



TAXACADEMY



Rechtsstand 2023

Umsatzsteuer

MwSt-Digitalpaket

Skript zum Online-Training

Inhalt

1	Überblick	1
2	Das OSS-Verfahren gemäß § 18i, § 18j, § 18k UStG	3
2.1	Anwendung der drei besonderen Besteuerungsverfahren nach § 18i, § 18j, § 18k UStG.....	3
2.1.1	Besonderes Besteuerungsverfahren des § 18i UStG (Nicht-EU-Regelung).....	4
2.1.2	Besonderes Besteuerungsverfahren nach § 18j UStG (EU-Regelung)	6
2.1.3	Besonderes Besteuerungsverfahren nach § 18k UStG (Einfuhrregelung)	7
2.1.3.1	Sonderregelung für die Erhebung der Einfuhrumsatzsteuer nach § 21a UStG.....	8
2.1.4	Geplante Programmanpassungen in Datev	9
3	Neufassung des § 3c UStG	10
3.1	Frühere Regelung des § 3c UStG für grenzüberschreitenden Versandhandel in der EU (bis 30.6.2021)	10
3.2	Begriff des Fernverkaufs sowie EU-weites Lieferswellenkonzept (ab 1.7.2021)	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
4	Lieferfiktion nach § 3 Abs. 3a UStG	20
4.1	Einführung des § 3 Abs. 3a UStG.....	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	28
5	Zusammenfassung.....	30

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.¹
- 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.² 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.³
- 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 geregelt.⁴ 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 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 gekommen ist, werden die Betreiber von den Verkaufsplattformen durch die ab 1.7.2021

¹ Vgl. Richtlinie 2017/2455/EU des Rates v. 5.12.2017, ABl. 2017, L 348, 7, Rz. 6 unter [EUR-Lex - 32017L2455 - EN - EUR-Lex \(europa.eu\)](#).

² Vgl. Datev, OSS: Neue Regelungen für sonstige Leistungen, Fernverkäufe etc.

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

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

geltende Regelung des § 3 Abs. 3a UStG 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 mithilfe von Anwendungsbeispielen für die neu geschaffene Regelung genauer behandeln.
- 8 Zu den Vorschriften gehören darüber hinaus ergänzende Aufzeichnungs- und Dokumentationspflichten.⁵ 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 1.7.2021.⁶ Das BMF nimmt in seinem Schreiben v. 1.4.2021 ausführlich Stellung zur Umsetzung der zweiten Stufe des Mehrwertsteuer-Digitalpakets.⁷ Einige Beispiele des aktuellen BMF-Schreibens sind in diesem Skript enthalten.
- 9 Das Skript schließt im fünften Kapitel mit einer Zusammenfassung ab.

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

⁶ Vgl. Beschluss 2020/1109/EU des Rates v. 20.7.2020, ABl. 2020, L 244/3, Rz. 1–6.

⁷ Vgl. BMF, Schreiben v. 1.4.2021, III C 3-S 7340/19/10003:022, BStBl. I 2021, 629.

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

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

10

Die Regelungen sind seit 1.7.2021 EU-weit durchführbar.⁸ Aus der nachfolgenden Tabelle ergibt sich, auf welche Sachverhalte die besonderen Besteuerungsverfahren jeweils anzuwenden sind (Abbildung: Einordnung des § 18i UStG in das System der USt⁹).

§ 18i UStG	Besonderes Besteuerungsverfahren für von nicht im Gemeinschaftsgebiet ansässigen Unternehmern erbrachte sonstige Leistungen (B2C, OSS, Non-Union-Scheme).
§ 18j UStG	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).
§ 18k UStG	<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.¹⁰</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 vertraglich bestellt und dies der Finanzbehörde angezeigt haben.¹¹</p>

⁸ Vgl. Beschluss 2020/1109/EU des Rates v. 20.7.2020, ABl. 2020, L 244/3, Art. 1 u. 2.

⁹ Vgl. Raudszus, in: Schwarz, Widmann, Radeisen, UStG, § 18i UStG, Rz. 2.

¹⁰ Vgl. Merker, Jahressteuergesetz 2020, Steuer und Studium 1/2021, S. 21.

¹¹ Vgl. Merker, Jahressteuergesetz 2020, Steuer und Studium 1/2021, S. 21.

- 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, wurde abgelöst. Das MOSS-Verfahren fand somit nur noch für sonstige Leistungen vor dem 1.7.2021 Anwendung.¹²
- 13 Die zweite Stufe des Mehrwertsteuer-Digitalpakets wurde somit zum 1.7.2021 umgesetzt.¹³
- 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 30.6.2021.¹⁴

2.1.1 Besonderes Besteuerungsverfahren des § 18i UStG (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.¹⁵ Eine Registrierung kann seit 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.¹⁶ Über den OSS können u. a. folgende sonstige Leistungen angemeldet werden:
- ▶ Grundstücksbezogene Leistungen nach § 3a Abs. 3 Nr. 1 UStG
 - ▶ Vermietung von Beförderungsmitteln nach § 3a Abs. 3 Nr. 2 UStG
 - ▶ Restaurationsleistungen am Bord eines Beförderungsmittels nach § 3e UStG

¹² Vgl. § 27 Abs. 34 S. 2 UStG.

¹³ Vgl. § 27 Abs. 33 UStG.

¹⁴ Vgl. § 18i Abs. 1 S. 3 i. V. m. § 16 Abs. 1c S. 1 UStG, § 18j Abs. 1 S. 3 i. V. m. § 16 Abs. 1d S. 1 UStG, § 18k Abs. 1 S. 2 HS. 1 i. V. m. § 16 Abs. 1e S. 1 UStG.

¹⁵ Vgl. § 18i Abs. 2 S. 2 HS. 2 UStG, § 18j Abs. 1 S. 2 HS. 2 UStG, § 18k Abs. 1 S. 2 HS. 2 UStG.

¹⁶ Vgl. BZSt, BZSt - One-Stop-Shop, Nicht EU-Regelung, 2021.

- ▶ TRFE-Dienstleistungen nach § 3a Abs. 5 UStG¹⁷

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).¹⁸



- 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.¹⁹ 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.²⁰
- 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.²¹ 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 (§ 18i Abs. 1 S. 5f UStG).²²
- 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)²³

¹⁷ Vgl. Haufe, OSS nach § 18i UStG (Nicht-EU-Regelung), 2021.

¹⁸ Vgl. BZSt, BZSt – One-Stop-Shop, Nicht EU-Regelung, 2021.

¹⁹ Vgl. Haufe, OSS nach § 18i UStG (Nicht-EU-Regelung), 2021.

²⁰ Vgl. Wäger, Digitalpaket-Neuregelung zum 1.7.2021 für den Bereich der Lieferungen, UStB 2021, S. 77.

²¹ Vgl. Raudszus, in: Schwarz, Widmann, Radeisen, UStG, § 18i UStG, Rz. 17.

²² Vgl. Sterzinger, Umsetzung der zweiten Stufe des MwSt-Digitalpakets, UStB 2020, S. 293.

²³ Vgl. BZSt, BZSt - One-Stop-Shop, Nicht EU-Regelung, 2021.



TAXACADEMY

Beratung und Service:

Tel.: 0761 2160 71 0

E-Mail: info@tax-academy.de

Fax: 0761 2160 71 99

www.tax-academy.de

Postadresse:

Tax-Academy

Prof. Dr. Wolfgang Kessler GmbH

Postfach 0180

79001 Freiburg

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.