

**TAXACADEMY**

Skript zum Online-Training

## **Umsatzsteuer**

Neuerungen zum 1.7.2021 durch das MwSt-Digitalpaket

Rechtsstand: 2021

# Inhalt

<b>bleiben Sie auf dem Laufenden!</b> .....	<b>1</b>
<b>1 Überblick</b> .....	<b>1</b>
<b>2 Das neue OSS-Verfahren gemäß § 18i, § 18j, § 18k UStG-E</b> .....	<b>3</b>
2.1 Anwendung der drei besonderen Besteuerungsverfahren nach § 18i, § 18j, § 18k UStG-E.....	3
2.1.1 Besonderes Besteuerungsverfahren des § 18i UStG-E (Nicht-EU-Regelung) .....	4
2.1.2 Besonderes Besteuerungsverfahren nach § 18j UStG-E (EU-Regelung) .....	6
2.1.3 Besonderes Besteuerungsverfahren nach § 18k UStG-E (Einfuhrregelung) .....	7
2.1.3.1 Sonderregelung für die Erhebung der Einfuhrumsatzsteuer nach § 21a UStG-E .....	8
2.1.4 Geplante Programmanpassungen in Datev .....	9
<b>3 Einführung des neuen § 3c UStG-E</b> .....	<b>10</b>
3.1 Derzeitige Regelung des § 3c UStG für grenzüberschreitenden Versandhandel in der EU (bis 30.6.2021) .....	10
3.2 Neuregelung von Fernverkäufen sowie neues EU-weites Lieferschwelkenkonzept .....	11
3.2.1 Einfuhr-Fernverkauf .....	14
3.3 Fulfillment-Strukturen wie beispielsweise bei Amazon .....	16
3.4 Weitere Hinweise für die Praxis .....	17
3.4.1 Entwicklung des Lieferorts bei unterschiedlichen Leistungsempfängern .....	18
3.4.1.1 Leistungsempfänger der Lieferung ist Regelunternehmer .....	18
3.4.1.2 Leistungsempfänger der Lieferung ist ein Schwellenunternehmer.....	18
3.4.1.3 Der Erwerber ist eine Privatperson .....	19
<b>4 Lieferfiktion nach § 3 Abs. 3a UStG-E</b> .....	<b>20</b>
4.1 Einführung des § 3 Abs. 3a UStG-E .....	20
4.2 Lieferung innerhalb von Mitgliedsstaaten .....	20
4.2.1 Einfuhr-Fernverkauf bei Unterstützung durch eine elektronische Schnittstelle .....	23
4.2.2 Zwei Lieferfiktionen .....	24
4.2.3 Anwendungsbeispiele .....	26
4.2.3.1 Anwendungsbeispiel zu § 3 Abs. 3a S. 1 UStG.....	26
4.2.3.2 Anwendungsbeispiel zu § 3 Abs. 3a S. 2 UStG.....	27

4.2.3.3	Kein Anwendungsfall des § 3 Abs. 3a UStG-E .....	28
4.3	Hinweis auf BMF-Schreiben vom 1.4.2021 .....	29
<b>5</b>	<b>Zusammenfassung.....</b>	<b>30</b>
	<b>Copyright &amp; Haftungsausschluss .....</b>	<b>III</b>

# Bleiben Sie auf dem Laufenden!

Das Thema MwSt.-Digitalpaket wird in den nächsten Jahren weiter an Fahrt aufnehmen. Tragen Sie sich daher in unseren Verteiler ein, so verpassen Sie keine Updates mehr. Wir informieren Sie zeitnah und zuverlässig per E-Mail über die Neuerungen im Bereich „MwSt.-Digitalpaket“.

[Hier können Sie sich kostenfrei anmelden!](#)

## 1 Überblick

- 1 Die Verwirklichung des Binnenmarkts, die Globalisierung, der technische Wandel und die Corona-Krise haben zu einem explosionsartigen Anstieg des elektronischen Geschäftsverkehrs und somit der Fernverkäufe von Gegenständen geführt, die sowohl von einem Mitgliedsstaat in einen anderen als auch aus Drittgebieten oder Drittländern in die EU geliefert werden.<sup>1</sup>
- 2 Der Großteil der Fernverkäufe von Gegenständen, die sowohl aus einem Mitgliedstaat als auch aus dem Drittland in das Inland versendet werden, erfolgt heutzutage mithilfe einer elektronischen Schnittstelle. Bekannte elektronische Schnittstellen sind z. B. Amazon oder eBay.
- 3 Am 5.12.2017 hat der Europäische Rat der EU den Vorschlag der EU-Kommission angenommen und damit die Rahmenbedingungen für die Umsatzsteuer-Compliance im grenzüberschreitenden Handel ab 2019 stufenweise und damit grundlegend reformiert.<sup>2</sup> Das von der EU beschlossene Digitalpaket und in den Mitgliedstaaten somit umzusetzende Reformpaket sieht neben den administrativen Erleichterungen wie der Möglichkeit, entsprechende Umsätze zentral in einem Staat melden zu können, auch andere Lieferschwellen vor und definiert als neue Tatbestände den innergemeinschaftlichen Fernverkauf von Gegenständen und den Fernverkauf von aus Drittgebieten oder Drittländern eingeführten Gegenständen.<sup>3</sup>
- 4 Die Änderungen zur Erweiterung des MOSS-Verfahrens zum OSS-Verfahren werden zum 1.4.2021 eingeführt. Dies soll eine rechtzeitige Registrierung der betroffenen Unternehmer ermöglichen. Die künftigen OSS-Verfahren werden in den § 18i, § 18j, § 18k UStG-E geregelt.<sup>4</sup> Im Skript wird im zweiten Kapitel das vom Gesetz sog. besondere Besteuerungsverfahren genauer durchleuchtet.
- 5 Das dritte Kapitel beschäftigt sich mit der neu eingeführten Regelung des § 3c UStG-E und den damit verbundenen Änderungen für den innergemeinschaftlichen Fernverkauf und dem sog. Einfuhrfernverkauf aus dem Drittland. Die Änderungen des seit 1.1.1993 bestehenden alten § 3c UStG werden anhand von Beispielen erläutert.
- 6 Des Weiteren wird mithilfe des Digitalpakets der EU für sog. elektronische Schnittstellen eine Lieferkettenfiktion eingeführt, da es in der Vergangenheit häufiger zu Betrügereien

---

<sup>1</sup> Vgl. [EUR-Lex - 32017L2455 - EN - EUR-Lex \(europa.eu\)](#), Rz. 6.

<sup>2</sup> Vgl. Datev, OSS: Neue Regelungen für sonstige Leistungen, Fernverkäufe etc.

<sup>3</sup> Vgl. Prätzler, Geplante umsatzsteuerliche Änderungen durch das JStG 2020, in: Der Betrieb, Heft 39, 2020.

<sup>4</sup> Vgl. Barros/Kratz, Umsatzsteuer und E-Commerce – Teil I, IWB, S. 3.

gekommen ist, werden die Betreiber von den Verkaufsplattformen durch die ab 1.7.2021 geltende Regelung des § 3 Abs. 3a UStG-E somit wie Kommissionäre in die Lieferkette einbezogen. Für den Fiskus sind nämlich die Plattformbetreiber leichter greifbar als ein Händler aus dem Drittland, der seinen steuerlichen Pflichten nicht nachgekommen ist.

- 7 Das vierte Kapitel wird daher die Neuregelung für die Einbindung von elektronischen Schnittstellen in den Warenverkauf gemäß § 3 Abs. 3a S. 1, 2 UStG-E mithilfe von Anwendungsbeispielen für die neu geschaffene Regelung genauer behandeln.
- 8 Zu den Vorschriften gehören darüber hinaus ergänzende Aufzeichnungs- und Dokumentationspflichten.<sup>5</sup> Die Einführung der Regelungen der zweiten Stufe des Digitalpakets war zwar ursprünglich für den 1.1.2021 geplant. Aufgrund der Corona-Pandemie einigten sich die EU-Mitgliedstaaten auf eine Verschiebung der Einführung der neuen Regelungen auf den 1.7.2021. Zudem wird im vierten Kapitel noch auf das neue BMF-Schreiben vom 1.4.2021, welches sich ausschließlich mit dem Mehrwertsteuer-Digitalpaket (Stufe 2) beschäftigt, hingewiesen. Einige Beispiele des neuen BMF-Schreibens sind in diesem Skript enthalten.
- 9 Das Skript schließt im fünften Kapitel mit einer Zusammenfassung ab.

---

<sup>5</sup> Vgl. Prätzler, Geplante umsatzsteuerliche Änderungen durch das JStG 2020, in: Der Betrieb, Heft 39, 2020.

## 2 Das neue OSS-Verfahren gemäß § 18i, § 18j, § 18k UStG-E

### 2.1 Anwendung der drei besonderen Besteuerungsverfahren nach § 18i, § 18j, § 18k UStG-E

10 Die Neuregelungen sind ab 1.7.2021 EU-weit durchführbar. Aus der nachfolgenden Tabelle ergibt sich, auf welche Sachverhalte die besonderen Besteuerungsverfahren jeweils anzuwenden sind.

<b>§ 18i UStG-E</b>	Besonderes Besteuerungsverfahren für von nicht im Gemeinschaftsgebiet ansässigen Unternehmern erbrachte sonstige Leistungen (B2C, OSS, Non-Union-Scheme).
<b>§ 18j UStG-E</b>	Besonderes Besteuerungsverfahren für den innergemeinschaftlichen Fernverkauf, für Lieferungen innerhalb eines Mitgliedstaates über eine elektronische Schnittstelle und für von im Gemeinschaftsgebiet, nicht aber im Mitgliedstaat des Verbrauchs ansässigen Unternehmern erbrachte sonstige Leistungen (B2C, OSS, Union-Scheme).
<b>§ 18k UStG-E</b>	<p>Besonderes Besteuerungsverfahren für Fernverkäufe von aus dem Drittlandsgebiet in das Gemeinschaftsgebiet eingeführten Gegenständen in Sendungen mit einem Sachwert von höchstens 150 € (B2C, IOSS).</p> <p>Fälle, in denen der Unternehmer mittels seiner elektronischen Schnittstelle den Fernverkauf von aus dem Drittlandsgebiet eingeführten Gegenständen in Sendungen mit einem Sachwert von höchstens 150 € unterstützt.<sup>6</sup></p> <p>Eine Teilnahme am IOSS ist gemäß § 18k Abs. 1 S. 3 UStG für nicht in der EU ansässige Unternehmer nur dann zulässig, wenn das Drittland, in dem sie ansässig sind, mit der EU ein Abkommen über gegenseitige Amtshilfe geschlossen hat oder sie einen im Gemeinschaftsgebiet ansässigen Vertreter</p>

<sup>6</sup> Vgl. Merker, Jahressteuergesetz 2020, Steuer und Studium 1/2021, S. 21.

vertraglich bestellt und dies der Finanzbehörde angezeigt haben.<sup>7</sup>

Abbildung: Einordnung des § 18i UStG-E in das System der USt<sup>8</sup>

- 11 Bei den besonderen Besteuerungsverfahren handelt es sich in den Fällen der § 18i, § 18j UStG um den sog. One-Stop-Shop und im Falle des § 18k UStG um den sog. Import-One-Stop-Shop.
- 12 Das bisherige besondere Besteuerungsverfahren, das sog. Mini-One-Stop-Shop für im Gemeinschaftsgebiet ansässige Unternehmer, die sonstige Leistungen gemäß § 3a Abs. 5 UStG (Leistungen an Nichtunternehmer) erbringen, wird abgelöst. Das MOSS-Verfahren findet somit nur noch für sonstige Leistungen vor dem 1.7.2021 Anwendung.
- 13 Die zweite Stufe des Mehrwertsteuer-Digitalpakets wird somit zum 1.7.2021 umgesetzt.
- 14 Das bedeutet Folgendes:
- ▶ Sachverhalte gemäß § 18i, § 18j, § 18k UStG können im Rahmen des besonderen Besteuerungsverfahrens ab 1.7.2021 beim BZSt im amtlich vorgeschriebenen Datenformat und einheitlich für alle relevanten Mitgliedsstaaten eingereicht werden.
  - ▶ § 18i, § 18j, § 18k UStG sind grundsätzlich voneinander getrennte Verfahren mit jeweils eigener Registrierung und differierenden Besteuerungssachverhalten.
  - ▶ Teilnahme am besonderen Besteuerungsverfahren ist ein Wahlrecht, welches der Steuerpflichtige mit entsprechenden Umsätzen wahrnehmen kann.
  - ▶ Anzeige muss vor Beginn des Besteuerungszeitraums erfolgen, ab dessen Beginn der Unternehmer teilnehmen möchte. Für den Besteuerungszeitraum ab 1.7.2021 somit spätestens am 30.6.2021.<sup>9</sup>

### 2.1.1 Besonderes Besteuerungsverfahren des § 18i UStG-E (Nicht-EU-Regelung)

- 15 Dieser OSS gilt nur für sonstige Leistungen durch Drittlands-Unternehmer mit Leistungsort in der EU. Der Unternehmer hat ein Wahlrecht zur Teilnahme an dem besonderen Verfahren. Die Kunden des Unternehmers dürfen zudem nur Privatpersonen sein. Die Teilnahme an dem OSS ist nur einheitlich und für alle sonstigen Leistungen (B2C) möglich. Der Mitgliedsstaat der Identifizierung ist für drittländische Unternehmer frei wählbar. In Deutschland ist die Anlaufstelle das BZSt.<sup>10</sup> Eine Registrierung kann ab 1.4.2021 auf elektronischem Wege beim BZSt erfolgen.
- 16 Der OSS (Nicht-EU-Regelung) ist im Gegensatz zum Vorgängerverfahren VAT on e-Services nicht nur auf Telekommunikations-, Rundfunk- sowie Fernsehdienstleistungen sowie elektronische Dienstleistungen beschränkt.<sup>11</sup> Über den OSS können u. a. folgende sonstige Leistungen angemeldet werden:
- ▶ Grundstücksbezogene Leistungen nach § 3a Abs. 3 Nr. 1 UStG

<sup>7</sup> Vgl. Merker, Jahressteuergesetz 2020, Steuer und Studium 1/2021, S. 21.

<sup>8</sup> Vgl. Raudszus, in: Schwarz, Widmann, Radeisen, UStG, § 18i UStG, Rz. 2.

<sup>9</sup> Vgl. Datev, OSS: Neue Regelungen für sonstige Leistungen, Fernverkäufe etc., S. 3.

<sup>10</sup> Vgl. Haufe, OSS nach § 18i UStG (Nicht-EU-Regelung), 2021.

<sup>11</sup> Vgl. BZSt, [BZSt - One-Stop-Shop, Nicht EU-Regelung](#), 2021.

- ▶ Vermietung von Beförderungsmitteln nach § 3a Abs. 3 Nr. 2 UStG
- ▶ Restaurationsleistungen am Bord eines Beförderungsmittels nach § 3e UStG
- ▶ TRFE-Dienstleistungen nach § 3a Abs. 5 UStG<sup>12</sup>

**Beispiel:** Ein Schweizer Unternehmer, ohne Sitz seiner wirtschaftlichen Tätigkeit und ohne feste Niederlassung (umsatzsteuerliche Betriebsstätte) in der EU, erbringt sonstige Leistungen an Privatpersonen in Deutschland, Frankreich und Österreich, deren Leistungsort am Ort des Verbrauchs liegt. Die Sonderregelung ermöglicht ihm, sich in einem beliebigen Mitgliedstaat der EU steuerlich registrieren zu lassen und dort seinen steuerlichen Verpflichtungen nachzukommen (Einortregistrierung).<sup>13</sup>



- 17 Eine Ansässigkeit in einem EU-Mitgliedstaat ist für die Anwendung des OSS-Verfahrens allerdings schädlich. In diesem Fall sind die Dienstleistungen im Ansässigkeitsstaat zu erklären. Eine Registrierung aus anderen Gründen beispielsweise zum Warenverkauf ist unschädlich.<sup>14</sup> Der Besteuerungszeitraum ist gemäß § 16 Abs. 1c UStG das Kalendervierteljahr. Die Steuerschuld entsteht gemäß § 13 Abs. 1 Nr. 1f UStG mit Ablauf des Besteuerungszeitraums der Leistungsausführung.<sup>15</sup>
- 18 Ein Ausschluss vom Verfahren erfolgt gemäß § 18i Abs. 5 UStG, wenn der Unternehmer gegen die Melde- und Zahlungspflichten oder gegen die Aufzeichnungspflichten nach § 22 Abs. 1 UStG verstößt.<sup>16</sup> Der Unternehmer kann die Teilnahme am OSS-Verfahren natürlich auch widerrufen. Der Widerruf ist gegenüber der für dieses Besteuerungsverfahren zuständigen Finanzbehörde, gegenüber der der Unternehmer die Teilnahme an der Sonderregelung angezeigt hat, zu erklären. Ein Widerruf ist nur bis zum Beginn eines neuen Besteuerungszeitraums mit Wirkung ab diesem Zeitraum möglich.<sup>17</sup>
- 19 Unternehmer, die bereits für das Vorgängerverfahren VAT on e-Services registriert sind, nehmen automatisch am OSS-Verfahren teil.
- 20 In der Steuererklärung ist die Registrierungsnummer, der Besteuerungszeitraum und getrennt für jeden Mitgliedstaat, in dem der Sonderregelung unterliegende Leistungen an Nichtunternehmer erbracht wurden, Folgendes einzutragen:
- ▶ Gesamtumsatz (an Nichtunternehmer) ohne Steuer
  - ▶ Umsatzsteuertyp (Standard/reduziert)
  - ▶ Steuersatz
  - ▶ Steuerbetrag (wird automatisiert berechnet)
  - ▶ Außerdem ist die Gesamtsteuerschuld anzuführen (wird automatisiert berechnet).
  - ▶ Angaben zu Korrekturen vorangegangener Besteuerungszeiträume (betrifft nicht die Sonderregelung VAT on e-Services)<sup>18</sup>

<sup>12</sup> Vgl. Haufe, OSS nach § 18i UStG (Nicht-EU-Regelung), 2021.

<sup>13</sup> Vgl. BZSt, [BZSt – One-Stop-Shop, Nicht EU-Regelung](#), 2021.

<sup>14</sup> Vgl. Haufe, OSS nach § 18i UStG (Nicht-EU-Regelung), 2021.

<sup>15</sup> Vgl. Wäger, Digitalpaket-Neuregelung zum 1.7.2021 für den Bereich der Lieferungen, UStB 2021, S. 77.

<sup>16</sup> Vgl. Raudszus, in: Schwarz, Widmann, Radeisen, UStG, § 18i UStG, Rz. 17.

<sup>17</sup> Vgl. Sterzinger, Umsetzung der zweiten Stufe des MwSt-Digitalpakets, UStB 2020, S. 293.

<sup>18</sup> Vgl. BZSt, [BZSt - One-Stop-Shop, Nicht EU-Regelung](#), 2021.



## 2.1.2 Besonderes Besteuerungsverfahren nach § 18j UStG-E (EU-Regelung)

- 21 § 18j UStG-E erfasst zwei unterschiedliche Umsatzbereiche. Die Regelung gilt zum einen für dieselben sonstigen Leistungen wie bei § 18i UStG-E, die hier aber ein im Gemeinschaftsgebiet ansässiger Unternehmer an Privatpersonen in anderen Mitgliedsstaaten als denen seiner Ansässigkeit erbringt, und zum anderen für Lieferungen aller Unternehmer (unabhängig von ihrer Ansässigkeit), die als Schnittstellenbetreiber gemäß § 3 Abs. 3a S. 1 UStG inländische oder innergemeinschaftliche Fernverkäufe nach § 3c Abs. 1 S. 2 und 3 UStG ausführen.<sup>19</sup> § 18j UStG-E gilt allerdings nicht für Einfuhr-Fernverkäufe nach § 3c Abs. 3 UStG-E.<sup>20</sup>
- 22 Wie beim OSS nach § 18i UStG-E gilt auch bei § 18j UStG-E ein Wahlrecht zur Teilnahme an diesem besonderen Besteuerungsverfahren. Der Mitgliedsstaat der Identifizierung ist für drittländische Unternehmer frei wählbar.<sup>21</sup>

### **Beispiel: Dienstleistungen**

*Ein in Polen ansässiger Unternehmer PL erbringt ab 1.7.2021 Reparaturleistungen an Einrichtungsmöbeln an Privatkunden in Deutschland (DE), Österreich (AT) und Frankreich (FR). PL wählt die Registrierung zum OSS in Polen (MS der Identifizierung). Die Dienstleistungen des PL sind steuerbar und steuerpflichtig in DE, AT und FR (§ 3a Abs. 3 Nr. 3 Buchst. c UStG). PL muss seine Dienstleistungen, die er in DE, AT und FR erbringt, sämtlich über den OSS in Polen deklarieren und dort die Umsatzsteuer entrichten (die Umsatzsteuer wird dann in die einzelnen Mitgliedstaaten des Verbrauchs weitergeleitet).*



### **Beispiel: Innergemeinschaftliche Fernverkäufe**

*Ein in Belgien ansässiger Unternehmer PL und ein in der Schweiz ansässiger Unternehmer CH verkaufen ab 1.7.2021 Waren (direkt, ohne Einschaltung eines Online-Marktplatzes) an Privatkunden in Österreich (AT); die Waren befinden sich zu Beginn des Transports jeweils in einem Zentralauslieferungslager in Bad Hersfeld (Deutschland). In diesen Fällen erbringen PL und CH innergemeinschaftliche Fernverkäufe nach § 3c Abs. 1 S. 1 UStG. Als Ort der Lieferung eines innergemeinschaftlichen Fernverkaufs gilt danach der Ort, an dem sich der Gegenstand bei Beendigung der Beförderung oder Versendung an den Erwerber befindet. Die Warenlieferungen von CH und PL sind demnach in AT steuerbar und steuerpflichtig. CH und PL können die Warenlieferungen in einem Mitgliedstaat über den OSS nach § 18j UStG erklären und in diesem Verfahren die Umsatzsteuer entrichten. CH kann den Mitgliedstaat der Identifizierung frei wählen. PL kann die Anzeige zur Teilnahme an dem OSS nur in seinem Ansässigkeitsstaat (Belgien) abgeben.*



### **Beispiel: Verkauf durch Drittlandsunternehmer über Online-Marktplatz ins EU-Ausland**

*Ein in der Schweiz ansässiger Unternehmer CH verkauft ab 1.7.2021 unter Nutzung eines Online-Marktplatzes M Waren, die sich in seinem Auslieferungslager in Konstanz befinden, an in Spanien ansässige Privatkunden. In diesen Fällen wird der Online-Marktplatz bzw. dessen Betreiber (M) nach den Bestimmungen des § 3 Abs. 3a UStG behandelt. Danach wird ein Unternehmer, der mittels seiner elektronischen Schnittstelle die Lieferung eines*



<sup>19</sup> Vgl. Wäger, Digitalpaket-Neuregelung zum 1.7.2021 für den Bereich der Lieferungen, UStB 2021, S. 78.

<sup>20</sup> Vgl. Raudszus, in: Schwarz/Widmann/Radeisen, § 18j UStG, Rz. 6.

<sup>21</sup> Vgl. Huschens, OSS nach § 18j UStG (EU-Regelung), 2021.

Gegenstands, dessen Beförderung oder Versendung im Gemeinschaftsgebiet beginnt und endet, durch einen nicht im Gemeinschaftsgebiet ansässigen Unternehmer an einen Empfänger nach § 3a Abs. 5 S. 1 UStG unterstützt, behandelt, als ob er diesen Gegenstand für sein Unternehmen selbst erhalten und geliefert hätte. M führt somit eine warenbewegte Lieferung (innergemeinschaftlicher Fernverkauf) aus, die nach § 3c Abs. 1 S. 1 UStG in Spanien steuerbar und steuerpflichtig ist. CH erbringt an M eine ruhende Lieferung, deren Ort sich nach § 3 Abs. 7 S. 2 UStG in Deutschland befindet, und die steuerbar und nach § 4 Nr. 4c UStG steuerfrei ist. M kann die Warenverkäufe des CH an die spanischen Kunden, die ihm als eigene Warenverkäufe (fiktiv) zugerechnet werden, über den OSS nach § 18j UStG anmelden. Ist M im Drittlandsgebiet (z. B. in den USA) ansässig, kann er einen EU-Mitgliedstaat (MS) als MS der Identifizierung wählen. Als in der EU ansässiger Unternehmer kann M sich nur in seinem Ansässigkeitsstaat zur Teilnahme an dem OSS entscheiden.

### **Beispiel: Verkauf durch Drittlandsunternehmer über Online-Marktplatz nach Deutschland**



Ein in der Schweiz ansässiger Unternehmer CH verkauft ab 1.7.2021 unter Nutzung eines Online-Marktplatzes M Waren, die sich in seinem Auslieferungslager in Konstanz befinden, an in Deutschland ansässige Privatkunden. In diesen Fällen wird der Online-Marktplatz bzw. dessen Betreiber (M) wiederum nach den Bestimmungen des § 3 Abs. 3a UStG behandelt. M führt somit eine warenbewegte Lieferung (inländische Lieferung) aus, die nach § 3 Abs. 6 S. 1 UStG in Deutschland steuerbar und steuerpflichtig ist. CH erbringt an M eine ruhende Lieferung, deren Ort sich nach § 3 Abs. 7 S. 2 UStG in Deutschland befindet, und die steuerbar und nach § 4 Nr. 4c (neu) UStG steuerfrei ist.

M kann die Warenverkäufe des CH an die deutschen Kunden, die ihm als eigene Warenverkäufe (fiktiv) zugerechnet werden, über den OSS nach § 18j UStG anmelden.<sup>22</sup>

**Beispiel:** Beim Unternehmen wird die Umsatzschwelle i. H. v. 10.000 € ab 1.7.2021 voraussichtlich überschritten: Eine Registrierung für das OSS-Verfahren für alle relevanten Umsätze ist zu empfehlen. Andernfalls sind alle Umsätze ab 10.001 € in dem jeweiligen Mitgliedsstaat zu melden. Die Anmeldung/Registrierung muss somit bis zum 30.6.2021 erfolgen.<sup>23</sup>



### 2.1.3 Besonderes Besteuerungsverfahren nach § 18k UStG-E (Einfuhrregelung)

- 23 Das Verfahren wird bereits als sog. Import-One-Stop-Shop bezeichnet. Das Verfahren ist auf Fernverkäufe von aus Drittgebieten eingeführten Gegenständen mit einem Sachwert von höchstens 150 € beschränkt. Eine Folge der Anwendung des IOSS ist eine Befreiung von der Einfuhrumsatzsteuer nach § 5 Abs. 1 Nr. 7 UStG. Wird der IOSS nicht in Anspruch genommen, erfolgt die Einfuhrbesteuerung nach dem besonderen Verfahren nach § 21a UStG.<sup>24</sup> Die Einführung des § 5 Abs. 1 Nr. 7 UStG erfolgte, um eine mögliche Doppelbesteuerung zu vermeiden. Unternehmer, die die Sonderregelung des IOSS in Anspruch nehmen, müssen zudem einen im Gemeinschaftsgebiet niedergelassenen Vertreter als Steuerschuldner der Mehrwertsteuer benennen, der die Pflichten gemäß der Sonderregelung

<sup>22</sup> Vgl. Beispiele Huschens, OSS nach § 18j UStG-E, Haufe, 2021.

<sup>23</sup> Vgl. Datev, OSS neue Regelungen sonstige Leistungen, Lieferungen etc., S. 6.

<sup>24</sup> Vgl. Huschens, IOSS nach § 18k UStG, Haufe, 2021.

in seinem Namen und für seine Rechnung erfüllt. Diese Verpflichtung besteht allerdings nicht, wenn der Unternehmer in einem Land ansässig ist, mit dem die EU ein Abkommen zur gegenseitigen Amtshilfe geschlossen hat. § 13a Abs. 1 Nr. 7 S. 1 UStG-E regelt zudem, dass in diesen Fällen der im Gemeinschaftsgebiet ansässige Vertreter neben dem Unternehmer Steuerschuldner ist.<sup>25</sup> Verbrauchssteuerpflichtige Gegenstände wie z.B. Alkohol, Mineralöl und Tabak sind vom Anwendungsbereich dieser Vorschrift ausgeschlossen.<sup>26</sup>

24 Die übrigen verfahrensrechtlichen Regelungen entsprechen denen der § 18i, § 18j UStG-E.

### **Beispiele:**



#### **Fernverkauf an Privatkunden im Mitgliedstaat der Einfuhr:**

*Ein in der Schweiz ansässiger Unternehmer CH verkauft aus der Schweiz heraus ab 1.7.2021 Warensendungen im Sachwert bis 150 € (unmittelbar, ohne Einschaltung einer Internet-Plattform) an deutsche Privatkunden. Die Ware wird am Flughafen Frankfurt zur Einfuhr angemeldet. CH meldet sich in Deutschland zum IOSS an. Er hat eine spezielle Umsatzsteuer-Identifikationsnummer IMDE123456. CH muss seine spezielle Umsatzsteuer-Identifikationsnummer IMDE123456 in der Zollanmeldung angeben. Die Einfuhr ist steuerbar in Deutschland und umsatzsteuerfrei nach § 5 Abs. 1 Nr. 7 UStG. Die Lieferung des CH ist als Fernverkauf steuerbar in Deutschland (§ 3c Abs. 3 UStG). CH hat monatlich Steuererklärungen über den IOSS abzugeben und Umsatzsteuer in Deutschland zu entrichten.*

#### **Fernverkauf an Privatkunden in einem anderen Mitgliedstaat als dem Mitgliedstaat der Einfuhr:**

*Ein in der Schweiz ansässiger Unternehmer CH verkauft aus der Schweiz heraus ab 1.7.2021 Warensendungen im Sachwert bis 150 € (unmittelbar, ohne Einschaltung einer Internet-Plattform) an dänische Privatkunden. Die Ware wird am Flughafen Frankfurt zur Einfuhr angemeldet. CH meldet sich in Deutschland zum IOSS an. Er hat eine spezielle Umsatzsteuer-Identifikationsnummer IMDE123456 (BZSt-Nummer, die vom BZSt erteilt wird).*

*CH muss seine spezielle Umsatzsteuer-Identifikationsnummer IMDE123456 in der Zollanmeldung angeben. Die Einfuhr ist steuerbar in Deutschland und umsatzsteuerfrei nach § 5 Abs. 1 Nr. 7 UStG.*

*Die Lieferung des CH ist als Fernverkauf steuerbar in Dänemark (§ 3c Abs. 2 UStG). CH hat monatlich Steuererklärungen über den IOSS abzugeben und Umsatzsteuer in Deutschland zu entrichten, die nach Dänemark weitergeleitet wird.<sup>27</sup>*

#### **2.1.3.1 Sonderregelung für die Erhebung der Einfuhrumsatzsteuer nach § 21a UStG-E**

25 Die Sonderregelung des § 21a UStG soll die Erhebung der Einfuhrumsatzsteuer bei der Einfuhr von Sendungen mit einem Sachwert von höchstens 150 € deutlich erleichtern. Der § 21a UStG ist für die Fälle anwendbar, für die das besondere Verfahren des IOSS nach

<sup>25</sup> Vgl. Sterzinger, Umsetzung der zweiten Stufe des MwSt-Digitalpakets, UStB 2020, S. 294.

<sup>26</sup> Vgl. Merker, Jahressteuergesetz 2020, Steuer und Studium 1/2021, S. 21.

<sup>27</sup> Vgl. Huschens, IOSS nach § 18k UStG, Haufe, 2021.

§ 18k UStG-E nicht anwendbar ist.<sup>28</sup> Die Regelung gilt allerdings nicht für verbrauchssteuerpflichtige Waren.<sup>29</sup> Die Anwendung des § 21a UStG muss jeweils in der Zollanmeldung beantragt werden.<sup>30</sup>

#### 2.1.4 Geplante Programmanpassungen in Datev

26 Um das neue Meldeverfahren zu unterstützen, sind folgende Anpassungen in den DATEV-Rechnungswesen-Programmen geplant:

- Neue **Kontenfunktionen** für die Abbildung der oben genannten, bislang nicht unterstützten Sachverhalte:  
Für die neuen Kontenfunktionen werden keine neuen Standard-Konten angeboten.  
Da der Bedarf sehr individuell je Mandat zu bewerten ist, sind die benötigten Konten mit den entsprechenden Kontenfunktionen **individuell** anzulegen.  
Derzeit untersuchen wir die Bereitstellung von **(Standard-)Buchungsschlüsseln**.
- Neue **EU-Felder**:  
Bei der Erfassung der relevanten Sachverhalte werden zur korrekten umsatzsteuerlichen Bewertung zusätzliche Informationen zur Feststellung der Warenbewegung benötigt.  
Für die genaue umsatzsteuerliche Bewertung sind Ursprungs- und Bestimmungsland notwendig.  
Die bisherigen EU-Felder (Land, Steuersatz, Umsatzsteuer-Identifikationsnummer) werden zukünftig für das **Bestimmungsland** (Lieferende) herangezogen.  
Ergänzend wird es weitere EU-Felder (Land, Steuersatz, Umsatzsteuer-Identifikationsnummer) für das **Ursprungsland** (Lieferbeginn) geben.
- Erweiterungen der **Schnittstellen** um die neuen Felder (ASCII-Daten, DATEV-Format, DATEVconnect).
- Neue **OSS-Auswertung** als Basis für die Meldung<sup>31</sup>

---

<sup>28</sup> Vgl. Sterzinger, Umsetzung der zweiten Stufe des MwSt-Digitalpakets, UStB 2020, S. 295.

<sup>29</sup> Vgl. Merker, Jahressteuergesetz 2020, Steuer und Studium 1/2021, S. 21.

<sup>30</sup> Vgl. Roedl, Umsatzsteuer Digitalpaket, 2021.

<sup>31</sup> Vgl. Datev, Neue Regelungen für sonstige Leistungen etc., 2021.

## 3 Einführung des neuen § 3c UStG-E

### 3.1 Derzeitige Regelung des § 3c UStG für grenzüberschreitenden Versandhandel in der EU (bis 30.6.2021)

27 Die bisherige Regelung des § 3c UStG führte dazu, dass bei einem Überschreiten bzw. bei einem Verzicht auf die Anwendung der Lieferschwelle bei einem grenzüberschreitenden Versand an Verbraucher (B2C) der Ort der Lieferung gemäß § 3c UStG in das Bestimmungsland verlagert wurde. Im Ursprungsland war die Lieferung somit gemäß § 1 Abs. 1 Nr. 1 S. 1 UStG (analog) nicht steuerbar. Folge hiervon ist beispielsweise die Pflicht zu einer umsatzsteuerlichen Registrierung im Bestimmungsland. Die Regelung des alten § 3c UStG wurde als eine der wesentlichen Bestimmungen zur Umsetzung des Bestimmungslandprinzips schon bei Schaffung des Binnenmarkts zum 1.1.1993 eingeführt und ist bis zum 30.6.2021 im Wesentlichen unverändert geblieben.<sup>32</sup> Daraus folgt, dass der jeweilige Unternehmer im Bestimmungsland Steuererklärungen und die dortige Umsatzsteuer an die jeweiligen Finanzbehörden abzuführen hat. Zu beachten sind bei der ursprünglichen Regelung auch die unterschiedlichen Lieferschwellen.<sup>33</sup> Die Regelung des alten § 3c UStG ist bis einschließlich 30.6.2021 anwendbar. Eine Meldung dieser Umsätze über das sog. MOSS-Verfahren beim BZSt ist für Lieferungen bis zum 30.6.2021 nicht möglich, ab dem 1.7.2021 wird bei den innergemeinschaftlichen Fernverkäufen die Besteuerung über das sog. OSS-Verfahren nach § 18j UStG-E möglich sein, sodass dann eine individuelle Erfassung im Bestimmungsland nicht mehr notwendig ist.<sup>34</sup>

**§ 3c UStG-alt ist bis zum 30.6.2021 anwendbar**

**Beispiel:** Der Versandhändler V mit Sitz in Berlin hat im laufenden Kalenderjahr 2019 Waren an Privatpersonen in Luxemburg für 115.000 € brutto ausgeführt. Dies entspricht einem rechnerischen Nettoumsatz – bei einem 17 %igen Mehrwertsteuersatz – von 98.290 €. V führt am 10.9.2019 eine weitere Warenlieferung von 3.000 € brutto = Nettowert von 2.564 € aus.



Bereits für die am 10.9.2019 ausgeführte Lieferung von 2.564 € verlagert sich der Lieferort nach Luxemburg, da mit dieser Lieferung die für Luxemburg geltende Lieferschwelle von 100.000 € überschritten wurde. Die Summe der Umsätze in Luxemburg beträgt danach 100.854 €. Für die bis dahin ausgeführten Umsätze von 115.000 € brutto verbleibt es bei der Besteuerung in Deutschland. V muss beachten, dass er im Kalenderjahr 2020 bereits mit dem ersten Umsatz in Luxemburg der dortigen Umsatzbesteuerung unterliegt.<sup>35</sup>

28 Die Lieferschwellen waren bisher für jedes Land gesondert zu überprüfen. Des Weiteren ist zu beachten, dass Online-Händler von verbrauchsteuerpflichtigen Waren wie z. B. Wein schon bisher regelmäßig nicht von der Versandhandelsregelung Gebrauch machen durften. Folge davon ist, dass sich solche Händler je nach Mehrwertsteuerrecht des Bestimmungslandes ggf. bereits ab dem ersten Euro im jeweiligen Bestimmungsland der Waren umsatzsteuerlich registrieren lassen müssen.<sup>36</sup>

<sup>32</sup> Vgl. Radeisen, Ort der Lieferung nach § 3c UStG, Haufe, 2021.

<sup>33</sup> Vgl. Baumgartner, Das MwSt.-Digitalpaket, S. 3.

<sup>34</sup> Vgl. Radeisen, Ort der Lieferung nach § 3c UStG, Haufe, 2021.

<sup>35</sup> Vgl. Eckert, innergemeinschaftliche Versandhandelslieferung, Kontierungslexikon, 2020.

<sup>36</sup> Vgl. Baumgartner, Das MwSt.-Digitalpaket, S. 4.

## 3.2 Neuregelung von Fernverkäufen sowie neues EU-weites Lieferschwelkenzept

29

Das Umsatzsteuer-Digitalpaket, welches Deutschland ab 1.7.2021 in nationales Recht übertragen hat, ersetzt nun die einzelnen nationalen Lieferschwellen durch eine EU-weit einheitliche, sämtliche EU-Mitgliedsstaaten umfassende einzige Lieferschwelle i. H. v. 10.000 €. <sup>37</sup> Für die Lieferschwelle von 10.000 € sind das vorangegangene Kalenderjahr und das laufende Kalenderjahr maßgeblich. Dies gilt kumuliert für alle Mitgliedsstaaten und für den Gesamtbetrag der Entgelte der in § 3a Abs. 5 S. 2 UStG bezeichneten sonstigen Leistungen an in § 3a Abs. 5 S. 1 UStG bezeichnete Empfänger mit Wohnsitz in anderen Mitgliedsstaaten sowie der innergemeinschaftlichen Fernverkäufe nach § 3c Abs. 1 S. 2 und 3 UStG. Zusätzlich verlangt der Wortlaut, dass der leistende Unternehmer seinen Sitz oder seine Geschäftsleitung in nur einem Mitgliedsstaat hat. Ein Verzicht auf die Schwelle ist auch weiterhin möglich. § 3a Abs. 5 S. 3 UStG wurde deswegen auch korrespondierend angepasst. Zusätzlich gilt die Schwelle nunmehr auch für verbrauchsteuerpflichtige Waren. Montagelieferungen und die Lieferung von neuen Fahrzeugen bleiben ausgenommen. <sup>38</sup> Bei der Berechnung der Lieferschwelle sind auch die sonstigen Leistungen eines in einem EU-Mitgliedsstaat ansässigen Unternehmers an einen in einem anderen EU-Mitgliedsstaat ansässigen Nichtunternehmer (B2C) zu berücksichtigen. Bei der Berechnung, ob die Lieferschwelle überschritten ist, sind alle Umsätze, die durch den innergemeinschaftlichen Fernverkauf und durch innergemeinschaftliche sonstige Leistungen im Kalenderjahr 2020 und im ersten Halbjahr 2021 erzielt worden sind, miteinzubeziehen. Wichtig ist hier, dass eine zeitanteilige Aufteilung der Umsatzschwelle von 10.000 € im Kalenderjahr 2021 nicht vorzunehmen ist. <sup>39</sup>

**Neue EU-weite  
Lieferschwelle  
i. H. v. 10.000 €**

**Beispiel:** Der im Inland ansässige Unternehmer U erbringt in den Jahren 2020 und 2021 in § 3a Abs. 5 S. 2 UStG bezeichnete sonstige Leistungen an in anderen EU-Mitgliedstaaten ansässige Nichtunternehmer im folgenden Wert: im Kalenderjahr 2020: 3.000 € im ersten Halbjahr 2021: 5.000 € im zweiten Halbjahr 2021: 2.000 €. Außerdem versendet U in den Jahren 2020 und 2021 Waren im folgenden Wert an in anderen EU-Mitgliedstaaten ansässige Nichtunternehmer: im Kalenderjahr 2020: 6.000 € im ersten Halbjahr 2021: 20.000 € im zweiten Halbjahr 2021: 5.000 €. Im vorangegangenen Kalenderjahr 2020 wurde die ab dem 1.7.2021 maßgebliche Umsatzschwelle von 10.000 € nicht überschritten, da die ab dem 1.7.2021 auch für innergemeinschaftliche Fernverkäufe maßgebliche Umsatzschwelle von 10.000 € für das Kalenderjahr 2021 jedoch bereits im ersten Halbjahr überschritten wurde, kommt es ab dem 1.7.2021 ab dem ersten Umsatz zur Ortsverlagerung in den EU-Mitgliedstaat, in dem der Empfänger ansässig ist. Die innergemeinschaftlichen Fernverkäufe vor dem 1.7.2021 sind zu berücksichtigen, unabhängig davon, ob die Ortsbestimmung nach § 3c UStG in der bis zum 30.6.2021 geltenden Fassung aufgrund des Überschreitens der Lieferschwelle zur Anwendung kam. U hat demnach alle in § 3a Abs. 5 S. 2 UStG bezeichneten sonstigen Leistungen an in anderen EU-Mitgliedstaaten ansässige Nichtunternehmer sowie innergemeinschaftlichen Fernverkäufe ab dem 1.7.2021 in den EU-Mitgliedstaaten zu versteuern, in denen die Empfänger ansässig sind, und kann dafür das besondere Besteuerungsverfahren nach § 18j UStG (vgl. Abschnitt 18j.1) in Anspruch nehmen. <sup>40</sup>



<sup>37</sup> Vgl. Baumgartner, Das MwSt.-Digitalpaket, S. 4.

<sup>38</sup> Vgl. Prätzler, Geplante umsatzsteuerliche Änderungen durch das JStG 2020, S. 1978.

<sup>39</sup> Vgl. BMF-Schreiben vom 1.4.2021, S. 13.

<sup>40</sup> Vgl. Beispiel BMF-Schreiben vom 1.4.2021, S. 13.

30 Der Gegenstand wird durch den Unternehmer oder für dessen Rechnung unter direkter oder indirekter Beteiligung des Unternehmers an den Erwerber befördert oder versendet. Wichtig ist hierbei zu unterscheiden zwischen einem Gegenstand, der aus dem Gebiet eines Mitgliedsstaates in das Gebiet eines anderen Mitgliedsstaates gelangt (sog. innergemeinschaftlicher Fernverkauf nach § 3c Abs. 1 S. 2 UStG-E) oder aus dem Drittlandsgebiet in das Gebiet des Mitgliedsstaates (sog. Einfuhr-Fernverkäufe nach § 3c Abs. 2 und 3 UStG-E) gelangt. Interessant ist zudem, dass bei dieser Definition lediglich auf den Warenweg abgestellt wird. Die Ansässigkeit der Parteien spielt somit keine Rolle.<sup>41</sup>

31 Fernverkäufe können künftig im Rahmen der besonderes Besteuerungsverfahren nach § 18j UStG-E (EU-Verfahren, OSS-Verfahren) und nach § 18k UStG-E (IOSS-Verfahren) erklärt werden, wenn die entsprechenden Voraussetzungen erfüllt sind. Nichtsdestotrotz besteht keine Verpflichtung, an diesen Verfahren teilzunehmen.<sup>42</sup>

**Beispiel 1:** *(Direkt ohne das Einschalten einer Plattform) Online-Händler mit Auslands-Umsatz unter 10.000 €. Falls ein Online-Händler mit Sitz in Deutschland einen Auslands-Umsatz mit sämtlichen anderen EU-Staaten von netto unter 10.000 € (im Beispiel insg. 9.000 €) erzielt, wird die neue Lieferschwelle nicht erreicht und es kann weiterhin die deutsche Umsatzsteuer i. H. v. 19 % berechnet und an das deutsche Finanzamt abgeführt werden.*<sup>43</sup>



**Beispiel 2:** *Ein deutscher Versandhändler liefert gelegentlich ins EU-Ausland. Die Umsätze in Portugal betragen 6.000 € und in Belgien 7.500 €. Bisher konnte der Unternehmer alle Lieferungen in Deutschland besteuern. Zukünftig ist er zusätzlich in beiden Zielstaaten steuerpflichtig.*<sup>44</sup>



*Es ist also nicht mehr möglich, dass ein Unternehmer Versandungslieferungen zum Teil im Ursprungsland und zum Teil im Bestimmungsland zu besteuern hat, je nachdem, ob die Lieferschwelle in den einzelnen Mitgliedsstaaten überschritten ist oder nicht bzw. auf die Anwendung der Lieferschwelle verzichtet worden ist. Die Verpflichtungen zur Rechnungsstellung in Portugal und in Belgien werden durch das OSS-Verfahren natürlich entfallen.*<sup>45</sup>

**Beispiel 3:** *Unternehmer U aus Deutschland veräußert Ware von Deutschland aus an eine Privatperson P aus Portugal. Die Ware wird von einem von U beauftragten Spediteur direkt vom Lager des U in Deutschland zu P nach Portugal geliefert. Nach der gesetzlichen Neuregelung liegt hier der Leistungsort in Portugal, da sich der Gegenstand bei Beendigung der Versendung an den Erwerber in Portugal befindet.*



*Die Leistung wäre somit in Deutschland nicht steuerbar. U müsste sich deshalb in Portugal grundsätzlich umsatzsteuerlich registrieren lassen und wäre zudem dazu verpflichtet, eine Rechnung unter Ausweis portugiesischer Umsatzsteuer an den P zu stellen und die Umsatzsteuer an den portugiesischen Fiskus abzuführen. Allerdings könnte U auch am besonderen Besteuerungsverfahren für innergemeinschaftliche Fernverkäufe nach § 18j UStG-E (OSS-Verfahren) teilnehmen. Denn ein inländischer Unternehmer, der im Gemeinschaftsgebiet innergemeinschaftliche Fernverkäufe nach § 3c Abs. 1 S. 2 und 3 UStG erbringt, kann seine*

<sup>41</sup> Vgl. Barros/Kratz, Umsatzsteuer und E-Commerce – Teil I, IWB, 2020, S. 5.

<sup>42</sup> Vgl. Barros/Kratz, Umsatzsteuer und E-Commerce – Teil I, IWB, 2020, S. 6.

<sup>43</sup> Vgl. Baumgartner, Das MwSt.-Digitalpaket, S. 4.

<sup>44</sup> Vgl. Prätzler, Geplante umsatzsteuerliche Änderungen durch das JStG 2020, S. 1978.

<sup>45</sup> Vgl. Barros/Kratz, Umsatzsteuer und E-Commerce – Teil I, IWB, S. 8.

Teilnahme am OSS-Verfahren gegenüber dem BZSt anzeigen. Das Verfahren ist dann einheitlich auf sämtliche innergemeinschaftliche Fernverkäufe des U anzuwenden. Die Regelung ist im Gegensatz zum Einfuhr-Fernverkauf von keiner Wertgrenze abhängig. Eine Registrierung in Portugal kann daher unterbleiben. Die Meldung der Umsätze aus dem Fernverkauf erfolgt in dem Mitgliedstaat (hier: Deutschland), in dem er seine Teilnahme am besonderen Verfahren angemeldet hat.<sup>46</sup>

**Beispiel 4:** Ein in Südkorea ansässiger Händler veräußert über die eigene Internetseite einen Fernseher an eine Privatperson in Frankreich. Die Ware wird aus dem Lager seiner Betriebsstätte im Inland an den Wohnsitz der Privatperson in Frankreich versendet. Der Händler überschreitet die Umsatzschwelle von 10 000 € nicht und verzichtet nicht auf die Anwendung des § 3c Abs. 4 S. 1 UStG (§ 3c Abs. 4 S. 2 UStG). Die Lieferung des Händlers an die Privatperson ist gemäß § 3 Abs. 6 S. 1 UStG im Inland steuerbar und steuerpflichtig. § 3c Abs. 1 UStG ist nach § 3c Abs. 4 S. 1 UStG nicht anzuwenden, weil der Händler eine Betriebsstätte in nur einem EU-Mitgliedstaat hat und die Umsatzschwelle nicht überschreitet.<sup>47</sup> Der Lieferort wird somit nicht in das Bestimmungsland der Ware (Frankreich) verlagert.

**Abwandlung Beispiel 4:** Sachverhalt wie Beispiel 4: Der Händler überschreitet jedoch die Umsatzschwelle von 10.000 € (§ 3c Abs. 4 S. 1 UStG) bzw. verzichtet auf die Anwendung des § 3c Abs. 4 S. 1 UStG (§ 3c Abs. 4 S. 2 UStG). Auf die Lieferung des Händlers an die Privatperson ist § 3c Abs. 1 UStG anzuwenden. Der Ort der Lieferung ist der Ort, an dem sich der Gegenstand bei Beendigung der Versendung an die Privatperson befindet (hier: Frankreich). Der Händler kann das besondere Besteuerungsverfahren im Sinne des § 18j UStG (vgl. Abschnitt 18j.1) in Anspruch nehmen und den Umsatz darüber erklären. Andernfalls hat der Händler den Umsatz im Bestimmungsland (hier: Frankreich) im allgemeinen Besteuerungsverfahren (Artikel 250 bis 261 MwStSystRL) zu erklären.<sup>48</sup>

**Merke:** Sofern die neue Lieferschwelle des § 3c UStG i. H. v. 10.000 € überschritten wurde oder auf die Anwendung der Lieferschwelle verzichtet worden ist, verlagert sich der Ort der Lieferung anders als im Grundfall des Beispiels 4 in das Bestimmungsland (in der Abwandlung: Frankreich). Somit ist die Lieferung an eine Privatperson im Ursprungsland nicht steuerbar. Ein Verzicht auf die Lieferschwelle bietet sich beispielsweise an, wenn der Umsatzsteuer-Satz im Bestimmungsland geringer ist als der Umsatzsteuer-Satz im Ursprungsland. Ist der § 3c UStG einschlägig, erhält der Lieferer zudem die Möglichkeit, am besonderen OSS-Verfahren im Sinne des § 18j UStG-E teilzunehmen und den Umsatz im Mitgliedsstaat seines Sitzes zu erklären. In Deutschland müsste dieser Umsatz beispielsweise dann beim BZSt erklärt werden und die auf den Umsatz geschuldete französische Umsatzsteuer an das BZSt abgeführt werden. Die an das BZSt abgeführte französische Umsatzsteuer wird dann durch das BZSt an Frankreich abgeführt.

<sup>46</sup> Vgl. Barros/Kratz, Umsatzsteuer und E-Commerce – Teil I, IWB, S. 8.

<sup>47</sup> Vgl. BMF-Schreiben vom 1.4.2021 (Umsetzung der zweiten Stufe des MwSt-Digitalpakets), S. 16.

<sup>48</sup> Vgl. BMF-Schreiben vom 1.4.2021 (Umsetzung der zweiten Stufe des MwSt-Digitalpakets), S. 16.



### 3.2.1 Einfuhr-Fernverkauf

- 32 Nach § 3c Abs. 2 S. 1 und Abs. 3 S. 1 UStG-E soll auch im Fall der Einfuhr-Fernverkäufe der Leistungsort nach dem Bestimmungslandprinzip dorthin verlagert werden, wo sich der Gegenstand bei Beendigung der Beförderung oder Versendung befindet.
- 33 § 3c Abs. 2 S. 1 UStG-E regelt den Fall, dass ein Gegenstand im Rahmen eines Fernverkaufs aus dem Drittlandsgebiet in einen Mitgliedsstaat eingeführt und von dort in einen anderen Mitgliedsstaat, das Bestimmungsland, weitertransportiert wird. Demgegenüber regelt § 3c Abs. 3 S. 1 UStG-E den Fall, dass der Gegenstand unmittelbar in das Bestimmungsland eingeführt wird, wo die Warenbewegung endet und der Fernverkauf im Rahmen des besonderen Verfahrens nach § 18k UStG zu erklären ist.<sup>49</sup>
- 34 Wird das besondere Verfahren gemäß § 18k UStG jedoch nicht in Anspruch genommen, gelten die Grundregelungen des § 3 Abs. 6 und § 3 Abs. 7 UStG zur Bestimmung des jeweiligen Lieferorts.<sup>50</sup>
- 35 Die EU-einheitliche Lieferschwelle gilt für § 3c Abs. 2 und 3 UStG jedoch nicht. Diese besonderen Ortsbestimmungen gelten somit ab dem ersten Euro.<sup>51</sup>

**Einfuhr-Fernverkauf**

#### **Beispiel 1: Fernverkauf ohne Transportende im Einfuhrmitgliedsstaat**



*Der in China ansässige Unternehmer C betreibt ein Handelsunternehmen mit Computerzubehör, mit dem er auch europäische Privatkunden beliefert. Ab 2022 liefert er von seinem Zentrallager in Schanghai aus an Privatkunden in Deutschland (**ohne Nutzung einer Internet-Handelsplattform**). Die Einfuhren lässt C ausschließlich im Hafen Rotterdam (Niederlande) anmelden. Der Ort der Lieferungen an die deutschen Privatkunden liegt nach § 3c Abs. 2 UStG jeweils in Deutschland. Dies gilt grundsätzlich, unabhängig davon, ob die Umsatzschwelle von 10.000 € überschritten ist oder in welchem anderen Mitgliedstaat (außer Deutschland) die aus dem Drittland stammenden Gegenstände eingeführt werden. Bestellt eine deutsche Privatperson D die Ware von C, lässt diese aber nach Frankreich liefern (z. B. weil D dort eine Person beschenken will), liegt der Lieferort in Frankreich.<sup>52</sup>*

#### **Beispiel 2: Fernverkauf mit Transportende im Einfuhrmitgliedsstaat**



*Der in der Schweiz ansässige Unternehmer CH verkauft Schokolade an europäische Privatkunden. Ab 2022 liefert er von seinem Zentrallager Basel aus an Privatkunden in Deutschland (**ohne Nutzung einer Internet-Handelsplattform**) jeweils in **Sachwerten bis 150 €**. Diese Einfuhren lässt CH ausschließlich in Deutschland anmelden. CH nimmt in Deutschland an dem OSS nach § 18k UStG teil. Der Ort der Lieferungen an die deutschen Privatkunden liegt nach § 3c Abs. 3 S. 1 UStG jeweils in Deutschland.*

*Dies gilt grundsätzlich, unabhängig davon, ob die Umsatzschwelle von 10.000 € überschritten ist. Die Einfuhr der Ware ist steuerfrei nach § 5 Abs. 1 Nr. 7 UStG.*

*Würde CH **Ware im Wert von 300 €** an einen deutschen Privatkunden verkaufen, könnte er die Lieferung nicht im OSS nach § 18k UStG anmelden, weil die Nutzung dieses OSS auf Sendungen im Sachwert bis 150 € beschränkt ist. Die Einfuhr der Ware wäre nicht steuerfrei nach § 5 Abs. 1 Nr. 7 UStG, sondern steuerpflichtig. Die Sonderregelung nach § 21a UStG*

<sup>49</sup> Vgl. Barros/Kratz, Umsatzsteuer und E-Commerce – Teil II, IWB, S. 1.

<sup>50</sup> Vgl. Huschens, Fernverkaufsregelungen nach § 3c UStG, Haufe, 2021.

<sup>51</sup> Vgl. Barros/Kratz, Umsatzsteuer und E-Commerce – Teil II, IWB, S. 1.

<sup>52</sup> Vgl. Huschens, Fernverkaufsregelungen nach § 3c UStG, Haufe, 2021.

für die Einfuhr käme nicht zur Anwendung, weil diese Sonderregelung auf Sendungen mit einem Sachwert von höchstens 150 € aus dem Drittlandsgebiet beschränkt ist. Für die Lieferung der Schokolade kämen die allgemeinen Ortsregelungen nach § 3 Abs. 6, 7 und 8 UStG zur Anwendung.<sup>53</sup>

**Beispiel 3:** Ein in Südkorea ansässiger Händler H veräußert über die eigene Internetseite Handyzubehör (Sachwert: 200 €) an eine Privatperson in Frankreich. Die Ware wird durch H aus dem Lager in Südkorea nach Deutschland versendet, wo die Zollanmeldung erfolgt. Von dort aus wird die Ware weiter an den Wohnsitz der Privatperson in Frankreich versendet. Da die Ware aus dem Drittlandsgebiet in einen anderen EU-Mitgliedstaat (hier: Deutschland) als den, in dem die Beförderung oder Versendung des Gegenstandes an den Erwerber endet (hier: Frankreich), eingeführt wird, verlagert sich der Ort nach § 3c Abs. 2 S. 1 UStG an den Ort, an dem sich der Gegenstand bei Beendigung der Beförderung oder Versendung an den Erwerber befindet (hier: Frankreich). H hat den Umsatz im Bestimmungsland (hier: Frankreich) im allgemeinen Besteuerungsverfahren (Artikel 250 bis 261 MwStSystRL) zu erklären.<sup>54</sup>



**Beispiel 4:** Ein in Südkorea ansässiger Händler H veräußert über die eigene Internetseite Handyzubehör (Sachwert: 50 €) an eine im Inland ansässige Privatperson. Die Ware wird aus seinem Lager in Südkorea an den Wohnsitz der Privatperson versendet. Die Zollanmeldung in Deutschland erfolgt durch den Spediteur S in indirekter Vertretung des H.



H nimmt das besondere Besteuerungsverfahren nach § 18k UStG (vgl. Abschnitt 18k.1) nicht in Anspruch. Da die Zollanmeldung für Rechnung des H erfolgt, schuldet H die Einfuhrumsatzsteuer, die er unter den allgemeinen Voraussetzungen des § 15 UStG als Vorsteuer abziehen kann. Die Lieferung des H an die Privatperson ist gemäß § 3 Abs. 8 UStG im Inland steuerbar und steuerpflichtig. H hat den Umsatz im Inland im allgemeinen Besteuerungsverfahren (§ 18 Abs. 1 bis 4 UStG) zu erklären. § 3c Abs. 3 S. 1 UStG ist nicht anzuwenden, weil H das besondere Besteuerungsverfahren nach § 18k UStG nicht in Anspruch nimmt.<sup>55</sup>

**Beispiel 5:** Der in der Schweiz ansässige Unternehmer CH verkauft Uhrenarmbänder an europäische Privatkunden über einen Online-Marktplatz des Betreibers A. Ab 2022 liefert CH von seinem Zentrallager Zürich aus an Privatkunden in Deutschland jeweils in Sachwerten bis 150 €. Die Einfuhren werden durch CH ausschließlich beim Zollamt Singen erklärt. Der Ort der warenbewegten Lieferungen an die deutschen Privatkunden liegt nach § 3c Abs. 3 S. 3 UStG jeweils in Deutschland, unabhängig davon, ob der OSS nach § 18k UStG genutzt wird oder nicht. Dies gilt grundsätzlich, unabhängig davon, ob die Umsatzschwelle von 10.000 € überschritten ist. Die Einfuhr der Ware ist steuerfrei nach § 5 Abs. 1 Nr. 7 UStG. Die warenbewegte Lieferung wird nach § 3 Abs. 3a S. 2 UStG i. V. m. § 3 Abs. 6b UStG (wird ein Unternehmer gem. § 3 Abs. 3a UStG behandelt, als ob er einen Gegenstand erhalten und geliefert hätte, wird die Beförderung oder Versendung des Gegenstands der Lieferung durch diesen Unternehmer zugeschrieben) dem A zugerechnet (**Fiktion eines Reihengeschäfts**). Demzufolge erbringt CH seine Lieferung an A als ruhende Lieferung, die nach § 3 Abs. 7 S. 1 Nr. 1 UStG am Ort des Beginns des Warentransports ausgeführt wird. Da der Warentransport in Zürich beginnt, ist diese Lieferung des CH



<sup>53</sup> Vgl. Huschens, Fernverkaufsregelungen nach § 3c UStG, Haufe, 2021.

<sup>54</sup> Vgl. Beispiele BMF-Schreiben vom 1.4.2021, S. 17.

<sup>55</sup> Vgl. Beispiele BMF-Schreiben vom 1.4.2021, S. 17.

in Deutschland nicht steuerbar. A muss die Umsatzsteuer auf die Lieferungen in Deutschland erklären, entweder über den OSS nach § 18k UStG oder im allgemeinen Besteuerungsverfahren. Die Steuer entsteht nach § 13 Abs. 1 Nr. 1 Buchst. i UStG (basierend auf Art. 66a MwStSystRL) zu dem Zeitpunkt, zu dem die Zahlung angenommen wurde. Nach Art. 41a MwStSystRL-DVO ist dies der Zeitpunkt, zu dem die Zahlung bestätigt wurde oder eine Zahlungszusage des Erwerbers beim Lieferer, der die Gegenstände über eine elektronische Schnittstelle verkauft, oder für dessen Rechnung eingeht, und zwar unabhängig davon, wann die tatsächliche Zahlung erfolgt, je nachdem, welcher Zeitpunkt der frühere ist.<sup>56</sup>

### 3.3 Fulfillment-Strukturen wie beispielsweise bei Amazon

- 36 Grenzüberschreitende Fulfillment-Strukturen kommen dem Bedürfnis nach, dem Kunden rasche Lieferzeiten und dem Online-Händler günstige Lagerkosten bieten zu können.
- 37 Die Ware wird hier nämlich bei Bestellungseingang nicht aus Deutschland versendet, sondern lagert bereits im Bestimmungsland, in dem der Kunde ansässig ist. Bei der Nutzung der grenzüberschreitenden Fulfillment-Strukturen werden betroffene Mandanten sowohl den OSS verfolgen können, dabei jedoch gleichzeitig ihre vorhandenen Registrierungen im Ausland beibehalten müssen. Die oben beschriebene Umlagerung der Waren geschieht nämlich nicht im Verhältnis zum privaten Endkunden.
- 38 Folge davon ist, dass die Umlagerung bzw. die Bestückung von Ware von Deutschland aus in ein Zentrallager in einem anderen EU-Staat umsatzsteuerlich ein umsatzsteuerpflichtiges innergemeinschaftliches Verbringen und korrespondierend im Bestimmungsland einen i. g. Erwerb darstellt.<sup>57</sup>

#### **Beispiel: Einbindung in eine grenzüberschreitende Fulfillment-Struktur**



Ein Online-Händler mit Sitz in Deutschland möchte private Verbraucher sowohl in Italien als auch in Frankreich mit seinen Produkten beliefern und nimmt am Fulfillment-Programm von Amazon, Amazon Pan EU teil. Seine Waren werden dabei je nach Nachfragespitzen von Amazon selbstständig zwischen den Lagern in Italien und in Frankreich umgelagert, bevor die Ware zum privaten Verbraucher in Italien oder Frankreich gelangt. Durch die Umlagerung kommt es zu innergemeinschaftlichen Verbringungen bzw. innergemeinschaftlichen Erwerben, welche auch weiterhin in den einzelnen Ländern über eine lokale Registrierung gemeldet werden müssen.<sup>58</sup>

- 39 Die Fulfillment-Struktur via Amazon war auch schon Thema beim Finanzgericht Düsseldorf<sup>59</sup> und beim BFH<sup>60</sup>. Das FG Düsseldorf und der BFH hatten folgenden Sachverhalt zu beurteilen:

Die Klägerin war eine B. V. mit Sitz in den Niederlanden, die Nahrungsergänzungsmittel und Medizinprodukte im Online-Handel innerhalb der EU verkauft. Der Verkauf an deutsche Kunden erfolgt überwiegend über die Internetseiten von Amazon im Rahmen der Option „Verkauf durch die Klägerin, Versand durch Amazon“. Die Waren aus den Niederlanden wurden hierzu an diverse Logistikzentren von Amazon in der EU ausgeliefert und dort für Zwecke des Verkaufs an die Endkunden bereitgehalten. Die Waren werden über Amazon

<sup>56</sup> Vgl. Huschens, Fernverkaufsregelung nach § 3c UStG, Haufe, 2021.

<sup>57</sup> Vgl. Baumgartner, MwSt.-Digitalpaket, deubner, 2021.

<sup>58</sup> Vgl. Bsp. Baumgartner, MwSt.-Digitalpaket, deubner, 2021.

<sup>59</sup> Vgl. FG Düsseldorf, Urteil vom 11.10.2019 – 1 K 2693/17 U.

<sup>60</sup> Vgl. BFH-Beschluss vom 29.4.2020, XI B 113/19, veröffentlicht am 28.5.2020.

direkt an die Privatkunden verkauft, der Versand erfolgte ausschließlich über die Amazon Logistik-Kette. Die Klägerin qualifizierte die Warenlieferungen als steuerfreie innergemeinschaftliche Lieferung an Amazon mit Sitz in Luxemburg. Das Finanzamt ging davon aus, dass die Klägerin auch insoweit Lieferungen an deutsche Endkunden ausgeführt hat. Amazon erbringt an die Händler als Leistungsempfänger lediglich Dienstleistungen. Mit der Einlagerung der Waren in die Zentren von Amazon führt die Klägerin ein innergemeinschaftliches Verbringen aus. Die nach der Einlagerung getätigten Lieferungen an die inländischen Kunden sind steuerbar und im Rahmen der Versandhandelsregelung in Deutschland steuerpflichtig.

40 Das FG Düsseldorf und der BFH haben in diesem Fall wie folgt entschieden:

Das Finanzgericht Düsseldorf (FG Düsseldorf, Urteil v. 11.10.2019 – 1 K 2693/17 U) hatte die Klage des Online-Händlers abgewiesen: Soweit die Klägerin Ware aus den Niederlanden in ein deutsches Logistikzentrum von Amazon verbracht hat, hat sie damit ein innergemeinschaftliches Verbringen verwirklicht. Auslieferungen aus deutschen Lagern von Amazon an deutsche Kunden sind daher rein inländische Lieferung und hier umsatzsteuerbar. Soweit die Waren in ein Logistikzentrum in einem anderen Mitgliedstaat der EU verbracht wurden, kommt die europäische Versandhandelsregelung zur Anwendung: Ist die Lieferschwelle nach Deutschland überschritten, wie im zu beurteilenden Fall, unterliegen Lieferungen an deutsche private Abnehmer nach § 3c UStG in Deutschland ebenfalls der Umsatzsteuer. Der BFH weist die Beschwerde der Klägerin wegen Nichtzulassung der Revision als unbegründet zurück. Die Rechtssache hat nicht offensichtlich eine grundsätzliche Bedeutung, da die Entscheidung des FG in Einklang mit der europäischen Mehrwertsteuer-Systemrichtlinie und den Regelungen des deutschen Umsatzsteuergesetzes steht.<sup>61</sup>

### 3.4 Weitere Hinweise für die Praxis

41 Sowohl bei den innergemeinschaftlichen Fernverkäufen nach § 3c Abs. 1 S. 1 UStG als auch bei den Einfuhrfernverkäufen nach § 3c Abs. 2 UStG und § 3c Abs. 3 UStG ist zu beachten, dass diese Regelungen grundsätzlich nur für sog. B2C-Lieferungen (Lieferungen an Nichtunternehmer als Endabnehmer) anwendbar sind. Für B2B-Lieferungen sind die Regelungen des § 3c UStG nicht anwendbar, es sei denn, es handelt sich um sog. Schwellenerwerber im Sinne des § 1a Abs. 3 Nr. 1 UStG. Deswegen ist es für das liefernde Unternehmen sehr wichtig zu wissen, ob es sich beim Endabnehmer um ein Unternehmen, eine Privatperson oder um einen Schwellenerwerber (z. B. Kleinunternehmer, Unternehmer, die ausschließlich steuerfreie Umsätze erbringen wie z. B. Ärzte) handelt. B2B-Lieferungen in EU-Mitgliedsstaaten werden im Ursprungsland gemäß § 4 Nr. 1b UStG i. V. m. § 6a UStG steuerfrei gestellt. Im Bestimmungsland muss der Empfänger der Lieferung gemäß § 3d S. 1 UStG (Lieferort liegt an dem Ort, an dem die Beförderungslieferung endet) einen innergemeinschaftlichen Erwerb gemäß § 1a UStG, § 1 Abs. 1 Nr. 5 UStG (ggf. analog) versteuern.

42 Für kleinere Unternehmen wird es daher durch die Einführung der EU-weiten Lieferschwelle i. H. v. 10.000 € in Zukunft immer wichtiger, die Lieferschwelle im Blick zu behalten und ggf. zu überwachen. Darüber hinaus sollten die unterschiedlichen Umsatzsteuersätze der Mitgliedsstaaten im Blick behalten werden.

---

<sup>61</sup> Vgl. PB-Steuern, [Aus unserem Spezialgebiet Umsatzsteuer – Aktueller BFH-Beschluss zur Beurteilung von Warenlieferungen über Amazon im Rahmen des FBA \(„Fulfillment by Amazon“ bzw. „Paneuropäischer Versand“\) – PBS – Ihre Steuerberater in Paderborn, Berlin, Köln und Rheda Wiedenbrück \(pb-steuern.de\)](#), 2020.

### 3.4.1 Entwicklung des Lieferorts bei unterschiedlichen Leistungsempfängern

#### 3.4.1.1 Leistungsempfänger der Lieferung ist Regelunternehmer

**Beispiel:** Der Unternehmer U aus Deutschland liefert am 22.4.2021 an den Unternehmer F aus Frankreich eine Maschine im Wert von 10.000 € netto.



Der Unternehmer U erbringt gegenüber dem F aus Frankreich eine Lieferung einer Maschine gemäß § 3 Abs. 1 UStG. Der Lieferort befindet sich bei einer Beförderungslieferung gemäß § 3 Abs. 5a UStG i. V. m. § 3 Abs. 6 S. 1 und 2 UStG an dem Ort, an dem die Beförderung beginnt. Die Lieferung ist daher gemäß § 1 Abs. 1 Nr. 1 S. 1 UStG steuerbar in Deutschland, aber steuerfrei gemäß § 4 Nr. 1b UStG i. V. m. § 6a Abs. 1 S. 1 Nr. 1 bis 4 UStG, da es sich um eine steuerfreie innergemeinschaftliche Lieferung handelt.

Der Empfänger F aus Frankreich hat im Bestimmungsland Frankreich einen innergemeinschaftlichen Erwerb gemäß § 1 Abs. 1 Nr. 5 UStG, § 1a UStG, § 3d S. 1 UStG analog zu versteuern, da der Gegenstand aus einem Mitgliedsstaat (**Deutschland**) in einen anderen Mitgliedsstaat (**Frankreich**) gelangt, der Erwerber F aus Frankreich ein Unternehmer ist und der U aus Deutschland ein Unternehmer ist, der die Lieferung im Rahmen seines Unternehmens gegen Entgelt ausführt. Zudem ist der U kein Kleinunternehmer im Sinne des § 19 UStG. § 3c Abs. 1 S. 1 UStG ist auf diese Regelung nicht anzuwenden, da es sich um eine B2B-Lieferung handelt. Das OSS-Verfahren im Sinne des § 18j UStG-E ist hier auch nicht einschlägig, da das OSS-Verfahren nach § 18j UStG-E nur für innergemeinschaftliche Fernverkäufe an Nichtunternehmer anzuwenden ist.

#### 3.4.1.2 Leistungsempfänger der Lieferung ist ein Schwellenunternehmer

**Beispiel:** Der Unternehmer S aus Spanien liefert an einen deutschen Arzt 40 Pulsmessgeräte im Wert von 250 € netto. Der Arzt ist ein Humanmediziner und führt ausschließlich umsatzsteuerfreie Umsätze aus. Die Erwerberschwelle (12.500 €) wurde weder im Vorjahr noch im laufenden Kalenderjahr überschritten.



Es handelt sich hier um 40 Lieferungen an den deutschen Arzt gemäß § 3 Abs. 1 UStG.

Wichtig ist hier, dass es sich beim Arzt um einen Schwellenerwerber handelt, da er ein Unternehmer ist, der im Sinne des § 1a Abs. 3 Nr. 1 Buchst. a) UStG ausschließlich steuerfreie Umsätze ausführt, die zum Ausschluss vom Vorsteuerabzug führen. Des Weiteren wurde die Erwerberschwelle in Höhe von 12.500 € gemäß § 1a Abs. 3 Nr. 2 UStG nicht überschritten. Der Arzt muss somit keinen innergemeinschaftlichen Erwerb in Deutschland versteuern. Allerdings bestimmt sich der Lieferort hier nach § 3c Abs. 1 S. 1 UStG, da die Lieferschwelle von 10.000 € überschritten ist und der Arzt als Empfänger ein Schwellenerwerber ist.

Somit liegt der Ort gemäß § 3c Abs. 1 S. 1 UStG im Bestimmungsland Deutschland.

Der Umsatz ist in Deutschland gemäß § 1 Abs. 1 Nr. 1 S. 1 UStG steuerbar und steuerpflichtig, da keine Steuerbefreiungsvorschrift greift.

Der S aus Spanien kann sich in Spanien für das OSS-Verfahren gemäß § 18j UStG-E registrieren lassen. Die spanischen Finanzbehörden führen dann die für die Lieferung geschuldete deutsche Umsatzsteuer an das BZSt ab. Der S muss an den A bei Teilnahme am OSS-Verfahren keine Rechnung stellen. Falls der S nicht am OSS-Verfahren teilnimmt, muss er

sich in Deutschland registrieren und eine Rechnung mit deutscher Umsatzsteuer an den A stellen.

Der A ist als Arzt nicht vorsteuerabzugsberechtigt, da er gemäß § 15 Abs. 2 S. 1 Nr. 1 UStG ausschließlich steuerfreie Umsätze erbringt, die für den Vorsteuerabzug schädlich sind.

#### 3.4.1.3 Der Erwerber ist eine Privatperson

**Beispiel:** Der Unternehmer I aus Italien versendet im Jahr 2022 Holzspielzeug im Wert von 9.500 € netto an deutsche Privatpersonen. Im Mai 2022 versendet I an die Privatperson P aus Potsdam einen Nussknacker im Wert von 750 € netto.



Der I erbringt eine Lieferung an P gemäß § 3 Abs. 1 UStG.

Der Ort einer bewegten Lieferung liegt grundsätzlich gemäß § 3 Abs. 6 S. 1 UStG am Ort des Beginns der Beförderung, also in Italien. Hier ist allerdings der neue § 3c UStG-E für innergemeinschaftliche Fernverkäufe an Privatpersonen (B2C) einschlägig, da die Lieferung des I an den P zum Überschreiten der EU-weiten Lieferschwelle von 10.000 € führt. Der Ort der Lieferung verlagert sich somit mithilfe des § 3c Abs. 1 S. 1 UStG ins Bestimmungsland (Deutschland). Der Umsatz ist somit steuerbar gemäß § 1 Abs. 1 Nr. 1 S. 1 UStG und steuerpflichtig.

I kann sich in Italien gemäß § 18j UStG-E für das OSS-Verfahren registrieren lassen und die in Deutschland entstandene Umsatzsteuer an den italienischen Fiskus abführen, der die vereinnahmte Steuer dann an das BZSt weiterleitet. Eine Registrierung in Deutschland ist darüber hinaus dann auch nicht mehr nötig.

## 4 Lieferfiktion nach § 3 Abs. 3a UStG-E

### 4.1 Einführung des § 3 Abs. 3a UStG-E

43 Die Einführung des § 3 Abs. 3a UStG wurde von der EU als dringend notwendig angesehen, weil es infolge der immensen Steigerung des Handels über Schnittstellen insbesondere bei Händlern aus Drittländern vermehrt zu Steuerausfällen gekommen ist. In Deutschland bewegte sich das hierdurch entgangene Steueraufkommen im Jahr 2018 im dreistelligen Millionenbereich.<sup>62</sup> Der deutsche Gesetzgeber ging gegen die hohen Steuerausfälle bereits mit dem JStG 2018 mit der Einführung des § 25e UStG im Alleingang vor. Die Marktplatzbetreiber haften gemäß § 25e Abs. 1 UStG für die nicht entrichtete Steuer aus der Lieferung eines Händlers, die auf dem von ihm bereitgestellten Marktplatz rechtlich begründet worden ist. Der Marktplatzbetreiber kann sich der Haftung allerdings entziehen, sofern er über eine von der Finanzbehörde ausgestellte Bescheinigung nach § 22f UStG verfügt, die bestätigt, dass der Händler für umsatzsteuerliche Zwecke im Inland erfasst ist.<sup>63</sup>

44 Gegen die Regelungen des deutschen Gesetzgebers leitete die EU-Kommission am 10.10.2019 ein förmliches Vertragsverletzungsverfahren ein, da die Regelungen des § 22f UStG und des § 25e UStG nach der Meinung der EU-Kommission gegen Unionsrecht verstößt. Nach Auffassung der EU-Kommission sind diese Regelungen ineffizient und unverhältnismäßig. Des Weiteren behindert die Verpflichtung des Betreibers von elektronischen Marktplätzen zur Vorlage einer Erfassungsbescheinigung den Zugang der EU-Online-Händler zum deutschen Markt, was einen Verstoß gegen das Unionsrecht darstellt. Zudem einigten sich die EU-Mitgliedstaaten auf die Einführung einer fingierten Lieferkette nach § 3 Abs. 3a UStG-E zum 1.7.2021. Der Marktplatzbetreiber wird somit zum Steuerschuldner für die Lieferung an den Abnehmer.<sup>64</sup>

**Haftungsregelung verstößt gegen Unionsrecht**

### 4.2 Lieferung innerhalb von Mitgliedsstaaten

45 Der neue § 3 Abs. 3a S. 1 UStG regelt Lieferungen, bei denen ein Unternehmer mittels seiner elektronischen Schnittstelle die Lieferung eines Gegenstandes, dessen Beförderung oder Versendung im Gemeinschaftsgebiet beginnt und endet, durch einen nicht im Gemeinschaftsgebiet ansässigen Unternehmer an einen in § 3a Abs. 5 S. 1 UStG bezeichneten Empfänger (Privatperson) unterstützt.<sup>65</sup> Der Unternehmer, der diese elektronische Schnittstelle betreibt, wird aufgrund des Digitalpakets nun als fiktiver Lieferer behandelt.

46 Beim Betreiber der elektronischen Schnittstelle („fiktiver Lieferer“) wird somit angenommen, dass er die an einen Nichtunternehmer gelieferten Gegenstände erhalten hätte und die erhaltenen Gegenstände sodann an den Endverbraucher weiterliefern würde. Ziel dieser Regelung ist somit die Gewährleistung einer wirksamen und effizienten Erhebung der Mehrwertsteuer bei gleichzeitiger Verringerung des Verwaltungsaufwands für Lieferer, Steuerbehörden und Verbraucher.<sup>66</sup>

**Fiktiver Lieferer**

---

<sup>62</sup> Vgl. Regierungsentwurf in BT-Drucks 19/4455, S. 119.

<sup>63</sup> Vgl. Barros/Kratz, Umsatzsteuer und E-Commerce – Teil III, IWB Nr. 1, S. 1.

<sup>64</sup> Vgl. [Vertragsverletzungsverfahren gegen Deutschland wegen Neuregelungen zur Marktplatzhaftung | KMLZ Rechtsanwalts-gesellschaft mbH](#)

<sup>65</sup> Vgl. Sterzinger, Umsetzung der zweiten Stufe des MwSt-Digitalpakets, in: ustb, S. 288.

<sup>66</sup> Vgl. Erläuterungen zu den Mehrwertsteuervorschriften für den elektronischen Geschäftsverkehr, 2020.

- 47 Der Empfänger der Gegenstände muss ein Nichtunternehmer (Endverbraucher) sein. Da das Umsatzsteuergesetz diesen Begriff nicht kennt, behilft es sich mit einer Negativabgrenzung.
- 48 Der Empfänger ist somit kein Unternehmer, für dessen Unternehmen die Leistung bezogen wird, keine ausschließlich nicht unternehmerisch tätige juristische Person, der eine Umsatzsteuer-Identifikationsnummer erteilt worden ist und es darf sich um keine juristische Person handeln, die sowohl unternehmerisch als auch nicht unternehmerisch tätig ist, bei der die Leistung ausschließlich für den privaten Bedarf des Personals oder eines Gesellschafters erbracht wird.<sup>67</sup>
- 49 Der § 3 Abs. 3a S. 1 UStG fingiert eine nach den Voraussetzungen des § 4 Nr. 4c UStG steuerbefreite Lieferung des liefernden Unternehmers an den Betreiber der elektronischen Schnittstelle, der genauso wie der Lieferer ein Unternehmer nach § 2 UStG sein muss, sowie eine weitere Lieferung des Betreibers, sog. fiktiver Lieferer, an den nichtunternehmerischen Endverbraucher. Weiterhin regelt ein neuer § 3 Abs. 6b UStG-E, dass die Beförderung oder Versendung des Gegenstands der Lieferung durch den die Schnittstelle betreibenden Unternehmer zugewiesen wird.<sup>68</sup> Somit regelt der neue § 3 Abs. 6b UStG-E eine besondere Form des Reihengeschäfts. Dass am Ende eine Privatperson steht, ist für die Annahme eines Reihengeschäfts unbeachtlich.<sup>69</sup> Die bewegte Lieferung wird nach § 3 Abs. 6b UStG-E der Lieferung des Schnittstellenbetreibers an den Endverbraucher zugeordnet, was zur Folge hat, dass die neuen Regelungen zum Versandhändler gemäß § 3c UStG-E nur auf die gesetzlich fingierte bewegte Lieferung des Plattformbetreibers Anwendung finden können. Darüber hinaus stellt die Regelung des § 3 Abs. 6b UStG-E eine sog. *lex specialis* dar, was bedeutet, dass bei gleichzeitiger Erfüllung der Voraussetzungen für ein Reihengeschäft nach § 3 Abs. 6a UStG die neue Regelung des § 3 Abs. 6b UStG-E die allgemeine Regelung nach § 3 Abs. 6a UStG als speziellere Norm verdrängt. In § 3 Abs. 7 S. 2 UStG-E erfolgt somit nun auch ein Verweis auf die Regelung des § 3 Abs. 6b UStG-E.<sup>70</sup> Im Ergebnis wird somit der Schnittstellenbetreiber Schuldner der Umsatzsteuer, obwohl er wahrscheinlich niemals über den veräußerten Gegenstand verfügen konnte. Dies wird besonders in dem Fall deutlich, wenn der im Drittland ansässige Unternehmer den Versand übernimmt. Der Schnittstellenbetreiber wird nur deshalb in Anspruch genommen, weil die Bezahlung des Entgelts über ihn erfolgt.<sup>71</sup>
- 50 Der Begriff der elektronischen Schnittstelle ist sehr weit auszulegen.
- 51 Somit werden nicht nur die Globalplayer wie Amazon oder ebay erfasst, sondern auch kleinere Schnittstellenbetreiber. Mit dem Auffangbegriff „Ähnliches“ sollen alle derzeitigen und künftigen Technologien abgedeckt werden, die es ermöglichen, einen Verkauf elektronisch zu unterstützen.<sup>72</sup> Der Begriff des „Unterstützens“ kommt eine große Bedeutung hinsichtlich der Anwendung des § 3 Abs. 3a UStG-E zu. Nach § 25e Abs. 6 UStG-E bedeutet „unterstützen“ im Sinne des Gesetzes „die Nutzung einer elektronischen Schnittstelle, um es einem Leistungsempfänger und einem liefernden Unternehmer, der über eine elektronische

**Zuordnung der bewegten Lieferung**

**§ 3 Abs. 6b UStG-E als *lex specialis***

<sup>67</sup> Vgl. Sterzinger, Umsetzung der zweiten Stufe des MwSt-Digitalpakets, in: *ustb*, S. 289.

<sup>68</sup> Vgl. Prätzler, Geplante umsatzsteuerliche Änderungen durch das Jahressteuergesetz 2020, DB vom 21.9.2020.

<sup>69</sup> Vgl. auch 3.14 Abs. 18 UStAE Reihengeschäfte können auch Nichtunternehmer als letzte Abnehmer haben.

<sup>70</sup> Vgl. Sterzinger, Umsetzung der zweiten Stufe des MwSt-Digitalpakets, in: *ustb*, S. 290.

<sup>71</sup> Vgl. Sterzinger, Umsetzung der zweiten Stufe des MwSt-Digitalpakets, in: *ustb*, S. 289.

<sup>72</sup> Vgl. Barros/Kratz, Umsatzsteuer und E-Commerce – Teil III, IWB Nr. 1, S. 1.



Schnittstelle Gegenstände zum Verkauf anbietet, zu ermöglichen, in Kontakt zu treten, woraus eine Lieferung an diesen Leistungsempfänger erfolgt<sup>73</sup>. Der Verkauf der Ware an den Leistungsempfänger wird somit nur mithilfe der Schnittstelle abgeschlossen und realisiert.

52 Aus diesem Grund ist es auch von hinreichender Bedeutung zu wissen, in welchen Fällen keine Unterstützung einer elektronischen Schnittstelle bei dem Verkauf von Waren an private Endverbraucher vorliegt. So liegt gemäß § 25e Abs. 6 S. 2 UStG-E beispielsweise kein Unterstützen vor, wenn der Betreiber weder unmittelbar noch mittelbar die Lieferbedingungen festlegt oder an der Bestellung oder Lieferung der Waren beteiligt ist. Nach § 25e Abs. 6 S. 3 UStG-E soll zudem kein Unterstützen vorliegen, wenn die Schnittstelle lediglich folgende Leistungen anbietet:

- ▶ die Verarbeitung von Zahlungen im Zusammenhang mit der Lieferung von Gegenständen;
- ▶ die Auflistung von Gegenständen oder die Werbung für diese;
- ▶ die Weiterleitung oder Vermittlung von Leistungsempfängern an andere elektronische Schnittstellen.

53 Die Haftungsregelung des § 25e UStG für Marktplatzbetreiber für nicht abgeführte Umsatzsteuerschulden der Händler, die bereits seit dem Jahr 2019 existiert, soll trotz der neuen Lieferkettenfiktion nicht abgeschafft werden. Schließlich werden von der neuen Regelung des § 3 Abs. 3a UStG-E reine Inlandslieferungen nicht erfasst. Beispielsweise könnte hier eine Lieferung eines chinesischen Händlers aus Inlandslager an einen Inlandskunden angeführt werden.<sup>74</sup> Des Weiteren tritt an die Stelle der bisher vom Schnittstellenbetreiber für die Exkulpation geforderten Bescheinigung nach § 22f UStG die Aufzeichnung einer im Zeitpunkt der Lieferung gültigen Umsatzsteuer-Identifikationsnummer des Händlers nach § 27a UStG. Des Weiteren ist noch zu erwähnen, dass die Bußgeldvorschriften des § 26a UStG und des § 26b UStG im § 26a UStG zusammengefasst worden sind. Im neuen § 26a Abs. 1 UStG wurden Verweise auf alle neu eingerichteten Entrichtungsgebote gemäß § 18i, § 18j, § 18k UStG-E ergänzt.

54 Zukünftig wird vor allem die vorsätzliche Nichtzahlung bzw. nicht vollständige Zahlung der festgesetzten und zu entrichtenden Umsatzsteuer bis zum Ablauf des Fälligkeitstags geahndet.<sup>75</sup>

55 Außerdem ist zu beachten, dass es nur einen fingierten Zwischenhändler in der sog. Lieferkette geben kann. Als fingierter Zwischenhändler wird die elektronische Schnittstelle angenommen, über die die Bestellung erteilt wird und über die die Lieferung abgeschlossen wird.<sup>76</sup> Die anderen am Verkauf der Ware an den Endabnehmer beteiligten Schnittstellen führen z. B. B2B-Leistungen an den jeweiligen Händler aus. Genauere Erläuterungen hierzu ergeben sich aus den unten folgenden Beispielen.

**Fingierter Zwischenhändler bei mehreren beteiligten elektronischen Schnittstellen**

**Beispiel 1:** Ein Erwerber bestellt Gegenstände, die von einem zugrunde liegenden Lieferer über die elektronische Schnittstelle 1 zum Kauf angeboten werden. Der zugrunde liegende Lieferer hat die Gegenstände, die er zum Verkauf anbietet, nicht selbst auf Lager, sondern kauft diese über die elektronische Schnittstelle 2 ein (eine Dropshipping-Plattform).



<sup>73</sup> Vgl. auch § 25 Abs. 6 S. 1 UStG-E.

<sup>74</sup> Vgl. Prätzler, Geplante umsatzsteuerliche Änderungen durch das Jahressteuergesetz 2020, DB vom 21.9.2020.

<sup>75</sup> Vgl. Merker, Jahressteuergesetz 2020, Steuer und Studium 1/2021, S. 24.

<sup>76</sup> Vgl. EU, Erläuterungen zu den Mehrwertsteuervorschriften für den elektronischen Handel, 2020, S. 25.

Der zugrunde liegende Lieferer weist die elektronische Schnittstelle 2 (die Dropshipping-Plattform) an, die Gegenstände unmittelbar an den Erwerber zu versenden.

Um festzustellen, welche elektronische Schnittstelle in diesem Fall der fiktive Lieferer ist, muss geprüft werden, über welche elektronische Schnittstelle der Verkauf an den Erwerber tatsächlich abgeschlossen wird, d. h. über welche elektronische Schnittstelle der Erwerber die Bestellung erteilt hat und/oder die Kaufabwicklung durchgeführt wird. Wenn die Bestellung und/oder die Kaufabwicklung über die elektronische Schnittstelle 1 durchgeführt wird, erbringt die Dropshipping-Plattform (elektronische Schnittstelle 2) eine Dienstleistung für den zugrunde liegenden Lieferer.<sup>77</sup>

**Beispiel 2:** Ein Erwerber hat die Absicht, Gegenstände zu bestellen, die auf einer elektronischen Schnittstelle (elektronische Schnittstelle 1) zum Kauf angeboten werden. Zur Erteilung der Bestellung wird er an eine weitere elektronische Schnittstelle (elektronische Schnittstelle 2) weitergeleitet, über die Gegenstände von einem zugrunde liegenden Lieferer zum Kauf angeboten werden. Der Kauf wird schließlich über die elektronische Schnittstelle 2 abgeschlossen. Obwohl die erste Kontaktaufnahme mit der elektronischen Schnittstelle 1 erfolgt ist, wird der Kauf mit der elektronischen Schnittstelle 2 abgeschlossen, und damit gilt Letztere als der fiktive Lieferer.<sup>78</sup>



56 Zusätzlich wurde noch ein neuer § 4 Nr. 4c UStG-E eingeführt. Dieser bewirkt eine Steuerbefreiung der fiktiven Lieferung des Händlers an den Schnittstellenbetreiber. Hintergrund der neu eingeführten Steuerbefreiung des § 4 Nr. 4c UStG ist die Vermeidung neuer Steuerausfallrisiken. Wäre die Lieferung des Händlers an den Schnittstellenbetreiber, für die unionsrechtlich nicht die Steuerschuldumkehr auf den Leistungsempfänger wie im § 13b UStG vorgesehen ist, nämlich steuerpflichtig, würde bei Nichtzahlung durch dolose Händler wieder ein immenser Steuerschaden für den Fiskus entstehen.<sup>79</sup>

§ 4 Nr. 4c UStG-E

#### 4.2.1 Einfuhr-Fernverkauf bei Unterstützung durch eine elektronische Schnittstelle

57 Die Einbindung von elektronischen Schnittstellen ist auch bei Einfuhr-Fernverkäufen möglich. Die Voraussetzungen sind gemäß § 3 Abs. 3a S. 2 UStG-E vereinfacht gesagt, dass der Betreiber:

§ 3 Abs. 3a S. 2 UStG-E

- ▶ mithilfe einer elektronischen Schnittstelle
- ▶ die Lieferung eines aus dem Drittland eingeführten Gegenstands
- ▶ in einer Sendung mit einem Sachwert von höchstens 150 €
- ▶ an einen Nichtunternehmer
- ▶ in einem EU-Mitgliedsstaat
- ▶ unterstützt.

58 In diesen Fällen kann der Betreiber der elektronischen Schnittstelle für die von ihm in diesem Zuge getätigten Einfuhr-Fernverkäufe auch das neu eingeführte Import-OSS-Verfahren im Sinne des § 18k Abs. 1 S. 1 UStG nutzen.<sup>80</sup>

<sup>77</sup> Vgl. EU, Erläuterungen zu den Mehrwertsteuervorschriften für den elektronischen Handel, 2020, S. 25.

<sup>78</sup> Vgl. EU, Erläuterungen zu den Mehrwertsteuervorschriften für den elektronischen Handel, 2020, S. 25.

<sup>79</sup> Vgl. Prätzler, Geplante umsatzsteuerliche Änderungen durch das Jahressteuergesetz 2020, DB vom 21.9.2020.

<sup>80</sup> Vgl. Barros/Kratz, Umsatzsteuer und E-Commerce – Teil IV, IWB Nr. 2 vom 29.2.2021, S. 2.

## 4.2.2 Zwei Lieferfiktionen

59 Bei den Lieferfiktionen des § 3 Abs. 3a S. 1 und 2 UStG erfolgt eine Differenzierung im Hinblick auf den Abgangsort der Versendung.

**Unterscheidung der Lieferfiktionen**

60 Unterschiede:

Der § 3 Abs. 3a S. 1 und 3 UStG findet Anwendung, wenn es sich um eine allgemeine Schnittstellenlieferung handelt. Die Neuregelung erfasst somit neben der innergemeinschaftlichen Versendung auch die reine Inlandsversendung.

§ 3 Abs. 3a S. 2 bis 6 UStG findet nur Anwendung, wenn es sich um eine sogenannte Einfuhrschnittstellenlieferung handelt.

61 Neben dem Abgangsort der Versendung unterscheiden sich die allgemeine Schnittstellenlieferung und die Einfuhrschnittstellenlieferung wie folgt:<sup>81</sup>

	Allg. Schnittstellenlieferung	Einfuhrschnittstellenlieferung
Ansässigkeit des Lieferers	Gemeinschaftsgebiet	Spielt keine Rolle
Abnehmer	Endverbraucher gemäß § 3a Abs. 5 UStG	Endverbraucher gemäß § 3a Abs. 5 UStG und Personen im Sinne des § 1 Abs. 3 Nr. 1 UStG
Wertgrenze Liefergegenstand	Keine Wertgrenzen	Sachwert von höchstens 150 €
Abholfall wird erfasst?	Nein.	Ja.
Besteuerung der ersten Lieferung	Versendung im Gemeinschaftsgebiet steuerbar, aber gemäß § 4 Nr. 4c UStG steuerfrei	Lieferort liegt außerhalb des Gemeinschaftsgebiets und die Lieferung ist daher nicht steuerbar.

62 In Bezug auf den Lieferort gilt in beiden Fällen dasselbe, was bedeutet, dass in beiden Fällen die zweite Lieferung des Schnittstellenbetreibers an den Privatkundengemäß § 3 Abs. 6b UStG-E als Versendungslieferung gilt. Auf die Person des tatsächlichen Versenders kommt es nicht an.<sup>82</sup>

63 Folglich wird der Steuerpflichtige, der die Lieferung durch die Nutzung einer elektronischen Schnittstelle unterstützt, nicht zum fiktiven Lieferer in Bezug auf folgende Umsätze:

**Kein Fall des § 3 Abs. 3a UStG-E**

- ▶ Gegenstände in Sendungen mit einem Sachwert von mehr als 150 €, die in die EU eingeführt werden, unabhängig davon, wo der zugrunde liegende Lieferer ansässig ist;

<sup>81</sup> Vgl. Wäger, Digitalpaket – Neuregelungen zum 1.7.2021 für den Bereich der Lieferungen, UStB 2021, S. 79.

<sup>82</sup> Vgl. Wäger, Digitalpaket – Neuregelungen zum 1.7.2021 für den Bereich der Lieferungen, UStB 2021, S. 79.

- ▶ Gegenstände, die bereits in den zollrechtlich freien Verkauf in der EU übergeführt wurden, und Gegenstände, die sich in der EU befinden und an Erwerber in der EU geliefert werden, unabhängig von ihrem Wert, wenn der zugrunde liegende Lieferer in der EU ansässig ist.<sup>83</sup>

**Beispiel 1: Kein Fall des § 3 Abs. 3a S. 1 und 2 UStG-E**



Ein im Inland ansässiger Händler H veräußert über eine elektronische Schnittstelle Handyzubehör an eine Privatperson in Frankreich. Die Ware wird aus einem Lager im Inland an den Wohnsitz der Privatperson in Frankreich versendet. H überschreitet die Umsatzschwelle von 10.000 € (§ 3c Abs. 4 S. 1 UStG) bzw. verzichtet auf die Anwendung des § 3c Abs. 4 S. 1 UStG (§ 3c Abs. 4 S. 2 UStG). Nach § 3 Abs. 3a S. 1 UStG wird keine Lieferung zwischen dem Betreiber der elektronischen Schnittstelle und der Privatperson fingiert, da H im Gemeinschaftsgebiet ansässig ist. § 3 Abs. 3a S. 2 UStG findet keine Anwendung, da die Ware nicht aus dem Drittlandsgebiet eingeführt wurde. Für die Lieferung des H an die Privatperson findet § 3c Abs. 1 UStG Anwendung. Der Ort der Lieferung ist der Ort, an dem sich der Gegenstand bei Beendigung der Versendung an die Privatperson befindet (hier: Frankreich). H kann das besondere Besteuerungsverfahren nach § 18j UStG (vgl. Abschnitt 18j.1) in Anspruch nehmen und den Umsatz darüber erklären. Andernfalls hat H den Umsatz im Bestimmungsland (hier: Frankreich) im allgemeinen Besteuerungsverfahren (Artikel 250 bis 261 MwStSystRL) zu erklären.<sup>84</sup>

**Beispiel 2:** Ein im Inland ansässiger Händler H veräußert über eine elektronische Schnittstelle Handyzubehör an eine im Inland ansässige Privatperson. Die Ware wird aus einem Fulfillment-Center in Polen an den Wohnsitz der Privatperson versendet. H überschreitet die Umsatzschwelle von 10.000 € (§ 3c Abs. 4 S. 1 UStG) bzw. verzichtet auf die Anwendung des § 3c Abs. 4 S. 1 UStG (§ 3c Abs. 4 S. 2 UStG) und nimmt an dem besonderen Besteuerungsverfahren nach § 18j UStG teil. Nach § 3 Abs. 3a S. 1 UStG wird keine Lieferung zwischen dem Betreiber der elektronischen Schnittstelle und der Privatperson fingiert, da H im Gemeinschaftsgebiet ansässig ist. § 3 Abs. 3a S. 2 UStG findet keine Anwendung, da die Ware nicht aus dem Drittlandsgebiet eingeführt wird. Für die Lieferung des H an die Privatperson findet § 3c Abs. 1 UStG Anwendung. Der Ort der Lieferung ist der Ort, an dem sich der Gegenstand bei Beendigung der Versendung an die Privatperson befindet (hier: Inland). Der Händler hat die Umsätze über das besondere Besteuerungsverfahren nach § 18j UStG (vgl. Abschnitt 18j.1) zu erklären.<sup>85</sup>



<sup>83</sup> Vgl. EU, Erläuterungen zu den Mehrwertsteuervorschriften für den elektronischen Geschäftsverkehr, 2020, S. 13.

<sup>84</sup> Vgl. Beispiel aus dem BMF-Schreiben vom 1.4.2021, S. 7.

<sup>85</sup> Vgl. Beispiel aus dem BMF-Schreiben vom 1.4.2021, S. 7.

## 4.2.3 Anwendungsbeispiele

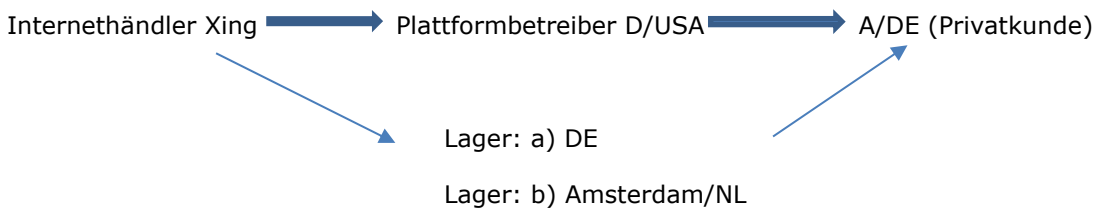
### 4.2.3.1 Anwendungsbeispiel zu § 3 Abs. 3a S. 1 UStG

64

Privatkunde A aus Freiburg bestellt über eine Internetplattform bei Online-Händler Xing aus Shanghai/China eine vergoldete Handyhülle im Wert von 80 €. Die Ware befindet sich im Lager der Plattformbetreibers Donald aus den USA. Die Handyhülle befindet sich im Lager des Unternehmers Donald

a) in Stuttgart

b) in Amsterdam



Die Internetplattform des Donald stellt eine elektronische Schnittstelle gemäß § 3 Abs. 3a S. 3 UStG dar und unterstützt somit die Lieferung der Handyhülle durch Online-Händler Xing aus China an den Privatkunden A aus Freiburg. Da die Versendung der Ware sowohl in Alternative a) als auch in der Alternative b) im Gemeinschaftsgebiet beginnt und endet, liegt ein Fall des § 3 Abs. 3a S. 1 UStG-E vor. Des Weiteren ist der Online-Händler Xing ein nicht im Gemeinschaftsgebiet ansässiger Unternehmer. Im Ergebnis liegt somit ein Fall des § 3 Abs. 3a S. 1 UStG vor. Der Schnittstellenbetreiber Donald wird somit in die Lieferung des Xing einbezogen. Es wird somit ein Reihengeschäft mit Zwischenhändler Donald fingiert. § 3 Abs. 6b UStG ordnet unabhängig von den sog. Quick fixes im Sinne des § 3 Abs. 6a UStG die Beförderung oder Versendung, also die Warenbewegung, der Lieferbeziehung Donald an A zu. Die nicht bewegte Lieferung bzw. die ruhende Lieferung wird somit gemäß § 3 Abs. 7 S. 2 Nr. 1 UStG der Lieferung des Internethändlers Xing an den Donald zugeordnet.

Der Ort der Beförderungslieferung befindet sich gemäß § 3 Abs. 5a UStG i. V. m. § 3 Abs. 6 S. 1 und 2 UStG an dem Ort, an dem die Beförderung beginnt. Die Sonderregelung des § 3c UStG findet im Fall a) keine Anwendung, da der Gegenstand weder aus einem Mitgliedsstaat in das Gebiet eines anderen Mitgliedsstaats befördert oder versendet noch aus dem Drittland in das Gemeinschaftsgebiet eingeführt worden ist. Die Lieferung des Donald ist somit gemäß § 1 Abs. 1 Nr. 1 S. 1 UStG in Deutschland steuerbar, da der Lieferort im Inland liegt, und steuerpflichtig, weil keine Steuerbefreiungsvorschrift nach § 4 UStG Anwendung findet.

Im Fall b) liegt allerdings ein innergemeinschaftlicher Fernverkauf gemäß § 3c Abs. 1 S. 1 und 2 UStG vor, da die Ware vom einen Mitgliedsstaat (hier: Amsterdam/NL) in einen anderen Mitgliedsstaat gelangt. Der Ort der Lieferung liegt somit gemäß § 3c Abs. 1 S. 1 UStG nach dem Bestimmungslandprinzip in Deutschland. Im Fall b) ist somit die Lieferung auch steuerbar im Sinne des § 1 Abs. 1 Nr. 1 UStG und steuerpflichtig, da keine Befreiungsvorschrift nach § 4 UStG Anwendung findet. Donald wäre zudem gemäß § 14a Abs. 2 UStG-E dazu verpflichtet, gegenüber dem Endverbraucher A eine ordnungsgemäße Rechnung zu stellen.

Donald kann zudem ab 1.7.2021 gemäß § 18j UStG am durch das Digitalpaket neu eingeführten OSS-Verfahren teilnehmen. Das OSS-Verfahren wäre dann einheitlich auf sämtliche innergemeinschaftliche Fernverkäufe des Donald anzuwenden.<sup>86</sup> Bei der Anwendung des OSS-Verfahrens wäre der Donald zudem davon entbunden, dem Endverbraucher A aus Freiburg eine Rechnung im Sinne des § 14 Abs. 2 S. 2 UStG-E zu erstellen.<sup>87</sup>

Die Lieferung des Chinesen ist gemäß § 3 Abs. 7 S. 2 Nr. 1 UStG dort steuerbar, wo die Beförderung der Ware beginnt. In Fall a) ist somit der Ort der ruhenden Lieferung in Deutschland und in Fall b) der Ort der ruhenden Lieferung in den Niederlanden.

Die Lieferungen sind zwar sowohl in Deutschland als auch in den Niederlanden steuerbar, aber in Deutschland (Fall a)) nach § 4 Nr. 4c UStG steuerfrei und im Fall b) in den Niederlanden analog steuerfrei.<sup>88</sup>

Im Rahmen des § 3 Abs. 3a UStG-E entsteht die Umsatzsteuer gemäß § 13 Abs. 1 Nr. 1 Buchst. i UStG-E zu dem Zeitpunkt, zu dem die Zahlung angenommen wurde. Es handelt sich somit um einen Fall der sog. IST-Versteuerung, da der Umsatz erst in dem Zeitpunkt zu versteuern ist, zu dem das Entgelt im Sinne des § 10 Abs. 1 S. 1 und 2 UStG vereinbart worden ist.

Zudem wird bei einem Fall des § 3 Abs. 3a UStG-E die Haftungsregelung für Marktplatzbetreiber nicht angewendet.

#### 4.2.3.2 Anwendungsbeispiel zu § 3 Abs. 3a S. 2 UStG

65 Der Privatkunde Friedrich aus Berlin/Deutschland (kurz: F) bestellt über eine Internetplattform beim Internethändler Son aus Seoul/Südkorea (kurz: S) einen USB-Stick im Wert von 110 €. Die Ware befindet sich in Südkorea und wird von dort aus auf Veranlassung des S direkt zu F nach Deutschland transportiert. Die Abfertigung zum zoll- und steuerrechtlichen freien Verkehr erfolgt in Deutschland. Die Plattform wird betrieben von E aus Argentinien. E nimmt am neu geschaffenen Import-OSS-Verfahren nach § 18k UStG-E teil.

Internethändler S/KOR                      Plattformbetreiber E/ARG                      F (Privatkunde)/Berlin  
Warenwert: 110 € (Transport direkt zu F)

Bei der Internetplattform des E handelt es sich um eine elektronische Schnittstelle gemäß § 3 Abs. 3a S. 3 UStG-E, die die Lieferung des Händlers S an den F aus Berlin unterstützt.

Ein Fall des § 3 Abs. 3a S. 2 bis 4 UStG-E liegt deswegen vor, weil die Versendung aus dem Drittland (Südkorea) erfolgt und im Gemeinschaftsgebiet (Deutschland) endet, die Versendung auf Veranlassung des Online-Händlers S aus Südkorea erfolgt und der Warenwert nicht mehr als 150 € beträgt. Es wird somit ein Reihengeschäft mit dem Zwischenhändler E aus Argentinien gemäß § 3 Abs. 3a S. 1 UStG-E fingiert. Die bewegte Lieferung wird gemäß § 3 Abs. 6b UStG-E auch in diesem Fall der Lieferbeziehung des E aus ARG und des F

<sup>86</sup> Vgl. auch § 18j Abs. 1 S. 4 UStG-E.

<sup>87</sup> Vgl. Barros/Kratz, Umsatzsteuer und E-Commerce – Teil III, IWB Nr. 1, S. 8.

<sup>88</sup> Vgl. auch Nieskens, in: Rau/Dürrwächter, UStG, Stand 01/2021, zu § 3 UStG.

aus Berlin zugeordnet. Die unbewegte Lieferung wird gemäß § 3 Abs. 7 S. 2 UStG i. V. m. § 3 Abs. 6b UStG-E der Lieferung des S/KOR an den E/ARG zugeordnet.

Der Ort der bewegten Lieferung nach § 3 Abs. 5a UStG i. V. m. § 3 Abs. 6 S. 1 und 2 UStG liegt grundsätzlich an dem Ort, an dem die Beförderung begonnen hat, also in Seoul/KOR.

Hier ist allerdings ggf. die Neuregelung für Fernverkäufe nach § 3c UStG-E zu beachten.

In der Lieferbeziehung des E an den F liegt ein Fernverkauf aus einem Drittlandsgebiet vor, wobei die Abfertigung zum zoll- und steuerlichen freien Verkehr in dem Mitgliedsstaat erfolgt, in dem die Beförderung oder die Versendung endet. Auf diesen Fernverkauf ist der § 3c Abs. 3 S. 1 UStG anzuwenden, da der E, wie anfangs erwähnt, am besonderen Verfahren des Import-One-Stop-Shops gemäß § 18k UStG teilnimmt. Der Ort der steuerbaren und steuerpflichtigen Lieferung liegt somit gemäß § 3c Abs. 3 S. 1 und 2 UStG in Deutschland.

Die Einfuhr des E nach Deutschland ist zudem gemäß § 1 Abs. 1 Nr. 4 UStG grundsätzlich steuerbar, aber gemäß § 5 Abs. 1 Nr. 7 UStG steuerfrei, weil der E am Import-OSS-Verfahren gem. § 18k UStG teilnimmt.

Die ruhende Lieferung des S an den E wird gemäß § 3 Abs. 7 S. 2 UStG dort ausgeführt, wo die Warenbewegung beginnt, also in Südkorea. Die ruhende Lieferung ist somit nicht steuerbar.<sup>89</sup>

#### 4.2.3.3 Kein Anwendungsfall des § 3 Abs. 3a UStG-E

66 Privatkunde R aus Remshalden bestellt über eine Internetplattform von Hugo (H) (USA) bei Online-Händler M von den Malediven einen wertvollen Haifischzahn zum Wert von 200 €. Die Ware befindet sich auf den Malediven und wird von dort aus auf Veranlassung des M direkt zu R nach Remshalden transportiert. Die Abwicklung zum zoll- und steuerrechtlichen freien Verkehr erfolgt in Spanien.

Onlinehändler M (Malediven)	Plattformbetreiber Hugo (USA)	Privatperson R (Deutschland)
Wert der Ware 200 € (Transport)		



Die Internetplattform des H aus den USA stellt auch in diesem Fall eine elektronische Schnittstelle gemäß § 3 Abs. 3a S. 3 UStG dar und unterstützt die Lieferung des Haifischzahns des Online-Händlers M an R. Ein Fall des § 3 Abs. 3a S. 2 UStG liegt nur dann vor, wenn der Warenwert unter 150 € liegt. Da der Haifischzahn 200 € kostet, ist diese Grenze überschritten, weswegen der § 3 Abs. 3a S. 2 UStG keine Anwendung findet.

Darüber hinaus wird hier auch kein Reihengeschäft gemäß § 3 Abs. 3a S. 1 UStG mit Zwischenhändler H fingiert.

**Wichtig: Es verbleibt somit bei der alleinigen Lieferung des M an den R.**

Der Ort der Lieferung liegt somit gemäß § 3 Abs. 6 S. 1 UStG am Ort des Beginns der Beförderung, also auf den Malediven.

<sup>89</sup> Vgl. Nieskens, in: Rau/Dürrwächter, UStG, Stand 01/2021, zu § 3 UStG.



Hier könnte aber wieder die Regelung des § 3c UStG-E Anwendung finden. Der Lieferort würde sich somit wieder an den Ort verlagern, an dem sich der Gegenstand am Ende der Lieferung befindet (hier: Remshalden/Deutschland). In der Lieferbeziehung zwischen M und R liegt somit ein Fernverkauf aus einem Drittlandsgebiet vor. In diesem Fall kommt der § 3c Abs. 2 UStG-E zur Anwendung, weil der Liefergegenstand in einem anderen EU-Mitgliedsstaat (im Fall Spanien) als den, in dem die Beförderung endet (im Fall Deutschland), eingeführt wird. Zu vernachlässigen ist hier, dass der Lieferer M aufgrund des Warenwerts von 200 € nicht am Import-OSS-Verfahren nach § 18k UStG teilnehmen kann. Der Ort der Lieferung verlagert sich gemäß § 3c Abs. 2 UStG nach Deutschland und ist somit steuerbar gemäß § 1 Abs. 1 Nr. 1 S. 1 UStG und steuerpflichtig, da keine Steuerbefreiung nach § 4 UStG greift.

**Merke: Allerdings ist hier die Einfuhr in Spanien steuerbar und steuerpflichtig, weil keine Teilnahme am Import-OSS-Verfahren nach § 18k UStG möglich ist.**

**Des Weiteren ist der Internetplattformbetreiber Hugo aus den USA zwar nicht nach § 3 Abs. 3a S. 1 UStG in ein Reihengeschäft eingebunden. Dennoch kann für ihn die Haftung gem. § 25e UStG für die eventuelle durch M nicht entrichtete Umsatzsteuer aus dem steuerpflichtigen Umsatz an R greifen.**

### 4.3 Hinweis auf BMF-Schreiben vom 1.4.2021

- 67 In der Woche vor Ostern hat das BMF das Mehrwertsteuer-Digitalpaket (Stufe 2) herausgebracht. Im BMF-Schreiben vom 1.4.2021 wird anhand von Erläuterungen und Beispielen auf die Änderungen im Rahmen des Mehrwertsteuer-Digitalpakets (Stufe 2) eingegangen.
- 68 Das BMF-Schreiben vom 1.4.2021 geht auf folgende auch im Skript erläuterte Neuerungen ein:
- ▶ Änderungen beim Versandhandel nach § 3c UStG;
  - ▶ Einbeziehung von Betreibern elektronischer Schnittstellen in fiktive Lieferketten;
  - ▶ OSS-Verfahren nach § 18i, § 18j UStG-E und IOSS-Verfahren nach § 18k UStG-E;
  - ▶ Sonderregelung des § 21a UStG.
- 69 Beispiele aus dem BMF-Schreiben vom 1.4.2021 sind in dem Skript bereits mit eingearbeitet.



## 5 Zusammenfassung

- 70 Mit dem ab 1.7.2021 in nationales Recht umzusetzenden Umsatzsteuer-Digitalpaket (Stufe 2) sollen, wie in den einzelnen Kapiteln des Skripts dargestellt worden ist, die grenzüberschreitenden Lieferungen an Endverbraucher innerhalb der EU unmittelbar dort steuerbar sein, wo der Konsum stattfindet. Die aktuell geltende Thematik des alten § 3c UStG wird durch ein konsequentes Bestimmungslandprinzip abgelöst, dem sich nur Unternehmen entziehen können, die kaum grenzüberschreitende Umsätze innerhalb der EU tätigen.<sup>90</sup> Zudem wurde, wie im dritten Kapitel ausführlich dargestellt worden ist, der Fernverkauf aus Drittländern in § 3c Abs. 2 und 3 UStG geregelt. So gilt § 3c Abs. 2 UStG für Lieferungen aus dem Drittland, die in einem anderen EU-Mitgliedsstaat als dem EU-Mitgliedsstaat, in dem der Gegenstand eingeführt worden ist, enden.
- 71 Durch die Schaffung des OSS-Verfahrens können Unternehmen ihre Umsatzsteuer-Compliance zentral über eine elektronische Schnittstelle im Sitzstaat erfüllen.<sup>91</sup> Das heißt, dass nunmehr keine lokalen Steueranmeldungen in den jeweiligen Mitgliedsstaaten mehr erforderlich sind, keine länderspezifischen Kenntnisse der Steuerregelungen mehr erforderlich sind und ein sog. Cash-flow-Vorteil aufgrund der Quartalsmeldungen eintritt.<sup>92</sup> Allerdings ist hier auch deutlich zu erwähnen, dass das im zweiten Kapitel erläuterte OSS-Verfahren nur bedingt mit dem von großen Unternehmen wie Amazon und Zalando betriebenen modernen Online-Handel kompatibel ist. So fällt im modernen Online-Handel zusätzlich eine Reihe von grenzüberschreitenden Transaktionen an, welche nicht vom OSS-Verfahren erfasst werden. Das sind insbesondere die sog. innergemeinschaftlichen Verbringungen, i. g. Erwerbe und die chronologisch folgenden lokalen Verkäufe innerhalb eines EU-Staates. Beispielsweise der Verkauf aus einem polnischen Fulfillment-Center an einen polnischen Endverbraucher.<sup>93</sup> Zusammenfassend bedeutet das, dass die Registrierungspflicht im Mitgliedsstaat des Lagerhauses trotz des OSS-Verfahrens auch weiterhin bestehen bleibt. I. g. Erwerbe, lokale Lieferungen innerhalb des Mitgliedsstaates müssen somit in der jeweiligen lokalen Steuererklärung erklärt werden.<sup>94</sup> Darüber hinaus ist zu erwähnen, dass die IT-Unterstützung im MOSS-Verfahren auch fünf Jahre nach der Einführung noch stark verbesserungswürdig ist. So müsste insbesondere die vorhandene Datenbank beim BZSt ausgewertet werden können. Zudem bedarf es einer Schnittstelle zwischen dem BZSt und den lokalen Finanzbehörden, die beiden Seiten jederzeit einen Überblick über die MOSS- bzw. OSS-Unternehmer ermöglicht. Eine weitere Schwachstelle ist in der Zusammenarbeit der Mitgliedsstaaten begründet. So muss sich der Unternehmer im Registrierungsstaat melden, dort Steuererklärungen abgeben und seine erklärten Steuern dort entrichten. Es ist daher für Deutschland als Verbraucherstaat sehr zeitaufwendig, die von den Regierungsstaaten erhaltenen Daten zu überprüfen, da sich die Unterlagen zu den im Inland steuerpflichtigen Umsätzen nicht in Deutschland befinden. Folglich ist Deutschland auf die Mithilfe des Registrierungsstaates angewiesen. Es ist daher wichtig, dass die EU-Mitgliedsstaaten von den neuen Zusammenarbeitsinstrumenten konsequent Gebrauch machen.<sup>95</sup>

---

<sup>90</sup> Vgl. Gothmann, VAT E-Commerce Package Stufe 2, UStB, 2020, S. 363.

<sup>91</sup> Vgl. Gothmann, VAT E-Commerce Package Stufe 2, UStB, 2020, S. 363.

<sup>92</sup> Vgl. Datev, Neue Regelungen für sonstige Leistungen, Fernverkäufe etc., 2021.

<sup>93</sup> Vgl. Gothmann, VAT E-Commerce Package Stufe 2, UStB, 2020, S. 364.

<sup>94</sup> Vgl. Datev, Neue Regelungen für sonstige Leistungen, Fernverkäufe etc., 2021.

<sup>95</sup> Vgl. Bundesrechnungshof, über Maßnahmen zur Verbesserung der Umsatzsteuerbetrugsbekämpfung, 2020, S. 31 f.

- 72 Um erhebliche Wettbewerbsverzerrungen und das Ausmaß der Steuerausfälle zuungunsten inländischer Unternehmer gegenüber den Online-Plattformen zu begrenzen, führte der nationale Gesetzgeber zum 1.1.2019 eine nationale Haftungsregelung ein, weswegen die EU, wie im vierten Kapitel erläutert worden ist, ein Vertragsverletzungsverfahren gegen Deutschland eingeleitet hat.<sup>96</sup> Zum 1.7.2021 wird, wie im vierten Kapitel erläutert worden ist, der Betreiber der elektronischen Schnittstelle umsatzsteuerlich gemäß § 3 Abs. 3a S. 1 und 2 UStG-E so behandelt, als habe er die Lieferung selbst erhalten und dann seinerseits an den Endkunden ausgeführt (fiktives Reihengeschäft).<sup>97</sup> Zu unterscheiden sind hier, wie im vierten Kapitel dargestellt worden ist, die sog. allgemeine Schnittstellenregelung nach § 3 Abs. 3a S. 1 UStG-E und die sog. Einfuhrschnittstellenregelung nach § 3 Abs. 3a S. 2 UStG-E. Die bewegte Lieferung ist gemäß § 3 Abs. 6b UStG-E unabhängig von § 3 Abs. 6a UStG immer der Lieferung des Schnittstellenbetreibers an den Endverbraucher zuzuordnen (sog. *lex specialis*). Die ruhende Lieferung des Händlers an den Schnittstellenbetreiber ist gemäß § 4 Nr. 4c UStG steuerfrei.
- 73 Falls die Regelung des § 3 Abs. 3a UStG-E keine Anwendung findet, bleibt es, wie im vierten Kapitel erwähnt worden ist, bei der Haftungsregelung nach § 25e UStG.<sup>98</sup>
- 74 Durch die Regelung des § 3 Abs. 3a UStG-E kann man somit wenigstens etwas Steuersubstrat sichern, da der Plattformbetreiber als Steuerschuldner herangezogen wird. Die Plattformbetreiber sind für die Finanzbehörden nämlich meistens greifbar, da sie im Inland steuerlich z. B. aufgrund eines Warenlagers oder einer Betriebsstätte erfasst sind.
- 75 Die Haftungsregelung des § 25e UStG gestaltet sich deutlich schwieriger, da die steuerliche Erfassung des Internethändlers noch keine Zahlung der Steuer garantiert. So dürfte es für die Internethändler leicht sein, sich durch geringfügige Namensänderungen erneut steuerlich erfassen zu lassen und damit Prüfungs- und Vollstreckungsmaßnahmen der Finanzämter zu unterlaufen. Zudem haftet der Plattformbetreiber nicht, wenn ihm eine Bescheinigung vorliegt, in der das Finanzamt die steuerliche Erfassung des auf seiner Plattform tätigen Internethändlers bestätigt. Künftig ist zudem keine Papierbescheinigung mehr notwendig, um den Plattformbetreiber von der Haftung freizustellen. Vielmehr reicht es aus, wenn der liefernde Unternehmer über eine ihm vom BZSt erteilte, gültige Umsatzsteuer-Identifikationsnummer verfügt.<sup>99</sup>
- 76 Die weitere Entwicklung in Sachen Umsatzsteuer auf dem Gebiet des Online-Handels bleibt daher gespannt abzuwarten.

---

<sup>96</sup> Vgl. Bundesrechnungshof, über Maßnahmen zur Verbesserung der Umsatzsteuerbetrugsbekämpfung, 2020, S. 32.

<sup>97</sup> Vgl. Haufe, Mehrwertsteuer-Digitalpaket, 2021.

<sup>98</sup> Vgl. Haufe, Mehrwertsteuer-Digitalpaket, 2021.

<sup>99</sup> Vgl. Bundesrechnungshof, über Maßnahmen zur Verbesserung der Umsatzsteuerbetrugsbekämpfung, 2020, S. 34.

## Copyright & Haftungsausschluss

- ▶ Die Unterlagen und Darstellungen sind urheberrechtlich geschützt. Die ausschließlichen Nutzungs- und Verwertungsrechte stehen der Tax-Academy Prof. Dr. Wolfgang Kessler GmbH zu. Jede Art der Weitergabe oder weitergehenden Verwendung ohne ausdrückliche Genehmigung des Herausgebers ist untersagt.
- ▶ Die vorliegenden Unterlagen und Darstellungen berücksichtigen den Rechtsstand im Zeitpunkt der Veröffentlichung.
- ▶ Sie geben die von uns als vorzugswürdig erachtete Auffassung wieder. Eine abschließende Darstellung wird nicht garantiert. Wir weisen darauf hin, dass die getroffenen Aussagen durch spätere Entwicklungen in Rechtsprechung und Wissenschaft beeinflusst werden können. In einem solchen Fall besteht keine Informationspflicht.
- ▶ Die Ausführungen ersetzen keine Rechts- bzw. Steuerberatung. Sie stellen keine Rechts- oder Steuerberatung dar und begründen so keinen Haftungsanspruch.
- ▶ Für Richtigkeit und Vollständigkeit der dargestellten Inhalte wird keine Gewähr übernommen.
- ▶ Wir übernehmen keine Haftung für gegen Sie gerichtete Ansprüche, welche dadurch entstehen können, dass Sie Inhalte und Darstellungen einer weiteren Verwendung zugeführt haben. Dies gilt selbst dann, wenn diese unrichtig oder unvollständig gewesen sein sollten.

Tax-Academy Prof. Dr. Wolfgang Kessler GmbH  
**[www.tax-academy.de](http://www.tax-academy.de)**