



Frag das Buch!



Jetzt mit praktischer KI-Recherche
in der zugehörigen Online-Version.

Fuhr · Müller-Lee · Stumm

E-Commerce und Umsatzsteuer

2. Auflage

LESEPROBE

► **nwb**

Leseprobe entnommen aus „E-Commerce und Umsatzsteuer“
ISBN 978-3-482-**67842**-4

© NWB Verlag GmbH & Co. KG, Herne 2026
www.nwb.de

Alle Rechte vorbehalten.

E-Commerce und Umsatzsteuer

Von

Michael Fuhr, Steuerberater

Jens Müller-Lee, Rechtsanwalt, Steuerberater

Nicole Stumm, Steuerberaterin

2., aktualisierte und erweiterte Auflage 2026

VORWORT

Wir drei Autoren arbeiten seit vielen Jahren in der Umsatzsteuerberatung. Ein Beratungsfeld, das durch den steten Wandel, sei es der rechtlichen Rahmenbedingungen oder aber auch durch die steten Veränderungen in den Geschäftsmodellen der Wirtschaft, geprägt ist. Denn am Ende geht es stets darum, die Wertschöpfung zutreffend abzubilden und zu besteuern.

Klar also, dass es nach der Erstauflage dieses Praxishandbuchs, welches sich zuvorderst mit der zweiten Stufe des Mehrwertsteuer-Digitalpakets der Europäischen Union und dessen Auswirkung auf die Besteuerungspraxis beschäftigte, einer Neuauflage bedurfte, um zum einen den zwischenzeitlichen Erfahrungen aus der Besteuerungspraxis Raum zu geben, zum anderen aber auch, um die sich in der Zwischenzeit ergebenden Legaländerungen zu berücksichtigen, allen voran die unionsrechtlichen Neuregelungen durch die ViDA-Initiative (VAT in the Digital Age) und die geplante EU-Zollreform.

Die bisherige Struktur dieses Praxishandbuchs haben wir bewusst beibehalten und haben unseren Bearbeitungsschwerpunkt nach wie vor auf das B2C-Liefergeschäft gelegt, da ansonsten weder eine angemessene Befassung noch eine geeignete Darstellung hätte gelingen können. Nicht jedoch, ohne immer wieder zur Abrundung auch auf andere Transaktionsarten und Betrachtungsebenen einzugehen. Neu sind daher insbesondere detaillierte Ausführungen zur E-Rechnung sowie DAC7.

Auch die Neuauflage dieses Buchs erforderte einen enormen Arbeitseinsatz, der neben dem Büroalltag zu stemmen war. Am Ende tatsächlich nicht weniger, als für die Erstauflage benötigt. Dennoch haben wir es geschafft, geprägt durch wechselseitige Unterstützung, Ideengebung, sachliche Kritik und vor allem Teamwork, diesem Werk ein neues Gewand zu geben mit hoffentlich vielen nützlichen weitergehenden Hinweisen und Informationen.

Damit wir dem Wunsch eines Praxishandbuchs gerecht werden, war es uns wichtig, Fragestellungen aus unterschiedlichen Blickwinkeln mit der entsprechenden Expertise zu betrachten.

Insoweit möchten wir uns hier besonders bei Dr. Florence Jaouat, die die Ausführungen zum Plattformen-Steuertransparenzgesetz (PStTG, „DAC 7“) und bei Niklas Gehling, der die Zollausführungen beigetragen hat, bedanken sowie bei all denen, die durch ihre Mitarbeit an der Erstauflage das Fundament für die nunmehrige Neuauflage gelegt haben: Melanie Behle Schalk, Anna Simone Dulski-Alfes und, nicht zuletzt, Adrian Goldbrunner. Schließlich möchten wir uns aber auch bei allen unseren Kollegen der PwC

GmbH WPG, aber auch unseren Mandanten bedanken, die immer wieder mit uns ihre Praxisthemen und -herausforderungen diskutiert haben und so den Inhalten unseres Buchs entscheidende Impulse gegeben haben.

Das Buch stellt so am Ende des Tages eine Gemeinschaftsarbeit dar, das dank der großartigen Fachkompetenz der Kollegen und auch durch unsere Mandanten nicht nur bereichert, sondern mitgetragen wurde.

Der größte Dank von allen gilt aber unseren Familien, vor allem unseren Partnern und Kindern, die den gesamten Weg mit uns gegangen sind und ohne deren Geduld und Nachsicht mit uns, die Verwirklichung dieses Buchs nicht möglich gewesen wäre.

München/Stuttgart/Berlin, im August 2026

Michael Fuhr
Jens Müller-Lee
Nicole Stumm

INHALTSVERZEICHNIS

Vorwort	V
Quellenverzeichnis	XXI
Abkürzungsverzeichnis	XXIX

	Rz.	Seite
I. Einleitung		
1. Allgemeines	1	1
2. Grundlagen	7	5
a) Definition E-Commerce	7	5
b) Definition elektronische Dienstleistungen	8	5
c) Verwendung in diesem Praxishandbuch	9	6
d) Gängige Geschäftsmodelle und deren umsatzsteuerliche Einordnung	10	7
II. Grundlagen der indirekten Besteuerung		
1. Allgemeines	16	10
2. Europäische Rahmenbedingungen	17	12
3. Nationale Regelungen	18	14
4. Initiativen auf Ebene der OECD	19	16
5. Blick ins Drittland	20	17
III. Grundlagen der umsatzsteuerlichen Behandlung von E-Commerce		
1. Allgemeines	21	18
2. Liefergeschäfte	23	21
a) Allgemeines	23	21
b) B2C-Fernverkäufe nach § 3c UStG	25	22
aa) Anwendungsbereich	25	22
bb) Innergemeinschaftlicher Fernverkauf	28	24
(1) Begriff	28	24
(2) Erwerbsschwelle	29	25

	Rz.	Seite
(3) Verzugsregelung	30	26
(4) Rechnungsstellung	32	28
cc) Fernverkauf eines Gegenstandes aus dem Drittlandsgebiet (Einfuhr-Fernverkauf)	33	29
c) B2B-Lieferungen im Bereich E-Commerce	38	32
aa) Allgemeines	38	32
bb) Grenzüberschreitende Lieferungen innerhalb der Europäischen Union	42	33
cc) Ausfuhrlieferungen	46	35
dd) Besonderheiten bei der Einfuhr von Gegenständen	47	36
ee) Reihengeschäft nach § 3 Abs. 6a UStG	50	37
d) Besonderheiten bei der Einbindung von elektronischen Schnittstellen im Zusammenhang mit Lieferungen	52	38
aa) Allgemeines	52	38
bb) Lieferkettenfiktion	53	39
cc) Begriff der elektronischen Schnittstelle	54	40
dd) Begriff des Unterstützens	55	40
ee) Retouren	59/1	43
ff) Weitere umsatzsteuerliche Besonderheiten	60	47
3. Sonstige Leistungen	62	49
a) Allgemeines	62	49
b) Schnittstelle – Leistungsfiktion	63	51
c) Sonstige Leistungen im B2B-Bereich	64	53
d) Sonstige Leistungen im B2C-Bereich	65	54
e) Besondere Besteuerungsverfahren	69	57

IV. Überblick über die Besteuerungsverfahren

1. Allgemeines	70	57
2. Veranlagungsverfahren	71	58
3. Vergütungsverfahren	79	62
a) Allgemeines	79	62
b) Voraussetzungen des deutschen Verfahrens	80	62
c) Exkurs: Vorsteuervergütung von inländischen Unternehmern im EU-Ausland bzw. Drittland	85	67
4. MOSS-Verfahren (bis 30.6.2021)	87	69

	Rz.	Seite
5. OSS- und IOSS-Verfahren sowie Verfahren nach der Sonderregelung des § 21a UStG bei der Einfuhr von Sendungen mit einem Sachwert von höchstens 150 € (sog. Zustellerverfahren) (seit 1.7.2021)	92	71
a) OSS- und IOSS-Verfahren	92	71
b) Special Arrangement nach § 21a UStG (sog. „Zustellerverfahren“)	93	71
6. Sonstige Erklärungsverpflichtungen	94	72
a) Zusammenfassende Meldung (ZM)	94	72
aa) Anwendungsbereich	94	72
bb) Inhalt der Meldungen	95	73
cc) Elektronische Übertragung	96/1	75
dd) Berichtigungen	97	76
ee) Änderungen unter ViDA	99/1	78
b) Meldungen zur Intrahandelsstatistik	100	78
aa) Anwendungsbereich	100	78
bb) Inhalt der Meldungen	103	80
cc) Berichtigungen	104	84
dd) Auswirkungen der Änderungen zu Fernverkäufen ab dem 1.7.2021	105	86

V. Besonderheiten von OSS-, IOSS-Verfahren und Special Arrangement (sog. „Zustellerverfahren“)

1. Allgemeines	108	87
2. Überblick und Abgrenzung der OSS- und IOSS-Verfahren	109	89
3. Non-EU-Verfahren/OSS (Non EU-Scheme)	110	91
a) Anwendungsbereich	110	91
b) Anmeldung zum Verfahren	111	92
c) Besteuerungsverfahren	113	94
d) Inhalt der Erklärungen	115	95
e) Berichtigungen	116	96
f) Zahlung	117	98
g) Aufzeichnungspflichten	118	99
h) Anzeigepflichten	119	99
i) Abmeldung und Ausschluss vom Verfahren	120	99
j) Vor- und Nachteile	121	101
k) Änderungen unter ViDA	121/1	102

	Rz.	Seite
4. EU-Verfahren/OSS (EU-Scheme)	122	102
a) Anwendungsbereich	122	102
b) Anmeldung zum Verfahren	123	104
c) Besteuerungsverfahren	126	107
d) Inhalt der Erklärungen	128	109
e) Berichtigung	129	112
f) Zahlung	130	114
g) Aufzeichnungspflichten	131	115
h) Anzeigepflichten	132	115
i) Abmeldung und Ausschluss vom Verfahren	133	115
j) Vor- und Nachteile	134	117
5. Einfuhr-Verfahren/IOSS-Scheme	136	124
a) Anwendungsbereich	136	124
b) Anmeldung zum Verfahren und Vertreterregelung	140	129
c) Besteuerungsverfahren	145	134
d) Inhalt der Erklärungen	147	136
e) Berichtigung	148	137
f) Zahlung	149	138
g) Aufzeichnungspflichten	150	139
h) Anzeigepflichten	151	140
i) Abmeldung und Ausschluss vom Verfahren	152	140
j) Vor- und Nachteile	153	143
k) Änderungen unter ViDA	153/1	143
6. Verfahren nach der Sonderregelung des § 21a UStG bei der Einfuhr von Sendungen mit einem Sachwert von höchstens 150 € (sog. „Zustellerverfahren“)	154	145
a) Allgemeines	154	145
b) Anwendungsbereich	155	146
c) Anmeldung zum Verfahren	156	147
d) Form, Frist und Inhalt der Erklärungen	157	148
e) Zahlung	158	148
f) Aufzeichnungspflichten	159	150
g) Vor- und Nachteile	160	150
h) Änderungen unter ViDA	160/1	151

	Rz.	Seite
VI. Aufzeichnungspflichten und Haftungsregelungen		
1. Allgemeines	161	152
2. Allgemeine Aufzeichnungspflichten nach § 22 UStG	162	153
3. Besondere Aufzeichnungspflichten bei Nutzung von OSS- und IOSS-Verfahren	166	159
a) Besondere Aufzeichnungspflichten bei Nutzung des OSS-Verfahrens nach §§ 18i und 18j UStG	166	159
b) Besondere Aufzeichnungspflichten bei Nutzung des IOSS-Verfahrens nach § 18k UStG	167	161
c) Besondere Aufzeichnungspflichten bei Nutzung des Zustellerverfahrens nach § 21a UStG	168	162
4. Besondere Aufzeichnungspflichten für Betreiber einer elektronischen Schnittstelle	169	163
a) Allgemeines	169	163
b) Anwendungsbereich	170	164
c) Änderungen unter ViDA	171/1	167
d) Aufzuzeichnende Informationen	172	168
5. Reportingpflichten für Marktplätze nach dem Plattformen-Steuertransparenzgesetz	173/1	172
a) Allgemeines	173/2	173
b) Anwendungsbereich	173/3	173
c) Aufzuzeichnende Informationen	173/4	174
6. Besondere Pflichten für Zahlungsdienstleister	173/5	176
7. Sanktionen bei Verstößen gegen Aufzeichnungspflichten	174	179
8. Haftung beim Handel über eine elektronische Schnittstelle	175	180
a) Allgemeines	175	180
b) Anwendungsbereich	176	183
c) Voraussetzungen der Enthaftung	180	185
d) Ausschluss der Enthaftung	181	188
e) Offenbarungsbefugnis der Finanzverwaltung	184	191
f) Registrierung als Nichtunternehmer durch den Lieferanten	185	192
g) Registrierung als Nichtunternehmer durch den Kunden	185/1	193
h) Bestätigungsverfahren zur Abfrage einer inländischen Umsatzsteuer-Identifikationsnummer nach § 18e Nr. 3 UStG	186	194

	Rz.	Seite
9. Versagung des Vorsteuerabzugs und der Steuerbefreiung bei Beteiligung an einer Steuerhinterziehung	188	195
10. Sonstige Sanktionen	189	196

VII. Steuerliche Transparenzanforderungen an digitale Plattformen

1. Allgemeines	190	196
2. Regulatorischer Rahmen und Systematik	191	197
a) DAC7 in der Systematik der internationalen Verwaltungszusammenarbeit	191	197
b) Nationale Umsetzung: Plattformen-Steuertransparenzgesetz (PStTG)	192	200
c) Harmonisierung und nationale Divergenzen	193	200
3. Anwendungsbereich und zentrale Begriffe	194	201
a) Autonome Begriffsbildung	194	201
b) Persönlicher und territorialer Anwendungsbereich	195	201
aa) Plattform nach § 3 Abs. 1 PStTG	195	201
bb) Plattformbetreiber nach § 3 Abs. 2 bis 4 PStTG	196	203
cc) Nutzer und Anbieter nach § 4 PStTG	197	206
dd) Relevante Tätigkeiten nach § 5 Abs. 1 PStTG	198	209
(1) Zeitlich begrenzte Überlassung von Nutzungen und anderen Rechten jeder Art an unbeweglichem Vermögen	199	210
(2) Erbringung persönlicher Dienstleistungen	200	210
(3) Verkauf von Waren	201	212
(4) Zeitlich begrenzte Überlassung von Nutzungen und anderen Rechten jeder Art an Verkehrsmitteln	202	212
(5) Besonderheiten	203	212
dd) Transaktionsbezogene Angaben nach § 5 Abs. 2 PStTG	205	215
(1) Vergütung	205	215
(2) Gebühren, Provisionen und Steuern	206	217
c) Abgrenzung zur USt-Terminologie	208	218
4. Pflichtenkanon und Verfahrensvorschriften	209	218
a) Übersicht der Melde- und Nebenpflichten	209	218
b) Meldepflichten	210	219
aa) Meldepflicht	210	219
(1) Periodische Meldung	210	219

	Rz.	Seite
(2) Korrekturmeldung	211	220
(3) Feststellung als freigestellter Plattformbetreiber (§ 11 Abs. 1 und 2 PStTG)	212	221
(4) Übertragung der Meldepflicht auf einen (weiteren) Plattformbetreiber	213	221
bb) Meldepflichtige Informationen	214	223
(1) Plattformbezogene Pflichtangaben	215	224
(2) Anbieterbezogene Pflichtangaben	216	224
(3) Anbieterbezogene Angaben nach Verfügbarkeit	218	227
(4) Transaktions- und tätigkeitsbezogene Angaben	219	228
(5) Zusätzliche objektbezogene Angaben bei Vermietung unbeweglichen Vermögens (§ 14 Abs. 4 PStTG)	220	229
c) Sorgfaltspflichten (§§ 16 bis 21 PStTG)	221	230
aa) Freistellungen aktiver Anbieter (§ 19 PStTG)	222	234
(1) Staatliche Rechtsträger und börsennotierte Gesellschaften (§ 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 1 und 2 PStTG)	222/1	234
(2) Bagatellgrenze bei Warenverkäufen (§ 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 3 PStTG)	222/2	235
(3) Vermietung bei unbeweglichem Vermögen (§ 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 4 PStTG)	222/3	236
bb) Überprüfung und Frist	222/4	236
c) Informationspflichten gegenüber Anbietern (§ 22 PStTG)	223	237
aa) Vorabinformation (§ 22 Abs. 1 PStTG)	223/1	237
bb) Information über gemeldete Daten (§ 22 Abs. 2 PStTG)	223/2	238
d) Durchsetzung von Mitwirkungspflichten (§ 23 PStTG)	224	238
aa) Voraussetzungen (§ 23 Satz 1 und 2 PStTG)	225	239
bb) Maßnahmen (§ 23 Satz 2 Nr. 1 und 2 PStTG)	226	239
e) Aufzeichnungs- und Aufbewahrungspflichten (§ 24 PStTG)	227	240
aa) Aufzeichnungspflichten (§ 24 Abs. 1 und 2 PStTG)	227	240
bb) Aufbewahrungspflichten (§ 24 Abs. 3 PStTG)	228	242
5. Verfahrensinstrumente zur Statusklärung und Entlastung	229	243
a) Auskunft zum Vorliegen einer Plattform oder einer relevanten Tätigkeit (§ 10 PStTG)	229	243
b) Feststellung als freigestellter Plattformbetreiber (§ 11 PStTG)	230	246
aa) Nachweis und Anforderungen	231	246
bb) Antrag: Berechtigung, Frist und Inhalt	232	247
cc) Verlängerung und Gebühren	233	248

	Rz.	Seite
dd) Rechtsfolgen, Rücknahme und Grenzen	234	248
c) Registrierung und Gleichwertigkeit bei Drittstaatenbetreibern	235	250
aa) Registrierung außereuropäischer Plattformbetreiber (§ 12 PStTG)	235	250
bb) Gleichwertigkeit und Switch-Off-Mechanismus (§ 7 PStTG)	236	251
6. Aufbau, Übermittlung und Validierung der Meldedaten	237	253
a) Datenformat und Datenmodell	237	253
b) Übermittlungswege	238	256
c) Technische und fachliche Validierung	239	257
d) Korrekturverfahren	240	260
e) Praxishinweis: Implementierung und laufender Betrieb	241	263
7. Sanktions- und Maßnahmeninstrumente	242	265
a) Systematik und Reichweite	242	265
b) Bußgeldtatbestände und Bußgeldrahmen (§ 25 PStTG)	243	267
c) Administrative Maßnahmen (§ 26 PStTG)	244	268
8. Entscheidungslogik und Checklisten	245	269
a) Vierstufiges Prüfungsschema	245	269
b) Rechtsfolge bei bestehender Meldeverpflichtung	246	270
c) Checkliste – Kernanforderungen an Datenaufbereitung und Meldung	248	271
9. Fazit und Ausblick	249	272
a) Kernanforderungen an die Umsetzung	250	272
b) Kritische Würdigung	251	273
c) Ausblick	251/1	275
d) Schlussbemerkung	251/2	278

VIII. E-Invoicing Systeme und die elektronische Rechnung in Deutschland

1. Überblick über E-Invoicing-Modelle	252	279
2. VAT in the Digital Age (ViDA)	261	285
a) Begriff und Regelungsanliegen	261	285
b) Die drei Reformsäulen von ViDA	263	287
c) ViDA aus Sicht des Umsatzsteuerrechts	267	289
d) ViDA-Implementierungsplan	267/1	289
e) Peppol ViDA Pilot in Europa	268	293

	Rz.	Seite
f) Die E-Rechnungsverpflichtung für Unternehmen in Deutschland	270	297
aa) Zulässige Formate, Übertragungswege	271	298
bb) Übertragungswege für elektronische Rechnungen im europäischen Vergleich	277	304
3. Meldesystem in Deutschland	279	309
4. Validierung, Rechnungsprüfung und Sicherung des Vorsteuerabzugs	283	311
5. Herausforderungen und Chancen der elektronischen Rechnung in der Praxis	285	314
a) Daten-Mapping und Datenverfügbarkeit	285	314
b) Leistungsbeschreibung	286	315
c) Anzahlungs- und Schlussrechnungen	288	317
d) Effizienzpotenzial Steuerfindung	289	318
6. Strategien zur technischen und prozessualen Umsetzung	291	319

IX. Umsatzsteuerliche Daten, Prozesse und Systeme

1. Allgemeines	294	323
2. Spezielle Anforderungen an ERP-Systeme in Bezug auf E-Commerce	295	324
3. Unterstützung steuerlicher Entscheidungen und Melde- und Aufzeichnungspflichten	296	325
4. Steuerkennzeichen	297	327
5. Steuerfindung	298	328
6. Schnittstellen zu Systemen von Service Providern	299	330
7. Agentic Commerce	299/1	331
a) Künstliche Intelligenz	299/2	331
b) Agenten	299/3	332
c) Steuerfindung mit KI	299/4	333
d) Prozessführung mit KI	299/5	334
e) Verbindung zum Agentic eCommerce	299/6	335
f) Praktische Konsequenzen für Unternehmen	299/7	335

X. Grundlagen zollrechtlicher Vorschriften im Zusammenhang mit dem E-Commerce

1. Überblick über die wichtigsten Änderungen der Zollvorschriften zum 1.7.2026	300	336
2. Einfuhrformalitäten für Sendungen mit geringem Wert	302	340
a) Datensätze	302	340
b) Deutlich reduzierter Datensatz	303	341
aa) Allgemeines	303	341
bb) Anwendungsbereich	304	341
(1) Persönlicher Anwendungsbereich	304	341
(2) Sachlicher Anwendungsbereich	305	343
cc) Ausschlussstatbestände – Art. 143a Abs. 2 UZK-DA	310	345
dd) Weiterbehandlung nach Feststellung des zutreffenden Warenwertes	311	346
ee) Überblick über die wichtigsten Datenelemente	317	348
(1) Allgemeines	317	348
(2) Codes für zusätzliche Verfahren (D.E. 11 10 000 000)	318	349
(3) Vorpapier (D.E. 12 01 000 000)	319	349
(4) Nachweise, Beförderungspapier (D.E. 12 03 000 000, 12 08 000 000)	320	349
(5) Referenznummer/UCR (D.E. 12 08 000 000)	321	350
(6) Ausführer/Einführer (D.E. 13 01 000 000, D.E. 13 04 000 000)	322	350
(7) Kennnummer des Einführers (D.E. 13 04 017 000)	323	350
(8) Kennnummer für zusätzliche steuerliche Verweise (D.E. 13 16 000 000)	324	350
(9) Sachwert (D.E. 14 14 000 000)	325	351
(10) Transport- und Versicherungskosten zum Bestimmungsort (D.E. 14 15 000 000)	326	351
(11) Besondere Maßeinheiten (D.E. 18 02 000 000)	327	351
(12) Warenbeschreibung und Code der Unterposition des Harmonisierten Systems (D.E. 18 05 000 000 und D.E. 18 09 000 000)	328	352
c) Vollständiger Datensatz	329	352
d) Vorabmeldung als Anmeldung zur vorübergehenden Verwahrung	330	352
e) Weitere Anmeldeöglichkeiten	331	353

	Rz.	Seite
aa) Allgemeines	331	353
bb) Vereinfachte (einmalige) Zollanmeldung	332	353
cc) Anschreibung in der Buchführung des Anmelders	333	354
dd) Zentrale Zollabwicklung	334	354
f) Verzollung von Postsendungen	336	355
3. Die einzelnen Mechanismen im Detail	338	356
a) IOSS-Verfahren („Einfuhrregelung“)	338	356
aa) Allgemeines	338	356
bb) Anwendungsbereich	339	356
cc) Die IOSS-Mehrwertsteuer-Identifikationsnummer	341	357
dd) Kontrollen monatlicher Gesamtwertmitteilungen	344	359
ee) Pflichten und Haftung der Akteure im Rahmen der Einfuhrregelung	345	360
ff) Konsolidierung von Sendungen	348	361
gg) Grundsätze zu Postsendungen im IOSS-Verfahren	351	363
b) Sonderregelung („Zustellerregelung“)	352	364
aa) Allgemeines	352	364
bb) Anwendungsbereich und Zuständigkeiten	353	364
cc) Ablauf des Verfahrens der Sonderregelung	355	365
dd) Verantwortlichkeiten und Haftung	356	366
ee) Postsendungen im Rahmen der Sonderregelung und im Standard-Verfahren	357	367
c) Standard-Verfahren	358	367
4. Export von Sendungen von Waren mit geringem Wert	361	368
a) Allgemeines	361	368
b) Postsendungen	362	368
aa) Anwendungsbereich	362	368
bb) Verfahren für die Ausfuhr von Postsendungen und Zollförmlichkeiten	363	369
cc) Anwendungsbereich	364	370
dd) Verfahren für die Ausfuhr von Expresssendungen	365	371
ee) Zollförmlichkeiten	368	372
5. Ungültigkeitserklärung	369	372
a) Allgemeines	369	372
b) Grundlagen	370	373
c) Verfahren und Förmlichkeiten der Ungültigerklärung	371	373
d) Datenanforderungen	374	375

XI. Beispiele

1. Allgemeines	375	375
2. Beispiele aus dem B2C-Bereich	376	377
a) Allgemeines	376	377
b) Fernverkaufsfälle	377	378
aa) Begriff des Fernverkaufs	377	378
bb) Beispiele zum innergemeinschaftlichen Fernverkauf	378	378
(1) Allgemeines	378	378
(2) Veranschaulichung anhand von Beispielen	379	379
cc) Beispiele zum Einfuhr-Fernverkauf	427	406
(1) Allgemeines	427	406
(2) Veranschaulichung anhand von Beispielen	428	407
dd) Beispiele zur Einbindung elektronischer Schnittstellen in den Fernverkauf	470	421
(1) Allgemeines	470	421
(2) Veranschaulichung anhand von Beispielen bei innergemeinschaftlichen Fernverkäufen	471	422
(3) Veranschaulichung anhand von Beispielen bei Einfuhr-Fernverkäufen	515	433
c) Sonstige Leistungen (z. B. auf elektronischem Wege erbrachte sonstige Leistungen)	547	441
aa) Allgemeines	547	441
bb) Änderungen unter ViDA	549/1	442
cc) Veranschaulichung anhand von Beispielen	550	444
3. Beispiele aus dem B2B-Bereich	593	457
a) Allgemeines	593	457
b) Geschäftsmodelle mit Schwerpunkt Lieferungen	594	458
aa) Allgemeines	594	458
bb) Veranschaulichung anhand von Beispielen	595	459
c) Geschäftsmodelle mit Schwerpunkt sonstige Leistungen	622	469
aa) Allgemeines	622	469
bb) Veranschaulichung anhand von Beispielen	623	469

Anhang

Anhang 1: Anlage 2 zum UStG	473
Anhang 2: Vorsteuer-Vergütungsverfahren	477
Anhang 3: Präferenzliste der EU-Mitgliedstaaten	479
Anhang 4: Bescheinigung über die Eintragung als Steuerpflichtiger (Unternehmer)	483
Anhang 5: Zusammenfassende Meldung	485
Anhang 6: Anleitung zur Zusammenfassenden Meldung	487
Anhang 7: IOSS-Meldeformular	499
Anhang 8: Mitteilung nach § 25e Abs. 4 Satz 1 bis 3 UStG	503
Anhang 9: Mitteilung nach § 25e Abs. 4 Satz 4 UStG	505
Anhang 10: Aufbau der Umsatzsteuer-Identifikationsnummer	507
Anhang 11: USt-VA und Antrag Dauerfristverlängerung 2026	509
Stichwortverzeichnis	523

III. Grundlagen der umsatzsteuerlichen Behandlung von E-Commerce

1. Allgemeines

- 21 Betrachtet man die umsatzsteuerliche Behandlung von E-Commerce-Transaktionen im Besonderen, so bietet sich zunächst eine Differenzierung zwischen Lieferungen und sonstigen Leistungen an.

Wie oben unter Rz. 10 ff. erläutert, schreitet die Entwicklung digitaler Geschäftsmodelle rasant fort. Unter dem Schlagwort „E-Commerce“ lassen sich heute einige wesentliche Geschäftsmodelle typisiert darstellen, die zum einen stetig weiterentwickelt werden und zum anderen aus umsatzsteuerlicher Sicht oft komplexe, intermediäre Geschäftsmodelle sind.

Oft wird man daher in der Praxis die grundlegenden Instrumente der Umsatzbesteuerung auf die jeweiligen Geschäftsmodelle anwenden und sich bestmöglich annähern müssen. Denn auch wenn das Digitalpaket erhebliche Neuerungen gebracht hat (z. B. die besonderen Besteuerungssysteme, die Lieferkettenfiktion etc.), so kommt es umsatzsteuerlich immer wieder auf die grundsätzliche Würdigung und das bisher in der umsatzsteuerlichen Praxis erprobte System der Umsatzbesteuerung an, welches wir seit nun über 50 Jahren kennen und stetig weiterentwickelt worden ist. Dieses aber ist nicht auf die umsatzsteuerliche Einordnung jedes neuartigen Geschäftsmodells ausgerichtet. So wurde etwa zuletzt die Frage der Umsatzbesteuerung des Handels mit nicht-fungiblen Kryptowerten, sog. NFT, kontrovers diskutiert, schlussendlich als Dienstleistung eingeordnet, aber weitere Folgefragen auslösend.³⁰

Ohnehin ist der Handel im sog. Metaverse, einer hypothetischen Weiterentwicklung des Internets als einheitlicher, persistenter und immersiver virtueller Raum aufgrund der damit verbundenen Verschmelzung physischer und digitaler Realitäten, umsatzsteuerlich weitgehend ungeklärt und dürfte in der näheren Zukunft Schauplatz neuer umsatzsteuerlicher Fragestellungen und Abgrenzungsfragen werden. Ein umsatzsteuerfreier Raum ist das Metaverse keineswegs. Das FG Köln hat bereits im Jahr 2019 zur Vermietung von virtuellem Land in einer Online-Welt durch Nutzer repräsentierende Avatare entschieden,

30 Vgl. hierzu zuletzt FG Niedersachsen, Urteil v. 10.8.2025 - 5 K 26/24, EFG 2025 S. 1393, NWB CAAAJ-98732, zur Dienstleistungskommission beim Handel mit NFT über Handelsplattformen; für weitergehende Hinweise zur umsatzsteuerlichen Behandlung von Transaktionen innerhalb des NFT-Ökosystems vgl. auch *Kirch/Stumm*, UVR 2022 S. 244.

dass Handlungen der Avatare den dahinterstehenden Nutzern direkt zuzurechnen seien und zwischen diesen so der Umsatzbesteuerung unterliegende Rechtsbeziehungen entstehen können.³¹ In einem aktuellen Urteil hat der Europäische Gerichtshof aufgrund eines Vorabentscheidungsersuchens der Republik Litauen, die Steuerbarkeit von Transaktionen im Metaverse voraussetzend, entschieden, dass der Umtausch virtueller Währung („Spielgold“) eines Online-Videospiels in konventionelle Währungen nicht unter die Mehrwertsteuerbefreiung für Währungstransaktionen fällt und dass Gold auch keinen „Gutschein“ darstellt. Daher unterliegt der gesamte Erlös aus dem Verkauf der Mehrwertsteuer. Währungstransaktionen liegen nur dann vor, wenn mit gesetzlichen Zahlungsmitteln gehandelt wird. Spielgold wiederum ist Bestandteil des Spiels und kein Instrument, das, einem Gutschein gleich, eine Verpflichtung beinhaltet, dieses als Gegenleistung für eine Lieferung von Gegenständen oder Dienstleistungen anzunehmen.³² Beides sind klassische Besteuerungsfragen aus der realen Welt unter dem Versuch der Übertragung der bestehenden umsatzsteuerlichen Grundsätze auf das Metaverse. Man benötigt keine wahrsagerischen Fähigkeiten, um zu prognostizieren, dass sich die Fragen in Bezug auf die Besteuerung im Metaverse und des E-Commerce künftig häufen werden. Dies liegt zum einen daran, dass das vorherrschende Besteuerungssystem eben auf die Realwelt und genauso wenig auf den E-Commerce wie auch das Metaverse ausgerichtet ist. Zum anderen aber auch an der Fortentwicklung des Handels selbst mit einer veränderten Kundenausrichtung. Anders als im klassischen Vertrieb erfolgen Verkäufe nicht mehr primär im stationären Geschäft oder im klassischen Webshop, sondern zunehmend dort, wo sich der Kunde aufhält – insbesondere auf Social-Media-Plattformen sowie in Live-, Video- und Creator-Formaten.

31 FG Köln, Urteil v. 13.8.2019 - 8 K 1565/18, EFG 2021 S. 1058, NWB QAAAH-78696.

32 EuGH, Urteil v. 5.3.2026 - C-472/24, „Zaidimu valiuta“, NWB UAAAK-11747.

Die fünf prägendsten Markttrends 2026:³³

1. TikTok Shop wird globaler High-Conversion-Kanal³⁴

TikTok Shop entwickelt sich 2026 von einem Social-Commerce-Experiment zu einem relevanten, globalen Verkaufskanal mit überdurchschnittlichen Konversionsraten.^{35, 36}

2. Live-Shopping & Creator-Commerce ersetzen klassische Webshop-Besuche

Live-Shopping-Formate und Creator-Commerce verlagern den Kaufprozess zunehmend vom klassischen Webshop in interaktive, vertrauensbasierte Video- und Livestream-Umgebungen, insbesondere bei erklärungsbedürftigen oder impulsgetriebenen Produkten

3. Zero-Click & KI-gestützte Kaufentscheidungen

KI-basierte Produktempfehlungen, automatisierte Kaufentscheidungen und „Zero-Click-Journeys“ führen dazu, dass Kaufentscheidungen zunehmend ohne klassische Such- oder Navigationsprozesse erfolgen, z. B. direkt aus Feeds, Empfehlungen oder KI-Assistenten heraus

4. AR/VR & immersive Commerce-Formate steigern Conversion massiv

Augmented- und Virtual-Reality-Formate verbessern Produkterlebnis, Beratung und Visualisierung und führen **nachweislich zu höheren Konversionsraten und geringeren Retouren**, insbesondere im Fashion-, Möbel- und Lifestyle-Bereich.

5. Marktplätze & Multichannel dominieren – die eigene Website ist nur noch ein Baustein

Marktplätze, Social-Commerce-Plattformen und Multichannel-Strategien dominieren 2026 den digitalen Vertrieb; die eigene Website bleibt relevant,

33 Siehe bspw. <https://www.bigcommerce.com/articles/ecommerce/ecommerce-trends/> sowie <https://ecommerceinstitut.de/tiktok-shop-deutschland-2026/>, zuletzt abgerufen 2.4.2026.

34 TikTok ist ein von dem chinesischen Technologieunternehmen ByteDance Ltd. betriebenes soziales Medium bzw. eine Plattform zum Erstellen, Teilen und Ansehen von überwiegend kurzen Videos. Die Anwendung ermöglicht Nutzerinnen und Nutzern u. a., Videos mit Musik, Filtern, Effekten und Bearbeitungswerkzeugen zu erstellen und über einen personalisierten Feed zu verbreiten. TikTok wird sowohl als Unterhaltungsplattform als auch für Marketing, Kommunikation und Reichweitaufbau genutzt.

35 Die Conversion Rate oder Konversionsrate ist eine Kennzahl im Online-Marketing und E-Commerce. Sie beschreibt den Anteil der Personen, die nach einem Kontakt mit einem Angebot, etwa durch den Besuch einer Website o. Ä., eine zuvor definierte Zielhandlung ausführen. Solche Zielhandlungen können z. B. ein Kauf, eine Registrierung, ein Download oder das Ausfüllen eines Formulars sein. Sie wird in Prozent berechnet, um den Erfolg einer Marketingmaßnahme zu messen.

36 ByteDance Ltd. (o. J.): TikTok. Verfügbar unter: <https://www.tiktok.com/about?lang=de-DE> (Zugriff: 7.4.2026); Chaffey/Ellis-Chadwick, Digital Marketing. Strategy, Implementation and Practice. 7. Aufl., 2019; Kotler/Keller, Marketing Management. 15. Aufl., 2016.

fungiert aber zunehmend als Teil eines integrierten Ökosystems statt als alleiniger Verkaufskanal.

Für Zwecke dieses Praxishandbuchs werden in den nachfolgenden grundlegenden Ausführungen sowie den erörterten Beispielsfällen jeweils vereinfachte Geschäftsmodelle des klassischen E-Commerce mit Waren und Dienstleistungen dargestellt, um die Systematik und damit das Handwerkszeug für die Praxis weiter zu erläutern. 22

Auch wenn die Anbahnung des zu steuernden Geschäftsvorfalles digital erfolgt, so gilt, dass ein Geschäftsvorfall grundsätzlich nur dann der Umsatzsteuer unterliegt, wenn § 1 UStG eine Steuerbarkeit anordnet.

Für den Leistungsaustausch, auf den auch E-Commerce-Geschäftsmodelle abzielen, bedeutet dies, dass ein steuerbarer Umsatz nach § 1 Abs. 1 Nr. 1 UStG vorliegt, wenn Lieferungen oder sonstige Leistungen durch einen Unternehmer im Inland gegen Entgelt im Rahmen seines Unternehmens ausgeführt werden.

2. Liefergeschäfte

a) Allgemeines

Die im Bereich der Lieferungen wohl wesentlichsten Änderungen durch das Digitalpaket betreffen die Fernverkäufe, Lieferungen über elektronische Schnittstellen, Änderungen im Bereich der Einfuhrumsatzsteuer, die optionalen sog. besonderen Besteuerungsverfahren (vgl. dazu Ausführungen in Rz. 108 ff.) sowie Haftungs- und Aufzeichnungsregelungen (vgl. dazu Ausführungen in Rz. 161 ff.). 23

Eine Lieferung eines Unternehmers i. S. des § 1 Abs. 1 Nr. 1 UStG liegt gem. § 3 Abs. 1 UStG vor, wenn der Abnehmer oder in dessen Auftrag ein Dritter befähigt wird, im eigenen Namen über einen Gegenstand zu verfügen. Es wird also die Verfügungsmacht an dem Gegenstand übertragen. Nach herrschender Meinung kommt es dabei auf die Übertragung der wirtschaftlichen Verfügungsmacht an.³⁷ Eine Übertragung des zivilrechtlichen Eigentums ist nicht notwendigerweise damit verbunden, jedoch muss dem Abnehmer die wirtschaftliche Substanz, der Wert und der Ertrag zugutekommen.³⁸

37 Vgl. hierzu u. a. BFH, Urteil v. 16.3.2000 - XI R 56/90, BStBl 1993 II S. 847; Abschnitt 3.1. Abs. 2 UStAE; *Hahn* in BeckOK UStG, § 3 Rz. 66.1; *Robisch* in Bunjes, UStG, § 3 Rz. 216; *Michl* in Offerhaus/Söhn/Lange, UStG, § 3 Rz. 23.

38 Vgl. hierzu Abschnitt 3.1. Abs. 2 Satz 1 UStAE.

Damit ergibt sich bereits eine erste Klassifizierung eines der typischen E-Commerce-Geschäftsmodelle, nämlich der sog. Sharing-Economy. Zwar erhält der Kunde typischerweise das Nutzungsrecht an dem Wirtschaftsgut, jedoch verbleiben Substanz und Ertrag üblicherweise bei dem Überlassenden, so dass eine Lieferung hier im Regelfall nicht in Betracht kommt. Vielmehr handelt es sich regelmäßig um sonstige Leistungen, also der Überlassung von Nutzungsrechten, die je nach Geschäftsmodell ggf. noch durch weitere Leistungen ergänzt werden.

- 24 Ein typisches E-Commerce-Geschäftsmodell, in dessen Rahmen regelmäßig Lieferungen vollzogen werden, ist der Online-Handel mit Waren. Dieser kann über Marktplätze oder über eigene Online-Webshops erfolgen. Soweit der Vertrieb über Plattformen erfolgt, greifen seit der Umsetzung des Digitalpakets potenziell weitere Besonderheiten, etwa die Lieferkettenfiktion des § 3 Abs. 3a UStG (vgl. hierzu Rz. 53 ff.) oder die Regelungen zum Fernverkauf i. S. des § 3c UStG bei Lieferungen an Konsumenten, wenn Waren grenzüberschreitend geliefert werden.

Insbesondere die Neuregelungen zum Fernverkauf sollen im Nachgang wegen der teilweise bestehenden Sonderregelungen im Besonderen betrachtet werden.

b) B2C-Fernverkäufe nach § 3c UStG

aa) Anwendungsbereich

- 25 Im Zuge der Einführung des Digitalpaketes im Jahre 2021 wurde u. a. die Ortsbestimmung von Lieferungen innerhalb der Europäischen Union an (vereinfacht, vgl. unten Rz. 27) Verbraucher neugefasst.

Der in dem Zuge neu gefasste § 3c UStG regelt nunmehr sog. innergemeinschaftliche Fernverkäufe an Verbraucher, bei denen die Beförderung oder Versendung innerhalb der Europäischen Union erfolgt, sowie sonstige Fernverkäufe, bei denen die Warenbewegung aus dem Drittland an einen Erwerber in der Europäischen Union erfolgt. Dabei setzt die Neuregelung das Bestimmungslandprinzip für innergemeinschaftliche Fernverkäufe dergestalt um, dass der Ort der Lieferung dorthin verlagert wird, wo die Beförderung des Gegenstands endet, wenn die weiter genannten Voraussetzungen erfüllt sind.

Zu beachten ist dabei, dass die grundsätzlich optional anwendbaren besonderen Besteuerungsverfahren teilweise eine Wechselwirkung auf die materiellrechtliche Würdigung der Geschäftsvorfälle haben.

Die Regelungen gelten sowohl bei direkten Umsätzen des Online-Händlers, etwa über einen eigenen Webshop, aber auch in bestimmten Fällen bei Einbindung von Plattformen oder Marktplätzen, sog. elektronischen Schnittstellen. In ausgewählten Fällen gilt eine Lieferkettenfiktion, durch die die elektronische Schnittstelle in die Lieferkette eingebunden wird (§ 3 Abs. 3a UStG). Wird die elektronische Schnittstelle aufgrund der Lieferkettenfiktion Teil der Lieferkette, so wird ihr die bewegte Lieferung nach § 3 Abs. 6b UStG zugeordnet. Entsprechend finden die Regelungen zu den Lieferungen nach dem Digitalpaket für die elektronische Schnittstelle Anwendung. Eine tiefergehende Darstellung zu den Regelungen und umsatzsteuerlichen Folgen bei Einbindung von elektronischen Schnittstellen erfolgt nachfolgend in Rz. 52 ff. dieses Buchs. 26

Vom sachlichen Anwendungsbereich des § 3c UStG sind folgende Umsätze gem. § 3c Abs. 5 UStG ausgeschlossen:

- Lieferung neuer Fahrzeuge,
- Lieferung von durch den Lieferanten montierten oder installierten Gegenständen,
- Lieferung von Gegenständen, die der Differenzbesteuerung nach § 25a Abs. 1 oder 2 UStG unterliegen,
- Lieferung von verbrauchsteuerpflichtigen Waren, wenn der Erwerber eine juristische Person ist, die nicht Unternehmer ist bzw. den Gegenstand nicht für das Unternehmen erwirbt oder aber ein sonstiger Unternehmer i. S. des § 1a Abs. 3 Nr. 1 UStG ist.

Bei Lieferungen von Gas, Elektrizität, Kälte und Wärme soll nach Auffassung der Finanzverwaltung § 3c UStG ebenfalls nicht anwendbar sein, da es sich nicht um bewegte Lieferungen von Gegenständen handle (vgl. Abschnitt 3c.1. Abs. 2 Satz 2 UStAE). Ab 2027 (B2C) bzw. 2028 (B2B) können über das OSS-Verfahren künftig dann aber auch Lieferungen von Gas, Strom, Kälte oder Wärme zentral gemeldet werden. 27

§ 3c UStG umfasst in beiden Varianten lediglich Lieferungen an einen bestimmten Personenkreis, nämlich Erwerber i. S. des § 3a Abs. 5 Satz 1 UStG sowie § 1a Abs. 3 Nr. 1 UStG. Hierunter fallen vereinfacht gesprochen neben den typischen Nichtunternehmern (Verbrauchern) auch nicht unternehmerisch tätige juristische Personen und sonstige bestimmte Unternehmer i. S. des § 1a Abs. 3 Nr. 1 UStG (etwa Kleinunternehmer, pauschalierende Land- und Forstwirte oder Unternehmer, die ausschließlich steuerfreie Umsätze ausführen).

Wenngleich also der Anwendungsbereich weiter ist als Lieferungen an klassische „Verbraucher“ ist im Regelfall aus Gründen der besseren Lesbarkeit und

einfacheren Darstellung im Folgenden für Zwecke der Erläuterung stets vom klassischen Nichtunternehmer i. S. eines Verbrauchers auszugehen. Nichtsdestotrotz ist eine umfassende Untersuchung des sachlichen und persönlichen Anwendungsbereichs der Norm stets geboten.

bb) Innergemeinschaftlicher Fernverkauf

(1) Begriff

- 28 Wie oben dargelegt umfasst der innergemeinschaftliche Fernverkauf Lieferungen, die innerhalb der Europäischen Union durch einen Unternehmer an einen Verbraucher erfolgen, und bestimmt, dass der Ort der Lieferung dort ist, wo die Beförderung oder Versendung endet (vgl. § 3c Abs. 1 UStG).

Dabei muss der Gegenstand durch den Liefernden oder aber auf seine Rechnung in einen anderen Mitgliedstaat transportiert werden (vgl. § 3c Abs. 1 Satz 2 UStG). Dies schließt auch die Beförderungen oder Versendungen ein, an denen der Lieferer nur indirekt (mittelbar) beteiligt ist (vgl. Art. 5a EU-VO 282/2011), also Fälle, in denen

- ▶ die Beförderung oder Versendung im Unterauftrag des Lieferers erfolgt;
- ▶ die Versendung oder Beförderung zwar durch einen Dritten erfolgt, der Lieferer aber die gesamte oder zumindest teilweise Verantwortung für die Lieferung der Gegenstände an den Erwerber trägt;
- ▶ die Transportkosten durch den Lieferer an den Erwerber weiterbelastet und einem Dritten weitergeleitet werden, der den Transport übernimmt;
- ▶ der Lieferer die Zustelldienste eines Dritten bewirbt, den Kontakt herstellt oder dem Dritten die Informationen, die für die Zustellung benötigt werden, weiterleitet.

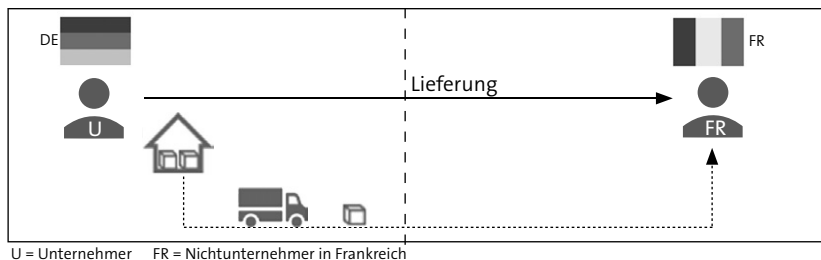


ABB.: Innergemeinschaftlicher Fernverkauf

Die Frage nach der Transportveranlassung ist bei grenzüberschreitenden Sachverhalten, insbesondere bei Fernverkäufen, ein kritischer Punkt. Bereits zur al-

ten Rechtslage vor Einführung des Digitalpakets hatte der EuGH klargestellt, dass dem formalen Kriterium der vertraglichen Vereinbarung nur dann maßgebende Bedeutung beikommt, wenn dieses die geschäftliche und wirtschaftliche Realität zutreffend widerspiegelt. Dies wiederum sei dann nicht der Fall, wenn zwar der Erwerber den Transportvertrag abschließt, aber der Lieferer als Vermittler alle Umstände des Transportvertrages (z. B. Person des Frachtführers, Preis etc.) bestimmt und dem Erwerber anträgt.³⁹ Diese Rechtsprechung fand i. R. d. Neufassung des § 3c UStG bzw. in Art. 5a EU-VO 282/2011 als Fall der indirekten Beteiligung am Transport Berücksichtigung und hat insofern zur Entschärfung beigetragen, als nahezu jede Beteiligung am Transport selbst, sei es nun aktiv oder lediglich im Sinne einer Vermittlung eines Frachtführers genügt, um den Anwendungsbereich des § 3c UStG zu eröffnen.

(2) Erwerbsschwelle

Ist der Erwerber ein Unternehmer, der nur steuerfreie Umsätze ausführt, die einen Vorsteuerabzug ausschließen oder eine juristische Person i. S. von § 1a Abs. 3 Nr. 1 UStG so gilt zudem, dass dieser die sog. Erwerbsschwelle weder überschritten noch auf ihre Anwendung verzichtet haben darf. Dies dürfte u. E. nach wie vor auch für Kleinunternehmer i. S. von § 19 UStG gelten, zumal diese keine Umsatzsteuer-Identifikationsnummer haben, die sie dem Lieferanten zwecks Steuerbefreiung zur Verfügung stellen könnten. Dabei ist jeweils die Erwerbsschwelle des Mitgliedstaats maßgebend, in dem die Beförderung oder Versendung endet. Die Erwerbsschwelle ist separat je Erwerber selbständig zu betrachten. Hintergrund für diese Regelung ist eine Vermeidung der Doppelbesteuerung bzw. einer Besteuerungslücke. Unterliegt nämlich der (innergemeinschaftliche) Erwerb der Besteuerung in dem Mitgliedstaat, handelt es sich bei der grenzüberschreitenden Transaktion dem Grunde nach um eine im Abgangsstaat steuerbare (ggf. steuerbefreite) innergemeinschaftliche Lieferung, für die der Erwerber i. S. des (nach jeweiligem lokalen Recht umgesetzten) Art. 2 und 3 MwStSystRL einen innergemeinschaftlichen Erwerb zu erklären hätte.⁴⁰ Dies gilt, wohlgemerkt, nicht für den klassischen Fall des Fernverkaufs, also den Verkauf an klassische „Nichtunternehmer“ sowie Kleinunternehmer, die weder die Umsatzgrenzen des § 19 Abs. 2 UStG überschritten noch auf eine Anwendung der Kleinunternehmerregelung verzichtet haben. Im Gegensatz zu der nunmehr geltenden Umsatzschwelle (vgl. nachfolgend Rz. 30) sind die Erwerbsschwellen nicht vereinheitlicht. Ferner muss der leis-

39 EuGH, Urteil v. 18.6.2020 - C-276/18, „KraakVet“, NWB FAAA-52942.

40 In Deutschland wurde diese Regelung durch § 1a UStG umgesetzt.

tende Unternehmer sie für jeden Kunden separat überwachen. D. h. der leistende Unternehmer muss sie bei diesem Personenkreis individuell im Blick haben und geeignete Prüfprozesse implementieren. Dies ist nicht immer einfach, liegen dem Leistenden schließlich entsprechende Daten i. d. R. nicht vor, weil er eben nicht zwangsläufig als einziger Lieferant an diesen Empfängerkreis agiert. Hier empfiehlt es sich daher, entsprechende Abfrage- und Bestätigungsprozesse mit dem ausländischen Nichtunternehmer zu etablieren, wenn man eine sichere Rechtsposition einnehmen will.

(3) Verzichtsregelung

- 30 Die oben genannten Regelungen für den innergemeinschaftlichen Fernverkauf sind ausnahmsweise nicht anzuwenden, wenn eine bestimmte Wesentlichkeit nicht erreicht wird. Dabei hat der (EU-)Gesetzgeber mit Art. 59c Abs. 1 MwStSystRL auf eine typisierte Betrachtung eines geringfügig europaweit handelnden Unternehmers abgestellt. Demnach sollen die Regelungen des innergemeinschaftlichen Fernverkaufs nicht gelten, wenn der Unternehmer lediglich in einem Mitgliedstaat ansässig ist, die betreffenden Umsätze nicht in dem Ansässigkeitsstaat erbracht werden sowie für grenzüberschreitend erbrachte Lieferungen **und** sonstige Leistungen an Nichtunternehmer (Verbraucher) eine Umsatzschwelle von 10.000 € weder im laufenden Jahr überschritten wird noch im vorangegangenen Kalenderjahr überschritten worden ist. Hat der leistende Unternehmer keinen Sitz der wirtschaftlichen Tätigkeit und keine Niederlassung, ist alternativ der Wohnsitz oder der gewöhnliche Aufenthalt maßgeblich.

Deutschland hat diese Regelung im § 3c Abs. 4 UStG umgesetzt. Wie schon in der Altregelung ist ein Verzicht auf diese Regelung gem. § 3c Abs. 4 Satz 2 UStG möglich, wenn der Verzicht gegenüber dem Finanzamt erklärt wird. Die Verzichtserklärung bindet den Unternehmer für zwei Jahre (vgl. § 3c Abs. 4 Satz 3 UStG). Sie gilt vom Beginn des Kalenderjahres an für das sie abgegeben worden ist und ist an keine bestimmte Form gebunden, so dass sie selbst konkludent durch Anwendung der hieraus folgenden Besteuerung erfolgen kann (vgl. Abschnitt 3c.1. Abs. 1 i. V. m. Abschnitt 3a.9a. Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 Satz 4, 5 UStAE).

Für das Jahr der erstmaligen Anwendung dieser Regelungen, also das Kalenderjahr 2021, ist nach Auffassung der Finanzverwaltung keine zeitanteilige Aufteilung der Umsatzschwelle für den Zeitraum ab dem 1.7.2021 bis zum 31.12.2021 vorzunehmen gewesen (vgl. Abschnitt 3c.1. Abs. 1 Satz 3 i. V. m. Abschnitt 3a.9a. Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 Satz 2 3. Teilsatz UStAE).

Der Widerruf der Verzichtserklärung ist nach Ablauf der Sperrfrist zu einem frei wählbaren Zeitpunkt zu erklären, spätestens jedoch bis zur Unanfechtbarkeit der Steuerfestsetzung bzw. Aufhebung des Vorbehalts der Nachprüfung (vgl. Abschnitt 3c.1. Abs. 1 i. V. m. Abschnitt 3a.9a. Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 Satz 6 UStAE).

Hervorzuheben ist damit zum einen die deutliche Absenkung der bisherigen Lieferschwelle von 35.000 € bzw. 100.000 € pro EU-Mitgliedstaat auf eine einheitlich für Lieferungen und sonstige Leistungen geltende Umsatzschwelle EU-weit i. H. von nur noch 10.000 €. Insoweit findet sich eine korrespondierende Verichtsregelung auch für die betreffenden innergemeinschaftlichen sonstigen Leistungen (vgl. Rz. 67), welche somit trotz unterschiedlichen sachlichen Anwendungsbereichs nur einheitlich auszuüben ist.⁴¹

Zudem setzt die Ausnahme gerade voraus, dass zusätzlich zur Nichtüberschreitung der Umsatzschwelle in lediglich einem Mitgliedstaat eine Ansässigkeit begründet sein darf.

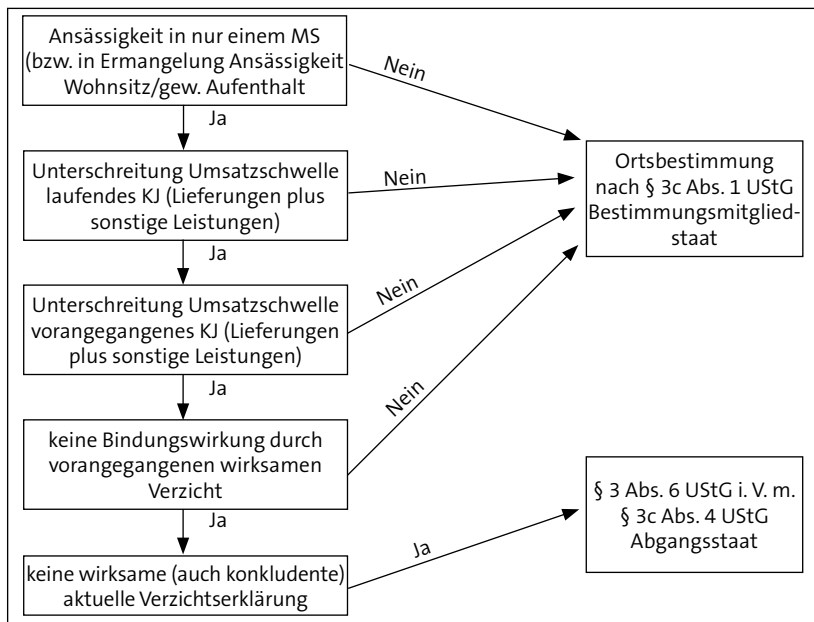


ABB.: Prüfungsschritte § 3c Abs. 4 UStG

41 So auch Joost/Oldenburger, Umsetzung des Digitalpakets zum 1.7.2021 – Teil 1, MwStR 2020 S. 773.

b) Die drei Reformsäulen von ViDA

Die Europäische Kommission hat ViDA⁵⁴⁹ in drei zentrale Reformbereiche gegliedert.⁵⁵⁰ 263

(1) Digitale Meldepflichten und elektronische Rechnungsstellung 264

Ein erster Schwerpunkt der Initiative liegt auf der Einführung bzw. Weiterentwicklung digitaler Meldepflichten für grenzüberschreitende Umsätze sowie auf einer stärkeren Einbindung der elektronischen Rechnungsstellung. Die Kommission geht davon aus, dass zeitnähere und stärker standardisierte Transaktionsdaten die Kontrollmöglichkeiten der Steuerverwaltungen verbessern und damit insbesondere dem Mehrwertsteuerbetrug im Binnenmarkt entgegenwirken können.⁵⁵¹ Aus rechtssystematischer Sicht betrifft dieser Bereich vor allem die Frage, wie die Erhebung steuerrelevanter Informationen unionsweit harmonisiert und technisch interoperabel ausgestaltet werden kann. Gerade für den E-Commerce ist dies von erheblicher Bedeutung. Digitale Handelsmodelle erzeugen regelmäßig große Mengen transaktionsbezogener Daten, die sich grundsätzlich für automatisierte oder teilautomatisierte Melde- und Kontrollverfahren eignen. ViDA greift damit einen Entwicklungstrend auf, der in mehreren Mitgliedstaaten bereits in nationalen E-Invoicing- oder Echtzeitmeldesystemen sichtbar geworden ist.⁵⁵²

(2) Plattformwirtschaft 265

Eine zweite Reformsäule betrifft die Plattformwirtschaft. Digitale Plattformen und elektronische Schnittstellen nehmen im heutigen Wirtschaftsleben eine zentrale Vermittlungs- und Steuerungsfunktion ein. Sie bringen Anbieter und Leistungsempfänger zusammen, strukturieren Zahlungsflüsse, standardisieren Vertragsbeziehungen und verfügen regelmäßig über umfangreiche Daten zu den über sie abgewickelten Umsätzen. Vor diesem Hintergrund prüft bzw. re-

549 Vgl. hierzu oben unter Rz. 171/1 ff.

550 Europäische Kommission, Impact Assessment Report accompanying the documents Proposal for a Council Directive/Regulation/Implementing Regulation on VAT in the Digital Age, SWD(2022) 393 final, 8.12.2022.

551 Richtlinie 2006/112/EG des Rates v. 28.11.2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem, ABl. L 347 v. 11.12.2006, S. 1, in der jeweils geltenden Fassung.

552 Verordnung (EU) Nr. 904/2010 des Rates v. 7.10.2010 über die Zusammenarbeit der Verwaltungsbehörden und die Betrugsbekämpfung auf dem Gebiet der Mehrwertsteuer, ABl. L 268 v. 12.10.2010, S. 1, in der jeweils geltenden Fassung.

gelt ViDA, in welchen Konstellationen Plattformen für Zwecke der Mehrwertsteuer stärker in die Steuererhebung eingebunden werden können.⁵⁵³

Das ist für kurzzeitige Beherbergungsleistungen und bestimmte Personenbeförderungsleistungen relevant, bei denen Plattformen in vielen Fällen die Marktorganisation maßgeblich prägen. Die dahinterstehende Regelungsidee ist unionsrechtlich nicht neu: Schon in früheren E-Commerce-Reformen wurden elektronische Schnittstellen in bestimmten Lieferkonstellationen durch Fiktionen in die umsatzsteuerliche Leistungskette einbezogen. ViDA entwickelt diesen Ansatz für weitere digitale Geschäftsmodelle fort.

266 (3) Single VAT Registration (SVR)

Die dritte Reformsäule zielt auf eine Ausweitung und Vertiefung von Vereinfachungen bei der umsatzsteuerlichen Registrierung innerhalb der Union. Unternehmen, die in mehreren Mitgliedstaaten steuerbare Umsätze ausführen, sehen sich bislang häufig mit Mehrfachregistrierungen, unterschiedlichen Verfahrensanforderungen und entsprechendem Verwaltungsaufwand konfrontiert. ViDA soll diese Belastungen durch eine Weiterentwicklung des Gedankens der Single VAT Registration verringern.⁵⁵⁴

Dieser Reformbereich knüpft an die bereits eingeführten One-Stop-Shop-Modelle an, mit denen bestimmte grenzüberschreitende Umsätze zentral erklärt und abgeführt werden können. Die Fortentwicklung dieser Mechanismen dient nicht nur der Verfahrensvereinfachung, sondern auch der besseren Funktionsfähigkeit des Binnenmarkts. Für E-Commerce-Unternehmen kann dies unter bestimmten Umständen bedeutsam sein, da deren Geschäftsmodelle typischerweise von einer hohen Zahl grenzüberschreitender Umsätze bei zugleich standardisierten Prozessabläufen geprägt sind.⁵⁵⁵

553 Durchführungsverordnung (EU) Nr. 282/2011 des Rates v. 15.3.2011 zur Festlegung von Durchführungsvorschriften zur Richtlinie 2006/112/EG über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem, ABl. L 77 v. 23.3.2011, S. 1, in der jeweils geltenden Fassung.

554 Europäische Kommission, Proposal for a Council Directive amending Directive 2006/112/EC as regards VAT rules for the digital age, COM(2022) 701 final, 8.12.2022; Europäische Kommission, Impact Assessment Report, SWD(2022) 393 final, 8.12.2022.

555 Zu den unionsrechtlichen Sonderregelungen des One-Stop-Shop und Import-One-Stop-Shop vgl. Richtlinie 2006/112/EG des Rates v. 28.11.2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem, ABl. L 347 vom 11.12.2006, S. 1, in der geltenden Fassung; ferner Richtlinie (EU) 2017/2455 des Rates v. 5.12.2017, ABl. L 348 v. 29.12.2017, S. 7, sowie Richtlinie (EU) 2019/1995 des Rates v. 21.11.2019, ABl. L 310 v. 2.12.2019, S. 1.

c) ViDA aus Sicht des Umsatzsteuerrechts

Aus Sicht des Umsatzsteuerrechts ist die ViDA-Reform Ausdruck eines grundlegenden Wandels der Steueradministration. Die Mehrwertsteuer entwickelt sich zunehmend von einem System, das bislang in erheblichem Umfang auf periodischen Erklärungen und nachgelagerter Kontrolle beruhte, hin zu einem System, in dem digitale Transaktionsdaten eine immer größere Rolle spielen. Für Unternehmen bedeutet dies perspektivisch eine stärkere Verzahnung von Rechnungswesen, ERP-Systemen, Plattformdaten und steuerlicher Meldelogik. Für die Steuerverwaltungen eröffnet dies die Möglichkeit, Abweichungen und Risikokonstellationen früher zu erkennen. 267

Im E-Commerce dürfte ViDA daher mittelfristig nicht nur die materiell-rechtliche Behandlung einzelner Umsatztypen beeinflussen, sondern auch die operative Steuer-Compliance wesentlich verändern. Die Reform ist damit sowohl als Rechtsentwicklungsprojekt als auch als Digitalisierungsprojekt des Steuerungsverwaltungsrechts zu verstehen.⁵⁵⁶

d) ViDA-Implementierungsplan

Die Europäische Kommission beschreibt ViDA – wie oben dargestellt – als ein Paket aus drei Teilen: Digital Reporting Requirements (DRR), Plattformökonomie (Platform Economy) und Single VAT Registration (SVR)⁵⁵⁷ Weiter hebt die Kommission hervor, dass die Umsetzung gestuft erfolgt und mehrere Hauptanwendungsdaten sowie technische, legislative und nichtlegislative Vorbereitungsmaßnahmen umfasst.⁵⁵⁸ 267/1

Gemäß des „Implementation Strategy – ViDA“ Papiers der EU-Kommission⁵⁵⁹ ist folgender Ablaufplan vorgesehen:

556 Europäische Kommission, VAT in the Digital Age, Themenseite der Europäischen Kommission, abrufbar über: <https://taxation-customs.ec.europa.eu/>; Europäische Kommission, COM(2022) 701 final, 8.12.2022; COM(2022) 703 final, 8.12.2022; COM(2022) 704 final, 8.12.2022.

557 Europäische Kommission, Implementation Strategy – ViDA, 2025, S. 1.

558 Europäische Kommission, Implementation Strategy – ViDA, 2025, S. 3 bis 4.

559 Implementation Strategy – ViDA von der EU-Kommission; abrufbar unter https://taxation-customs.ec.europa.eu/document/download/d5c72f2a-df00-473d-8f8a-5400b999e1aa_en?filename=Implementation%20strategy.pdf; zuletzt abgerufen am 12.4.2026.

Datum	Bereich	Wesentlicher Inhalt	Quelle
1.3.2025	Gesamtpaket	Annahme des ViDA-Pakets durch die EU.	Europäische Kommission, Implementation Strategy – ViDA, 2025, S. 13
25.3.2025	Gesamtpaket	Veröffentlichung des ViDA-Pakets im Amtsblatt der Europäischen Union.	Europäische Kommission, Implementation Strategy – ViDA, 2025, S. 3, 13
14.4.2025	DRR/SVR/ Gesamtpaket	Inkrafttreten des ViDA-Pakets; ab diesem Zeitpunkt können Mitgliedstaaten unter bestimmten Voraussetzungen verpflichtende E-Rechnungen einführen.	Europäische Kommission, Implementation Strategy – ViDA, 2025, S. 3, 14
ab 1.1.2027	SVR/OSS	Bestimmte gesetzliche Klarstellungen für Nutzer des OSS-Systems treten in Kraft; außerdem gelten erste SVR-Verbesserungen.	Europäische Kommission, Implementation Strategy – ViDA, 2025, S. 3, 15
Q1 2027	Plattform- ökonomie	Finalisierung der erläuternden Hinweise („Explanatory Notes“) für den Plattformbereich.	Europäische Kommission, Implementation Strategy – ViDA, 2025, S. 15

Datum	Bereich	Wesentlicher Inhalt	Quelle
1.7.2028	Plattform- ökonomie/ SVR	Inkrafttreten der wesentlichen Plattform- und SVR-Regelungen. Plattformen in den Bereichen kurzfristige Beherbergung und Personenbeförderung müssen die neuen Deemed-Supplier-Regeln anwenden, sofern der Mitgliedstaat die optionale Verschiebung nicht bis zum 1.1.2030 nutzt. Gleichzeitig beginnen die Hauptreformen der Single VAT Registration.	Europäische Kommission, Implementation Strategy – ViDA, 2025, S. 3, 16
Q1 2029 bis Q3 2030	DRR	Testphase für das zentrale VIES-System; die Mitgliedstaaten sollen ausreichend Zeit für Schnittstellentests und die Befüllung mit Registrierungsdaten erhalten.	Europäische Kommission, Implementation Strategy – ViDA, 2025, S. 16 bis 17
1.1.2030	Plattform- ökonomie	Spätestmöglicher Beginn der Plattformregelungen in Mitgliedstaaten, die von der optionalen Verschiebung Gebrauch machen.	Europäische Kommission, Implementation Strategy – ViDA, 2025, S. 3, 5
1.7.2030	DRR	Inkrafttreten der Hauptbestimmungen zu den Digital Reporting Requirements für grenzüberschreitende B2B-Umsätze; E-Rechnungen werden dann verpflichtend und zur Standardmethode der Rechnungsstellung. Das zentrale VIES wird operativ.	Europäische Kommission, Implementation Strategy – ViDA, 2025, S. 4, 17

Datum	Bereich	Wesentlicher Inhalt	Quelle
1.1.2035	DRR/nationale Systeme	Mitgliedstaaten mit nationalen digitalen Echtzeit-Meldesystemen müssen ihre Systeme bis zu diesem Datum an das grenzüberschreitende EU-Meldesystem angleichen. Dies markiert die Schlussphase des ViDA-Pakets.	Europäische Kommission, Implementation Strategy – ViDA, 2025, S. 4

267/2 **Zusammenfassung der wesentlichen Erkenntnisse**

Der Zeitplan der ViDA-Implementierung ist mehrstufig angelegt und erstreckt sich über einen langen Zeitraum von der Annahme im Jahr 2025 bis zur finalen Systemangleichung im Jahr 2035. Die Europäische Kommission betont ausdrücklich, dass ViDA ein komplexes Maßnahmenpaket mit fünf zentralen Umsetzungszeitpunkten und zusätzlichen mitgliedstaatlichen Optionen ist.

In einer ersten Phase seit 14.4.2025 schafft ViDA die Grundlage für die frühzeitige Einführung verpflichtender E-Rechnungen auf nationaler Ebene. Diese frühe Phase war vor allem als Vorbereitungs- und Öffnungsphase zu verstehen.

Die zweite Stufe folgt zum 1.1.2027. Hier treten zunächst punktuelle, aber praxisrelevante Klarstellungen und Verbesserungen im OSS-sowie im SVR-Bereich in Kraft. Damit beginnt die materielle Umsetzung nicht mit den digitalen Meldepflichten, sondern zunächst mit Vereinfachungen und Systemanpassungen im Registrierungs- und Deklarationsbereich.

Ein wesentlicher Einschnitt erfolgt sodann zum 1.7.2028. Ab diesem Zeitpunkt greifen (wahlweise und frühestmöglich) die zentralen Regeln für Plattformen in den Bereichen kurzfristige Beherbergung und Personenbeförderung auf der Straße sowie die Hauptbestandteile der Single VAT Registration. Die Strategie für die Plattformökonomie sieht eine optionale Verzögerung bis zum 1.1.2030 vor, sofern ein Mitgliedstaat hiervon Gebrauch macht. Daraus folgt, dass die Plattformregeln unionsweit nicht zwingend vollständig zeitgleich wirksam werden müssen.

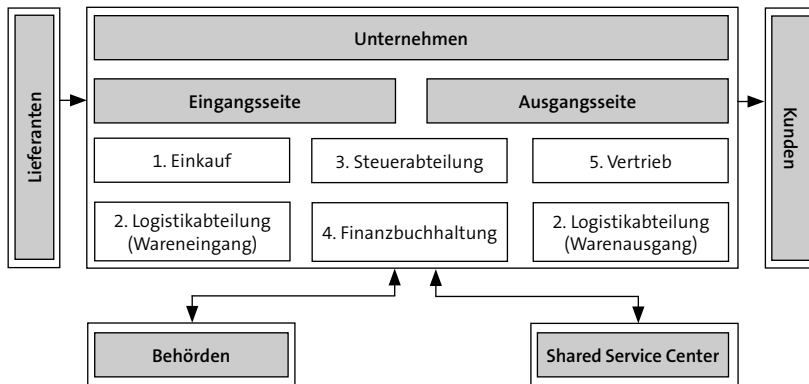
Der Kern der digitalen Transformation des Mehrwertsteuerrechts liegt jedoch im Datum 1.7.2030. Erst dann werden die Digital Reporting Requirements für innergemeinschaftliche B2B-Umsätze verbindlich; zugleich wird die E-Rechnung zur verpflichtenden und regulären Rechnungsstellungsmethode in diesem Bereich, und das zentrale VIES-System wird operativ. Dieses Datum ist da-

IX. Umsatzsteuerliche Daten, Prozesse und Systeme

1. Allgemeines

Üblicherweise wird die Geschäftstätigkeit der Unternehmen in sog. Enterprise-Resource-Planning-Systemen, kurz ERP-Systemen, aufgezeichnet. Ein ERP-System dient der funktionsbereichsübergreifenden Unterstützung sämtlicher in einem Unternehmen ablaufenden Geschäftsprozesse. Dementsprechend enthält es u. a. Module für die Bereiche Beschaffung/Materialwirtschaft, Produktion, Vertrieb, Forschung und Entwicklung, Anlagenwirtschaft, Personalwesen, Finanz- und Rechnungswesen, Controlling usw., die über eine (in Form einer relationalen Datenbank realisierte) gemeinsame Datenbasis miteinander verbunden sind. Durch die unternehmensweite Konsolidierung der Daten ist eine Unterstützung der Planung über sämtliche Unternehmensebenen hinweg möglich.⁵⁸⁶

294

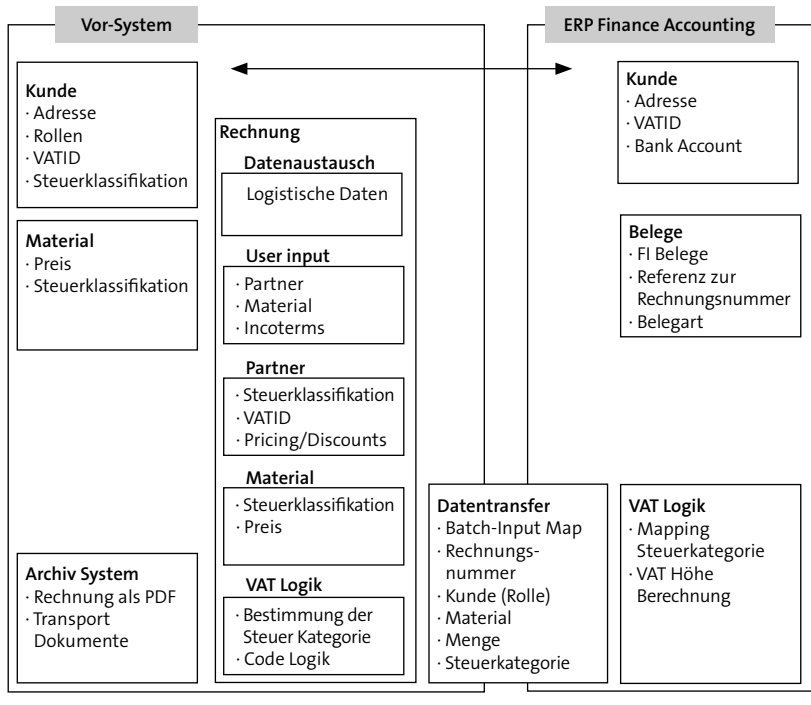


Hierbei hat die Umsatzsteuer verschiedene Anknüpfungspunkte, jedoch als transaktionale Steuer naturgemäß einen wesentlichen Schwerpunkt auf den Beschaffungs-, Vertriebs- und Finanzprozessen.

Häufig arbeiten Unternehmen insbesondere im E-Commerce auch mit Vorsystemen (inkl. angebundene externe Marktplätze), insbesondere im Rahmen von Online-Benutzerplattformen, Handelsplattformen und auch für die hinter der Benutzeroberfläche liegende Warenwirtschaft und Logistik. Das bedeutet,

⁵⁸⁶ <https://wirtschaftslexikon.gabler.de/definition/enterprise-resource-planning-system-51587>.

dass nicht alle steuerrelevanten Prozesse in ein und demselben System ablaufen, sondern sich verteilen und durch Schnittstellen miteinander verbunden sind. Dies gilt für Stammdaten, Transaktionsdaten und Konfigurationsdaten. Diese verteilten Datenstrukturen sorgen dafür, dass für die umsatzsteuerlichen Meldungen relevante Daten nicht per se an einer zentralen Stelle verfügbar sind, sondern z. B. durch das für den Prozessschritt „Umsatzsteuerliche Meldung“ verantwortliche Programm bereitgestellt oder dorthin verknüpft werden müssen – je nach Anforderung an die lokale Meldung.



2. Spezielle Anforderungen an ERP-Systeme in Bezug auf E-Commerce

- 295 Grundsätzlich sind die Anforderungen an ERP-Systeme allgemein durchaus vergleichbar mit den Anforderungen an die (hauptsächlich an Vertrieb und Logistik ausgerichteten) Systeme der Versandhändler, wie es sie bereits seit längerem gibt. Im Zuge der voranschreitenden Digitalisierung ist aber eine zunehmende und weitergehende Integration der ERP-Systeme in bestehende

Prozesse mit Geschäftspartnern zu beobachten, um insbesondere im Hinblick auf betriebswirtschaftliche Aspekte einen noch höheren Automatisierungsgrad und so in letzter Konsequenz auch niedrigere Transaktionskosten erreichen zu können. Hervorzuheben ist hierbei insbesondere die nahtlose Verzahnung mit der Shop-Software beziehungsweise die Anbindung an Marktplätze und Plattformen sowie die Anbindung an die Kooperationspartner im Fulfillment- und im Logistik-Bereich.

Die dort generierten Daten werden durch die Betreiber nicht nur für Verbesserungen der User-Experience, beispielsweise durch maßgeschneiderte Angebote, sondern eben auch für Verbesserungen der Seller-Experience auf den Plattformen genutzt. Ein wesentlicher Aspekt dabei ist, die entstehenden Daten sowohl für das eigene ERP-System mit angeschlossener Steuerfunktion als auch für die Systeme der angeschlossenen Händler zu nutzen. So kann der Betreiber die Transaktionsdaten aufbereiten und anschließend dem Händler zur Verfügung stellen, um beispielsweise dessen Steuerfunktion zu entlasten. Je nach dem Umfang des Angebots des Betreibers, Dienstleistungen für den Händler zu erbringen, lassen sich diese Informationen auch darüber hinaus für Lagerhaltung bzw. sog. „Predictive Logistics“ (auch „Anticipatory Logistics“ genannt) nutzen. Dies bedeutet nicht nur einen Vermarktungsvorteil für den Händler, weil dieser seine Ressourcen stärker auf den Vertrieb bündeln kann, sondern auch einen Vermarktungsvorteil für den Marktplatzbetreiber, weil dieser mit einem derart abgerundeten Angebot aus seinen Wettbewerbern hervorstechen kann.

3. Unterstützung steuerlicher Entscheidungen und Melde- und Aufzeichnungspflichten

Wie Rz. 161 ff. ausführt, gehen sowohl die Art und Komplexität umsatzsteuerlicher Entscheidungen als auch die Aufzeichnungspflichten für Unternehmer im Bereich E-Commerce weit über die reinen B2B-relevanten umsatzsteuerlichen Aufzeichnungspflichten hinaus. Grundsätzlich gibt der Gesetzgeber nicht vor, ob diese umsatzsteuerlichen Regelwerke und Aufzeichnungen im ERP-System oder mittels eines anderen Systems geführt werden sollen. In der Praxis ist aber erkennbar, dass sowohl die Stamm- als auch die Transaktionsdaten stets in einem unmittelbaren Vorsystem oder direkt im ERP-System aufgezeichnet werden. Eine weitere zu verzeichnende Entwicklung ist die zunehmende Zentralisierung steuerlicher Funktionalitäten wie Stammdatenmanagement, Steuerfindung, steuerliches Monitoring und Steuerreporting in eigenen steuerlichen Lösungen wie AddOns und Tax Engines mit zum Teil eigener

296

steuerlicher Datenhaltung (sog. Tax Data Lakes), um der Vielzahl der steuerlichen Anforderungen auf globaler Ebene nachkommen zu können und diese verantwortungsvoll zu pflegen. Im Übrigen gilt dies nicht nur für die Umsatzsteuer, sondern für sämtliche transaktionalen Steuern, die ideal durch Technologie unterstützt werden können (z. B. Quellensteuern, Verrechnungspreise).

Damit verlässt die Darstellung der technologischen Anforderungen die ausschließliche ERP-Sichtweise und erweitert das Spektrum der Technologie um steuerliche Lösungen, die ihre entscheidungsrelevanten Daten aus den Vorprozessen und ERP-Prozessen beziehen, allerdings eine eigenständige Funktionalität und Benutzeroberfläche für die Steuerfunktion bieten. Dies kann integriert im ERP-System oder Vorsystem sein, dies kann aber auch eigenständig in einer reinen Steuersoftware, z. B. für das steuerliche Reporting stattfinden. Auch hybride Konstellationen, also ein Nebeneinander von reiner Steuersoftware und Vorsystem-/ERP-Funktionalität, sind denkbar und in der Praxis häufig anzutreffen, da sich viele Unternehmen im Rahmen ihrer steuerlichen Transformation hin zur weiteren Standardisierung und Automatisierung befinden.

Ein offenkundiger Mehrwert einer leistungsfähigen, modernen steuerlichen Lösung ist, dass sie u. a. auch für die Automatisierung einer Vielzahl sich wiederholender, standardisierter Prozesse genutzt werden kann. Diese Prozesse können durchaus komplex sein. Gerade im E-Commerce, der sich oftmals durch Massengeschäft und Skalierung auszeichnet, bietet sich die Automatisierung daher besonders an. Allerdings müssen dazu die Einstellungen in der steuerlichen Lösung besonders sorgfältig vorgenommen werden und vollumfänglich korrekt sein, damit keine systembedingten Fehler in kurzer Zeit über die schiere Vielzahl an verarbeiteten Einzel-Geschäftsvorfällen zu erheblichen und umfangreichen Fehlmeldungen führen. Ist die ordnungsgemäße Einstellung des Vorsystems und des ERP-Systems erfolgt und eine vollständige Automatisierung auf transaktionaler Ebene vorhanden, können nicht nur manuelle Prozesse, sondern mit ihnen auch erhebliche Fehlerquellen vermieden werden. Zu beachten ist aber, dass auch ein bereits vollständig automatisierter Prozess immer noch laufend überwacht werden muss. So können beispielsweise Rechtsänderungen oder Änderungen von Geschäftsmodellen oder Leistungsbeziehungen auch Änderungen an den Einstellungen in der steuerlichen Lösung sowie an den automatisierten Prozessen nach sich ziehen.

Eine weitere Herausforderung für die Erstellung der steuerlichen und statistischen Meldungen ist in der Praxis eine oftmals zersplitterte, heterogene Systemlandschaft. Melderelevante Daten liegen nicht immer zwingend in einem einzigen, konsolidierten System vor. Darüber hinaus gehen Informationen oft-

mals im Rahmen von konsolidierten Datenübergaben von Vorsystemen an andere Systeme verloren.

Hier empfiehlt es sich aus Sicht einer effizienten Steuerberichterstattung die notwendigen melderelevanten Informationen bereits an der Quelle, also dort, wo sie generiert werden, zu dokumentieren und damit die Datengranularität bezogen auf die melderelevanten Informationen in den Werteflüssen über die Systeme hinweg aufrecht zu erhalten.

BEISPIEL: Typischerweise werden logistische Daten nicht in die Finanzbuchhaltung übernommen, da diese oftmals aufgrund der Vielzahl an Transaktionen zu einer Verringerung der Performance des ERP-Systems führen. Darüber hinaus werden buchhaltungsrelevante Datensätze oftmals nur konsolidiert und periodisch von Vorsystemen an die Finanzbuchhaltung übergeben.

Muss beispielsweise die eindeutige Sendungsnummer aufgezeichnet werden (vgl. Abschnitt 22.3a. Abs. 4a Satz 1 UStAE), ist eine Rückverfolgung von der konsolidierten Finanzbuchhaltung zur eindeutigen Sendungsnummer nicht ohne erhöhten Aufwand möglich. Denn die benötigten Informationen wären hinter dem Übergabehorizont und so nicht mehr im Rahmen eines automatisierten Verfahrens zu identifizieren.

Um der Systemlandschaft und den geschäftlichen Rahmenbedingungen gerecht zu werden, kann es sinnvoll sein, alle melderelevanten Daten zunächst auf einer einheitlichen IT-Plattform zusammenzuführen, um manuelle Datenübertragungen zu minimieren. In der Praxis kommt hier häufig, je nach Struktur der Ausgangsdaten, der Einsatz eines Data Warehouses (verarbeitete bzw. strukturierte Daten), eines Konsolidierungssystems oder eines Data Lakes (unstrukturierte Rohdaten) in Betracht. Gleichzeitig wird zusammen mit den vorgenannten Systemen eine steuerliche Reportinglösung implementiert, um die entsprechenden Meldeprozesse so weit wie möglich zu automatisieren. Auf diese Weise kann mit geringem zusätzlichem Aufwand auch eine entsprechende Dokumentation angelegt werden, die die den steuerlichen Meldungen zugrundeliegenden Informationen und Belege enthält.

4. Steuerkennzeichen

Ein Steuerkennzeichen enthält die Information über die Höhe des Steuersatzes und das zu bebuchende steuerrelevante Konto. Steuerkennzeichen existieren insbesondere für transaktionale Steuern, wie die Umsatzsteuer oder die Quellensteuer. Steuerkennzeichen halten auch Einzug für ertragsteuerliche Zwecke, z. B. im Rahmen des sog. Tax Tagging, bei dem man ertragsteuerlich relevante Informationen in Buchungen anhängen kann. Beispielhaft hierfür sind nur be-

297

schränkt steuerlich abzugsfähige Aufwendungen, wie z. B. Bewirtungsaufwendungen.

Für die effiziente Gestaltung regelgerechter steuerlicher Erklärungen muss pro Meldeposition in einer Steuererklärung immer mindestens ein Steuerkennzeichen (oder Steuerschlüssel) angelegt sein. Zwar können problemlos auch mehrere Steuerkennzeichen pro Meldeposition angelegt werden. Andersherum (mehrere Meldepositionen werden aus einem Steuerkennzeichen angesteuert) funktioniert dies wiederum nicht. Dieser (dem ersten Anschein nach triviale) Umstand kann insbesondere dann wichtig werden, wenn mehrere Gesellschaften innerhalb eines ERP-Systems das identische Steuerkennzeichensystem verwenden, dies allerdings unterschiedlich anwenden müssen (vgl. Beispiel unten). Dies kann dazu führen, dass beispielsweise für auf den ersten Blick identische Sachverhalte verschiedene Steuerkennzeichen angelegt werden müssen.

BEISPIEL: Firma D (ansässig in Deutschland und umsatzsteuerlich registriert in Österreich) und ihre Tochterfirma F (ansässig in Frankreich und aufgrund der Anwendung des OSS-Verfahrens nicht umsatzsteuerlich in Österreich registriert) beliefern von Deutschland und Frankreich aus jeweils Privatpersonen in Österreich. Beide teilen sich dasselbe ERP-System und nutzen zunächst das Steuerkennzeichen „Fernverkauf AT“ für ihre Lieferungen. Da F aber für das OSS-Verfahren registriert ist, wären die bei F unter dem Steuerkennzeichen „Fernverkauf AT“ erfassten Transaktionen nicht nur in einem anderen Feld der umsatzsteuerlichen Erklärung, sondern sogar über ein anderes Verfahren, nämlich das OSS-Verfahren, und so auch über eine völlig andere Erklärung zu melden. Diese Information kann bei Verwendung eines nicht eindeutig (bzw. zusätzlich anderweitig) belegten Steuerkennzeichens des ERP-Systems nicht mehr sicher ausgesteuert werden. Dafür müssten im ERP-System vielmehr getrennte Steuerkennzeichen festgelegt sein – ein Steuerkennzeichen für die Lieferung der F nach Österreich, die über das OSS-Verfahren zu melden ist, und ein Steuerkennzeichen für die lokale Erklärung der Lieferung durch D an den Kunden in Österreich.

5. Steuerfindung

- 298 Die Anforderung an die Steuerfindung richtet sich nach den steuerlichen Regularien und nach den steuerlichen Transaktionstypen, die sich durch die Geschäftstätigkeit ergeben. In der Praxis findet sich häufig eine Mischung aus manueller Steuerfindung und automatisierter Steuerfindung in den Unternehmensprozessen und -systemen. Häufig werden im E-Commerce Brutto-Preislisten in Vorsysteme (E-Commerce Plattformen oder Lieferantenportale) eingeplayed, die keinerlei Regeln für die Steuerfindung enthalten und die lokal unterschiedlich entsprechend der steuerlichen Vorschriften interpretiert werden müssen.