

## UMSATZSTEUERLICHE BEHANDLUNG VON INTERNETGESCHÄFTEN IN DER EU UND ÖSTERREICH\*

*Im Internet können durch seine Dienste, insbesondere im WWW und per E-Mail, Software aber auch Musik und Filme aus aller Welt heruntergeladen werden. Bei diesen und ähnlichen Geschäften des Electronic Commerce surft die heimische Finanz mit. Die umsatzsteuerlichen Konsequenzen dieser bislang zu wenig berücksichtigten Tatsache sollen nachfolgend erörtert werden.<sup>1</sup>*

### I. EINLEITUNG

Den Ausgangspunkt der nachfolgenden Betrachtungen bildet der „*Electronic Commerce*“, wie ihn die US-amerikanische Finanzverwaltung im *Internet Tax Freedom Act 1998* definiert, nämlich als jede Transaktion, die über das Internet ausgeführt wird, einschließlich des Internetzugangs, und Verkauf, Leasing, Lizenzierung, Angebot oder Lieferung von Eigentum, Waren, Dienstleistungen oder Informationen umfasst, unabhängig davon, ob auf das Angebot hin eine entsprechende Gegenleistung erbracht wird oder nicht.<sup>2</sup> Im Wesentlichen umfasst damit der Begriff des *electronic commerce* nachfolgende Sachverhaltsgruppen:<sup>3</sup>

- **Off-Line Umsätze:** die Lieferung oder Leistung wird außerhalb des Internet erbracht. Der via Internet geschlossene Vertrag wird *off line* erfüllt, zB elektronische Buchbestellungen, virtueller Supermarkt (Home-Shopping), d.h. lediglich die Werbung, Bestellung oder Bezahlung erfolgen über das Internet, die Auslieferung aber getrennt davon.
- **On-Line Umsätze:**
  - **Virtual-Download:** Verkauf von digitalen Produkten und Erbringung von Leistungen über das Internet, wobei die Lieferung bzw. Leistung auf elektronischem Weg erfolgt.
  - **Internet-Service-Geschäfte:** die Leistung wird innerhalb des Internet erbracht (*on line*) bzw bildet der Internet-Zugang den Vertragsinhalt, zB Flugreservierungen, Reisebuchungen, Übersetzung von Texten, Online-Beratung durch Freiberufler udgl.

---

\* RA Dr. *Clemens Thiele*, LL.M. Tax (GGU), Salzburg, erreichbar unter [Anwalt.Thiele@cybertax.at](mailto:Anwalt.Thiele@cybertax.at).

<sup>1</sup> Auf die nach Fertigstellung dieses Beitrages erschienene Publikation von *Biegler* (Hrsg), [www.electronicbusiness.at](http://www.electronicbusiness.at) (2000) sei lediglich ergänzend hingewiesen.

<sup>2</sup> Vgl. dazu *Thiele*, Steuerfreiheit im Internet- der Internet Tax Freedom Act 1998, RdW 1999, 372.

<sup>3</sup> Vgl. die etwas abweichende Einteilung von *Lehner*, Electronic Commerce - eine umsatzsteuerliche Orientierung, in: Umsatzsteuer bei Telekomleistungen (2000), 133, 134; *Weninger*, Verändert der elektronische Geschäftsverkehr die Besteuerung?, SWK 1998, T 69; vgl auch *G.Toifl*, Umsatzsteuerliche Aspekte des E-Commerce, SWI 1999, 413.

- **Internet-Datenbank-Nutzung:** Vertragsgegenstand ist der (zeitlich begrenzte) Abruf von Online-Informationen, zB bei der Rechtsdatenbank RDB.
- **Provider-Service iwS:** Anbieten und Erbringen von Dienstleistungen *im Internet*, d.h. Dienstleistungen, die es ohne das Internet nicht gebe bzw. die zur Erbringung das Internet bedürfen, z.B. die Überlassung von Werbeflächen auf einer Website, Betrieb von Chatforen, Videokonferenzen.
- **Electronic-Banking:** virtuelle Beratungstätigkeit der Banken im Bereich der Geldanlage und im Wertpapiergeschäft erfolgt ausschließlich über das Internet, zB online-broking, net-portfolio.

Grundsätzlich lässt sich jede geschäftliche Transaktion über das Internet oder seine Dienste einer der vorgenannten Kategorien zuordnen. Die internationale und insbesondere die europäische Diskussion plädiert im Ergebnis dafür, bestehende Gesetze zur Umsatz- bzw. Mehrwertsteuer an die Besonderheiten des E-Commerce anzupassen.<sup>4</sup> Nach dem sich dabei abzeichnende Haupttenor sollen Transaktionen im Staat des Käufers besteuert und virtuelle Produkte (z.B. Software Download) als Dienstleistungen betrachtet werden.<sup>5</sup>

## II. EUROPARECHTLICHE VORGABEN

### 1. Europäisches Umsatzsteuerrecht

Insbesondere die Vorschriften der 6. EG-Mehrwertsteuerrichtlinie<sup>6</sup> (**6. USt-RL**) haben das Umsatzsteuerrecht in der EU - mit Ausnahme der Steuersätze - weitgehend harmonisiert. Es liegt demnach eine allgemeine Verbrauchssteuer nach dem System der Netto-Allphasen-Umsatzsteuer mit Vorsteuerabzug vor. Das System soll gewährleisten, dass die Umsatzsteuerbelastung von Waren und sonstigen Leistungen immer so hoch ist wie die Umsatzsteuer, die der letzte Unternehmer in der Kette dem Endverbraucher in Rechnung stellt. In der Unternehmerkette ist die Umsatzsteuer grundsätzlich bloßer Durchläufer. In dieses festgefügte System der europäischen Umsatzbesteuerung haben sich auch die im elektronischen Handel erbrachten Transaktionen einzufügen.<sup>7</sup> Während dies für die gut ausdifferenzierte Unterscheidung

---

<sup>4</sup> Grundlegend bereits *Lejeune/Vanham/Verlinden/Verbeken*, Does Cyber-Commerce Necessitate a Revision of International Tax Concepts?, EurTax 1998, 2 ff; zu den bisher bestehenden Wettbewerbsverzerrungen *Mick/Wuermeling*, Umsatzsteuerbarkeit von Telekommunikationsleistungen, Tele- und Online-Diensten, IStR 1997, 357.

<sup>5</sup> Vgl. grundlegend zur globalen Diskussion dem ausgezeichneten Überblick von *Korf/Sovin*, Umsatzbesteuerung des elektronischen Handels, CR 1999, 314 ff, 371 ff mN zu den verschiedenen Steuermodellen.

<sup>6</sup> RL Nr 77/388/EWG v 17.5.1977, Abl EG L 145 S 1 vom 13.6.1977 idgF.

<sup>7</sup> Zur Entwicklung vgl *Novak-Stief*, Elektronischer Handel und indirekte Steuern, ELR 1998, 476.

zwischen Lieferungen von Gegenständen und sonstigen Dienstleistungen für die Umsätze des *electronic commerce* mehr oder weniger eindeutig möglich ist, bereiten vor allem die Telekommunikationsdienstleistungen, allen voran die im Internet erbrachten Provider-Services, Schwierigkeiten.

Um daher die Wettbewerbsfähigkeit der EU-Telekommunikationsdienstleistungsanbieter, insbesondere im Vergleich zu Anbietern aus den USA, sicherzustellen, sind die Artikel 9 und 21 der 6. USt-RL durch die Richtlinie vom 17.6.1999<sup>8</sup> geändert worden. Sie ist am 27.06.1999 in Kraft getreten. Die Mitgliedsstaaten haben sie bis zum 1.1.2000 in nationales Recht umzusetzen. Ist dies nicht gelungen, so ist die Richtlinie aufgrund ihrer klar bestimmten Vorgaben unmittelbar anwendbar.<sup>9</sup>

Neben einer Bestimmung des Begriffes der Telekommunikationsleistungen in Artikel 9 Abs 2 lit e der RL gilt für Telekommunikationsleistungen nunmehr das Bestimmungslandprinzip. Telekommunikationsleistungen, die von in der EU ansässigen Kunden in Anspruch genommen werden, sollen in der Gemeinschaft am Ort des Leistungsempfängers, d.h. Sitz, feste Niederlassung, Wohnort oder üblicher Aufenthaltsort, besteuert werden. Artikel 9 Abs 3 und Abs 4 der 6. USt-RL sehen die Verpflichtung der EU-Mitgliedsstaaten vor, die von Telekommunikationsanbietern aus Drittländern z.B. USA an in der Gemeinschaft ansässige Empfänger erbrachten Telekommunikationsleistungen in dasjenige Inland zu ziehen, in dem sie tatsächlich genutzt oder ausgewertet werden.

Artikel 9 Abs 3 lit e der 6. USt-RL enthält eine Option der Mitgliedstaaten, den Ort der Dienstleistungen von Drittlandsanbietern an drittlandsansässige Empfänger ins EU-Inland zu verlagern, wenn dort die tatsächliche Nutzung oder Auswertung erfolgt. Von dieser Option hat Österreich bislang keinen Gebrauch gemacht.

Nach dem neugefassten Artikel 21 Nr. 1 lit b der 6. USt-RL im Zusammenhalt mit Artikel 9 Abs 2 lit e leg.cit schuldet der Empfänger einer Telekommunikationsleistung die Umsatzsteuer, wenn die Dienstleistung von einem im Ausland ansässigen Steuerpflichtigen (Unternehmer) erbracht wird. Dadurch wird der steuerpflichtige Leistungsempfänger zwingend zum Steuerschuldner. Handelt es sich bei dem Empfänger allerdings um einen Nichtsteuerpflichtigen, findet die Vorschrift keine Anwendung und der leistende Unternehmer schuldet die Umsatzsteuer. Diese neue Rechtslage entspricht weitgehend der heutigen Rechtspraxis in den einzelnen Mitgliedsstaaten. Kein EU-Staat sieht die Umkehrung der Steuerschuldnerschaft bei privaten Leistungsempfängern vor. Dennoch war die Änderung des Artikel 21 Nr. 1 lit e der 6. USt-RL notwendig, andernfalls die Besteuerung der Umsätze von

---

<sup>8</sup> 1999/59/EG, AB L 162/1999, 63; zur Entstehungsgeschichte *Hübner-Schwarzinger*, SWK 1998 T 115f; vgl auch *Korf/Schlegel*, Umsatzsteuerrecht für Telekommunikationsleistungen geändert, DB 1999, 1773, und *Vellen*, Richtlinie im Hinblick auf das für Telekommunikationsdienstleistungen anwendbare Mehrwertsteuersystem, UR 1999, 349, jeweils aus dt Sicht.

<sup>9</sup> Zur unmittelbaren Anwendbarkeit von EU-RL im österr Recht vgl OGH 21.10.1998, 9 Ob A 264/98h, RdW 1999, 416; zur mangelhaften Umsetzung im Mehrwertsteuerrecht EuGH 25.6.1997, Rs C-45/95, wbl 1997, 345 = ZER 1997/131, 185.

Drittlandsunternehmen an im EU-Inland ansässige private Endverbraucher ins Leere gegangen wäre.<sup>10</sup>

## 2. Der Electronic Commerce und das Regime des europäischen Umsatzsteuerrechts

Die europäischen Umsatzsteuerrechtsordnungen, allen voran die Vorschriften der 6. USt-RL gehen von einer **territorialen Anknüpfung des Besteuerungsrechtes** aus. Entscheidend ist daher der Ort der Lieferung oder sonstigen Leistung, denn nur Lieferungen und sonstige Leistungen im Inland unterliegen der Umsatzsteuer.<sup>11</sup> Die Bestimmung des Ortes der Lieferung oder sonstigen Leistungen ist nicht immer einheitlich. Das Umsatzsteuerrecht enthält vielmehr unterschiedliche Regelungen, die zum Teil auf dem Bestimmungslandprinzip und zum Teil auf dem Ursprungslandprinzip beruhen. Gemeinsam ist den europäischen Steuerrechtsordnungen die Unterscheidung zwischen Lieferungen und sonstigen Leistungen, für die jeweils gesonderte Vorschriften zur Bestimmung des Besteuerungsortes bestehen. Daneben gibt es zahlreiche Ausnahmegesetze für einzelne Lieferungs- und Leistungstypen, die ebenfalls zu beachten sind. Diese bereits durch den europäischen Gesetzgeber vorgegebene „duale“ Ausgangslage nötigt den Rechtsanwender dazu, jede geschäftliche Transaktion des *E-Commerce* in ihrem wirtschaftlichen Gehalt zu analysieren und einem der Tatbestände des (harmonisierten) Umsatzsteuerrechts zuzuordnen.<sup>12</sup>

## 3. Die virtuelle Betriebsstätte im europäischen Umsatzsteuerrecht

Ausgangs- und Anknüpfungspunkt der Zuteilung des Besteuerungsrechtes für Umsätze stellt der „**Ort einer Dienstleistung**“ bzw. „**Ort der Lieferung**“ dar. In den ersten drei Konstellationen bietet ein inländisches (Binnenmarkt-) Unternehmen seine „Waren“, z.B. einfache Unterhaltungssoftware, Musik oder Video *on demand* per WWW an. Beim Anbieter wäre die „Ware“ ein Computerprogramm, das für den potentiellen Kunden zum Download (Laden und Abspeichern einer abrufbaren Datei auf den Rechner des Kunden) auf einem sog. Server bereitsteht. Dieser Server könnte in einem Niedrigsteuerland<sup>13</sup> stehen. Für den Endverbraucher macht es beim Zugriff keinen Unterschied, in welchem Teil des *global village* der Anbieterrechner steht. Er kann das Programm gegen Entgelt - z.B. gegen Bekanntgabe seiner Kreditkartennummer - anfordern, also auf seinen PC transferieren. Die „Lieferung“ wäre spätestens mit der Installation vollzogen.<sup>14</sup>

---

<sup>10</sup> So zutreffend *Spatscheck*, Umsatzsteuer für TK-Dienstleistungen, CR 1999, 798, 800.

<sup>11</sup> Vgl. § 1 Abs 1 Nr. 1 dUStG; § 1 Abs 1 öUStG.

<sup>12</sup> So überzeugend *Pinkernell*, Ertrags- und umsatzsteuerrechtliche Behandlung des grenzüberschreitenden Softwarevertriebs über das Internet, StuW, 1999, 281, III 1.

<sup>13</sup> Wertvolle Anregungen zB bei *Hoeren*, Rechtsstaaten im Internet, MMR 1998, 297; *Flore*, Online ins Steuerparadies?, K&R 1999, 163.

<sup>14</sup> Zu weiteren Sachverhaltskonstellationen siehe *Studera*, Umsatzsteuerrechtliche Aspekte der Nutzung des Internet, eolex 1997, 964; *Vellen*, Umsatzbesteuerung der Transaktionen im

Unter einem „**Server**“ versteht man im Allgemeinen<sup>15</sup>

- einen Computer auf einem Netzwerk, der Anwendungen und elektronische Dokumente bereithält, auf die andere Rechner (*client*) zugreifen können,
- ein Programm, das bestimmte Dienste anbietet, auf die mit Hilfe von speziellen Anwendungen zugegriffen werden kann (z.B. Abfrage - Datenbank) oder
- ein System aus Hardware, Software und Netzverbindung, das die Übertragung oder den Austausch von Daten im Netz bewerkstelligt um bestimmte Online-Dienste anbieten zu können (z.B. FTP-Server, HTTP-Server).

Server sind sehr oft nur bestimmten Zwecken gewidmet, können jedoch auch verschiedene ihnen zugeordnete Aufgaben quasi gleichzeitig ablaufen lassen. In letzteren Fällen bezeichnet der Begriff „Server“ die gerade den Netzverkehr steuernde Software und weniger die gesamte Computeranlage.<sup>16</sup> Ausgehend von der Überlegung, praktisch überall auf der Welt einen Server einrichten zu können, könnte der Ort der Lieferung bzw. Leistung auch möglichst umsatzsteuerschonend gewählt werden.

#### **4. Der Begriff der umsatzsteuerlichen Betriebsstätte**

Das nationale österreichische Umsatzsteuerrecht regelt die Betriebsstätte gem § 3a UStG iVm § 29 Abs 1 BAO, wonach eine sonstige Leistung, die von einer Betriebsstätte ausgeführt wird, am Ort der Betriebsstätte als erbracht gilt. Das bereits im Zusammenhang mit der ertragssteuerlichen Behandlung von elektronischen Transaktionen ausführlich diskutierte Problem der Server-Betriebsstätte<sup>17</sup> besitzt auch für das Umsatzsteuerrecht Relevanz. Zu beachten ist jedoch, dass die umsatzsteuerliche Betriebsstätte ein besonderes europarechtliches Gepräge auszeichnet.

Nach stRsp des EuGH<sup>18</sup> liegt eine „feste Niederlassung“ im Sinne des Artikel 9 Abs 1 der 6. USt-RL nur dann vor, wenn die Niederlassung aufgrund des ständigen Zusammenwirkens der für die Erbringung bestimmter Dienstleistungen erforderlichen persönlichen und Sachmittel einen zureichenden Mindestbestand aufweist. Im vorzitierten Erkenntnis hatte der EuGH zu entscheiden, ob auf Fährschiffen installierte Geldspielautomaten auch eine feste Niederlassung des Betreibers darstellen, wenn dessen Personal nicht ständig an Bord der Fährschiffe ist, sondern nur in regelmäßigen Abständen Wartungsarbeiten vornimmt. Aus der klaren europarechtlichen Judikatur folgt, dass die Anwesenheit von Personal des Unternehmers unverzichtbar ist, um eine Betriebsstätte im umsatzsteuerlichen Sinne zu begründen.

Dieses Begriffsverständnis des EuGH schlägt mE im Wege der richtlinienkonformen Auslegung auch auf die Anwendung der jeweils nationalen Steuergesetzen durch.<sup>19</sup>

---

elektronischen Handel, K&R 1998, 273; *Pinkernell*, StuW 1999, 281; *Gummert/Trapp*, Umsatzsteuer auf Leistungen im Internet, MMR 1998, 227.

<sup>15</sup> In Anlehnung an *Ricke* (Hrsg), Ratgeber Online-Recht (1998), 211.

<sup>16</sup> *Abel*, Cybersl@ng (1999), 93 f.

<sup>17</sup> Ausführlich *Thiele*, Die internationale Besteuerung des Internet, ÖStZ 1999, 328 ff mwN.

<sup>18</sup> Urteil vom 4.7.1985, Rs 168/84 - *Bergholz*, Slg 1985, 2251.

<sup>19</sup> Unterstützenswert *Lehner*, aaO 139; zutreffend *Ruppe*, UStG 1994<sup>2</sup> § 3a Tz 107/2; aA *Kolacny/Mayer*, UStG<sup>2</sup> (1997) § 3a Anm 30.

Aus der Systematik des Artikel 9 der 6. USt-RL, der für Dienstleistungen grundsätzlich das Ursprungsland vorsieht, folgt der Vorrang des Unternehmenssitzes. Die Betriebsstätte kommt nur dann als Ort der sonstigen Leistungen in Betracht, wenn die Zuordnung des Umsatzes zum Unternehmenssitz nicht zweckmäßig ist.<sup>20</sup> Im Falle von online vertriebenen Produkten kann der Unternehmer mit der Verlagerung des Webshops in die USA die Umsatzsteuerpflicht der Verkäufe in der EU auch bei Nutzung eines dezierten Servers dort nicht ausschalten.

Nur wenn der Unternehmer zur festen Geschäftseinrichtung auch weisungsabhängiges Personal in den USA einsetzt, kann der Verkauf an inländische Endverbraucher umsatzsteuerfrei erfolgen. Mangels Vorliegen der Voraussetzungen des richtlinienkonform interpretierten § 3a UStG liegt der Ort der sonstigen Leistung dann in den Vereinigten Staaten. Auf die Nutzung im Inland kommt es nicht an. Die Leistungserbringung an inländische Unternehmer ist hingegen im Inland steuerpflichtig. Zu beachten ist, dass für die Zuordnung einer Leistung zur ausländischen Betriebsstätte es lediglich darauf ankommt, dass die für die sonstige Leistung erforderlichen Arbeiten ganz oder überwiegend durch Angehörige oder Einrichtungen der Betriebsstätte ausgeführt werden. Dabei ist es nicht erforderlich, dass die Betriebsstätte das Umsatzgeschäft auch selbst abgeschlossen hat.<sup>21</sup>

### **III. DIE LEISTUNGSORTE DES E-COMMERCE NACH ÖSTERREICHISCHEM UMSATZSTEUERRECHT**

#### **1. Leistungsort bei der Lieferung**

Lieferungen liegen nach der eingangs vorgenommenen Kategorisierung des elektronischen Handels lediglich bei **Offline-Umsätzen** vor. Erfolgt also die Bestellung auf elektronischem Wege und die Leistung auf konventionellem Wege, bestimmt sich der Ort dieser Lieferungen nach § 3 Abs 7 bis 9 UStG. Hinsichtlich der umsatzsteuerlichen Behandlung der Offline-Umsätze im elektronischen Handel ergeben sich mE daher keine größeren steuersystematischen Probleme. Die grundsätzliche Besteuerung im Verbrauchsland wird beim Bestellen aus Drittländern durch die Erhebung der Einfuhrumsatzsteuer sichergestellt. Auch die Besteuerung für die Offline-Lieferung aus anderen Mitgliedsstaaten ist durch die Verlagerung des Ortes der Lieferung in Versandungsfällen an Endverbraucher - bei Überschreitung der jeweiligen Lieferschwelle bzw. ohne Überschreitung der Lieferschwelle bei verbrauchssteuerpflichtigen Waren - ohne weiteres möglich.

Problematisch sind neben den wettbewerbsverzerrenden Aspekten bei der Einfuhr von Kleinsendungen vor allem die Administration der Besteuerung von Offline-Umsätzen.

---

<sup>20</sup> Vgl. EuGH in Sachen *Bergholz*, Slg 1985, 2251.

<sup>21</sup> EuGH Slg I 1996, 2395, 2412 (*Faarborg-Gelten Linien*); Slg 1998, 2253 (*Lease Plan Luxemburg*); vgl. zur richtlinienkonformen Auslegung der Betriebsstätte im deutschen Umsatzsteuerrecht *Kellersmann*, Umsatzsteuerliche Behandlung von Geschäftsvorfällen im Internet, 552, 566f, in: *Kröger/Gimmy*, Handbuch zum Internetrecht (2000); aA *Zöllkau/Schilling/Jansen*, Umsatzsteuer auf Leistungen im Internet, IStR 1998, 97, 100.

Ein Großteil der CDs, Bücher, Videos, DVDs usw. kommen aus dem Drittland USA. Der Umfang der an der EU-Grenze zoll- und einfuhrumsatzsteuerrechtlich abzufertigenden Gegenstände wird folglich zunehmen. Damit verbunden sind aber erhebliche Kontroll- und Zeitprobleme, die die Abwicklung der Einfuhren belasten. Die über das Internet getätigten Offline-Umsätze können mit dem umsatzsteuerlichen System der Lieferungsartbestimmung

- ruhende Lieferungen,
- Beförderungs- und Versandungslieferung,
- Kettenlieferung sowie
- innergemeinschaftlicher Erwerb wie bisher erfasst werden.

## 2. Ort der sonstigen Leistungen

Der eingangs dargestellten Systematik folgend, bringen vor allem die Online-Umsätze sowie die Dienstleistungserbringung im Internet erhebliche umsatzsteuerrechtliche Probleme mit sich. Erfolgt die Bestellung elektronisch oder auch konventionell, die Leistungserbringung jedoch rein elektronisch, insbesondere beim Download virtueller Güter oder beim Nutzen von Datenbanken oder bei der Online-Werbung durch Banner, liegt bei Entgeltlichkeit eine „sonstige Leistung“ im Sinne des § 3a Abs 1 UStG vor. ME entscheidend für die nachfolgenden Erörterungen ist, dass als Gegenstand dieser sonstigen Leistungen stets die Inhalte zu beurteilen sind, nicht die technischen Signale.<sup>22</sup> Nach nunmehr wohl einhelliger Meinung<sup>23</sup> stellt die Übertragung von Standard-Software per Modem oder Internet als Erbringung einer Dienstleistung keine Lieferung, sondern eine sonstige Leistung dar, die grundsätzlich der Umsatzsteuer unterliegt. Wird Standardsoftware über das WWW oder per E-Mail übertragen, liegt keine Ware vor, weil der EuGH ihre Beurteilung als immaterielles Wirtschaftsgut bestätigt hat.<sup>24</sup>

Nach § 3a Abs 4 UStG bestimmt sich der Ort einer sonstigen Leistung nach Maßgabe und in der Reihenfolge der Absätze 6 bis 2 leg.cit. ansonsten greift die Sitzbesteuerung ein. Telekommunikationsleistungen sind in § 3a Abs 10 UStG geregelt, sodass die räumliche Anknüpfung (nach § 3a Abs 9 UStG) vorzunehmen ist.

Wie immer im Steuerrecht ist auch für die Frage der Bestimmung des Leistungsortes nach der Art der Tätigkeit und deren wirtschaftlichen Gehalt zu unterscheiden. Dadurch ergeben sich für Leistungen des *electronic commerce* folgende mögliche Anknüpfungspunkte nach:

- Belegenheitsort (§ 3a Abs 6 UStG)

---

<sup>22</sup> Zutreffend ebenso *Bernecker*, Umsatzsteuer und Telekommunikation, in: Umsatzsteuer bei Telekomleistungen (2000), 39, 44; ebenso *Studera*, *ecolex* 1997, 965, 968.

<sup>23</sup> Vgl statt vieler *Vellen*, Umsatzbesteuerung der Transaktionen im elektronischen Handel, in: *Fischer/Strunk* (Hrsg), Steuerliche Aspekte des Electronic Commerce (1998), 81 ff mwN und die Verfügung des dt BMF v 26.2.1999, IV D2-S 7117f-15/99, SWK 1998, K 21 = BB 1998, 2408 = CR 1999, 668.

<sup>24</sup> EuGHE I 1991, 1853, 1890.

- Ort der Tätigkeit (§ 3a Abs 8 UStG)
- Sitzort des Leistungsempfängers (§ 3a Abs 10 UStG iVm § 3a Abs 9 UStG)
- Ort der Nutzung (§ 3a Abs 11 UStG)
- Sitzort des Leistenden (§ 3a Abs 12 UStG)

Die Reihenfolge der Absätze 6 bis 12 leg.cit. ist eine vorrangige, d.h. sobald ein Leistungsort bestimmt ist, scheidet die weitere juristische Prüfung nachgereihter aus.<sup>25</sup> Im Nachfolgenden werden die einzelnen Leistungsortbestimmungen lediglich insoweit behandelt, als damit ein (denkbar) möglicher Umsatz des E-Commerce verbunden ist.

## 2.1 Belegenheitsort (§ 3a Abs 6 UStG)

Bei *online* erbrachten Leistungen im Zusammenhang mit Grundstücken, also zB bei Leistungen von Maklern oder Vermittlern, die Zugang zu Ihren Immobiliendatenbanken gewähren und Provisionen bei Kaufabschluss erhalten, gilt als Ausführungsort jener, wo sich das Grundstück befindet. das bloße Schalten von Immobilienanzeigen fällt wegen des zu losen Zusammenhanges mit dem Grundstück nicht unter § 3a Abs 6 UStG, sondern unter § 3a Abs 10 Z 2 UStG, sofern sie von Unternehmern aufgegeben werden.<sup>26</sup>

## 2.2 Ort der Tätigkeit (§ 3a Abs 8 UStG)

Die Vorschrift stellt lediglich auf aktive Leistungen ab. Die Einräumung von Urheberrechten, z.B. an Software, fällt damit als bloße Duldungshandlung nicht darunter. Erstreckt sich die Tätigkeit sowohl auf das Inland als auch auf das Ausland, so findet keine Aufteilung der einheitlichen Leistung statt. Maßgebend ist vielmehr, wo die entscheidende Bedingungen für den Leistungserfolg gesetzt wurden.<sup>27</sup>

### 2.2.1 Wissenschaftliche, unterrichtende, unterhaltende und ähnliche Leistungen (§ 3a Abs 8 lit a UStG)

Für wissenschaftliche,<sup>28</sup> künstlerische, unterrichtende<sup>29</sup> und unterhaltende Leistungen, einschließlich der Leistungen der jeweiligen Veranstalter, ist jener Ort entscheidend, an dem sich der Unternehmer bei der Leistungserbringung aufhält. Nicht relevant ist dagegen, wo sich die Leistung auswirkt, also der Erfolg eintritt oder der Vertrag geschlossen wird. Keine wissenschaftliche Tätigkeit liegt zB bei der reinen Informationstätigkeit eines Arztes vor, der als freier wissenschaftlicher Mitarbeiter

<sup>25</sup> Ruppe, UStG-Kommentar<sup>2</sup>, § 3a Rz 29.

<sup>26</sup> Ruppe, UStG-Kommentar<sup>2</sup> § 3a Tz 80 mwH.

<sup>27</sup> Deutlich bereits BFH, BStBl III 1954, 63.

<sup>28</sup> Stellvertretend zur Begriffsbestimmung VwGH 11.9.1989, 88/15/0055, VwSlgF 6.426 mwN.

<sup>29</sup> Isd Vermitteln von Kenntnissen und Fertigkeiten (VwGH 13.11.1985, 84/13/0077, ÖStZB 1986, 212).

eines pharmazeutischen Industriebetriebes über dessen Heilmittelprodukte Auskunft gibt.<sup>30</sup> Gleiches gilt für das Taxieren von Rezepten.<sup>31</sup>

Die Abgrenzung zu freiberuflichen Gutachten, und damit zu § 3a Abs 10 Z 4 UStG, ist im einzelnen schwierig, da zB ein anwaltliches Rechtsgutachten durchaus eine wissenschaftliche Leistung darstellen kann.<sup>32</sup> Die bloße rechtliche Beratung hingegen fällt wiederum klar *nicht* unter § 3a Abs 8 UStG.<sup>33</sup>

Die Teilnahme an Online-Spielen gegen Entgelt ist umsatzrechtlich dort zu besteuern, wo das Veranstaltungsunternehmen seinen Sitz hat, sofern nicht eine bloße Vermittlungstätigkeit iSd § 3a Abs 4 UStG vorliegt.

### 2.2.2 Arbeiten an beweglichen körperlichen Gegenständen inklusive Begutachtung (§ 3a Abs 8 lit c UStG)

Abgrenzungsprobleme können bei (wiederum) Gutachten von Rechtsanwälten, Steuerberatern, Wirtschaftsprüfern oder technischen Sachverständigen sowie Online-Übersetzungen auftreten, da diese zwar als wissenschaftliche Leistung angesehen werden können, andererseits jedoch in § 3a Abs 10 Z 3 UStG besonders geregelt sind.<sup>34</sup>

## 2.3 Ort des Leistungsempfängers (§ 3a Abs 9 UStG)

Im Falle einer sonstigen Leistung an einen Unternehmer (*business to business*) nützt der Empfänger die sonstige Leistung im Rahmen seines Unternehmen, sodass die Auswertung dort stattfindet, wo er seinen Sitz oder seine Betriebsstätte hat. Es gilt also der Empfängerort.<sup>35</sup> Zu beachten ist im unternehmerischen Bereich auch, dass eine Betriebsstätte des Empfängers als Leistungsort angesehen werden kann, wenn die Leistung ausschließlich oder überwiegend für die Betriebsstätte bestimmt ist.

Wird die sonstige Leistung im Sinne des **§ 3a Abs 10 UStG** an Privatpersonen erbracht (*business to consumer*), bestimmt sich der Leistungsort danach, wo sich jenes technische Hilfsmittel zum Empfang oder zum Absenden der entsprechenden Signale beim Leistungsempfänger örtlich befindet. Problematisch bleibt bei dieser Ansicht, ob das gesamte Entgelt für die Nutzung im Inland geleistet wird, oder ob nicht nur der Inlandsteil des Entgeltes der österreichischen Umsatzsteuer unterliegt,<sup>36</sup> möchte man also nicht an das Umwandlungsgerät des Leistungsempfängers anknüpfen, würde

---

<sup>30</sup> VwGH 24.9.1980, ZI 1428/79, VwSlgF 5.508.

<sup>31</sup> VwGH 3.11.1967, ZI 877/66, ÖStZB 1968, 15.

<sup>32</sup> Vgl VwGH 23.4.1975, ZI 1029/74, VwSlgF 4.826.

<sup>33</sup> StRsp VwGH 2.5.1991, 90/13/0274, ÖStZB 1992, 470 mwN.

<sup>34</sup> Die Gutachtertätigkeit eines gerichtlich beeedeten Kfz-Sachverständigen gilt nach VwGH 30.6.1986, 84/15/0220, VwSlgF 6.133, jedenfalls nicht als wissenschaftliche Tätigkeit iSd § 3a Abs 8 lit a UStG.

<sup>35</sup> Vgl. OFD Düsseldorf, 11.1.1999, S 7100A-St 141, CR 1999, 342 = IStR 1999, 186 m Anm *de Weerth*, und OFD Frankfurt/Main, 29.12.1998, S 7100A-St IV 10, CR 1999, 342f = BB 1999, 300 = SWK 1999, K 8, zur Überlassung von Informationen.

<sup>36</sup> Zur Aufteilungsproblematik bereits kritisch *Bernecker*, aaO 49; *Studera*, *ecolex* 1997, 967.

keine Verlagerung in das Inland bei sonstigen Leistungen aus Drittstaaten an Letztverbraucher erfolgen.<sup>37</sup>

**Tabelle: Maßgeblicher Ort der Besteuerung von Online-Umsätzen bei sonstigen Leistungen iSd § 3a Abs 10 UStG**

Leistungsempfänger	Leistender Unternehmer	
	mit Sitz in Österreich	mit Sitz in Drittländern (zB USA)
Unternehmer mit Sitz in Österreich	Österreich § 3a Abs 9 lit a UStG	Österreich § 3a Abs 9 lit a UStG
Unternehmer mit Sitz im EU-Ausland	EU-Ausland § 3a Abs 9 lit a UStG	EU-Ausland
Unternehmen mit Sitz in Drittland	Österreich § 3a Abs 12 UStG	Drittland § 3a Abs 12 UStG
Privatperson mit Wohnsitz in Österreich	Österreich § 3a Abs 12 UStG	Drittland § 3a Abs 12 UStG
Privatperson mit Wohnsitz im EU-Ausland	Österreich § 3a Abs 12 UStG	Drittland § 3a Abs 12 UStG
Privatperson mit Sitz in Drittland	Drittland § 3a Abs 9 lit b UStG	Drittland
Körperschaft des öffentlichen Rechts mit Sitz in Österreich	Österreich § 3a Abs 9 lit c UStG	Österreich § 3a Abs 9 lit c UStG

Daneben ist subsidiär - mangels Vorliegen eines in den Katalog der Abs 6, 7, 8 oder 10 leg.cit. einzuordnenden Umsätze - für die sonstige Leistung der Ort der Nutzung oder sonstigen Auswertung gem § 3a Abs 11 UStG maßgebend, wenn sie vom Drittland an einen inländischen Unternehmer ausgeführt wird.

Schliesslich bleibt als ultima ratio der Unternehmensort gem § 3a Abs 12 UStG, wobei im Bereich des E-Commerce dafür lediglich steuerpflichtige Bankdienstleistungen<sup>38</sup> und die ärztliche Heilbehandlung bzw sonstige Heilberufstätigkeiten in Betracht kommen.

### 2.3.1 Einräumung, Wahrnehmung, und Übertragung von Urheberrechten (§ 3a Abs 10 Z 1 UStG)

Werden durch den Verkauf von Software, aber auch von Bildern, Bildwerken und Texten, z.B. Werknutzungsrechte mitübertragen, wovon in der Regel aber nicht auszugehen ist, so läge eine sonstige Leistung im Sinne des § 3a Abs 10 Z 1 UStG vor. Die Formulierung der Überlassung von Rechten „die sich aus urheberrechtlichen Vorschriften ergeben“ lässt den Schluss zu, dass auch die Einräumung von

<sup>37</sup> Vgl. OFD Koblenz, 29.9.1998, S 7100A-St 512, ARD 4987/28/98 = BB 1998, 2408 = DStR 1998, 1135 m Anm *Wellnhöfer*; OFD Hannover, 23.2.1999, S 7100-936-St H 532/S 7100-384-St O 355, CR 1999, 604 = DStR 1999, 675; aA OFD Düsseldorf vom 11.2.1999, S 7100A-166-St 141, DStR 1999, 238.

<sup>38</sup> Siehe aber gleich dazu Pkt. 2.3.5.

Nutzungsbefugnissen erfasst ist, wie sie für jede Softwareüberlassung grundsätzlich erforderlich ist.

Die vom VwGH<sup>39</sup> vertretene Auffassung, die Überlassung von Software zur Benützung auf EDV-Anlagen führe nicht zu einer Einräumung von Verwertungsrechten, kann mE angesichts der jüngsten Judikatur des OGH<sup>40</sup> nicht mehr aufrecht erhalten werden, wonach die Einspielung von Musik- oder Bildwerken auf die Festplatte einer Datenverarbeitungsanlage, maW die Digitalisierung, ein Vervielfältigen iSd § 15 UrhG darstellt, das jedenfalls einer Rechtseinräumung durch den Schutzhaber bedarf.

### 2.3.2 Werbeleistungen (§ 3a Abs 10 Z 2 UStG)

Der steuerrechtliche Begriff der Werbung erfasst alle Maßnahmen, die bei den Werbeadressaten den Entschluss zum Erwerb von Gegenständen oder einer Anspruchnahme einer sonstigen Leistung auslösen sollen.<sup>41</sup> Erfasst werden also von dieser Begriffsbestimmung die Einfügung von Werbung in Websites zB bei Suchmaschinen oder die Schaltung einer Homepage mit werbenden Inhalt. Leistungsempfänger bei einer solchen Leistung ist derjenige, der die Werbung in Auftrag gegeben hat. Erfasst werden dadurch z.B. die Leistungen der Provider, die Websits auf ihren Servern bereitstellen und die Leistungen derjenigen, die sie gestalten.

Handelt es sich beim Empfänger um einen Unternehmer, ist Leistungsort der Ort, an dem der Unternehmer sein Unternehmen betreibt. Handelt es sich um einen Endverbraucher, der seinen Wohnsitz oder Sitz im Auslandsgebiet hat, ist die Leistung dort ausgeführt, also nicht steuerbar. Hat der Nichtunternehmer seinen Sitz in einem Gemeinschaftsgebiet, ist Leistung nach § 3a Abs 12 UStG der Ort, wo der Unternehmer sein Unternehmen betreibt.

### 2.3.3 Dienstleistungen freier Berufe (§ 3a Abs 10 Z 3 UStG)

Abzustellen ist wiederum auf den Inhalt der Leistung. Für die Übersendung eines steuerlichen Gutachtens oder einer Übersetzung bestimmt sich der Leistungsort nach § 3a Abs 9 UStG, mit der Folge der geschilderten Differenzierung nach dem Empfänger. Nicht erfasst sind dagegen z.B. ärztliche Leistungen, wie die Begutachtung eines Röntgenbildes, oder die Video-Diagnose über das WWW. Hier ist die Grundregel des § 3a Abs 12 UStG einschlägig, d.h. es kommt darauf an, wo der Arzt seine Praxis betreibt.

---

<sup>39</sup> VwGH 19.12.1986, 85/15/0249, VwSlgF 6.179, mit Zustimmung der hM; vgl die Nachweise bei *Ruppe*, UStG-Kommentar<sup>2</sup> § 3a Tz 72M; vgl auch VwGH 29.4.1991, 90/15/0088, ÖStZB 1992, 92, und AÖF 1983/246 zum Verkauf von Büchern, Platten und bespielten Viedokassetten.

<sup>40</sup> 26.1.1999, 4 Ob 345/98h - Radio Melody III, EvBl 1999/108 = RdW 1999, 409 = MR 1999, 94 (*M. Walter*) = ÖBl 2000, 86 = MMR 1999, 352 (*A. Haller*); jüngst OGH 1.2.2000, 4 Ob 15/00k - Wetterkamera, K&R 2000, ... (*Thiele*).

<sup>41</sup> BFH, BStBl II. 1988, 303, 304.

### 2.3.4 Datenverarbeitung (§ 3a Abs 10 Z 5 UStG)

Bei der Nutzung von Datenbanken werden zwar auch mit der Recherche Daten an die Datenbank übertragen. Diese werden dann mit der Datenbank übertragen. Diese werden dann mit dem Datenbestand verglichen. Im Vordergrund der Leistung steht aber auf jeden Fall das vom Unternehmer zusammengetragene und geordnete Informationsangebot. Die Überlassung von Teilen dieser Information ist seine Leistung. Es liegt also keine Datenverarbeitung im Sinne des Umsatzsteuerrechts vor.

### 2.3.5 Überlassung von Information (§ 3a Abs 10 Z 6 UStG)

Es kann sich um Informationen gewerblicher, freiberuflicher, wissenschaftlicher, künstlerischer oder sonstiger Art handeln. Auch wer sich allgemein zugängliche Erfahrungen erschafft, sie nach bestimmten Merkmalen ordnet und dann allgemein zugänglich macht, überlässt Informationen im Sinne der zitierten Vorschrift. Nach herrschender Meinung zählt auch die Überlassung von Software.<sup>42</sup> Dies bedeutet, dass nach dieser Auffassung die Leistungen von Datenbanken und die Überlassung von Software ebenfalls unter den in § 3a Abs 9 UStG genannten Voraussetzungen im Inland erfolgen.<sup>43</sup> Der Leistungsort bestimmt sich entsprechend den eben dargestellten Regeln in Abhängigkeit von der Person des Leistungsempfängers.

### 2.3.5 Umsätze im Bank- und Versicherungsbereich (§ 3a Abs 10 Z 7 UStG)

Die Umsätze des *Electronic Banking*, va aus dem Online-Wertpapiergeschäft, fallen gem § 3a Abs 10 Z 7 iVm § 6 Abs 1 Z 8 lit f und g UStG dort an, wo der Leistungsempfänger seinen Sitz hat. Bei richtlinienekonformer Interpretation müßte das Empfängerortprinzip auch jene nicht unter § 6 Abs 1 Z 8 UStG fallenden, steuerpflichtigen Bankumsätze (zB Depotgeschäft) gelten.<sup>44</sup> Die Schwierigkeit in der Praxis besteht oftmals darin, festzustellen, ob es sich beim Online-Kunden der Bank um einen Unternehmer oder Nichtunternehmer handelt.

### 2.3.6 Telekommunikationsdienste (§ 3a Abs 10 Z 13 UStG)

Diese mit Wirkung ab 1.4.1997 eingefügte Bestimmung<sup>45</sup> des Leistungsortes von Telekommunikationsdiensten betrifft vor allem die Leistungen von Providern. Telekommunikationsleistungen meinen die Übertragung von Signalen, Schrift, Bild, Ton, Sprache oder Information in jeder Art über Telefonnetze oder das Internet sowie die Bereitstellung von Leistungskapazitäten in solchen Telefonnetzen. Erfasst wird auch die Verschaffung der Zugangsberechtigung zum Internet. Damit die

---

<sup>42</sup> Dazu OFD Koblenz, 22.6.1998, DStR 1998, 1135 = RIW 1998, 648.

<sup>43</sup> Ebenso auch *Zöllkau/Schilling/Jansen*, Umsatzsteuer auf Leistungen im Internet, IStR 1998, 97, 103.

<sup>44</sup> Zutreffend AÖF 1995/87.

<sup>45</sup> § 3a Abs 10 Z 13 UStG, BGBl 1996/756.

Leistungserbringung der reinen Access-Provider und der Telekommunikationsunternehmen, deren Einrichtungen sie nutzen vom Begriff der Telekommunikationsleistung erfasst. Telekommunikationsleistungen sind somit die Einrichtung von Chatrooms, die Ermöglichung von Online-Chat und die Übertragung von E-Mail. Telekommunikation ist also der Datentransport. Häufig erbringen Provider aber auch neben den eigentlichen Telekommunikationsdiensten<sup>46</sup> auch andere sonstige Leistungen. Für alle Fälle ist jedoch zu untersuchen, ob eine einheitliche oder mehrere verschiedene Leistungen vorliegen. Liegt eine einheitliche Leistung vor, ist sie als Telekommunikationsleistung oder andere sonstige Leistungen des § 3a Abs 10 UStG zu qualifizieren. Entscheidend dabei ist die vertragliche Gestaltung. Zu beachten ist, dass die Anknüpfung an den Ort der Vermittlungsleistung Kraft ausdrücklicher Vorschrift des § 3a Abs 4 letzter Satz UStG für Telekommunikationsdienste ausgeschlossen ist.

Interessant sind vor allem die Fälle, in denen sich das Entgelt nach der Dauer der Inanspruchnahme der Leistung des Providers unabhängig von konkreten in Anspruch genommenen Angebot richtet. Die Leistung ist das Ermöglichen des „Surfens“ im Internet. Es wird für die Dauer des Zugriffs bezahlt, also die Zugriffsmöglichkeit per Sekunde abgebolten. Auf ersurfte Inhalte kommt es nicht an. In derartigen Fällen wäre damit argumentierbar, das eine sonstige Leistung eigener Art, deren Leistungsort sich nach § 3a Abs 12 UStG beurteilt. Die Anwendbarkeit der Regelung des § 3a Abs 9 UStG auch für Telekommunikationsdienste gestaltet sich in der Anwendung schwierig, weil die Besteuerung von der Person des Empfängers abhängt. Deren Verhältnisse kann der leistende Unternehmer aber nicht immer zuverlässig erkennen.

### 3. Steuersatz und Rechnungslegung

Die Regeln über die Entstehung der Steuer, die Bemessungsgrundlage und den Steuerschuldner werfen im Zusammenhang mit dem Internet keine besonderen Probleme auf. Der **allgemeine Steuersatz** beträgt 20 %. Umstritten könnte lediglich die Anwendung des begünstigten Steuersatzes gemäß § 10 Abs 2 Nr. 5, 9 und 10 UStG auf die Überlassung von Videos *on demand* sein. Die Vorschrift begünstigt nämlich Umsätze aus der Tätigkeit als Künstler, Rundfunk und Fernsehleistungen sowie Filmvorführungen.

Unternehmer sind bei ihrer **Rechnungslegung** verpflichtet, bei umsatzsteuerpflichtigen Leistungen die USt gesondert auszuweisen, andernfalls der Vorsteuerabzug unzulässig wäre.<sup>47</sup> Wie Online-Dienste ihre Abrechnungen zu gestalten haben, ist nach der hier vertretenen Auffassung ohne Weiteres zu beantworten, weil es entscheidend auf den Sitz des

---

<sup>46</sup> Im Sinne der Einheit der Rechtsordnung ist bei der Begriffsbestimmung auf das Telekommunikationsgesetz (§ 3 Z 14 TKG 1997, BGBl I 1997/100 idgF) abzustellen, schon in Anbetracht der gemeinsamen „europäischen Wurzeln“; zu letzteren *Hoffmann*, Deutsche Umsatzbesteuerung auf dem Gebiet der Telekommunikation, Telefonmehrwertdienste und Teledienste, DB 1998, 848 f aus dt Sicht.

<sup>47</sup> Vgl OFD Hannover, 13.1.1997, S 7280-129-StH 542, DStR 1997, 497.

Telekommunikationsdiensteanbieters und Zweck ankommt, zu dem die Leistungen des Dienstes in Anspruch genommen werden, d.h. ob an private oder kommerzielle Empfänger geleistet wird. Bei direkten Beziehungen zwischen Anbieter und User (zB *virtual-download*) verlangt die Finanzbehörde mE zu recht die Verfügbarkeit der Rechnungsdaten wie zB den Namen und die Anschrift, maW die inhaltliche Bestimmtheit der Rechnung iSd § 11 UStG, vom Anbieter, andernfalls mit einer Ablehnung des Vorsteuerabzuges zu rechnen ist.

#### **IV. ZUSAMMENFASSUNG**

Die Geschäfte des *electronic commerce* sind vielfältig. Für die umsatzsteuerrechtliche Beurteilung gilt es im einzelnen exakt zu prüfen, welche Art der Lieferung oder sonstige Leistung vorliegt. Während Offline-Umsätze in der Regel kaum Probleme aufwerfen, gelten Leistungen, die auf elektronischem Wege erbracht werden, als sonstige Leistungen im Sinne des § 3a UStG. Dabei spielen vor allem die Telekommunikationsdienstleistungen (zB Bereitstellung des Zugangs zum Internet) eine herausragende Rolle, die dem Regime des § 3 Abs 9 UStG zur Bestimmung des Leistungsortes unterliegen.

Daneben gibt es aber auch wirtschaftlich interessante Bereiche der Geschäftstätigkeit im Internet, für die es zur Zeit keine klaren Regelungen zur Bestimmung des Leistungsortes gibt, da die Besteuerung wesentlich davon abhängt, ob der Empfänger ein Unternehmen (Empfängerortprinzip) oder eine Privatperson (Unternehmerortprinzip) ist. Darunter fällt zB der Verkauf von Software, von Bild-, Musik- und Textdateien, das Anbieten von Online-Spielen und Glücksspielmöglichkeiten, aber auch bestimmte Leistungen von Providern oder Freiberuflern. Sie lassen sich leicht von jedem beliebigen Drittland aus erbringen. Umsatzsteuerlich eröffnet das erheblichen Gestaltungsspielraum für die Beratungspraxis.

Die Europäische Kommission hat früh erkannt, dass der *electronic commerce* Dienstleistungen an private Verbraucher ermöglicht, und so vermehrt zur Besteuerung im Ursprungsland führen kann. Zur Sicherstellung der Besteuerung am Verbrauchsort und zur Gleichbehandlung der elektronischen mit den konventionellen Leistungen ist die 6. USt-RL mit Wirksamkeit vom 1.1.2000 geändert worden, wobei den Mitgliedsstaaten ein relativ großzügiger Gestaltungsspielraum eingeräumt worden ist.