

Ort der sonstigen Leistungen bei Online-Dienstleistungen

Für die Frage des Orts der sonstigen Leistung gem. § 3a Abs. 5 UStG ist u.a. relevant, ob eine „auf elektronischem Weg erbrachte sonstige Leistung“ vorliegt. Nach § 3a Abs. 4 Nr. 14 UStG a.F. verlagerte sich der Ort der sonstigen Leistung an den Wohnsitz des Leistungsempfängers, wenn dieser eine Privatperson war. Außerdem musste der leistende Unternehmer seinen Sitz im Drittland haben. Nach der seit dem 01.01.2015 geltenden Rechtslage in § 3a Abs. 5 UStG verlagert sich der Ort bei diesen elektronischen sonstigen Leistungen immer an den Wohnsitz des nichtunternehmerischen Leistungsempfängers, d.h. auch dann, wenn der leistende Unternehmer seinen Sitz im übrigen Gemeinschaftsgebiet hat. Das BFH-Urteil vom 01.06.2016 hat daher auch Bedeutung für die aktuelle Rechtslage. Kern der Entscheidung ist, dass das Merkmal „elektronische Dienstleistung“ nicht eng auszulegen ist.

*BFH, Urt. v. 01.06.2016 – XI R 29/14

Sachverhalt

Bei der Klägerin im Revisionsverfahren handelte es sich um eine in den USA ansässige Kapitalgesellschaft nach dortigem Recht. Da sie ihr Unternehmen ausschließlich in den USA betrieb, hatte sie im Gebiet der Europäischen Union weder einen Sitz noch eine feste Niederlassung (Betriebsstätte). Im Streitjahr 2003 betrieb sie Kontaktbörsen (Communities) im Internet. Ihre Kunden bzw. die User mussten für die Mitgliedschaft in der Community ein Entgelt zahlen. Die User hatten die Möglichkeit, sich über andere Mitglieder zu informieren und mit ihnen zu kommunizieren.

Zu diesem Zweck waren auf der Website schriftliche Mitglieder- und Videoprofile hinterlegt. Die einzelnen Portale enthielten Suchfunktionen, mit denen die Community-Mitglieder nach bestimmten Suchkriterien herausgefiltert werden konnten. Die Plattform ermöglichte es ihren Mitgliedern, ein persönliches Treffen zu vereinbaren. Dies stellte ein wesentliches Ziel der Mitgliedschaft dar, so wie bei anderen Partner- und Freundschaftsvermittlungen üblich. Darüber hinaus enthielten die Webseiten Nachrichtenmagazine mit Inhalten, die für die Mitglieder der Communities zugänglich waren. Ferner bestand für die Nutzer u.a. die Möglichkeit, sog. Chat-Räume zu besuchen.

Neben den verschiedenen Plattformen unterhielt die Klägerin Beschwerde-Hotlines sowie eine Abteilung, die die Mitgliederaktivitäten kontrollierte und Verletzungen der Privatsphäre oder sonstigem Missbrauch vorbeugte oder abhalf. Dabei wurden die Mitgliederprofile auf ihre Geeignetheit bzw. die Verletzung der Rechte anderer Mitglieder überprüft und unpassende oder missbräuchliche Profile deaktiviert.

„Auf elektronischem Weg erbrachte sonstige Leistungen“

Der BFH geht hier davon aus, dass die Leistungen der Klägerin „auf elektronischem Weg“ erbracht wurden. Im Streitjahr sah die Regelung des § 3a Abs. 4 Nr. 14 i.V.m. § 3a Abs. 3a UStG a.F. für solche Leistungen eine Verlagerung des Leistungsorts in das Inland vor.

Es liegt hier eine sonstige Leistung vor, die auf elektronischem Wege erbracht wurde. Die Hauptleistung der Klägerin (für die der Kunde seine Mitgliedsbeiträge zahlt) besteht darin, dass es dem Kunden über die von der Klägerin auf ihren Plattformen (Communities) zur Verfügung gestellten Datenbanken mittels einer automatisierten Such- und Filterfunktion rein elektronisch und ohne menschliches Zutun ermöglicht wird, anhand eines von ihm zuvor eingegebenen Dateninputs die für ihn interessanter Mitglieder zum Zweck sexueller Kontakte herauszufinden oder sich selbst herausfinden zu lassen. Die durch die Mitarbeiter der Klägerin erbrachten weiteren Leistungselemente dienen lediglich der Vorbereitung und der Sicherung dieser eigentlichen Hauptleistung. Der Zugang zu den Chat-Räumen und den Nachrichtenmagazinen stellt demgegenüber nur eine Nebenleistung zu der genannten Hauptleistung dar.

Eine Definition der elektronischen Dienstleistung findet sich in Art. 7 MwStVO. Die elektronische Dienstleistung ist dadurch gekennzeichnet, dass sie über das Internet oder ein ähnliches elektronisches Netz erbracht wird. Die Erbringung erfolgt außerdem im Wesentlichen automatisiert und nur mit minimaler menschlicher Beteiligung. Maßgeblich ist insoweit, ob eine „menschliche Beteiligung“ den eigentlichen Leistungsvorgang betrifft. Deshalb stellen weder die (ursprüngliche) Inbetriebnahme des elektronischen Systems noch dessen Wartung

eine wesentliche „menschliche Beteiligung“ dar. Die elektronische Dienstleistung wäre weiterhin ohne Informationstechnologie nicht möglich. Dieses Merkmal ist nicht schon deshalb ausgeschlossen, weil dieselbe Leistung auch ohne Internetnutzung (z. B. im Rahmen einer Partnervermittlung) denkbar wäre. Maßgeblich ist insoweit, wie die Ausführung der Leistung tatsächlich geschieht.

Aktuelle Rechtslage

Die Entscheidung hat über den entschiedenen Sachverhalt hinaus auch für die aktuelle Rechtslage Bedeutung. Gemäß § 3a Abs. 5 UStG ist seit 01.01.2015 für die folgenden Leistungen ein besonderer Leistungsort vorgesehen:

- die sonstigen Leistungen auf dem Gebiet der Telekommunikation;
- die Rundfunk- und Fernsehdienstleistungen;
- die auf elektronischem Weg erbrachten sonstigen Leistungen.

Bei der Bestimmung des Leistungsorts für die in § 3a Abs. 5 Satz 2 UStG bezeichneten Leistungen sind folgende Fälle zu unterscheiden:

- Ist der Empfänger der sonstigen Leistung ein Nichtunternehmer (siehe Abschnitt 3a.1 Abs. 1 UStAE), wird die sonstige Leistung dort ausgeführt, wo der Empfänger seinen Wohnsitz; gewöhnlichen Aufenthaltsort oder Sitz hat (§ 3a Abs. 5 Satz 1 UStG).
- Ist der Empfänger der sonstigen Leistung ein Leistungsempfänger i.S.d. § 3a Abs. 2 UStG (siehe Abschn. 3a.2 Abs. 1 UStAE), wird die sonstige Leistung dort ausgeführt, wo der Empfänger sein Unternehmen betreibt bzw. die juristische Person ihren Sitz hat (§ 3a Abs. 2 UStG, vgl. Abschn. 3a.2 UStAE).

Die Regelung des § 3a Abs. 5 UStG löst damit die alte Rechtslage ab, nach der die Verlagerung des Leistungsorts an den Wohnsitz des Leistungsempfängers nur bei Drittlandunternehmern erfolgte.

Der leistende Unternehmer kann regelmäßig davon ausgehen, dass ein im Inland oder im übrigen Gemeinschaftsgebiet ansässiger Leistungsempfänger ein Nichtunternehmer ist, wenn dieser dem leistenden Unternehmer keine USt-IdNr. mitgeteilt hat (vgl. Art. 18 Abs. 2 Unterabs. 2 MwStVO).

Wird eine in § 3a Abs. 5 Satz 2 UStG bezeichnete sonstige Leistung an einen Nichtunternehmer (siehe Abschn. 3a.1 Abs. 1 UStAE) erbracht, der in verschiedenen Ländern ansässig ist oder seinen Wohnsitz in einem Land und seinen gewöhnlichen Aufenthaltsort in einem anderen Land hat, ist grundsätzlich

- bei Leistungen an eine nichtunternehmerisch tätig juristische Person, der keine USt-IdNr. erteilt worden ist, der Leistungsort vorrangig an dem Ort, an dem die Handlungen zur zentralen Verwaltung der juristischen Person vorgenommen werden, soweit keine Anhaltspunkte dafür vorliegen, dass die Leistung an deren Betriebsstätte genutzt oder ausgewertet wird (vgl. Art. 24 Buchst. A MwStVO),
- bei Leistungen an eine natürliche Person der Leistungsort vorrangig an deren gewöhnlichem Aufenthaltsort (siehe Abschn. 3a.1 Abs. 1 Satz 10 bis 14 UStAE), soweit keine Anhaltspunkte dafür vorliegen, dass die Leistung an deren Wohnsitz genutzt oder ausgewertet wird (vgl. Art. 24 Buchst. B MwStVO).

Mini-One-Stop-Shop

Der sog. Mini-one-stop-shop (MOSS) sieht ein besonderes Besteuerungsverfahren für die elektronischen Dienstleistungen vor. Der MOSS ist eine direkte Konsequenz der besonderen Ortsvorschriften für die Besteuerung der in § 3a Abs. 5 Satz 2 UStG benannten Leistungen (Telekommunikations-, Rundfunk- und Fernsehdienstleistungen und auf elektronischem Weg erbrachte sonstige Leistungen). Der Unternehmer kann sich beim BZSt für das MOSS-Verfahren registrieren und sich damit die steuerliche Registrierung in anderen Mitgliedstaaten ersparen.

Der MOSS verhindert, dass sich ein Unternehmer, der elektronische Dienstleistungen erbringt, in allen Mitgliedsstaaten seiner Leistungsempfänger registrieren lassen muss. Er kann vielmehr in seinem Ansässigkeitsstaat seine Umsatzsteuererklärungen auf elektronischem Weg abgeben.

Praxis-Tipp:

Wenn sich ein Steuerpflichtiger für die Inanspruchnahme des Besteuerungsverfahrens nach dem MOSS entscheidet, muss er die Regelung in allen Mitgliedstaaten anwenden, in denen er entsprechende Dienstleistungen erbringt. Dass die Regelung optional ist, bedeutet nicht, dass er sie nur in Bezug auf einzelne Mitgliedstaaten anwenden kann.

Ihre Steuerberater

Steuertermine Oktober 2016

10.10. Umsatzsteuer für Monatszahler u. Quartalszahler ohne Fristverlängerung

10.10. Lohn- und Kirchensteuer der Arbeitnehmer für Monatszahler u. Quartalszahler