkeit ihrer Kunden festzustellen, um den richtigen Steuersatz anzuwenden, ihren Mitbewerbern aus dem Unionsgebiet hingegen nicht.¹⁶ Der Richtlinienänderungsvorschlag sieht eine Evaluationsperiode von drei Jahren vor. Spätestens dann kann nicht nur die EU-Kommission, sondern auch der Steuerpflichtige erkennen, ob ein System eingeführt worden ist, das für alle gleichermaßen gut funktioniert. Die Umsetzung bleibt abzuwarten.

¹³ Zur Zeit ist noch unklar, ob die Grenze in Höhe von EUR 100.000,-- aus dem ursprünglichen RL-Vorschlag übernommen wird.

¹⁴ Art 9 Abs 2 lit. f) lautet in seiner geänderten Fassung, wie folgt: „als Ort, an dem die unter Buchstabe e) letzter Gedankenstrich aufgeführten Dienstleistungen an nicht steuerpflichtige Personen erbracht werden, die in einem Mitgliedstaat ansässig sind, dort ihren Wohnort oder ihren üblichen Aufenthaltsort haben, der Ort, an dem die nicht steuerpflichtige Person ansässig ist, ihren Wohnort oder ihren üblichen Aufenthaltsort hat, wenn die Dienstleistungen durch einen Steuerpflichtigen, der den Sitz seiner wirtschaftlichen Tätigkeit oder eine feste Niederlassung, von der aus die Dienstleistung erbracht wird, außerhalb der Gemeinschaft hat, oder — in Ermangelung eines solchen Sitzes oder einer solchen Niederlassung — seinen Wohnort oder seinen üblichen Aufenthaltsort außerhalb der Gemeinschaft hat.“

¹⁵ Art 26c USt-RL in seiner geänderten Fassung enthält eine „Sonderregelung für nicht ansässige Steuerpflichtige, die elektronische Dienstleistungen an nicht steuerpflichtige Personen erbringen“.

¹⁶ Kritisch bereits *Hardesty*, European VAT on Digital Sales, <http://www.ecommercetax.com/doc/030302.htm>.