



EUROPÄISCHE KOMMISSION
GENERALDIREKTION
STEUERN UND ZOLLUNION
Indirekte Steuern und Steuerverwaltung
Mehrwertsteuer

Veröffentlicht am 3. April 2014

Erläuterungen
zu den
Änderungen der
EU-Mehrwertsteuervorschriften bezüglich des
Ortes von Telekommunikations-, Rundfunk-
und elektronischen Dienstleistungen,
die 2015 in Kraft treten

(Durchführungsverordnung (EU) Nr. 1042/2013 des Rates)

Haftungsausschluss: Diese Erläuterungen sind nicht rechtsverbindlich und dienen ausschließlich als praktischer und informeller Leitfaden, der erläutert, wie die Rechtsvorschriften der EU nach Ansicht der Generaldirektion Steuern und Zollunion der Kommission anzuwenden sind.

Ziel dieser Erläuterungen ist es, die EU-Mehrwertsteuervorschriften besser verständlich zu machen. Die Erläuterungen wurden von den Dienststellen der Kommission erstellt und sind, wie im Haftungsausschluss auf der ersten Seite angegeben, nicht rechtsverbindlich.

Diese Erläuterungen sind nicht erschöpfend. Sie enthalten zwar zahlreiche ausführliche Informationen, einige Aspekte werden jedoch in diesem Dokument nicht behandelt.

An einem bestimmten Thema interessierten Nutzern der Erläuterungen wird empfohlen, das gesamte Kapitel zu lesen, in dem das Thema behandelt wird.

- **Hintergrund der Erläuterungen**

Ziel dieser Erläuterungen ist es, **auf EU-Ebene verabschiedete Rechtsvorschriften besser verständlich zu machen**, in diesem Fall in erster Linie die Durchführungsverordnung (EU) Nr. 1042/2013 des Rates vom 7. Oktober 2013 zur Änderung der Durchführungsverordnung (EU) Nr. 282/2011 bezüglich des Ortes der Dienstleistung. Die Veröffentlichung fast neun Monate vor dem 1. Januar 2015, an dem die neuen Vorschriften über den Ort der Erbringung von Telekommunikations-, Rundfunk- und elektronischen Dienstleistungen in Kraft treten, soll Mitgliedstaaten und Unternehmen in die Lage versetzen, sich rechtzeitig und möglichst einheitlich auf die bevorstehenden Änderungen vorzubereiten und entsprechende Anpassungen vorzunehmen.

- **Was steht in den Erläuterungen?**

Die Erläuterungen sind als **Orientierungshilfe** zur Verdeutlichung der praktischen Anwendung der neuen Vorschriften über den Ort der Erbringung von Telekommunikations-, Rundfunk- und elektronischen Dienstleistungen gedacht und sollen zu einem besseren Verständnis bestimmter in den Artikeln der Durchführungsverordnung Nr. 1042/2013 vorkommender Aspekte beitragen.

- **Besonderheiten der Erläuterungen**

An den Erläuterungen haben viele Gruppen mitgewirkt. Die Erläuterungen werden von der Generaldirektion Steuern und Zollunion (GD TAXUD) zur Veröffentlichung auf ihrer Website herausgegeben, beruhen aber auf Erörterungen mit den Mitgliedstaaten und mit Unternehmen. Die Mitgliedstaaten und Unternehmen leisteten ihre Beiträge zunächst durch Übermittlung von Vorschlägen an die Kommission und später bei einem Fiscalis-Workshop in den Niederlanden. Abschließend wurden die Mitgliedstaaten im Rahmen des Mehrwertsteuerausschusses und die Unternehmen während einer Ad-hoc-Sitzung zu ihren Beiträgen befragt. Die Kommissionsdienststellen waren jedoch nicht an die von Mitgliedstaaten oder Unternehmen geäußerten Ansichten gebunden.

Diese Erläuterungen sind nicht rechtsverbindlich. Sie sind als praktischer und informeller Leitfaden zu sehen, der erläutert, wie die Rechtsvorschriften der EU nach Ansicht der Generaldirektion Steuern und Zollunion anzuwenden sind. Sie geben weder die Auffassungen der Kommission wieder, noch ist die Kommission in irgendeiner Weise an die in den Erläuterungen vertretenen Sichtweisen gebunden.

Die Erläuterungen ersetzen nicht die Leitlinien des Mehrwertsteuerausschusses, die eine spezifische Rolle im Gesetzgebungsprozess spielen. Zudem kann der Mehrwertsteuerausschuss in Zukunft weitere Leitlinien in diesem Bereich erlassen.

Es ist zu erwarten, dass die Rechtsprechung, die Leitlinien des Mehrwertsteuerausschusses und die tägliche Praxis die hier erläuterten Sichtweisen mit der Zeit ergänzen werden.

Außerdem können die Mitgliedstaaten zur Anwendung der neuen Mehrwertsteuervorschriften über den Ort der Erbringung von Telekommunikations-, Rundfunk- und elektronischen Dienstleistungen eigene nationale Leitlinien erstellen.

Die Erläuterungen sind nicht erschöpfend. Es werden nur bestimmte Aspekte aufgegriffen, bei denen erläuternde Hinweise als hilfreich betrachtet wurden.

Die Erläuterungen werden fortlaufend überarbeitet. Sie sind kein fertiges Produkt, sondern spiegeln den Wissens- und Erfahrungsstand zu einem bestimmten Zeitpunkt wider.

INHALTSVERZEICHNIS

1.	WICHTIGE ELEMENTE DER AB 2015 GELTENDEN ÄNDERUNGEN DER EU-MEHRWERTSTEUERVORSCHRIFTEN	12
1.1.	Allgemeiner Hintergrund.....	12
1.2.	Von den ab 2015 geltenden Änderungen betroffene Umsätze	12
1.3.	Von den ab 2015 geltenden Änderungen nicht betroffene Umsätze	13
1.4.	Vorbereitung für die ab 2015 geltenden Änderungen	13
1.5.	Einschlägige Rechtsakte	14
1.6.	Glossar	15
2.	TELEKOMMUNIKATIONS-, RUNDFUNK- UND ELEKTRONISCHE DIENSTLEISTUNGEN (ARTIKEL 6A, 6B UND 7 SOWIE ANHANG I).....	17
2.1.	Einschlägige Bestimmungen	17
2.2.	Warum bestand Klarstellungsbedarf?.....	17
2.3.	Was bewirken die Bestimmungen?	18
2.3.1.	Telekommunikationsdienstleistungen	18
2.3.2.	Rundfunkdienstleistungen	18
2.3.3.	Elektronische Dienstleistungen	20
2.4.	Ausführliche Erläuterungen zu Aspekten dieser Bestimmungen	21
2.4.1.	Telekommunikationsdienstleistungen	21
2.4.1.1.	Können Helpdesk-Dienstleistungen als Telekommunikationsdienstleistungen betrachtet werden?.....	21
2.4.2.	Rundfunkdienstleistungen	21
2.4.2.1.	Wann werden Sendungen „der Öffentlichkeit zur Verfügung gestellt“?.....	21
2.4.2.2.	Wann sind Sendungen als Sendungen zum „zeitgleichen Anhören oder Ansehen“ zu betrachten?.....	22
2.4.2.3.	Was ist der Unterschied zwischen Rundfunkdienstleistungen und auf Abruf erhältlichen Programmen?.....	22
2.4.3.	Elektronische Dienstleistungen	22
2.4.3.1.	Können Preisvergleichsdienste und ähnliche Websites als elektronische Dienstleistungen gelten?	22
2.4.3.2.	Online gebuchte Dienstleistungen materieller Art, die nicht unter das Konzept der elektronischen Dienstleistungen fallen	23
2.4.3.3.	Umfasst die Formulierung „online gebucht“ über ein beliebiges Gerät durchgeführte Buchungen?.....	23
2.4.4.	Allgemeine Aspekte bei allen drei Dienstleistungen.....	24

2.4.4.1.	Was geschieht, wenn Dienstleistungen in Leistungspaketen mit anderen Leistungen gebündelt werden?.....	24
3.	ÜBER DAS INTERNET ERBRACHTE UND DURCH EINEN VERMITTLER BEREITGESTELLTE ELEKTRONISCHE DIENSTLEISTUNGEN UND TELEFONDIENSTE (ARTIKEL 9A)	25
3.1.	Einschlägige Bestimmung	25
3.2.	Hintergrund.....	25
3.3.	Warum bestand Klarstellungsbedarf?.....	25
3.4.	Was bewirkt die Bestimmung?.....	26
3.4.1.	Einführung einer Vermutung.....	26
3.4.2.	Widerlegung der Vermutung.....	27
3.4.3.	Anwendung der Vermutung – ausführliche Indikatoren.....	31
3.4.4.	Ausschluss der Anwendung der Vermutung – Zahlungsabwicklung.....	35
3.4.5.	Bedingungen für die Widerlegung der Vermutung.....	36
3.4.6.	Situationen, in denen die Vermutung nicht widerlegt werden kann	37
3.4.7.	Wie wird vorgegangen, wenn mindestens ein Vermittler in der Kette die Vermutung widerlegt?	39
3.4.8.	Wie gilt die Vermutung bei über das Internet erbrachten Telefondiensten?.....	47
3.5.	Ausführliche Erläuterungen zu Aspekten dieser Bestimmung.....	47
3.5.1.	Wann findet Artikel 9a Anwendung (Diagramm)?.....	47
3.5.2.	Warum wird diese Vermutung nicht mit den anderen Vermutungen zusammengefasst?	48
3.5.3.	Warum kommt diese Vermutung bei Rundfunkdienstleistungen nicht zum Tragen?	48
3.5.4.	Was sind Telekommunikationsnetze?	49
3.5.5.	Was ist eine Schnittstelle oder ein Portal?	49
4.	ORT, AN DEM EINE NICHTSTEUERPFLICHTIGE JURISTISCHE PERSON ANSÄSSIG IST (ARTIKEL 13A)	50
4.1.	Einschlägige Bestimmung	50
4.2.	Hintergrund.....	50
4.3.	Warum bestand Klarstellungsbedarf?.....	50
4.4.	Was bewirkt die Bestimmung?.....	51
5.	STATUS EINES DIENSTLEISTUNGSEMPFÄNGERS, DER SEINE MEHRWERTSTEUER-IDENTIFIKATIONSNUMMER NICHT MITGETEILT HAT (ARTIKEL 18)	52

5.1.	Einschlägige Bestimmung	52
5.2.	Hintergrund.....	52
5.3.	Warum bestand Klarstellungsbedarf?.....	52
5.4.	Was bewirkt die Bestimmung?.....	53
5.5.	Ausführliche Erläuterungen zu Aspekten dieser Bestimmung.....	54
5.5.1.	Ist ein Dienstleistungserbringer gezwungen, einen Dienstleistungsempfänger ohne Mehrwertsteuer-Identifikationsnummer als Endverbraucher zu behandeln?	54
5.5.2.	Wie sollte ein Dienstleistungserbringer einen Dienstleistungsempfänger behandeln, der außerhalb der EU ansässig ist?	54
5.5.3.	Warum wurde in Artikel 18 Absatz 2 die Formulierung „kann davon ausgehen“ anstelle von „geht davon aus“ verwendet?	55
5.5.4.	Was sind die Auswirkungen, wenn der Dienstleistungserbringer beschließt, die Option gemäß Artikel 18 Absatz 2 Unterabsatz 2 nicht zu nutzen?	55
5.5.5.	Was muss der Dienstleistungserbringer tun, wenn ihm der Dienstleistungsempfänger seine Mehrwertsteuer-Identifikationsnummer später mitteilt?.....	55
5.5.6.	Wann sollte der Dienstleistungsempfänger seine Mehrwertsteuer-Identifikationsnummer mitteilen?.....	56
5.5.7.	Kann sich ein Dienstleistungsempfänger, der steuerpflichtig ist, aber vom Dienstleistungserbringer als nichtsteuerpflichtig behandelt wurde, die Mehrwertsteuer, die ihm von diesem Erbringer in Rechnung gestellt wurde, erstatten lassen?.....	56
5.5.8.	Was ist zu tun, wenn ein Dienstleistungsempfänger eine Mehrwertsteuer-Identifikationsnummer mitteilt, der Dienstleistungserbringer jedoch Zweifel am Status des Dienstleistungsempfängers oder daran hat, in welcher Eigenschaft er handelt?.....	56
5.5.9.	Besteht ein Widerspruch zwischen der Option gemäß Artikel 18 Absatz 2 Unterabsatz 2 und der in einigen Mitgliedstaaten bestehenden Anforderung, dass der Dienstleistungserbringer die Mehrwertsteuer-Identifikationsnummer auf der Rechnung angeben muss, damit er bei der grenzüberschreitenden Erbringung von Dienstleistungen keine Mehrwertsteuer berechnen muss?.....	57
6.	IN VERSCHIEDENEN LÄNDERN ANSÄSSIGE ODER WOHNHAFTES DIENSTLEISTUNGSEMPFÄNGER (ARTIKEL 24).....	58
6.1.	Einschlägige Bestimmung	58
6.2.	Hintergrund.....	58
6.3.	Warum bestand Klarstellungsbedarf?.....	58
6.4.	Was bewirkt die Bestimmung?.....	58

6.5.	Ausführliche Erläuterungen zu Aspekten dieser Bestimmung.....	59
6.5.1.	Wie sind die Vermutungen gemäß Artikel 24a und 24b anzuwenden, wenn der Dienstleistungsempfänger in verschiedenen Ländern ansässig oder wohnhaft ist?.....	59
6.5.2.	Wie ist Artikel 24f betreffend Beweismittel anzuwenden, wenn der Dienstleistungsempfänger in verschiedenen Ländern ansässig oder wohnhaft ist?.....	59
7.	VERMUTUNGEN BEZÜGLICH DES ORTES DES DIENSTLEISTUNGSEMPFÄNGERS (ARTIKEL 24A UND 24B).....	60
7.1.	Einschlägige Bestimmungen	60
7.2.	Hintergrund.....	60
7.3.	Warum bestand Klarstellungsbedarf?.....	60
7.4.	Was bewirken die Bestimmungen?	61
7.4.1.	Vermutung für Dienstleistungen zwischen Unternehmen und für Dienstleistungen von Unternehmen an Endverbraucher.....	61
7.4.1.1.	Digitale Dienstleistungen an einem Ort, an dem der Erbringer physisch anwesend ist	62
7.4.1.2.	Digitale Dienstleistungen an einem Ort, an dem der Erbringer physisch anwesend ist, wenn es sich um ein Beförderungsmittel handelt	63
7.4.2.	Vermutungen ausschließlich für Dienstleistungen von Unternehmen an Endverbraucher	65
7.4.2.1.	Über einen Festnetzanschluss erbrachte digitale Dienstleistungen	65
7.4.2.2.	Über mobile Netze erbrachte digitale Dienstleistungen	66
7.4.2.3.	Unter Verwendung eines Decoders erbrachte digitale Dienstleistungen	67
7.4.2.4.	Unter sonstigen Bedingungen erbrachte digitale Dienstleistungen	67
7.5.	Ausführliche Erläuterungen zu Aspekten dieser Bestimmungen.....	68
7.5.1.	In welcher Weise interagieren die verschiedenen Vermutungen (Diagramm)?.....	68
7.5.2.	Was bedeutet „WLAN-Hot-Spot“?	69
7.5.3.	Findet bei vorbezahlten Dienstleistungen die Vermutung bezüglich der physischen Anwesenheit Anwendung?	69
7.5.4.	Welche Vermutung hat Vorrang, wenn ein möglicher Konflikt zwischen Vermutungen besteht?	69
7.5.5.	Wie sollten über eine SIM-Karte erbrachte Dienstleistungen behandelt werden, wenn der Ländercode auch Gebiete umfasst, die von der Anwendung der EU-Mehrwertsteuer ausgenommen sind?.....	70

7.5.6.	Wie ist der Verweis auf einen „Festnetzanschluss“ zu verstehen?	70
8.	WIDERLEGUNG VON VERMUTUNGEN (ARTIKEL 24D)	71
8.1.	Einschlägige Bestimmung	71
8.2.	Hintergrund.....	71
8.3.	Warum bestand Klarstellungsbedarf?.....	71
8.4.	Was bewirkt die Bestimmung?.....	71
8.4.1.	Widerlegung durch den Dienstleistungserbringer	71
8.4.2.	Widerlegung durch eine Steuerbehörde	72
8.5.	Ausführliche Erläuterungen zu Aspekten dieser Bestimmung.....	73
8.5.1.	Muss der Dienstleistungserbringer nach weiteren Beweismitteln suchen, wenn eine Vermutung greift?.....	73
8.5.2.	Können Vermutungen stets widerlegt werden?.....	73
8.5.3.	Kann die Vermutung nach Artikel 24a widerlegt werden, wenn die Dienstleistung einem Steuerpflichtigen erbracht wird?.....	74
8.5.4.	Kann die Vermutung nach Artikel 24a widerlegt werden, wenn ein Mitgliedstaat die Regelung über die tatsächliche Nutzung oder Auswertung nach Artikel 59a der MwSt-Richtlinie anwendet?	75
9.	BEWEISMITTEL FÜR DIE BESTIMMUNG DES ORTES DES DIENSTLEISTUNGSEMPFÄNGERS UND WIDERLEGUNG VON VERMUTUNGEN (ARTIKEL 24F)	76
9.1.	Einschlägige Bestimmungen	76
9.2.	Hintergrund.....	76
9.3.	Warum bestand Klarstellungsbedarf?.....	76
9.4.	Was bewirkt die Bestimmung?.....	76
9.5.	Ausführliche Erläuterungen zu Aspekten dieser Bestimmung.....	77
9.5.1.	Was beinhaltet das Konzept „sonstige wirtschaftlich relevante Informationen“?.....	77
9.5.2.	Was kann als „Rechnungsanschrift“ betrachtet werden?	78
9.5.3.	In welchem Verhältnis stehen Artikel 24f (Liste von Beweismitteln) und Artikel 24d Absatz 1 (Widerlegung einer spezifischen Vermutung durch den Dienstleistungserbringer)?.....	79
9.5.4.	Wie ausführlich muss der Dienstleistungserbringer die Beweismittel überprüfen?.....	79
9.5.5.	Wann sind zwei und wann drei einander nicht widersprechende Beweismittel erforderlich?	79
9.5.6.	Was geschieht, wenn sich die Beweismittel widersprechen?.....	80

9.5.7.	Was geschieht, wenn der Dienstleistungserbringer nicht über zwei einander nicht widersprechende Beweismittel im Sinne von Artikel 24b Buchstabe d verfügt?.....	81
9.5.8.	Was lässt auf falsche Anwendung oder Missbrauch durch den Leistungserbringer gemäß Artikel 24d Absatz 2 schließen?.....	81
9.5.9.	Inwiefern kann sich der Dienstleistungserbringer auf von Dritten (insbesondere Zahlungsdienste-Anbietern) bereitgestellte Informationen stützen?.....	82
9.5.10.	Anwendung von Datenschutzvorschriften angesichts der ab 2015 geltenden geänderten Mehrwertsteuerregelungen	82
10.	IN HOTELS UND AN ÄHNLICHEN ORTEN ERBRACHTE DIENSTLEISTUNGEN (ARTIKEL 31C)	83
10.1.	Einschlägige Bestimmung	83
10.2.	Warum bestand Klarstellungsbedarf?.....	83
10.3.	Was bewirkt die Bestimmung?.....	83
11.	VERTRIEB VON EINTRITTSKARTEN DURCH VERMITTLER (ARTIKEL 33A)	84
11.1.	Einschlägige Bestimmung	84
11.2.	Hintergrund.....	84
11.3.	Warum bestand Klarstellungsbedarf?.....	84
11.4.	Was bewirkt die Bestimmung?.....	84
11.5.	Ausführliche Erläuterungen zu Aspekten dieser Bestimmung.....	85
11.5.1.	Wo sind online gebuchte Eintrittskarten steuerbar?	85
12.	ÜBERGANGSMASSNAHMEN (ARTIKEL 2 DER VERORDNUNG NR. 1042/2013).....	86
12.1.	Einschlägige Bestimmung	86
12.2.	Hintergrund.....	86
12.3.	Warum bestand Klarstellungsbedarf?.....	86
12.4.	Was bewirkt die Bestimmung?.....	87
12.5.	Ausführliche Erläuterungen zu Aspekten dieser Bestimmung.....	87
12.5.1.	Vor der Leistungserbringung geleistete Anzahlungen	87
12.5.2.	Welche Auswirkung hat die Ausstellung einer Rechnung auf den Ort der Dienstleistung?.....	89
12.5.3.	Welche Belege sind für den Nachweis erforderlich, dass der Eintritt eines Steuertatbestands oder eine Zahlung vor dem 1. Januar 2015 erfolgte?	89
12.5.4.	Beispiele	89
13.	EINSCHLÄGIGE RECHTSVORSCHRIFTEN	91

13.1. MwSt-Richtlinie	91
13.2. MwSt-Durchführungsverordnung	92
13.3. Durchführungsverordnung (EU) Nr. 1042/2013	102

1. WICHTIGE ELEMENTE DER AB 2015 GELTENDEN ÄNDERUNGEN DER EU-MEHRWERTSTEUERVORSCHRIFTEN

1.1. Allgemeiner Hintergrund

Ab dem 1. Januar 2015 ist jegliche Erbringung von Telekommunikations-, Rundfunk- und elektronischen Dienstleistungen am Ort des Dienstleistungsempfängers zu versteuern. Um die richtige Besteuerung dieser Dienstleistungen sicherzustellen, müssen EU- und Nicht-EU-Unternehmen Status (steuerpflichtig oder nicht steuerpflichtig) und Ort des Dienstleistungsempfängers (EU-Land oder Drittland) feststellen.

Diese Änderung ergibt sich aus den geänderten Vorschriften über den Ort der Dienstleistung im EU-Mehrwertsteuersystem, die 2008 im Rahmen des „MwSt-Pakets“¹ verabschiedet wurden.

Der Grund für diese Änderungen bestand darin, die mehrwertsteuerliche Behandlung dieser Dienstleistungen mit einem der wesentlichen Mehrwertsteuer-Grundsätze in Übereinstimmung zu bringen, nach dem die Einnahmen der Mehrwertsteuer als den Konsum belastende Steuer dem Mitgliedstaat zufließen sollten, in dem der Verbrauch von Gegenständen oder Dienstleistungen erfolgt.

Für Nicht-EU-Unternehmen, die Telekommunikations-, Rundfunk- oder elektronische Dienstleistungen an Kunden in der Europäischen Union erbringen, stellen die derzeit geltenden Vorschriften bereits eine Besteuerung im Land des Dienstleistungsempfängers sicher.

Bis Ende 2014 werden Dienstleistungen, die EU-Unternehmen Endverbrauchern erbringen, im Land des Erbringers der Dienstleistung besteuert. Das bedeutet im Fall von Dienstleistungen an Endverbraucher, dass Unternehmen, die in Mitgliedstaaten mit einem niedrigeren Mehrwertsteuersatz ansässig sind, einen Wettbewerbsvorteil gegenüber in anderen Mitgliedstaaten ansässigen Unternehmen haben. Die neuen Vorschriften für eine auf dem Ort des Dienstleistungsempfängers basierende Besteuerung werden ab 2015 einheitliche Rahmenbedingungen schaffen und dafür sorgen, dass die Mehrwertsteuereinnahmen dem Mitgliedstaat zufließen, in dem der Verbrauch erfolgt.

1.2. Von den ab 2015 geltenden Änderungen betroffene Umsätze

Die einzelnen Bestandteile des MwSt-Pakets treten zwischen 2010 und 2015 in Kraft. Die wichtigsten, seit 2010 geltenden Änderungen umfassen zwei allgemeine Regelungen zum Ort der Dienstleistung – die Artikel 44 und 45 der MwSt-Richtlinie. Der letzte Teil des MwSt-Pakets, der an Endverbraucher erbrachte Telekommunikations-, Rundfunk- und elektronische Dienstleistungen betrifft, tritt 2015 in Kraft.

Gemäß Artikel 44 sind Dienstleistungen, die ein Unternehmen einem anderen Unternehmen erbringt, an dem Ort steuerbar, an dem der Geschäftskunde seinen Sitz hat. Dies gilt auch für Telekommunikations-, Rundfunk- und elektronische Dienstleistungen; daher ändert sich in dieser Hinsicht im Jahr 2015 nichts.

¹ [Siehe Richtlinie 2008/8/EG des Rates vom 12. Februar 2008 zur Änderung der Richtlinie 2006/112/EG bezüglich des Ortes der Dienstleistung \(ABl. L 44 vom 20.2.2008, S. 11\).](#)

Artikel 45 sieht vor, dass Dienstleistungen, die ein Unternehmen einem Endverbraucher erbringt, in dem Land besteuert werden, in dem der Dienstleister seinen Sitz hat. Daher fallen Telekommunikations-, Rundfunk- und elektronische Dienstleistungen, die ein in der EU ansässiger Dienstleistungserbringer für einen Nichtsteuerpflichtigen erbringt, der ebenfalls in der EU ansässig oder wohnhaft ist, unter die allgemeine Regel und sind in dem Land steuerbar, in dem der Leistungserbringer ansässig ist. Nach Artikel 58, 59 und 59b werden (bis zum 31. Dezember 2014) solche Dienstleistungen, die für Dienstleistungsempfänger in Drittländern oder von Dienstleistungserbringern in Drittländern erbracht werden, in dem Land besteuert, in dem der Dienstleistungsempfänger ansässig oder wohnhaft ist.

Mit den ab dem 1. Januar 2015 geltenden Änderungen an Artikel 58 sind von Unternehmen für Endverbraucher erbrachte Telekommunikations-, Rundfunk- und elektronische Dienstleistungen unabhängig davon, in welchem Land der Dienstleistungserbringer ansässig ist, immer im Land des Dienstleistungsempfängers zu versteuern.

Erfolgt der tatsächliche Verbrauch der erbrachten Dienstleistungen außerhalb der Europäischen Union, können die Mitgliedstaaten beschließen, die Regelung über die tatsächliche Nutzung oder Auswertung gemäß Artikel 59a Buchstabe a anzuwenden und auf eine Besteuerung der Dienstleistung zu verzichten. Die Mitgliedstaaten können die Regelung über die tatsächliche Nutzung oder Auswertung gemäß Artikel 59a Buchstabe b nur auf Dienstleistungen anwenden, deren tatsächlicher Verbrauch in ihrem Gebiet erfolgt, wenn diese Dienstleistungen für Dienstleistungsempfänger erbracht werden, die in einem Drittland ansässig oder wohnhaft sind. Diese Regelung gilt nicht für Dienstleistungen, die für Dienstleistungsempfänger erbracht werden, die in einem Mitgliedstaat der Europäischen Union ansässig oder wohnhaft sind.

1.3. Von den ab 2015 geltenden Änderungen nicht betroffene Umsätze

Der Begriff „E-Commerce“ (elektronischer Geschäftsverkehr) umfasst in seiner üblichen Verwendung verschiedene Arten wirtschaftlicher Tätigkeiten, darunter auch die Lieferung von Gegenständen oder Dienstleistungen über elektronische Systeme wie das Internet. Diese Tätigkeiten fallen nicht alle unter die geänderten Mehrwertsteuerregeln, die am 1. Januar 2015 in Kraft treten. Insbesondere die folgenden Tätigkeiten sind von diesen Änderungen nicht betroffen: 1) die Lieferung von Gegenständen (einschließlich Fernverkäufen), bei der elektronische Systeme nur für den Bestellvorgang genutzt werden, und 2) die Erbringung von anderen Dienstleistungen als Telekommunikations-, Rundfunk- und elektronischen Dienstleistungen. Diese Arten von Umsätzen fallen nicht unter die Regelungen für die kleine einzige Anlaufstelle (KEA).

Wie vorstehend beschrieben, ist der Geltungsbereich der ab 2015 geltenden Mehrwertsteuer-Änderungen begrenzt und umfasst **ausschließlich** Telekommunikations-, Rundfunk- und elektronische Dienstleistungen. Zudem gelten diese Änderungen nur für die Fälle, in denen der Dienstleistungsempfänger ein Endverbraucher ist.

1.4. Vorbereitung für die ab 2015 geltenden Änderungen

Kurz nach der Verabschiedung des MwSt-Pakets unternahm die Kommission verschiedene Schritte im Hinblick auf ein einheitlicheres Konzept für die bevorstehenden Änderungen auf EU-Ebene. Im Bereich der Telekommunikations-, Rundfunk- und elektronischen Dienstleistungen konzentrierte sich die Kommission auf die Schaffung des

erforderlichen Rechtsrahmens, um einen reibungslosen Übergang zu den neuen Besteuerungsvorschriften sicherzustellen. Der Schwerpunkt dieser Arbeiten lag einerseits auf der KEA – dem Instrument, das ein Dienstleistungserbringer nutzen kann, um die fällige Mehrwertsteuer in Mitgliedstaaten auszuweisen, in denen er nicht ansässig ist – und andererseits auf der Anwendung der Vorschriften über den Ort der Dienstleistungen selbst.

Zum Thema **KEA** haben die Kommissionsdienststellen bereits einen praktischen Leitfaden erstellt² und in den Unionssprachen sowie in japanischer, chinesischer und russischer Sprache veröffentlicht. Zudem werden derzeit Empfehlungen zur Koordination der Prüfung im Rahmen der KEA erstellt, und die für Unternehmen relevanten Empfehlungen werden auf der Website der GD TAXUD veröffentlicht.

In Bezug auf die **Regelungen zum Ort der Dienstleistung** ist die Durchführungsverordnung (EU) Nr. 1042/2013 vom 7. Oktober 2013 zur Änderung der Durchführungsverordnung (EU) Nr. 282/2011 (MwSt-Durchführungsverordnung)³ der letzte Rechtsakt in diesem Maßnahmenpaket zur Unterstützung der Durchführung der ab 2015 geltenden Änderungen.

Die Bestimmungen in der MwSt-Durchführungsverordnung sollen lediglich verdeutlichen, wie die Regeln für den Ort von Telekommunikations-, Rundfunk- und elektronischen Dienstleistungen gemäß der MwSt-Richtlinie zu verstehen und in der Praxis anzuwenden sind.

Alle anderen allgemeinen Regeln in der MwSt-Richtlinie (beispielsweise zur räumlichen Anwendung oder bezüglich des Steuertatbestands oder des Steueranspruchs) sowie die Regeln für alle sonstigen Lieferungen von Gegenständen und von Dienstleistungen gelten weiterhin; zur Feststellung der richtigen mehrwertsteuerlichen Behandlung der drei genannten Arten von Dienstleistungen ist jedoch zu berücksichtigen, wie sich die spezifischen Regeln für den Ort der Dienstleistung und für die KEA auswirken könnten.

Während der Diskussionen vor der Verabschiedung der Verordnung (EU) Nr. 1042/2013 bestand weitgehende Einigkeit darüber, dass ausführlichere Erläuterungen für Unternehmen und Mitgliedstaaten nützlich wären.

Mit den vorliegenden Erläuterungen sollen zusätzliche und ausführlichere Informationen über die praktische Anwendung der Bestimmungen mit Änderungen zum Ort der Erbringung von Telekommunikations-, Rundfunk- und elektronischen Dienstleistungen bereitgestellt werden, die in die MwSt-Durchführungsverordnung aufgenommen wurden und am 1. Januar 2015 in Kraft treten.

1.5. Einschlägige Rechtsakte

In den vorliegenden Erläuterungen wird unter anderem auf die folgenden Rechtsakte verwiesen:

- Richtlinie 2006/112/EG des Rates über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem, geändert durch die Richtlinie 2008/8/EG (im Folgenden: MwSt-Richtlinie)

² [Telekommunikationsdienstleistungen, Rundfunk- und Fernsehdienstleistungen und elektronisch erbrachte Dienstleistungen – Europäische Kommission.](#)

³ Die Bestimmungen über Dienstleistungen im Zusammenhang mit einem Grundstück gelten erst ab dem 1. Januar 2017.

- Durchführungsverordnung (EU) Nr. 282/2011 des Rates vom 15. März 2011 zur Festlegung von Durchführungsvorschriften zur Richtlinie 2006/112/EG über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem, geändert durch die Verordnung (EU) Nr. 1042/2013 vom 7. Oktober 2013 (im Folgenden: MwSt-Durchführungsverordnung)
- Durchführungsverordnung (EU) Nr. 1042/2013 des Rates vom 7. Oktober 2013 zur Änderung der Durchführungsverordnung (EU) Nr. 282/2011 bezüglich des Ortes der Dienstleistung (im Folgenden: Verordnung (EU) Nr. 1042/2013)

Alle einschlägigen Rechtsbestimmungen werden am Ende der Erläuterungen in dem ab dem 1. Januar 2015 geltenden Wortlaut zitiert. Verknüpfungen zu diesen Bestimmungen sind am Anfang jedes Kapitels zu finden.

Die Verweise auf Artikel der MwSt-Durchführungsverordnung erfolgen grundsätzlich ohne Nennung dieses spezifischen Rechtsakts, und es wird nur der Artikel angegeben. Bei sämtlichen anderen Verweisen wird der jeweilige Rechtsakt ausdrücklich genannt.

1.6. Glossar

Der Begriff „**Mehrwertsteuersystem**“ bezeichnet das Mehrwertsteuersystem der EU.

Wenn in den Erläuterungen vom „**Ort des Dienstleistungsempfängers**“ die Rede ist, bezeichnet dies den Ort (das Land), in dem der Dienstleistungsempfänger ansässig ist oder seinen Wohnsitz oder seinen gewöhnlichen Aufenthaltsort hat. In gleicher Bedeutung wird gelegentlich auch der Ausdruck „**Ort, an dem der Dienstleistungsempfänger ansässig oder wohnhaft ist**“ verwendet.

Im Sinne dieser Erläuterungen umfasst der Begriff „**digitale Dienstleistungen**“ Telekommunikations-, Rundfunk- und elektronische Dienstleistungen.

„**Rundfunkdienstleistungen**“ umfassen Dienstleistungen in Form von Audio- und audiovisuellen Inhalten wie Rundfunk- oder Fernsehsendungen, die auf der Grundlage eines Sendeplans über Kommunikationsnetze durch einen Mediendiensteanbieter unter dessen redaktioneller Verantwortung der Öffentlichkeit zum zeitgleichen Anhören oder Ansehen zur Verfügung gestellt werden (siehe [Abschnitt 2.3.2](#)).

„**Elektronisch erbrachte Dienstleistungen**“ (im Folgenden „elektronische Dienstleistungen“) umfassen Dienstleistungen, die über das Internet oder ein ähnliches elektronisches Netz erbracht werden, deren Erbringung aufgrund ihrer Art im Wesentlichen automatisiert und nur mit minimaler menschlicher Beteiligung erfolgt und ohne Informationstechnologie nicht möglich wäre (siehe [Abschnitt 2.3.3](#)).

Als „**Telekommunikationsdienstleistungen**“ gelten Dienstleistungen zum Zweck der Übertragung, Ausstrahlung oder des Empfangs von Signalen, Schrift, Bild und Ton oder Informationen jeglicher Art über Draht, Funk, optische oder sonstige elektromagnetische Medien; dazu gehören auch die Abtretung und die Einräumung von Nutzungsrechten an Einrichtungen zur Übertragung, Ausstrahlung oder zum Empfang, einschließlich der Bereitstellung des Zugangs zu globalen Informationsnetzen (siehe [Abschnitt 2.3.1](#)).

„**Over-the-top**“-Dienstleistungen sind Dienstleistungen, die nur mithilfe einer Verbindung erbracht werden können, die über Kommunikationsnetze hergestellt wird (d. h. für die eine Basis-Telekommunikationsdienstleistung benötigt wird) und für die

daher die physische Anwesenheit des Empfängers am Ort der Erbringung nicht erforderlich ist.

„**Telekommunikationsnetze**“ sind Netzwerke, die für die Ton- und Datenübertragung genutzt werden können. Sie umfassen Kabelnetze, Telefonnetze und Netzwerke von Internet-Diensteanbietern (ISP), sind aber nicht darauf beschränkt. Sie sollten alle Einrichtungen einschließen, die den Zugriff zu Telekommunikations-, Rundfunk- und elektronischen Diensten ermöglichen.

Für Mehrwertsteuerzwecke sind die Begriffe „**Telekommunikationsnetze**“ und „**Kommunikationsnetze**“ austauschbar. „**Mobile Netze**“ (die in Artikel 24b Buchstabe b erwähnt werden) bilden eine vollständig erfasste Untergruppe der Telekommunikationsnetze.

Ein „**Festnetzanschluss**“ sollte Elemente beinhalten, die an ein Netzwerk angeschlossen werden, das das Übertragen und Herunterladen von Daten ermöglicht (z. B. Breitband oder Ethernet), und für die Geräte installiert werden müssen, um ein Signal mit einer gewissen Beständigkeit senden/empfangen zu können. Die Geräte sind nicht darauf ausgelegt, einfach oder häufig bewegt zu werden. Daher können sie alle Arten von Kabeln beinhalten, die für die Datenübertragung in die und aus den Räumlichkeiten eingesetzt werden (zum Beispiel Kupfer-, Glasfaser- oder Breitbandkabel), schließen aber auch Satellitenverbindungen ein (wenn dazu eine Parabolantenne auf dem Gelände montiert werden muss).

Als „**Portal**“ wird jegliche Art von elektronischen Shops, Websites oder ähnlichen Umgebungen bezeichnet, die dem Verbraucher elektronische Dienstleistungen direkt anbieten, ohne ihn für die Abwicklung des Vorgangs z. B. auf die Website oder das Portal eines anderen Dienstleistungserbringers umzuleiten. Verbreitete Beispiele für Portale sind Appstores, elektronische Marktplätze und Websites, die elektronische Dienstleistungen zum Verkauf anbieten.

Der Begriff „**Schnittstelle**“ umfasst ein Portal, ist jedoch ein weiter gefasstes Konzept. Im Kontext der elektronischen Datenverarbeitung ist sie als Gerät oder Programm zu verstehen, das die Kommunikation zwischen zwei unabhängigen Systemen oder zwischen einem System und dem Endanwender ermöglicht.

Der Begriff „**WLAN-Hot-Spot**“ bezeichnet einen spezifischen Ort und nicht ein großes geografisches Gebiet mit WLAN-Abdeckung.

2. TELEKOMMUNIKATIONS-, RUNDFUNK- UND ELEKTRONISCHE DIENSTLEISTUNGEN (ARTIKEL 6a, 6b UND 7 SOWIE ANHANG I)

2.1. Einschlägige Bestimmungen

Die einschlägigen Bestimmungen sind der MwSt-Durchführungsverordnung zu entnehmen:

Telekommunikationsdienstleistungen:

- [Artikel 6a](#)

Rundfunkdienstleistungen:

- [Artikel 6b](#)

Elektronische Dienstleistungen:

- [Artikel 7](#)
- [Anhang I](#)

Die Verweise auf Artikel der MwSt-Durchführungsverordnung erfolgen grundsätzlich ohne Nennung dieses spezifischen Rechtsakts, und es wird nur der Artikel angegeben.

2.2. Warum bestand Klarstellungsbedarf?

Die meisten Dienstleistungen von Unternehmen an Endverbraucher sind am Ort des Dienstleistungserbringers steuerbar. Wenn der Leistungserbringer Telekommunikations-, Rundfunk- oder elektronische Dienstleistungen erbringt, ist der Ort der Besteuerung ab dem 1. Januar 2015 jedoch das Land, in dem der Leistungsempfänger ansässig oder wohnhaft ist.

Um die genannten Dienstleistungen klar von anderen Dienstleistungen abzugrenzen, mussten die Konzepte der Telekommunikations-, Rundfunk- und elektronischen Dienstleistungen präzisiert werden. Ohne entsprechende Leitlinien ist für ein Unternehmen unter Umständen schwer festzustellen, ob es die Mehrwertsteuer tatsächlich im Land des Dienstleistungsempfängers abrechnen muss.

Die aktuellen EU-Mehrwertsteuervorschriften beinhalten bereits gewisse Klarstellungen, jedoch nur für Telekommunikations- und elektronische Dienstleistungen. Sie enthielten keine Angaben zu Rundfunkdienstleistungen.

Um ein möglichst umfassendes Bild der betroffenen Dienstleistungen zu vermitteln, wurden in die MwSt-Durchführungsverordnung neue Bestimmungen aufgenommen. Dadurch sind nun alle drei Arten von Dienstleistungen definiert, und für jede Art wurden nicht erschöpfende Listen mit konkreten Beispielen für diesen Kategorien zuzurechnende Dienstleistungen und für sonstige Dienstleistungen erstellt.

Auf diese Weise sollten sowohl für die Unternehmen als auch für die Mitgliedstaaten Rechtssicherheit und Übereinstimmung gewährleistet sein. Andernfalls besteht die Gefahr, dass der Anwendungsbereich von Artikel 58 der MwSt-Richtlinie unterschiedlich

gehandhabt wird. Fällt eine bestimmte Dienstleistung nach Auffassung eines Mitgliedstaats unter den genannten Artikel und nach Auffassung eines anderen Mitgliedstaates nicht, könnte dies zu Doppelbesteuerung oder zu Nichtbesteuerung führen. Um dies zu vermeiden, wurden Definitionen für die drei betreffenden Dienstleistungsarten benötigt.

Im Falle der Rundfunkdienstleistungen und der elektronischen Dienstleistungen handelt es sich nicht um umfassende Definitionen, da nur angegeben ist, dass diese Begriffe bestimmte Dienstleistungen „...umfassen...“. Diese Definitionen bieten die erforderliche Flexibilität für die Berücksichtigung technologischer Entwicklungen oder etwaiger neuer vom Mehrwertsteuerausschuss vereinbarter Leitlinien oder vom Gerichtshof der Europäischen Union getroffener Entscheidungen.

Es wurden Verzeichnisse mit Beispielen für Telekommunikations-, Rundfunk- und elektronische Dienstleistungen erstellt. Um Rechtssicherheit zu schaffen, werden die aufgelisteten Dienstleistungen bevorzugt durch positive Formulierungen beschrieben. Wie im Erwägungsgrund 3 der Verordnung Nr. 1042/2013 betont, sind diese Verzeichnisse weder vollständig noch erschöpfend; zudem sind sie nicht endgültig. Dies wird durch die verwendete Formulierung („... *umfassen insbesondere*: ...“) eindeutig bestätigt.

Jede Dienstleistung, auf die eine der angeführten Definitionen zutrifft, fällt unter Artikel 58 der MwSt-Richtlinie und wird somit am Ort des Dienstleistungsempfängers steuerbar, unabhängig davon, ob die Dienstleistung in den angegebenen Beispielen ausdrücklich genannt ist. Die Verwendung nicht abgeschlossener Verzeichnisse war erforderlich, weil einerseits nicht alle bestehenden Dienstleistungen ermittelt werden konnten und andererseits dadurch neue Arten von Dienstleistungen, die sich noch entwickeln können, berücksichtigt werden können.

2.3. Was bewirken die Bestimmungen?

2.3.1. Telekommunikationsdienstleistungen

Der Begriff „Telekommunikationsdienstleistungen“ ist in Artikel 24 Absatz 2 der MwSt-Richtlinie bereits definiert. Diese Definition wird nicht geändert.

Einige Beispiele sollen veranschaulichen, welche Dienstleistungen unter diese Definition fallen. Die entsprechende nicht erschöpfende Zusammenstellung umfasst in erster Linie Beispiele, die vom Mehrwertsteuerausschuss erörtert und vereinbart wurden. Diese Beispiele wurden in Artikel 6a Absatz 1 übernommen.

Zudem wurden Beispiele für Dienstleistungen angeführt, die nicht als Telekommunikationsdienstleistungen gelten. Diese Beispiele sind Artikel 6a Absatz 2 zu entnehmen. Die Zusammenstellung ist weder erschöpfend noch endgültig.

2.3.2. Rundfunkdienstleistungen

Vor der Verabschiedung der Verordnung Nr. 1042/2013 enthielten die EU-Mehrwertsteuervorschriften keine Definition des Begriffs „Rundfunkdienstleistungen“. Eine solche Definition wurde nun in Artikel 6b aufgenommen, und es werden Beispiele für Dienstleistungen, die als Rundfunkdienstleistungen gelten, und solche, die nicht als Rundfunkdienstleistungen gelten, genannt.

Wie im Erwägungsgrund 2 der Verordnung Nr. 1042/2013 angegeben, leitet sich die Definition der Rundfunkdienstleistungen weitgehend von der Richtlinie über audiovisuelle Mediendienste⁴ ab; es ist jedoch nicht beabsichtigt, die dortige für regulatorische Zwecke festgelegte Begriffsbestimmung exakt zu übernehmen. Änderungen in diesem Bereich hätten daher keinen Einfluss auf die Definition in der MwSt-Durchführungsverordnung.

Ein Grundprinzip des EU-Rechts besteht darin, dass Begriffe in den verschiedenen Rechtsvorschriften konsistent verwendet werden müssen. Das bedeutet, dass ein Konzept wie das der Rundfunkdienstleistungen in den EU-Mehrwertsteuervorschriften nicht nur für die Ermittlung des Ortes der Dienstleistung, sondern auch bezüglich des Steuersatzes relevant ist, der für jeweilige Dienstleistung angesetzt werden könnte.

Die vom Rat vereinbarte Definition ist relativ eng gefasst und beinhaltet nur Dienstleistungen in Form von Audio- und audiovisuellen Inhalten, die durch einen Mediendienstanbieter unter dessen redaktioneller Verantwortung zur Verfügung gestellt werden (wobei dieser eine wirksame Kontrolle sowohl hinsichtlich der Zusammenstellung der Sendungen als auch hinsichtlich ihrer Bereitstellung ausübt). Die redaktionelle Verantwortung begründet nicht zwangsläufig eine rechtliche Haftung nach innerstaatlichem Recht für die der Öffentlichkeit bereitgestellten Inhalte oder Dienste.

Dies bedeutet in der Praxis, dass ein Fernsehveranstalter, der beispielsweise Premium-Sportkanäle bereitstellt und die redaktionelle Verantwortung über diese hat, als Erbringer von Rundfunkdienstleistungen gilt. Solche Dienstleistungen fallen in bestimmten Mitgliedstaaten möglicherweise unter den ermäßigten Steuersatz. Wenn jedoch das Recht auf den Zugang zu denselben Kanälen von einem Dienstleistungserbringer bereitgestellt wird, der das Zugangsrecht en gros erwirbt und die Signale weiterleitet, aber keine redaktionelle Verantwortung für die bereitgestellten Inhalte trägt, so gilt dieser als Erbringer von elektronischen Dienstleistungen, und im Mitgliedstaat der Leistungserbringung wird der Regelsteuersatz angesetzt.

Die Definition umfasst die Verbreitung von Hörfunk- oder Fernsehsendungen über elektronische Netzwerke wie das Internet, allerdings nur sofern diese zum zeitgleichen Anhören oder Ansehen gesendet werden. Wenn die Audio- bzw. audiovisuellen Inhalte den Empfängern (der Öffentlichkeit) nicht in synchroner Weise (gleichzeitig) zur Verfügung gestellt werden, fällt dies normalerweise unter die Definition von elektronischen Dienstleistungen.

Gleichzeitig sollte das Konzept des zeitgleichen Anhörens oder Ansehens für die Zwecke der Definition von Rundfunkdienstleistungen auch ein quasi-zeitgleiches Anhören oder Ansehen einschließen. Tatsächlich sind solche Dienstleistungen für den Leistungsempfänger normalerweise ohne zusätzliche Gebühren verfügbar.

Quasi-zeitgleiches Anhören oder Ansehen umfasst Folgendes:

- (1) Situationen, in denen aus technischen Gründen, die durch den Übertragungsvorgang oder durch die Verbindung bedingt sind, eine zeitliche Verzögerung zwischen der Übertragung und dem Empfang der Sendung auftritt;

⁴ [Richtlinie 2010/13/EU des Europäischen Parlaments und des Rates vom 10. März 2010 zur Koordinierung bestimmter Rechts- und Verwaltungsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Bereitstellung audiovisueller Mediendienste \(Richtlinie über audiovisuelle Mediendienste\) \(ABl. L 95 vom 15.4.2010, S. 1\).](#)

- (2) Situationen, in denen der Dienstleistungsempfänger das Signal/die Sendung für ein späteres Anhören oder Ansehen aufzeichnen, vorübergehend unterbrechen, vor- oder zurückspulen kann;
- (3) Situationen, in denen der Dienstleistungsempfänger programmieren kann, dass ein bestimmter Audio- oder audiovisueller Inhalt zu der Zeit aufgezeichnet wird, in der er zum zeitgleichen Anhören oder Ansehen gesendet wird. Der Dienstleistungsempfänger kann die aufgezeichnete Sendung dann später anhören oder ansehen.

In jedem Fall sollte das Konzept des quasi-zeitgleichen Anhörens oder Ansehens nur solche Situationen umfassen, in denen der Dienstleistungsempfänger innerhalb gewisser Grenzen beeinflussen kann, wann er eine Sendung anhört oder ansieht, ohne dass jedoch die eigentliche Signalübertragung beeinflusst wird.

Das quasi-zeitgleiche Anhören oder Ansehen sollte keine Fälle umfassen, in denen der Dienstleistungsempfänger die Sendung, die er ansehen möchte, individuell aus einer Liste abrufen kann und für diese zusätzliche Dienstleistung eine bestimmte Gebühr bezahlt.

2.3.3. Elektronische Dienstleistungen

Das Konzept der elektronischen Dienstleistungen ist in Artikel 7 definiert, in dem auch Beispiele für Dienstleistungen angegeben sind, die als elektronische Dienstleistungen gelten, sowie Beispiele für Dienstleistungen, die nicht als elektronische Dienstleistungen gelten. Weitere Anhaltspunkte finden sich darüber hinaus in dem in Anhang II der MwSt-Richtlinie⁵ enthaltenen exemplarischen Verzeichnis der Dienstleistungen, die als elektronische Dienstleistungen anzusehen sind; diese Dienstleistungen werden in Anhang I ausführlicher spezifiziert.

Die Änderungen in Artikel 7 und Anhang I erfolgen, um eine Anpassung an die im Zusammenhang mit Telekommunikations- und Rundfunkdienstleistungen bereitgestellten Definitionen und Verzeichnisse zu erreichen. Anders ausgedrückt besteht das Ziel der Änderungen darin, sicherzustellen, dass die in den Artikeln 6a, 6b und 7 enthaltenen Verzeichnisse keine Überschneidungen oder Wiederholungen aufweisen. Zudem wurde durch die Änderungen sichergestellt, dass soweit möglich Positivlisten (d. h. Listen mit Beispielen für Telekommunikations-, Rundfunk- oder elektronische Dienstleistungen) anstelle von Negativlisten verwendet werden.

Aus diesem Grund wurden Videofonie, Zugang zum Internet und zum World Wide Web sowie über das Internet erbrachte Telefondienste aus der Negativliste für elektronische Dienstleistungen gestrichen und stattdessen in die Positivliste für Telekommunikationsdienstleistungen aufgenommen.

Dies erklärt auch die Änderungen in Anhang I Nummer 4 (Aufnahme von Abrufdiensten und Dienstleistungen, die nicht als Rundfunkdienstleistungen gelten), durch die ausführlicher angegeben wird, was unter die in Anhang II Nummer 4 der MwSt-Richtlinie aufgelisteten elektronischen Dienstleistungen fällt (Bereitstellung von Musik, Filmen und Spielen, einschließlich Glücksspielen und Lotterien sowie von Sendungen und

⁵ Anhang II der MwSt-Richtlinie wurde erstmals durch die Änderungen aufgrund der Richtlinie 2002/38/EG des Rates eingeführt; er wurde durch die Richtlinie 2008/8 nicht geändert und bleibt auch im Jahr 2015 unverändert bestehen.

Veranstaltungen aus den Bereichen Politik, Kultur, Kunst, Sport, Wissenschaft und Unterhaltung).

2.4. Ausführliche Erläuterungen zu Aspekten dieser Bestimmungen

2.4.1. Telekommunikationsdienstleistungen

2.4.1.1. *Können Helpdesk-Dienstleistungen als Telekommunikationsdienstleistungen betrachtet werden?*

Helpdesks sind unter den Beispielen für Dienstleistungen angeführt, die nicht als elektronische Dienstleistungen gelten. Sie sind nicht in den Beispielen für Dienstleistungen aufgeführt, die als Telekommunikationsdienstleistungen gelten, aber auch nicht in den Beispielen für Dienstleistungen, die nicht als Telekommunikationsdienstleistungen gelten.

Das wichtigste Merkmal eines Helpdesks ist die Bereitstellung von Unterstützungsdiensten. Solche Dienstleistungen können generell nicht als Dienstleistungen zum Zweck der Übertragung, Ausstrahlung oder des Empfangs von Signalen, Schrift, Bild oder Ton betrachtet werden und fallen infolgedessen nicht unter die Definition von Telekommunikationsdienstleistungen, wenn sie als „eigenständige“ Dienstleistungen erbracht werden.

Dies kann sich jedoch ändern, wenn sich die Unterstützung für die Nutzer auf Hilfe bei Problemen mit dem Telekommunikationsnetz, dem Rundfunk- oder Fernsehsender oder einem ähnlichen elektronischen Netzwerk des Nutzers beschränkt, die dem Nutzer separat in Rechnung gestellt wird. In diesem Fall stellt der Helpdesk keinen Selbstzweck dar, sondern ein Mittel für eine bessere Auswertung der erbrachten Hauptdienstleistung.

Wenn die Dienstleistung vom Netzbetreiber erbracht wird, kann sie als eine ergänzende Dienstleistung gelten, die der gleichen steuerlichen Behandlung unterliegt wie die Hauptdienstleistung; dies würde bedeuten, dass der Helpdesk in derartigen Fällen als Telekommunikationsdienstleistung behandelt würde.

Wenn dem Dienstleistungsempfänger verschiedene Leistungen – erstens der Zugang zum Netzwerk durch einen Netzbetreiber und zweitens Helpdeskdienste durch einen anderen Dienstleistungserbringer – zuteilwerden, können die Helpdeskdienste nicht als ergänzende Leistung zu dem genannten Zugang gelten (es sei denn, diese Dienstleistungen könnten als wirtschaftlich untrennbar betrachtet werden)⁶.

2.4.2. Rundfunkdienstleistungen

2.4.2.1. *Wann werden Sendungen „der Öffentlichkeit zur Verfügung gestellt“?*

Die Verbreitung oder Weiterverbreitung von Hörfunk- oder Fernsehsendungen gilt nur dann als Rundfunkdienstleistung, wenn die Sendungen der Öffentlichkeit zur Verfügung gestellt werden. Wenn die Verbreitung oder Weiterverbreitung von Sendungen nicht an eine breitere Öffentlichkeit gerichtet ist, kann sie nicht als Rundfunkdienstleistung betrachtet werden.

⁶ [Siehe insbesondere Urteil des EuGH in der Rechtssache C-366/12, *Klinikum Dortmund*.](#)

Diese Bedingung bedeutet nicht, dass die Sendungen allen Menschen zur Verfügung gestellt werden müssen. Die Verbreitung oder Weiterverbreitung kann auf die Öffentlichkeit in einem Land oder sogar in einer bestimmten Region eines Landes beschränkt sein. In Situationen, in denen der Zugang zu Sendungen auf Dienstleistungsempfänger beschränkt ist, die die Dienstleistungen bezahlen, gilt die Verbreitung oder Weiterverbreitung trotzdem als der Öffentlichkeit zur Verfügung gestellt.

2.4.2.2. Wann sind Sendungen als Sendungen zum „zeitgleichen Anhören oder Ansehen“ zu betrachten?

Rundfunkdienstleistungen umfassen ausschließlich die Verbreitung oder Weiterverbreitung (Wiederholung) von Sendungen, die der Öffentlichkeit zum zeitgleichen Anhören oder Ansehen zur Verfügung gestellt werden.

Welches Medium für die Verbreitung oder Weiterverbreitung genutzt wird, ist unerheblich. Ebenfalls irrelevant ist, ob die Sendungen über herkömmliche Hörfunk- oder Fernsehsender oder über das Internet oder ähnliche elektronische Netzwerke verbreitet oder weiterverbreitet werden.

Das Konzept des zeitgleichen Anhörens oder Ansehens umfasst auch ein quasi-zeitgleiches Anhören oder Ansehen (siehe auch [Abschnitt 2.3.2](#)).

2.4.2.3. Was ist der Unterschied zwischen Rundfunkdienstleistungen und auf Abruf erhältlichen Programmen?

Das Konzept der Rundfunkdienstleistungen gemäß der Definition in Artikel 6b Absatz 1 umfasst verschiedene Elemente, darunter die Anforderung, dass Dienstleistungen zum zeitgleichen Anhören oder Ansehen gesendet werden müssen, um als Rundfunkdienstleistungen gelten zu können.

Bei Programmen, die auf Abruf bereitgestellt werden, erhält ein individueller Dienstleistungsempfänger zu dem von ihm gewünschten Zeitpunkt gegen Bezahlung Zugang zu bestimmten Sendungen; in diesem Fall erfolgt kein zeitgleiches Anhören oder Ansehen der Sendung. Daher können auf Abruf erhältliche Programme nicht als Rundfunkdienstleistungen betrachtet werden, sondern müssen als elektronische Dienstleistungen eingestuft werden.

Diese auf Abruf bereitgestellten Programme müssen von „Pay-per-View“-Diensten abgegrenzt werden. Bei Letzteren wird die Sendung normalerweise durch den Dienstleistungserbringer verbreitet oder weiterverbreitet, und der Dienstleistungsempfänger entscheidet, ob er sie ansehen und die Gebühr zahlen möchte oder nicht. Wenn bei einem „Pay-per-View“-System ein zeitgleiches Anhören oder Ansehen erfolgt, gilt es folglich als Rundfunkdienstleistung.

2.4.3. Elektronische Dienstleistungen

2.4.3.1. Können Preisvergleichsdienste und ähnliche Websites als elektronische Dienstleistungen gelten?

Welcher Dienstleistungsart Preisvergleichsdienste (und Dienste, die von ähnlichen Websites angeboten werden) zuzurechnen sind, sollte anhand der in Artikel 7 Absatz 1 festgelegten Definition beurteilt werden. Preisvergleichsdienste werden über das Internet

angeboten, und normalerweise erfolgt die Erbringung automatisiert und ohne menschliche Beteiligung. Daher dürften diese Dienstleistungen in der Regel elektronische Dienstleistungen sein.

Ob Preisvergleichsdienste, die Endverbrauchern auf solchen Websites bereitgestellt werden, als solche tatsächlich steuerbar sind, hängt natürlich davon ab, ob sie gegen Bezahlung erbracht werden. Wenn sie für den Leistungsempfänger unentgeltlich erbracht werden, fallen diese spezifischen Dienstleistungen nicht in den Anwendungsbereich der Mehrwertsteuervorschriften.

2.4.3.2. Online gebuchte Dienstleistungen materieller Art, die nicht unter das Konzept der elektronischen Dienstleistungen fallen

Das Konzept der „elektronisch erbrachten Dienstleistungen“ umfasst gemäß Artikel 7 Absatz 3 Buchstaben t und u nicht den online gebuchten Eintritt zu bestimmten Veranstaltungen oder sonstige online gebuchte Dienstleistungen materieller Art. Dazu gehören Veranstaltungen auf dem Gebiet der Kultur, der Künste, des Sports, der Wissenschaft, des Unterrichts, der Unterhaltung und ähnliche Veranstaltungen sowie Beherbergungsleistungen, Mietwagen, Restaurantdienstleistungen, Personenbeförderungsdienste oder ähnliche Dienstleistungen.

Artikel 7 Absatz 3 Buchstabe t verweist auf ähnliche Veranstaltungen wie Veranstaltungen auf dem Gebiet der Kultur, der Künste, des Sports, der Wissenschaft, des Unterrichts und der Unterhaltung. Der Verweis auf „ähnliche Veranstaltungen“ spiegelt den Anwendungsbereich der Artikel 53 und 54 der MwSt-Richtlinie wider und ist in diesem Sinne auszulegen. Dies umfasst zweifellos die in Artikel 32 Absatz 2 aufgelisteten Veranstaltungen: Darbietungen, Theateraufführungen, Zirkusvorstellungen, Freizeitparks, Konzerte, Ausstellungen sowie andere ähnliche kulturelle Veranstaltungen (Buchstabe a), Sportveranstaltungen wie Spiele oder Wettkämpfe (Buchstabe b) sowie Veranstaltungen auf dem Gebiet des Unterrichts und der Wissenschaft, wie beispielsweise Konferenzen und Seminare (Buchstabe c).

Artikel 7 Absatz 3 Buchstabe u umfasst ähnliche Dienstleistungen wie Beherbergungsleistungen, Mietwagen, Restaurantdienstleistungen und Personenbeförderungsdienste. Um als ähnlich zu gelten, müssten dies Leistungen sein, die hauptsächlich und gewöhnlich als Teil der in jedem der betroffenen Sektoren durchgeführten Tätigkeiten erbracht werden. Dies würde beispielsweise zweifellos die Vermietung von Booten umfassen.

2.4.3.3. Umfasst die Formulierung „online gebucht“ über ein beliebiges Gerät durchgeführte Buchungen?

Online-Buchungen können von einer Person unter Verwendung jedes beliebigen Geräts durchgeführt werden, das Buchungen über das Internet oder jegliches sonstige elektronische Netzwerk ermöglicht. Dies umfasst Geräte wie Computer, Smartphones, Tablet-Computer, Smartwatches und Smartglasses.

2.4.4. Allgemeine Aspekte bei allen drei Dienstleistungen

2.4.4.1. *Was geschieht, wenn Dienstleistungen in Leistungspaketen mit anderen Leistungen gebündelt werden?*

Jede der Dienstleistungsarten (Telekommunikations-, Rundfunk- oder elektronische Dienstleistungen) kann mit anderen Gegenständen oder Dienstleistungen in Paketen gebündelt werden.

Eine Bündelung der Dienstleistungen, zum Beispiel in Form von „Triple Play“ (wobei Internet, Fernsehen und Telefon in einem Paket beispielsweise über einen einzigen Breitbandanschluss oder über Satellit bereitgestellt werden), stellt hinsichtlich des Ortes der Dienstleistung kein besonderes Problem dar.

Umfasst ein Leistungspaket Gegenstände oder andere Dienstleistungen, die von den ab 2015 geltenden Änderungen nicht betroffen sind, muss geprüft werden, ob das Paket eine einzige Dienstleistung darstellt, und wenn ja, wie diese einzustufen ist.

Eine Dienstleistung kann aus einem oder mehreren Elementen bestehen. Sind mehrere Elemente enthalten, sollte ein Umsatz, der unter dem wirtschaftlichen Aspekt aus einer einzigen Dienstleistung besteht, nicht künstlich aufgespalten werden. Um festzustellen, ob der Leistungsempfänger, der ein typischer Verbraucher ist, mehrere gesonderte Hauptleistungen oder eine einzige Dienstleistung erhält, müssen die wesentlichen Merkmale der Dienstleistung bestimmt werden.

Diese Entscheidung hängt stark vom jeweiligen Sachverhalt ab und muss daher im Einzelfall unter Berücksichtigung der einschlägigen Rechtsprechung des Gerichtshofs der Europäischen Union⁷ getroffen werden.

⁷ [Siehe beispielsweise das Urteil des EuGH in der Rechtssache C-349/96, *Card Protection Plan Ltd.*](#)

3. ÜBER DAS INTERNET ERBRACHTE UND DURCH EINEN VERMITTLER BEREITGESTELLTE ELEKTRONISCHE DIENSTLEISTUNGEN UND TELEFONDIENTE (ARTIKEL 9a)

3.1. Einschlägige Bestimmung

Die einschlägige Bestimmung ist der MwSt-Durchführungsverordnung zu entnehmen:

- [Artikel 9a](#)

Die Verweise auf Artikel der MwSt-Durchführungsverordnung erfolgen grundsätzlich ohne Nennung dieses spezifischen Rechtsakts, und es wird nur der Artikel angegeben.

3.2. Hintergrund

Bei Telekommunikations- und elektronischen Dienstleistungen an Endverbraucher ist der Dienstleistungserbringer der Steuerschuldner, der die Mehrwertsteuer an die Steuerbehörden zu entrichten hat. Daher muss eindeutig bestimmt werden, wer der Erbringer der betroffenen Dienstleistungen ist, insbesondere, wenn diese Leistungen an den Endkunden nicht direkt, sondern über Vermittler erbracht werden.

3.3. Warum bestand Klarstellungsbedarf?

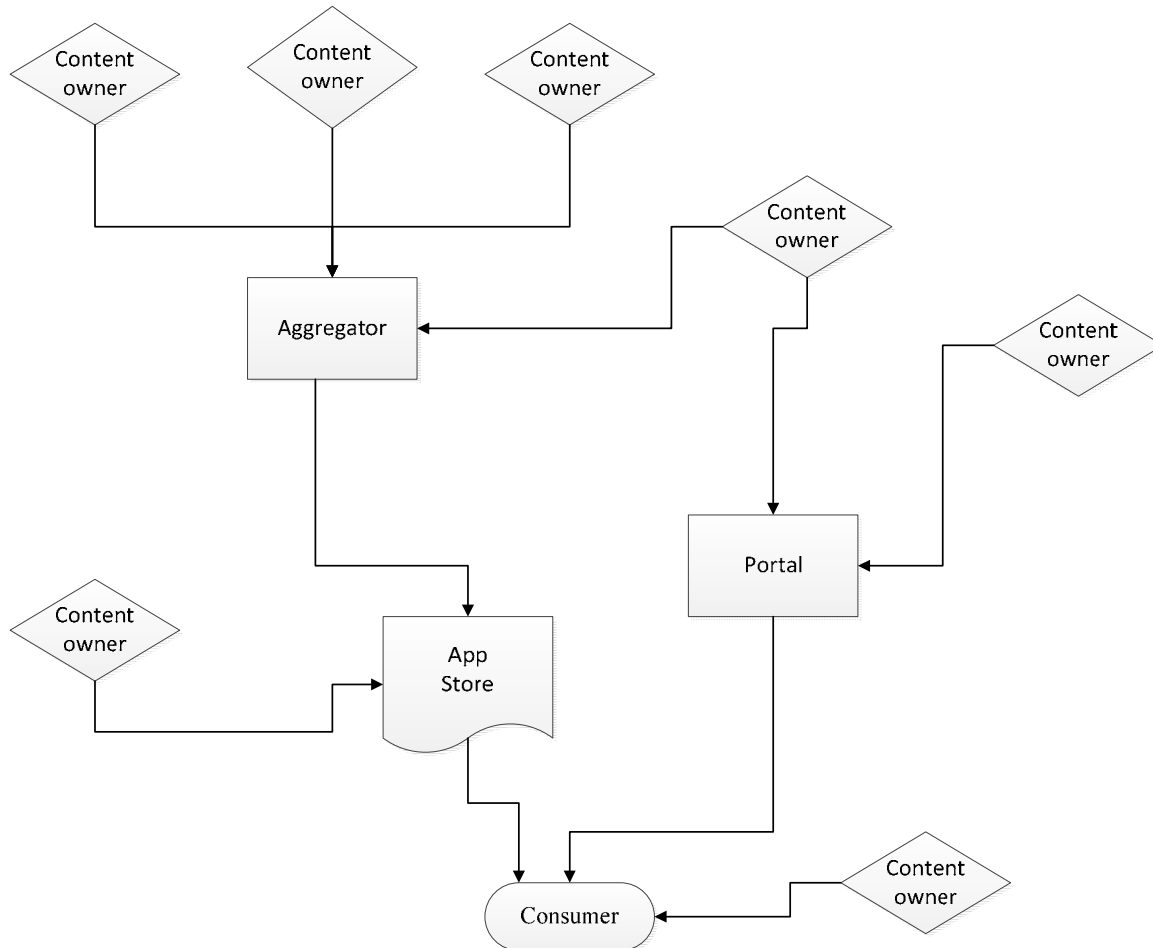
Eine ganze Reihe digitaler Dienstleistungen, die über ein Telekommunikationsnetz, eine Schnittstelle oder ein Portal erbracht werden, können dem Endverbraucher über einen Vermittler bereitgestellt werden. Neben der Gewährung des Zugangs zu oder dem Herunterladen von Musik oder Spielen auf Mobiltelefone können solche Dienstleistungen beispielsweise Verzeichnisauskunftsdienste, Wettervorhersagen, Gewinnspiele, Abstimmungen und alle Arten von Apps umfassen. Solche Dienstleistungen sind manchmal unter Inanspruchnahme von Mehrwertdiensten verfügbar, zum Beispiel per SMS (eine Kommunikationsform zum Versand von Kurznachrichten auf Mobiltelefonen, für die ein erhöhter Preis berechnet wird). Der Gebührenaufschlag stellt dabei die Zahlung für die digitale Dienstleistung dar. In anderen Szenarien verfügt ein Dienstleistungsempfänger über ein Konto bei einem Appstore, einer Plattform oder einer ähnlichen Einrichtung und bezahlt die Dienstleistungen per Kreditkarte oder durch eine andere Zahlungsweise.

Die Zahl der an der Verbreitung dieser Dienstleistungen beteiligten Parteien kann unterschiedlich sein. In einigen Fällen kann die Dienstleistung an den Endverbraucher direkt durch den Eigentümer der elektronischen Inhalte erbracht werden. Das ist beispielsweise der Fall, wenn eine Person einen Musiktitel direkt von einem unabhängigen Künstler über dessen Website erwirbt. In anderen Fällen werden dagegen Vorgänge über mehrere Vermittler durchgeführt. Zur Bereitstellung von Klingeltönen kann beispielsweise der Inhalteigentümer eine Lizenzvereinbarung mit einem Klingelton-Aggregator abschließen, der wiederum Vereinbarungen mit Mobilfunkanbietern abschließt, die die Klingeltöne an ihre Mobilfunkkunden verkaufen. In ähnlicher Weise schließen App-Entwickler Verträge mit Appstores oder App-Plattformen, und die Dienstleistungsempfänger kaufen die heruntergeladenen Apps, indem sie Zahlungen an den Store oder die Plattform leisten, über den bzw. die sie die App erwerben.

Die Lieferketten sind häufig lang und können grenzüberschreitend sein. In diesem Fall kann es schwierig sein, zu ermitteln, wann die Dienstleistungen letztlich für einen

Endverbraucher erbracht wurden und wer für diese Dienstleistungen mehrwertsteuerpflichtig ist. Um für alle Beteiligte Rechtssicherheit zu schaffen und die Mehrwertsteuererhebung sicherzustellen, musste festgelegt werden, welche Partei in der Lieferkette als Erbringer der Dienstleistung an den Endverbraucher gilt.

Das nachstehende Diagramm veranschaulicht einige typische Situationen, in denen Artikel 9a klären helfen kann, wer der Erbringer einer Dienstleistung an den Endverbraucher ist.



Die Pfeile zeigen, in welcher Weise dem Endverbraucher die Inhalte bereitgestellt werden. Der Aspekt der Zahlungsabwicklung wurde in dem Diagramm nicht berücksichtigt.

3.4. Was bewirkt die Bestimmung?

3.4.1. Einführung einer Vermutung

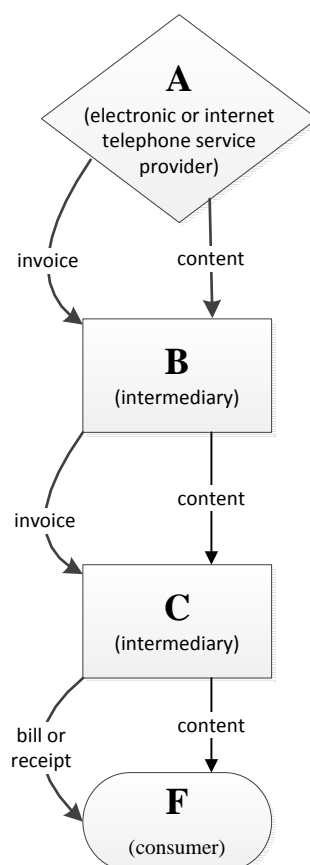
Artikel 9a Absatz 1 Unterabsatz 1 führt die widerlegbare Vermutung ein, dass ein Steuerpflichtiger, der an der Erbringung von elektronischen oder Internet-Telefondiensten beteiligt ist, im eigenen Namen, aber für Rechnung des Anbieters dieser Dienstleistungen tätig ist. Diese Bestimmung spiegelt die in Artikel 28 der MwSt-Richtlinie festgelegte Rechtslage wider, wenn die folgenden drei Bedingungen erfüllt sind: (i) ein Steuerpflichtiger erbringt eine Dienstleistung; (ii) er erbringt die Dienstleistung zwar im eigenen Namen, (iii) aber für Rechnung Dritter.

Diese Vermutung bedeutet, dass für jeden Umsatz, der in der Lieferkette zwischen dem Anbieter einer elektronischen Dienstleistung und dem Endverbraucher bewirkt wird, jeder Vermittler (z. B. ein Aggregator von Inhalten oder ein Telekommunikationsbetreiber) als Empfänger der elektronischen Dienstleistung (oder Internet-Telefondienstleistung) gilt, der diese Dienstleistung dann wieder für einen weiteren Empfänger erbringt. Ein Beispiel zur Veranschaulichung: Ein Unternehmen, das Apps über eine Website zur Verfügung stellt, – und nicht das Unternehmen, das der Eigentümer der App (d. h. Inhaltseigentümer) ist – gilt als die Partei, die diese Apps an den Endkunden verkauft und infolgedessen Mehrwertsteuerpflichtig ist.⁸

Es bestehen einige Ausnahmen von dieser Vermutung; diese werden später in diesem Kapitel erläutert.

Im nachstehenden Diagramm ist eine Situation dargestellt, in der die Vermutung bei allen Vermittlern Anwendung findet. Vermittler B gilt als Empfänger der Dienstleistung, der diese wiederum an Vermittler C erbringt, als ob er der Diensteanbieter wäre. Vermittler C gilt als Empfänger der Dienstleistung von B, der diese wiederum dem Endverbraucher erbringt, als ob er der Diensteanbieter wäre.

Szenario 1:



3.4.2. Widerlegung der Vermutung

Artikel 9a sieht auch vor, dass diese Vermutung von einem Vermittler unter bestimmten Bedingungen widerlegt werden kann. Widerlegt ein Vermittler die Vermutung, gilt er nicht mehr als Empfänger der Dienstleistung, der diese seinerseits erbringt. Die

⁸ Siehe insbesondere Szenarien 7-10 auf den Seiten 41 bis 49.

Bedingungen für eine solche Widerlegung werden am Ende von Artikel 9a Absatz 1 Unterabsatz 1 genannt und in den Unterabsätzen 2 und 3 der Bestimmung weiter ausgeführt.

Die Bestimmung ist so gestaltet, dass die Vermutung wirksam ist, sofern sie nicht durch einen an der Dienstleistungserbringung beteiligten Steuerpflichtigen widerlegt wird, der alle nachstehenden Bedingungen erfüllt:

(1) *Der Anbieter der Dienstleistung wird vom Steuerpflichtigen ausdrücklich als Erbringer genannt, d. h.:*

- (a) Auf der von jedem an der Erbringung der Dienstleistung beteiligten Steuerpflichtigen ausgestellt oder verfügbar gemachten Rechnung sind die betreffende Dienstleistung und der Erbringer dieser Dienstleistung angegeben (durch einen hinreichend deutlichen Hinweis; bei normalen Geschäftsvorgängen wird zwischen zwei Steuerpflichtigen eine Mehrwertsteuerrechnung ausgestellt); und
- (b) auf der Rechnung oder Quittung für den Dienstleistungsempfänger sind die betreffende Dienstleistung und der Erbringer dieser Dienstleistung angegeben (der Steuerpflichtige muss dem Endkunden eine Rechnung oder eine Quittung ausstellen oder verfügbar machen, aus der hervorgeht, welche Leistung erbracht wurde, und in dem bzw. der Angaben zum Erbringer – z. B. Firmenname, Mehrwertsteuer-Identifikationsnummer – enthalten sind); und
- (c) der an der Erbringung der Dienstleistung beteiligte Steuerpflichtige autorisiert nicht die Abrechnung mit dem Dienstleistungsempfänger (zum Beispiel ist ein Appstore nicht für die Zahlung des Endverbrauchers an den Inhaltseigentümer der App verantwortlich); und
- (d) der an der Erbringung der Dienstleistung beteiligte Steuerpflichtige autorisiert nicht die Erbringung der Dienstleistung (zum Beispiel wird die Lieferung der App vom Inhaltseigentümer über den Appstore nicht vom Appstore autorisiert); und
- (e) der an der Erbringung der Dienstleistung beteiligte Steuerpflichtige legt nicht die allgemeinen Bedingungen der Erbringung fest (zum Beispiel werden die Bedingungen für den Verkauf einer App über den Appstore nicht vom Appstore festgelegt);

UND

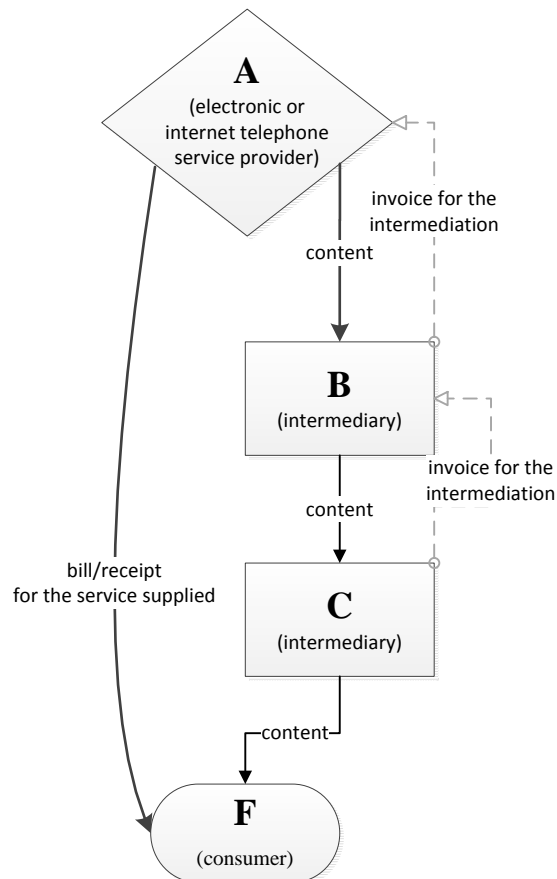
(2) *dies kommt in den vertraglichen Vereinbarungen zwischen den Parteien zum Ausdruck* (sämtliche vorstehend aufgelisteten Aspekte [1(a) bis (e)] müssen in den vertraglichen Vereinbarungen beispielsweise zwischen dem Appstore und dem Inhaltseigentümer der Apps zum Ausdruck kommen. Wenn dies nicht der Fall ist, kann die Vermutung nicht widerlegt werden.).

Werden diese Bedingungen für jeden Vermittler in der Kette erfüllt, ist die Vermutung nach Artikel 9a widerlegt, und der Anbieter der elektronischen Dienstleistung bleibt der Erbringer der Dienstleistungen an den Endverbraucher (ungeachtet der von den Vermittlern in der Lieferkette bewirkten Umsätze). Entsprechend ist der Diensteanbieter

für die Bestimmung des Ortes der Dienstleistung und für die Mehrwertsteuer auf die an den Endverbraucher erbrachte Dienstleistung verantwortlich.

Im nachstehenden Diagramm ist eine Situation dargestellt, in der alle Vermittler die Vermutung widerlegt haben. In einer solchen Situation ist beispielsweise allen Parteien bekannt, dass der Inhaltseigentümer einer App die Partei ist, die die App an den Endverbraucher verkauft. Dies ist auf den Abrechnungen und auf der ausgestellten Rechnung oder Quittung angegeben und kommt auch in den vertraglichen Vereinbarungen zum Ausdruck.

Szenario 2



Autorisiert ein Vermittler in der Lieferkette die Zahlung oder die Erbringung der Dienstleistung oder legt er die allgemeinen Bedingungen der Erbringung der Dienstleistung für den Dienstleistungsempfänger fest, kann dieser Vermittler die Vermutung nach Artikel 9a nicht widerlegen und wird für Mehrwertsteuerzwecke als Erbringer der Dienstleistung an den Endverbraucher behandelt.

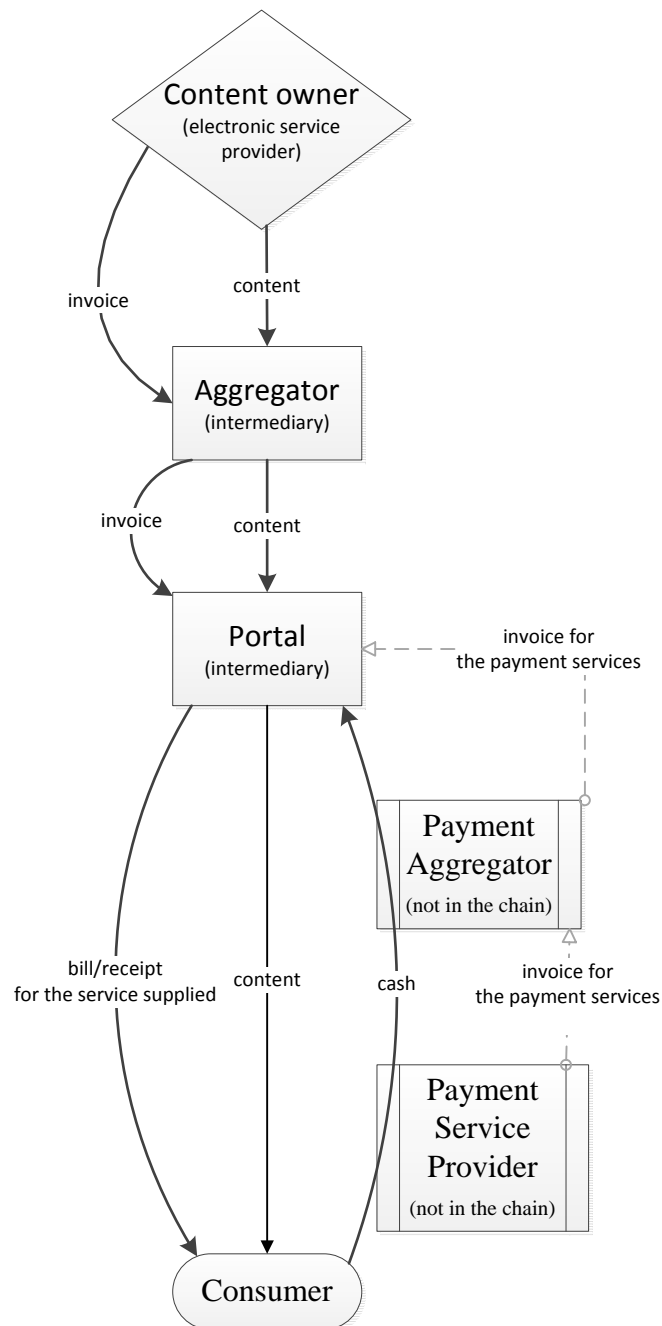
Kann in einer Lieferkette, die mehrere Vermittler umfasst, ein Vermittler auf einer beliebigen Stufe die Vermutung nicht widerlegen oder hat er sie nicht widerlegt, können die in der Kette nachgeschalteten Vermittler den (ursprünglichen) Diensteanbieter nicht als Erbringer der Dienstleistungen angeben. Sie können dann lediglich bis zu dem (ersten) von der Vermutung betroffenen Vermittler zurückgehen (siehe auch [Abschnitt 3.4.7](#)).

Andererseits kann ein Steuerpflichtiger, der lediglich Zahlungen für Dienstleistungen abwickelt (z. B. ein Kreditkartenunternehmen) nicht aufgrund der Zahlungsabwicklung als an der Erbringung der Dienstleistungen beteiligt angesehen werden. Daher greift die

Vermutung für einen solchen Steuerpflichtigen nicht, und infolgedessen kann nicht davon ausgegangen werden, dass dieser Steuerpflichtige die Dienstleistung an den Endverbraucher erbringt, es sei denn, er ist in anderer Weise an der Erbringung der Dienstleistung beteiligt.

Im nachstehenden Diagramm kommt die Vermutung bei allen an der Erbringung beteiligten Vermittlern zum Tragen. (Der Aggregator und das Portal empfangen die Dienstleistung und erbringen sie wiederum selbst.) Unternehmen, die Zahlungsdienste anbieten, sind nicht an der Erbringung der Dienstleistung beteiligt. Entsprechend findet die Vermutung bei ihnen keine Anwendung.

Szenario 3



3.4.3. Anwendung der Vermutung – ausführliche Indikatoren

Die Vermutung nach Artikel 9a kommt zum Tragen, wenn ein Steuerpflichtiger an der Erbringung der Dienstleistung beteiligt ist (und infolgedessen als im eigenen Namen, aber für Rechnung des Diensteanbieters handelnd gilt).

Damit ein Steuerzahler oder eine Steuerbehörde beurteilen kann, ob ein Steuerpflichtiger an der Erbringung von Dienstleistungen beteiligt ist, die über ein Telekommunikationsnetz, eine Schnittstelle oder ein Portal erbracht werden, müssen der Sachverhalt beurteilt **und** die Art der Vertragsbeziehungen geprüft werden. Besteht zwischen den vertraglichen Vereinbarungen und der wirtschaftlichen Realität ein Widerspruch, ist Letztere maßgeblich.

Der Verweis auf „an der Erbringung beteiligt“ in Artikel 9a sollte nicht anders ausgelegt werden als die Formulierung in Artikel 28 der MwSt-Richtlinie, wo auf „Steuerpflichtige [...] bei der Erbringung von Dienstleistungen“ verwiesen wird. Die Auslegung von Artikel 28 der MwSt-Richtlinie muss stets auf dem EU-Recht basieren und nicht auf einzelstaatlichen Rechtsvorschriften.

Normalerweise ist ein Steuerpflichtiger an der Erbringung einer Dienstleistung beteiligt, wenn durch vertragliche oder rechtliche Vereinbarungen klar festgelegt ist, dass dieser Steuerpflichtige im eigenen Namen, aber für Rechnung des Diensteanbieters tätig ist und dass dies der Realität (den tatsächlichen Merkmalen der Erbringung der Dienstleistung) entspricht.

Es ist jedoch auch möglich, dass vertragliche oder rechtliche Vereinbarungen in dieser Hinsicht nicht hinreichend präzise formuliert sind. In einer solchen Situation erfordert bereits die erste Beurteilung der Erbringung der betroffenen Dienstleistung eine Analyse aller Merkmale des Umsatzes.

Zusammenfassend ist anzumerken, dass bei der Beurteilung, ob ein Steuerpflichtiger an der Erbringung einer Dienstleistung beteiligt ist, der Sachverhalt und die Rechtsbeziehungen berücksichtigt werden müssen. Aus diesem Grund ist eine Klausel in einem Vertrag (unabhängig davon, ob dieser vor oder nach dem 1. Januar 2015 unterzeichnet wurde), durch die ein Steuerpflichtiger aus einer Kette von Umsätzen ausgeschlossen wird (als ein an der Erbringung der Dienstleistung nicht Beteiligter), nicht ausreichend, wenn dies nicht der wirtschaftlichen Realität entspricht.

Im Hinblick auf spezifische Indikatoren besteht kein Zweifel, dass ein Steuerpflichtiger, der die Abrechnung mit dem Dienstleistungsempfänger autorisiert oder die Erbringung der Dienstleistung genehmigt und/oder die allgemeinen Bedingungen der Erbringung festlegt, an der Erbringung dieser Dienstleistung beteiligt ist. Weitere Einzelheiten zu diesem Thema sind Abschnitt 3.4.6 zu entnehmen.

Außerdem können weitere Elemente darauf schließen lassen, dass ein Steuerpflichtiger an der Erbringung einer Dienstleistung beteiligt ist, und dass bei ihm aufgrund der Bestimmung im Artikel 9a Absatz 1 Unterabsatz 1 die Vermutung Anwendung finden kann. Vor einer diesbezüglich endgültigen Schlussfolgerung müssen jedoch alle Merkmale der Erbringung berücksichtigt werden.

Im Folgenden sind einige Indikatoren zusammengestellt, die darauf schließen lassen, dass ein Steuerpflichtiger an der Erbringung der Dienstleistung beteiligt ist:

- Der Steuerpflichtige besitzt oder betreibt die technische Plattform, über die die Dienstleistungen erbracht werden;
- er ist für die tatsächliche Erbringung verantwortlich;
- er ist für den Einzug von Zahlungen verantwortlich, sofern die Zahlungsabwicklung nicht die einzige Beteiligung des Steuerpflichtigen darstellt;
- er kontrolliert oder beeinflusst die Preisgestaltung;
- er ist die Partei, die rechtlich dazu verpflichtet ist, dem Endnutzer eine Mehrwertsteuerrechnung, Quittung oder Abrechnung über die Erbringung der Dienstleistung auszustellen;
- er bietet Kundenbetreuung oder -unterstützung im Zusammenhang mit Fragen zu oder Problemen mit der eigentlichen Dienstleistung an;
- er kontrolliert oder beeinflusst die Gestaltung und das Format des virtuellen Marktplatzes (z. B. Appstores oder Websites) derart, dass Marke und Identität des Steuerpflichtigen wesentlich auffälliger dargestellt sind als Marken und Identitäten anderer an der Erbringung Beteiligter;
- er hat rechtliche Verpflichtungen oder Haftungsverpflichtungen hinsichtlich der erbrachten Dienstleistung;
- er besitzt die für die Erbringung der betreffenden Dienstleistung relevanten Kundendaten;
- er kann in Fällen, in denen die Dienstleistung nicht ordnungsgemäß empfangen wurde, ohne Erlaubnis oder vorherige Zustimmung des Dienstleistungserbringers eine Gutschrift ausstellen.

Nicht alle Steuerpflichtigen, die bei der Erbringung von elektronischen Dienstleistungen oder Internet-Telefondiensten eine Rolle spielen, können im Sinne von Artikel 9a als an der Erbringung der Dienstleistung beteiligt betrachtet werden. Im Folgenden werden in diesem Zusammenhang fünf verschiedene Situationen erläutert. Die ersten drei betreffen Fälle, in denen ein Vermittler nicht im Sinne von Artikel 9a als an der Erbringung beteiligt angesehen wird. Die letzten beiden Fälle (der vierte und fünfte) betreffen Situationen, in denen ein Vermittler gemäß Artikel 9a an der Erbringung beteiligt ist.

1) Wie in Szenario 3 veranschaulicht, gilt ein Anbieter von Zahlungsdiensten (z. B. ein Kreditkartenunternehmen) nicht als an der Erbringung der Dienstleistungen an den Endkunden beteiligt, wenn dieser Anbieter lediglich die Zahlung abwickelt (siehe [Abschnitt 3.4.4](#)).

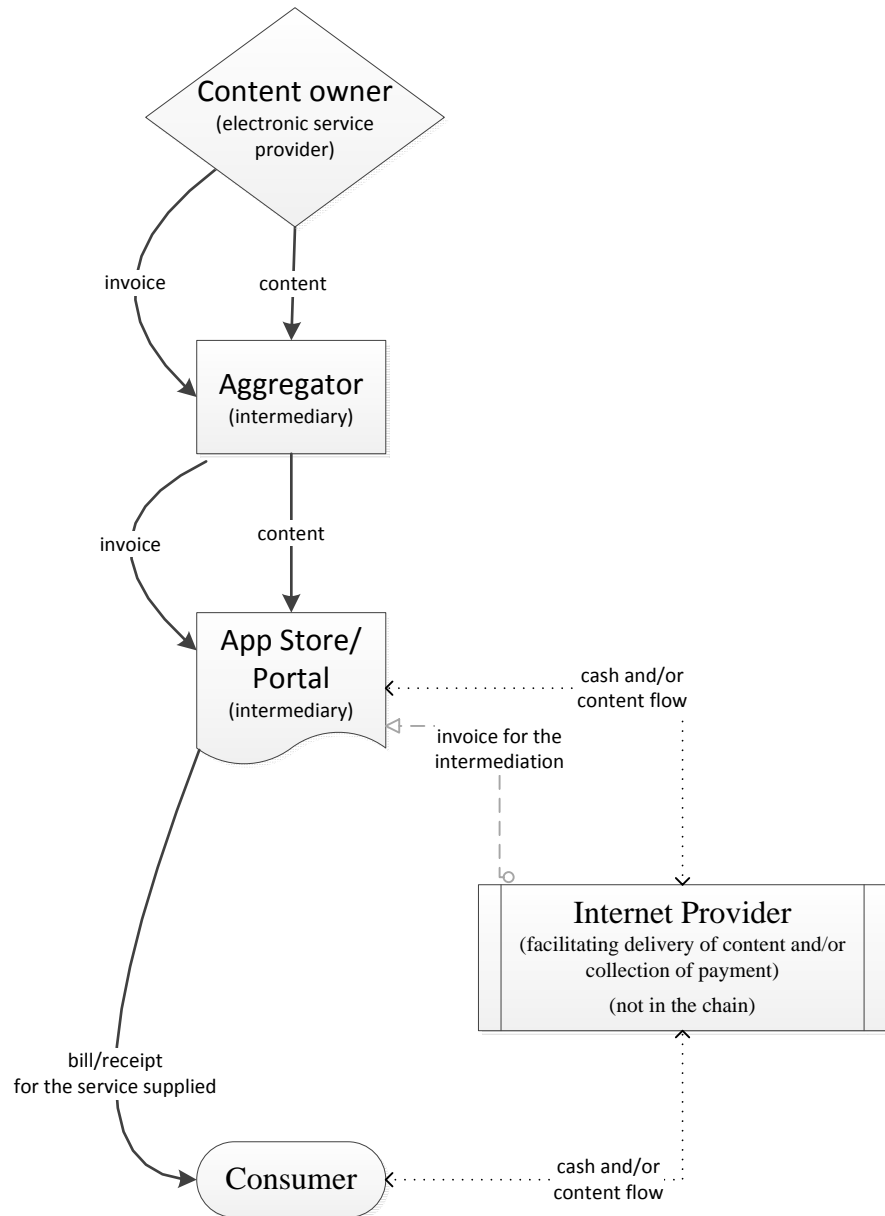
2) Der Internet-Dienstanbieter ist nicht an der Erbringung der Dienstleistung beteiligt, wenn er lediglich das Internet-Netzwerk für die Übertragung der Inhalte und/oder den Einzug der Zahlung (über WLAN, Kabel, Satellit usw.) zur Verfügung stellt. In dieser Situation ist seine Mitwirkung nicht ausreichend für die Vermutung einer Beteiligung an der Erbringung.

3) In Fällen, in denen ein Mobilfunkbetreiber wie oben beschrieben lediglich die Funktionen der Übertragung der Inhalte und/oder der Zahlungsabwicklung durchführt (so

wie ein Internet-Diensteanbieter das Internet-Netzwerk zur Verfügung stellt), ist dieser Mobilfunkbetreiber in der gleichen Weise zu behandeln und nicht als an der Erbringung der Dienstleistung beteiligt anzusehen.

Das nachstehende Diagramm veranschaulicht eine Situation, in der ein Internet-Diensteanbieter oder ein Mobilfunkbetreiber den Geldfluss und/oder die Übertragung von Inhalten ermöglicht.

Szenario 4



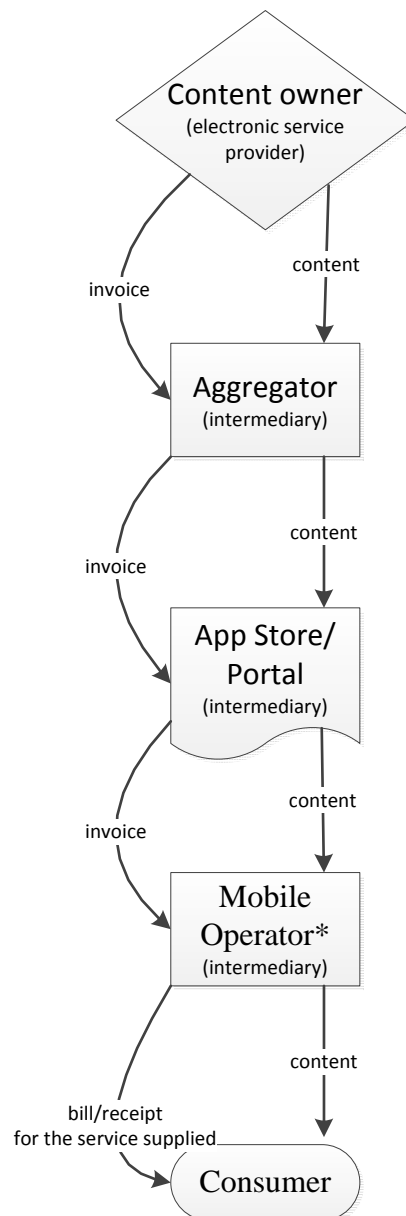
4) Ist ein Mobilfunkbetreiber anders als oben beschrieben (Übertragung von Inhalten oder Zahlungsabwicklung) beteiligt, kann seine Beteiligung nicht außer Acht gelassen werden. Seine Beteiligung ist dann so wichtig, dass er im Sinne von Artikel 9a als an der Erbringung der Dienstleistung beteiligt betrachtet werden sollte. Eines der Kriterien, anhand derer bestimmt werden kann, ob ein Mobilfunkbetreiber an der Erbringung der Dienstleistung beteiligt ist, besteht in der Prüfung, ob das Netz für die Erbringung

wesentlich ist. Ein weiterer möglicher Aspekt ist die Prüfung, ob der Zahlungseinzug nur mittels einer einfachen Abrechnungsposition in einer Rechnung erfolgt.

5) Zweifellos muss ein Appstore oder ein Portal, der bzw. das eine elektronische Dienstleistung gegen Entgelt anbietet, als wichtiger Mitwirkender an der Erbringung dieser Dienstleistung angesehen werden und sollte daher im Sinne von Artikel 9a als an der Erbringung beteiligt betrachtet werden. Dass ein weiterer Vermittler zwischen dem Appstore oder Portal und dem Endverbraucher (z. B. ein Mobilfunkbetreiber) an dieser Erbringung beteiligt ist, ändert die Situation des Appstores oder des Portals nicht zwangsläufig.

Das nachstehende Diagramm veranschaulicht die Situation, in der ein Mobilfunkbetreiber, ein Appstore oder ein Portal an der Erbringung der Dienstleistung beteiligt sind und somit die Vermutung zum Tragen kommt.

Szenario 5



* Der Mobilfunkbetreiber erfüllt mehr Funktionen als die eines Zahlungsdienste-Anbieters oder Internet-Diensteanbieters.

An der Erbringung der Dienstleistung beteiligt oder nicht – weitere Erläuterungen

Die folgenden drei Situationen veranschaulichen die Frage, wer an der Erbringung beteiligt ist und wer nicht, noch ausführlicher:

Situation 1

Wenn

- (1) ein Kunde eines Appstore-Unternehmens (Dienstleistungsempfänger) eine elektronische Dienstleistung (z. B. ein Abonnement für eine elektronische Zeitschrift, ein Spiel, ein spielinternes Guthaben) von einem Inhaltseigentümer erwirbt;
- (2) der Vertrag über die Erbringung der elektronischen Dienstleistung direkt zwischen dem Inhaltseigentümer und dem Dienstleistungsempfänger geschlossen wird;
- (3) die Zahlung direkt durch den Appstore eingezogen wird, aber die Erbringung der elektronischen Dienstleistung (d. h. die technische Übertragung der Daten auf das Telefon des Dienstleistungsempfängers) über das Netz des Mobilfunkbetreibers erfolgt;

sollte der Mobilfunkbetreiber nicht als an der Erbringung beteiligt betrachtet werden.

Situation 2

Auch wenn gegenüber Situation 1 die Umstände in Bezug auf Ziffer 3 abweichen und die Zahlung ebenfalls durch den Mobilfunkbetreiber eingezogen wird, sollte der Mobilfunkbetreiber nicht als an der Erbringung beteiligt betrachtet werden.

Situation 3

Umfasst der Zahlungseinzug durch den Mobilfunkbetreiber jedoch mehr Schritte als eine einfache Abrechnungsposition auf einer Rechnung (wie in Situation 2) und beinhaltet er weitere Elemente, ist der Mobilfunkbetreiber als an der Erbringung der Dienstleistung beteiligt anzusehen. Solche weiteren Elemente können die Nutzung eines Premium-SMS-Dienstes umfassen, sofern dieser nicht ausschließlich für die Zahlungsabwicklung verwendet wird.

Es ist jedoch zu berücksichtigen, dass sich der Markt für Telekommunikations- und elektronische Dienstleistungen rasch weiterentwickelt und dass es daher weder möglich noch empfehlenswert ist, in den vorliegenden Erläuterungen sämtliche in der Praxis denkbaren Situationen zu erfassen. Es sollte jedoch auf jeden Fall klar sein, dass bei der Beurteilung jedes einzelnen Falls die oben genannten Elemente zu berücksichtigen sind.

3.4.4. Ausschluss der Anwendung der Vermutung – Zahlungsabwicklung

Artikel 9a Absatz 3 schließt Steuerpflichtige aus, die lediglich die Abwicklung von Zahlungen durchführen und nicht als (innerhalb der Hauptumsatzkette) an der Erbringung

der Dienstleistung beteiligt angesehen werden. Ein Beispiel dafür wäre die Zahlung über ein Kreditkartenunternehmen.

Für die Beurteilung, ob ein Steuerpflichtiger nur die Zahlungsabwicklung durchführt, sind die wirtschaftliche Realität und die vertraglichen Vereinbarungen (insoweit der Sachverhalt diesen nicht widerspricht) entscheidend.

Zusätzlich zur Bereitstellung einer Zahlungsmethode kann der Steuerpflichtige weitere Tätigkeiten durchführen, die direkt mit dieser Zahlungsabwicklung zusammenhängen, jedoch nicht mit der Erbringung der Hauptdienstleistung in Zusammenhang stehen. Dabei könnte es sich beispielsweise um die Übernahme eines Forderungsausfallrisikos oder die Bereitstellung der ersten Ebene der Kundenbetreuung handeln, was im Wesentlichen – mit Ausnahme von Situationen im Zusammenhang mit der eigentlichen Zahlungsabwicklung – die Weiterleitung an den Erbringer der Dienstleistung bedeuten würde. Diese Tätigkeiten wären nicht ausreichend dafür, diesen Steuerpflichtigen als an der Erbringung beteiligt anzusehen.

3.4.5. Bedingungen für die Widerlegung der Vermutung

Ein Anbieter von elektronischen Dienstleistungen oder von Internet-Telefondiensten gilt als ausdrücklich genannt, wenn sowohl hinsichtlich der vertraglichen Vereinbarungen als auch der Informationen, die **jeder** an der Erbringung beteiligte Steuerpflichtige bereitstellt, klar nachgewiesen werden kann, dass er der Erbringer der Dienstleistung ist, und wenn dies dem Endkunden schließlich auch mitgeteilt wird.

Beide in Artikel 9a Absatz 1 Unterabsatz 2 genannten Bedingungen müssen gleichzeitig erfüllt werden, damit der Diensteanbieter – z. B. ein Eigentümer von App-Inhalten – ausdrücklich als Dienstleistungserbringer genannt werden kann. Entlang der gesamten Lieferkette gilt die erste Bedingung (Buchstabe a – Ausstellung einer Mehrwertsteuerrechnung) für Umsätze zwischen Unternehmen, während die zweite Bedingung (Buchstabe b – Ausstellung einer Rechnung oder Quittung, gegebenenfalls auch einer Mehrwertsteuerrechnung, wenn eine Rechnung für den Endverbraucher benötigt wird) sich auf den Umsatz mit dem Endverbraucher am Ende der Kette bezieht.

Ein Diensteanbieter (von elektronischen Dienstleistungen oder über das Internet erbrachten Telefondiensten) ist dann ausdrücklich genannt, wenn er auf den von sämtlichen an der Erbringung der Dienstleistung beteiligten Steuerpflichtigen ausgestellten oder verfügbar gemachten Mehrwertsteuerrechnungen sowie auf der dem Endkunden ausgestellten oder verfügbar gemachten Rechnung oder Quittung (wenn keine Verpflichtung für die Ausstellung einer Mehrwertsteuerrechnung besteht) hinreichend klar als Erbringer der Dienstleistung angegeben ist. Wenn diese Informationen nicht von jedem an der Erbringung beteiligten Steuerpflichtigen bereitgestellt und dem Endkunden (durch Ausstellung oder Verfügbarmachen einer Rechnung oder Quittung bzw. einer Mehrwertsteuerrechnung) mitgeteilt wurden, kann der Diensteanbieter – z. B. ein Eigentümer von App-Inhalten – nicht als ausdrücklich genannter Erbringer angesehen werden.

Selbst wenn ein Steuerpflichtiger alle Bedingungen für die Widerlegung der Vermutung nach Artikel 9a erfüllt, bedeutet dies noch nicht, dass er nicht (gemäß Artikel 28 der MwSt-Richtlinie) als an der Erbringung der Dienstleistung beteiligt angesehen werden kann.

Zur Angabe des Erbringers der Dienstleistung sowie der Dienstleistung selbst können diese entweder mit der vollständigen Bezeichnung oder durch einen spezifischen und eindeutigen Hinweis, Code oder ähnlichen Identifikator benannt werden, sofern der Hinweis für alle Beteiligten klar genug ist. Die Beschreibung des Erbringers sollte hinreichend eindeutig sein, um diesen Erbringer gegenüber sämtlichen Dienstleistungsempfängern zu identifizieren; vollständige Angaben wie der vollständige Name, die Anschrift oder die Mehrwertsteuer-Identifikationsnummer des Erbringers sollten aber nicht erforderlich sein. Es sollte keine spezifische Methode für die Angabe vorgeschrieben oder bevorzugt werden, da dadurch für Unternehmen mit unterschiedlichen Geschäftspraktiken zusätzliche Zwänge geschaffen würden.

Rechnungen zwischen Unternehmen sollten den normalen Mehrwertsteuerbestimmungen entsprechen.⁹

Hinweise auf eine dem Dienstleistungsempfänger ausgestellte oder verfügbar gemachte „Rechnung oder Quittung“ beziehen sich, wie bereits erläutert, auf Umsätze von Unternehmen mit Dienstleistungen an Endverbraucher. Dies ist als Mindestanforderung zu betrachten, die zusammen mit den anderen in Artikel 9a festgelegten Elementen erfüllt werden muss, um den Diensteanbieter ausdrücklich als Erbringer der Dienstleistung zu nennen. Dadurch werden die in der MwSt-Richtlinie enthaltenen Bestimmungen über die Rechnungsstellung sowie deren Anwendung auf nationaler Ebene in keiner Weise beeinflusst. Insbesondere führt diese Bedingung weder zu einer Verpflichtung, Rechnungen für Dienstleistungen auszustellen, die Endverbrauchern in Mitgliedstaaten erbracht wurden, in denen dergleichen nicht vorgeschrieben ist, noch zum Ausschluss einer solchen Verpflichtung in Mitgliedstaaten, in denen eine Rechnungsstellung auch für Dienstleistungen von Unternehmen an Endverbraucher obligatorisch ist. In Fällen, in denen eine solche Rechnung erforderlich ist, müssen die in Artikel 226 der MwSt-Richtlinie genannten Angaben erfolgen, wobei es sich um mehr Angaben handelt als auf der Rechnung oder Quittung.¹⁰

3.4.6. *Situationen, in denen die Vermutung nicht widerlegt werden kann*

Wenn ein Steuerpflichtiger die Abrechnung mit dem Dienstleistungsempfänger autorisiert, die Erbringung der Dienstleistung genehmigt oder die allgemeinen Bedingungen festlegt, ist stets davon auszugehen, dass er im eigenen Namen, aber für Rechnung eines anderen Steuerpflichtigen tätig ist. Es muss **nur eine** dieser drei Bedingungen erfüllt sein, damit ausgeschlossen ist, dass dieser Steuerpflichtige einen anderen Steuerpflichtigen ausdrücklich als Erbringer der Dienstleistung an den Endverbraucher nennen kann.

Wenn auch nur ein Steuerpflichtiger eine der drei Bedingungen erfüllt, kann kein anderer Steuerpflichtiger in der Kette den ursprünglichen Diensteanbieter als Erbringer der Dienstleistung an den Endverbraucher nennen. Wenn also beispielsweise ein Telefonnetz

⁹ Die Erläuterungen zur Rechnungsstellung (Dokumentenkenziffer: A-2, Definition der elektronischen Rechnung) besagen: „Eine Rechnung sollte als ausgestellt gelten, wenn der Lieferer oder Dienstleistungserbringer oder ein Dritter, der im Auftrag des Lieferers oder Dienstleistungserbringers handelt, oder bei Gutschriften der Erwerber die Rechnung zur Verfügung stellt, so dass sie vom Kunden empfangen werden kann. Dies bedeutet, dass eine elektronische Rechnung dem Kunden direkt übermittelt werden kann, etwa per E-Mail oder über eine sichere Verbindung, oder indirekt, zum Beispiel durch einen oder mehrere Dienstleistungserbringer, oder dass sie dem Kunden über ein Internetportal oder durch ein anderes Verfahren verfügbar und zugänglich gemacht wird.“

¹⁰ Informationen zu den Regelungen der Mitgliedstaaten hinsichtlich der Rechnungsstellung werden ebenfalls auf der Website der Kommission bereitgestellt.

eine der drei Bedingungen (Festlegung der Zahlungs-, Lieferungs- oder Vertragsbedingungen) erfüllt, kann ein Eigentümer von App-Inhalten nicht die Partei sein, die die Dienstleistung an den Endverbraucher erbringt.

Wenn mehrere Parteien in der Lieferkette die Abrechnung autorisieren und/oder die Erbringung der Dienstleistung genehmigen und/oder die allgemeinen Bedingungen der Erbringung festlegen, kann also keine der Parteien den ursprünglichen Diensteanbieter ausdrücklich als Erbringer der Dienstleistung an den Endverbraucher nennen. Bei der korrekten Angabe aller Vermittler in der Lieferkette sollten die Vertragsbeziehungen zwischen den Parteien berücksichtigt werden. Ferner darf nicht außer Acht gelassen werden, wer die Dienstleistung aus Sicht des Endverbrauchers erbringt (ausführlichere Erläuterungen siehe [Abschnitt 3.4.7](#)).

Autorisierung der Abrechnung mit dem Dienstleistungsempfänger

Die Formulierung „die Abrechnung mit dem Dienstleistungsempfänger autorisiert“ bedeutet nicht dasselbe wie die Annahme oder der Einzug der Zahlung. Sie bezeichnet eine Situation, in der der Steuerpflichtige beeinflussen kann, ob, wann und unter welchen Voraussetzungen der Kunde zahlt. Ein Steuerpflichtiger autorisiert eine Zahlung, wenn er entscheidet, dass das Konto, das Guthaben, die Bankkarte o. ä. des Dienstleistungsempfängers als Zahlung für die Dienstleistung belastet werden kann. In der Praxis ist die Partei, die die Zahlung autorisiert, wahrscheinlich die Partei, die die technische Plattform (z. B. einen Appstore oder ein Portal) kontrolliert, über die die Dienstleistungen angeboten oder bereitgestellt werden.

Genehmigung der Erbringung der Dienstleistungen

Die Formulierung „die Erbringung der Dienstleistungen genehmigt“ umfasst mehr als nur die eigentliche Erbringung. Sie bezeichnet eine Situation, in der der Steuerpflichtige beeinflussen kann, ob, wann und unter welchen Voraussetzungen die Erbringung erfolgt. Ein Steuerpflichtiger genehmigt die Erbringung, wenn er die Genehmigung für den Beginn der Leistungserbringung erteilt, die Dienstleistung selbst erbringt oder einen Dritten anweist, die Dienstleistung zu erbringen. In der Praxis ist die Partei, die die Erbringung genehmigt, wahrscheinlich die Partei, die die technische Plattform (z. B. ein Appstore oder ein Portal) kontrolliert, über die die Dienstleistungen bereitgestellt werden.

Festlegung der allgemeinen Bedingungen der Erbringung

Im Rahmen der Anwendung von Artikel 9a umfasst die Formulierung „die allgemeinen Bedingungen der Erbringung“ jegliche allgemeinen Bedingungen, die von einem an der Erbringung der Dienstleistung beteiligten Steuerpflichtigen festgelegt wurden und denen der Endverbraucher vor Erwerb der Dienstleistung zustimmen muss. Beispielsweise umfasst sie die von Marktplätzen und ähnlichen Plattformen festgelegten Bedingungen, die die Nutzer dazu verpflichten, den allgemeinen Bedingungen für die Nutzung der betreffenden Website oder Plattform zuzustimmen (z. B. ein Konto zu führen), ebenso wie die allgemeinen Bedingungen (einschließlich einer Lizenzvereinbarung), denen der Endkunde zustimmen muss, bevor er Zugriff auf eine App oder auf Inhalte erhält.

Das Konzept der „Festlegung“ der allgemeinen Bedingungen der Erbringung der Dienstleistung umfasst die Situation, in der ein Steuerpflichtiger die allgemeinen und spezifischen Bedingungen beschließt (z. B. Rechte und Pflichten wie Preis, Zahlungsbedingungen, Lieferbedingungen, Gewährleistungsbestimmungen) und diese anderen Teilnehmern auferlegen kann (indem diese sie förmlich akzeptieren).

3.4.7. Wie wird vorgegangen, wenn mindestens ein Vermittler in der Kette die Vermutung widerlegt?

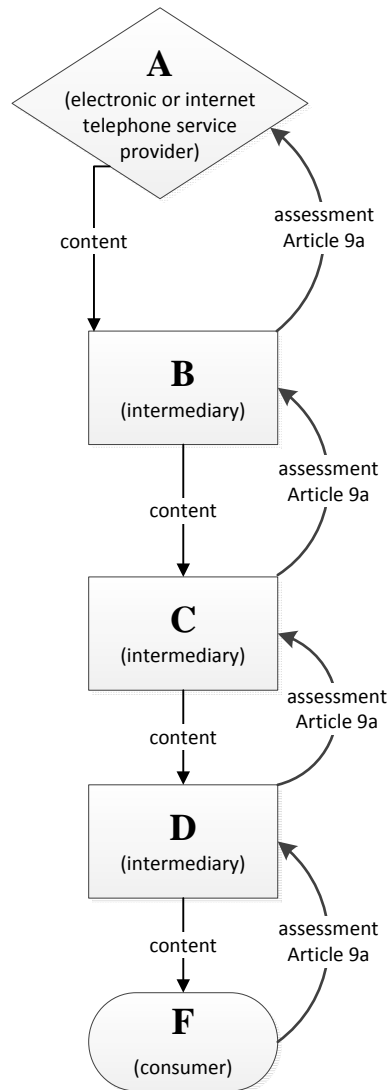
Normalerweise findet auf einen an der Erbringung der Dienstleistung beteiligten Vermittler die Vermutung nach Artikel 9a Anwendung. Diese Vermutung kann jedoch widerlegt werden, wenn alle erforderlichen Bedingungen erfüllt sind.

Bei jedem Vermittler in der Lieferkette, der die Bedingungen für die Widerlegung der Vermutung nach Artikel 9a nicht erfüllt, kommt diese Vermutung zum Tragen, und entsprechend werden die betreffenden Vermittler als Empfänger der Dienstleistung betrachtet, die diese Dienstleistung wiederum für den nächsten Vermittler in der Kette oder für den Endverbraucher erbracht haben. Daher werden diese Vermittler als Anbieter der Dienstleistung behandelt.

Für eine korrekte Analyse der Situation jedes einzelnen Vermittlers **sollte die Beurteilung dieser Erbringung einer Dienstleistung innerhalb einer Kette auf der Ebene des Endverbrauchers beginnen und in Richtung der vorgeschalteten Kettenglieder fortgesetzt werden**, wie im nachstehenden Diagramm dargestellt (Szenario 6). Dieser Ansatz hängt eng mit dem Zweck von Artikel 9a zusammen, nach dem die Besteuerung möglichst nah am Endverbraucher durchgeführt werden soll, soweit keine hinreichenden Informationen vorliegen, um den Steuerpflichtigen, der die Dienstleistung an den Endverbraucher erbringt, auf einer früheren Ebene in der Kette bestimmen zu können.

Das Diagramm veranschaulicht die richtige Reihenfolge für die Beurteilung der Umsätze in der Kette hinsichtlich der Anwendung von Artikel 9a.

Szenario 6

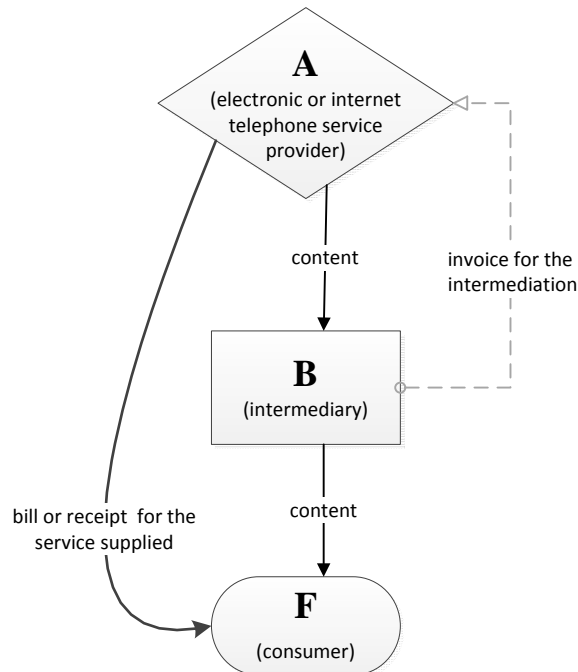


Die nachstehenden vier Diagramme (Szenarien 7-10) zeigen einige allgemeine Szenarien für die Anwendung der Vermutung nach Artikel 9a, bei denen mindestens ein Vermittler in der Kette die Vermutung widerlegt.

Die Szenarien 7 bis 10 beschreiben **die grundlegendsten Situationen** nach Artikel 9a. Die Diagramme sollen eine zusätzliche Orientierungshilfe für **die häufigsten allgemeinen Situationen** bieten. In der Praxis unterscheiden sich die Einzelheiten der Situationen häufig von der Darstellung in den Diagrammen. Dies ist bei der Anwendung der in den Diagrammen enthaltenen Informationen auf konkrete, reale Situationen immer zu berücksichtigen.

Eine korrekte Beurteilung der Umsätze sollte stets auf der Ebene des Endverbrauchers beginnen und dann innerhalb der Kette in Richtung der früheren Stufen fortgesetzt werden. Insoweit ist die folgende Situation die einfachste Situation, in der eine Widerlegung in Betracht kommt:

Szenario 7



Anmerkungen zu Szenario 7:

Vermittler B widerlegt die Vermutung.

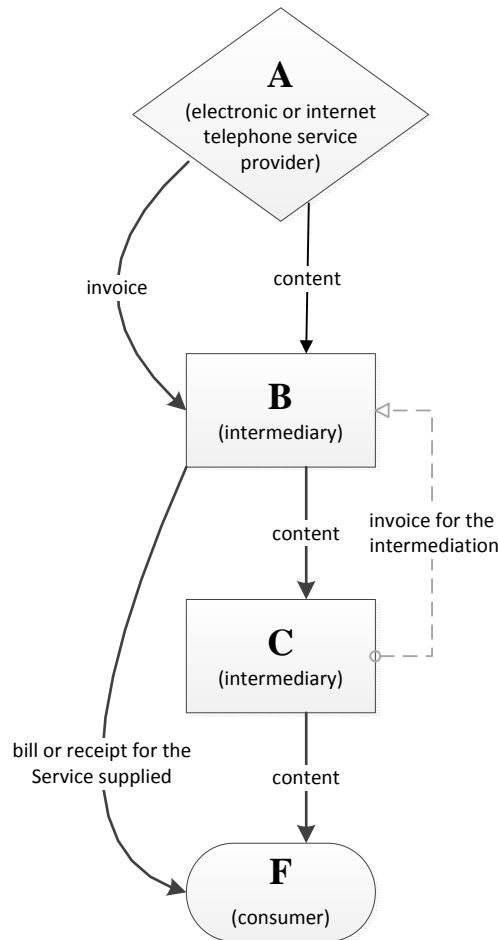
B kann dies tun, weil er die erforderlichen Bedingungen erfüllt: Die von B für A ausgestellte Rechnung enthält einen hinreichend klaren Verweis auf die Hauptdienstleistung und deren Erbringer. (Somit ist die Anforderung gemäß Artikel 9a Absatz 1 Unterabsatz 2 Buchstabe a erfüllt.) Auf der Rechnung oder Quittung, die A dem Verbraucher F ausgestellt hat, sind die Dienstleistung und deren Erbringer angegeben. (Die Anforderung gemäß Artikel 9a Absatz 1 Unterabsatz 2 Buchstabe b ist erfüllt.) Außerdem bestätigen die vertraglichen Vereinbarungen, dass B nur einige Vermittlungsdienste erbringt und dass die Hauptdienstleistung von A erbracht wird.

Gleichzeitig ist B die Möglichkeit einer Widerlegung der Vermutung nicht verwehrt, weil B **weder** die Abrechnung mit dem Dienstleistungsempfänger autorisiert **noch** die Erbringung der Dienstleistung genehmigt **noch** die allgemeinen Bedingungen festlegt.

A (der Inhaltseigentümer/Entwickler/ursprüngliche Diensteanbieter) wird in diesem Fall als Erbringer der Dienstleistung an den Endverbraucher betrachtet. A stellt dem Endverbraucher F die Rechnung oder Quittung aus. Entsprechend ist A hinsichtlich der Erbringung der Dienstleistung an den Endverbraucher normalerweise mehrwertsteuerpflichtig.

Die Szenarien 8 und 9 stellen komplexere Situationen dar.

Szenario 8



Anmerkungen zu Szenario 8:

Vermittler C widerlegt die Vermutung.

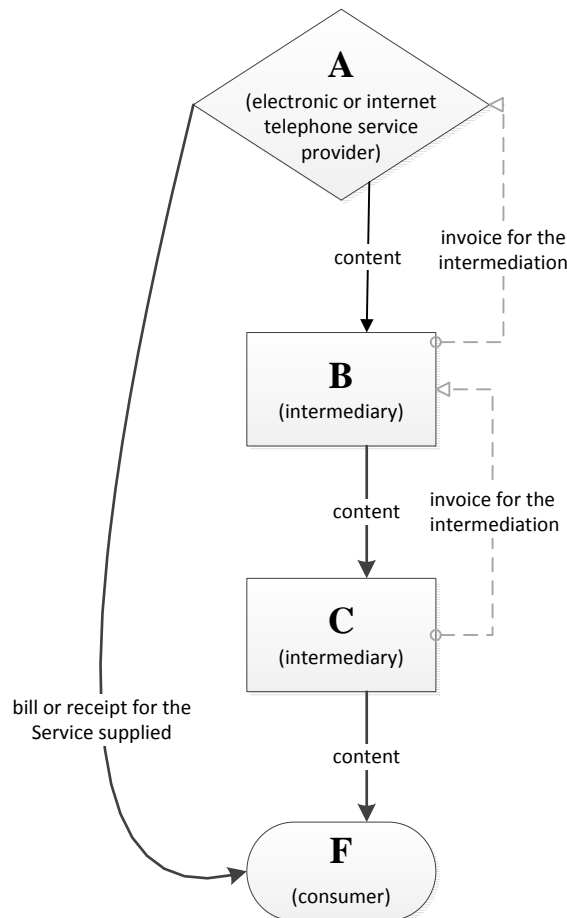
C kann dies tun, weil er die erforderlichen Bedingungen erfüllt: Die von C für B ausgestellte Rechnung enthält einen hinreichend klaren Verweis auf die Hauptdienstleistung und deren Erbringer. (Somit ist die Anforderung gemäß Artikel 9a Absatz 1 Unterabsatz 2 Buchstabe a erfüllt.) Auf der Rechnung oder Quittung, die B dem Verbraucher F ausgestellt hat, sind die Dienstleistung und deren Erbringer angegeben. (Die Anforderung gemäß Artikel 9a Absatz 1 Unterabsatz 2 Buchstabe b ist erfüllt.) Außerdem bestätigen die vertraglichen Vereinbarungen, dass C nur einige Vermittlungsdienste erbringt und dass die Hauptdienstleistung von B erbracht wird.

C ist die Möglichkeit einer Widerlegung der Vermutung nicht verwehrt, weil C **weder** die Abrechnung mit dem Dienstleistungsempfänger autorisiert **noch** die Erbringung der Dienstleistung genehmigt **noch** die allgemeinen Bedingungen festlegt.

Vermittler B kann die Vermutung nicht widerlegen (weil B die Bedingungen nicht erfüllt), oder B will dies nicht tun; daher wird davon ausgegangen, dass B die Dienstleistung von A erhält und weiter an den Endverbraucher F erbringt (von dem B als Diensteanbieter angesehen wird). B ist normalerweise hinsichtlich der Erbringung der Dienstleistung an den Endverbraucher mehrwertsteuerpflichtig.

A (der Inhaltseigentümer/Entwickler/ursprüngliche Diensteanbieter) erbringt die Dienstleistung an B und stellt eine normale, zwischen Unternehmen übliche Rechnung aus. A hat keinen direkten Kontakt mit dem Endverbraucher.

Szenario 9



Anmerkungen zu Szenario 9:

Vermittler C widerlegt die Vermutung.

C kann dies tun, weil er die erforderlichen Bedingungen erfüllt: Die von C für B ausgestellte Rechnung enthält einen hinreichend klaren Verweis auf die Hauptdienstleistung und deren Erbringer. (Insoweit ist die Anforderung gemäß Artikel 9a Absatz 1 Unterabsatz 2 Buchstabe a erfüllt.) Auf der Rechnung oder Quittung, die A dem Verbraucher F ausgestellt hat, sind die Dienstleistung und deren Erbringer angegeben. (Damit ist die Anforderung gemäß Artikel 9a Absatz 1 Unterabsatz 2 Buchstabe b erfüllt.) Außerdem wird durch die vertraglichen Vereinbarungen bestätigt, dass C nur einige Vermittlungsdienste erbringt und dass die Verantwortung für die Erbringung der Hauptdienstleistung auf B übergeht.

Außerdem ist C die Möglichkeit einer Widerlegung der Vermutung nicht verwehrt, weil C **weder** die Abrechnung mit dem Dienstleistungsempfänger autorisiert **noch** die Erbringung der Dienstleistung genehmigt **noch** die allgemeinen Bedingungen festlegt.

Vermittler B widerlegt die Vermutung ebenfalls. B kann dies tun, weil B die erforderlichen Bedingungen erfüllt: Die von B für A ausgestellte Rechnung enthält einen

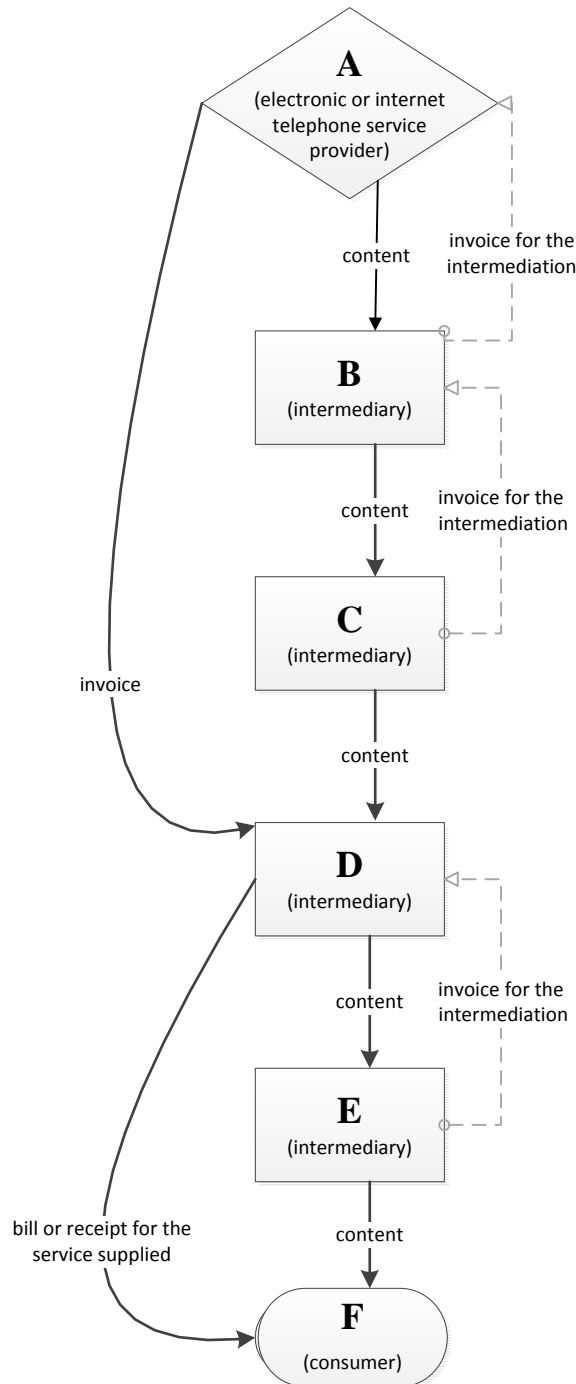
hinreichend klaren Verweis auf die Hauptdienstleistung und deren Erbringer. (Die Anforderung gemäß Artikel 9a Absatz 1 Unterabsatz 2 Buchstabe a ist erfüllt.) Auf der Rechnung oder Quittung, die A dem Verbraucher F ausgestellt hat, sind die Dienstleistung und deren Erbringer angegeben. (Die Anforderung gemäß Artikel 9a Absatz 1 Unterabsatz 2 Buchstabe b ist erfüllt.) Außerdem wird durch die vertraglichen Vereinbarungen bestätigt, dass B nur einige Vermittlungsdienste erbringt und dass die Verantwortung für die Erbringung der Hauptdienstleistung auf A übergeht.

Gleichzeitig ist B die Möglichkeit einer Widerlegung der Vermutung nicht verwehrt, weil er **weder** die Abrechnung mit dem Dienstleistungsempfänger autorisiert **noch** die Erbringung der Dienstleistung genehmigt **noch** die allgemeinen Bedingungen festlegt.

A (der Inhaltseigentümer/Entwickler/ursprüngliche Diensteanbieter) wird in diesem Fall als Erbringer der Dienstleistung an den Endverbraucher betrachtet. Er stellt dem Endverbraucher F die Rechnung oder Quittung aus. A ist normalerweise hinsichtlich der Erbringung der Dienstleistung an den Endverbraucher mehrwertsteuerpflichtig.

Im zehnten und letzten Szenario ist eine – im Vergleich zu Szenario 8 – komplexere Situation dargestellt, in der nicht alle Vermittler die Vermutung nach Artikel 9a widerlegt haben.

Szenario 10



Anmerkungen zu Szenario 10:

Vermittler E widerlegt die Vermutung.

E kann dies tun, weil er die erforderlichen Bedingungen erfüllt: Die von E für C ausgestellte Rechnung enthält einen hinreichend klaren Verweis auf die Hauptdienstleistung und deren Erbringer. (Somit ist die Anforderung gemäß Artikel 9a Absatz 1 Unterabsatz 2 Buchstabe a erfüllt.) Auf der Rechnung oder Quittung, die D dem Verbraucher F ausgestellt hat, sind die Dienstleistung und deren Erbringer angegeben. (Die Anforderung gemäß Artikel 9a Absatz 1 Unterabsatz 2 Buchstabe b ist erfüllt.)

Außerdem bestätigen die vertraglichen Vereinbarungen, dass E nur einige Vermittlungsdienste erbringt und dass die Hauptdienstleistung von D erbracht wird.

E ist die Möglichkeit einer Widerlegung der Vermutung nicht verwehrt, weil E **weder** die Abrechnung mit dem Dienstleistungsempfänger autorisiert **noch** die Erbringung der Dienstleistung genehmigt **noch** die allgemeinen Bedingungen festlegt.

Vermittler D kann die Vermutung nicht widerlegen (weil er die Bedingungen nicht erfüllt), oder er will dies nicht tun; entsprechend wird davon ausgegangen, dass er die Dienstleistung (in diesem Szenario) von A erhält und seinerseits dem Endverbraucher F erbringt (von dem er als ein Diensteanbieter angesehen wird). D ist normalerweise hinsichtlich der Erbringung der Dienstleistung an den Endverbraucher mehrwertsteuerpflichtig.

Vermittler C widerlegt die Vermutung.

C kann dies tun, weil die erforderlichen Bedingungen erfüllt sind: Die von C für B ausgestellte Rechnung (für den von C erbrachten Vermittlungsdienst) enthält einen hinreichend klaren Verweis auf die Hauptdienstleistung und den Diensteanbieter (in diesem „oberen“ Teil der Lieferkette ist A der angegebene Diensteanbieter). (Die Anforderung gemäß Artikel 9a Absatz 1 Unterabsatz 2 Buchstabe a ist erfüllt.) Die vertraglichen Vereinbarungen bestätigen, dass C nur einige Vermittlungsdienste für B erbringt und dass die Verantwortung für die Erbringung der Hauptdienstleistung auf B übergeht. Die Anforderung gemäß Artikel 9a Absatz 1 Unterabsatz 2 Buchstabe b wird durch den Vermittler D erfüllt, der dem Verbraucher F die Rechnung oder Quittung ausstellt, auf der die Dienstleistung und deren Erbringer angegeben sind. (In diesem „unteren“ Teil der Lieferkette ist D der Diensteanbieter.)

C ist die Möglichkeit einer Widerlegung der Vermutung nicht verwehrt, weil C **weder** die Abrechnung mit dem Dienstleistungsempfänger autorisiert **noch** die Erbringung der Dienstleistung genehmigt **noch** die allgemeinen Bedingungen festlegt.

Es ist zu beachten, dass C hinreichende Informationen über die Hauptdienstleistung und den Diensteanbieter haben muss, um die Anforderungen gemäß Artikel 9a erfüllen zu können. Normalerweise ist C auf von B bereitgestellte Informationen angewiesen, die B wiederum von A (dem Inhaltseigentümer/Entwickler/ursprünglichen Diensteanbieter) erhalten sollte.

Wenn C nicht über hinreichende Informationen verfügt, kommt bei ihm die Vermutung zum Tragen.

Vermittler B widerlegt die Vermutung.

B kann dies tun, weil die erforderlichen Bedingungen erfüllt sind: Die von B für A ausgestellte Rechnung (für den erbrachten Vermittlungsdienst) enthält einen hinreichend klaren Verweis auf die Hauptdienstleistung und den Diensteanbieter, und in der von A für D ausgestellten Rechnung sind die Hauptdienstleistung und deren Erbringer (in diesem „oberen“ Teil der Lieferkette ist A der angegebene Diensteanbieter) angegeben. (Somit ist die Anforderung gemäß Artikel 9a Absatz 1 Unterabsatz 2 Buchstabe a erfüllt.) Außerdem bestätigen die vertraglichen Vereinbarungen, dass B nur einige Vermittlungsdienste erbringt und dass die Hauptdienstleistung von A erbracht wird. Die Anforderung gemäß Artikel 9a Absatz 1 Unterabsatz 2 Buchstabe b wird durch den Vermittler D erfüllt, der dem Verbraucher F die Rechnung oder Quittung ausstellt, auf der die Dienstleistung und

deren Erbringer angegeben sind (in diesem „unteren“ Teil der Lieferkette ist D der Diensteanbieter).

B ist die Möglichkeit einer Widerlegung der Vermutung nicht verwehrt, weil B **weder** die Abrechnung mit dem Dienstleistungsempfänger autorisiert **noch** die Erbringung der Dienstleistung genehmigt **noch** die allgemeinen Bedingungen festlegt.

Es ist zu beachten, dass B hinreichende Informationen über die Hauptdienstleistung und den Diensteanbieter haben muss, um die Anforderungen gemäß Artikel 9a erfüllen zu können. Normalerweise ist B auf von A bereitgestellte Informationen angewiesen.

Wenn B nicht über hinreichende Informationen verfügt, kommt bei ihm die Vermutung zum Tragen.

A (der Inhaltseigentümer/Entwickler/ursprüngliche Diensteanbieter) erbringt die Dienstleistung an D und stellt eine normale, zwischen Unternehmen übliche Rechnung aus. Er hat keinen direkten Kontakt mit dem Endverbraucher.

3.4.8. Wie gilt die Vermutung bei über das Internet erbrachten Telefondiensten?

Artikel 9a Absatz 2 besagt: Wenn Internet-Telefondienste über ein Telekommunikationsnetz, eine Schnittstelle oder ein Portal unter den in Absatz 1 genannten Bedingungen erbracht werden, dann findet Absatz 1 Anwendung.

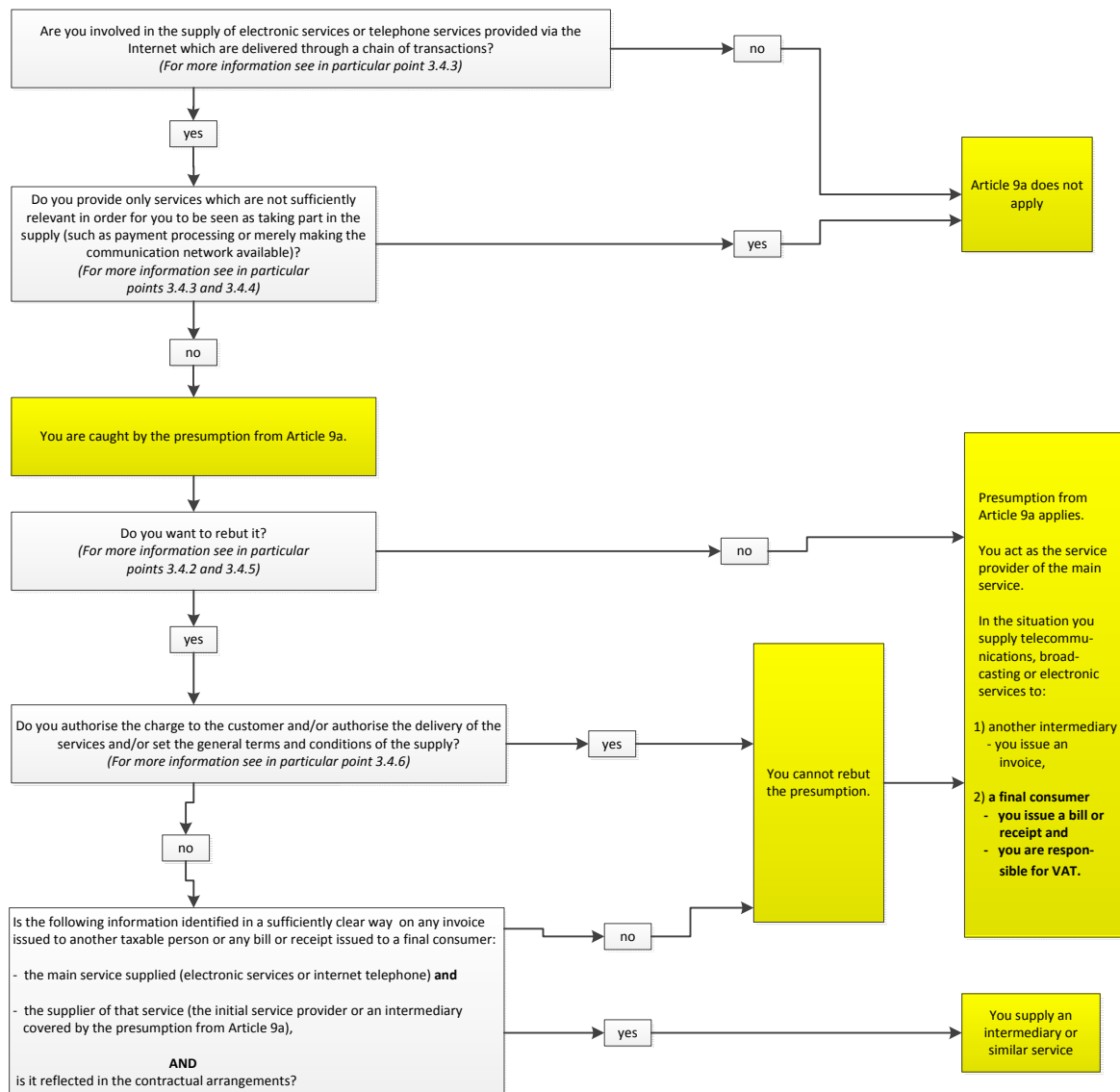
Da Telefondienste über Vermittler erbracht werden können, ist ebenfalls eine Vermutung darüber erforderlich, wer die Dienstleistung dem Endverbraucher tatsächlich erbringt. Über das Internet erbrachte Telefondienste, einschließlich VoIP-Diensten (*Voice over Internet Protocol*), sind im Sinne von Artikel 9a in gleicher Weise wie elektronische Dienstleistungen zu behandeln.

3.5. Ausführliche Erläuterungen zu Aspekten dieser Bestimmung

3.5.1. Wann findet Artikel 9a Anwendung (Diagramm)?

Das nachstehende Diagramm veranschaulicht die Anwendung von Artikel 9a.

Für ausführlichere Informationen lesen Sie bitte das gesamte Kapitel 3. Die Definitionen von Telekommunikations- und elektronischen Dienstleistungen werden in Kapitel 2 behandelt.



3.5.2. Warum wird diese Vermutung nicht mit den anderen Vermutungen zusammengefasst?

In dieser Bestimmung und in den Bestimmungen in Unterabschnitt 3a wird jeweils eine Vermutung beschrieben. Es ist jedoch zu beachten, dass der Schwerpunkt von Unterabschnitt 3a auf dem *Ort des Dienstleistungsempfängers* liegt, während in Artikel 9a eine Vermutung darüber beschrieben wird, *wer der Erbringer* der Dienstleistungen ist. Der richtige Ansatz gemäß der Logik der MwSt-Richtlinie besteht darin, zuerst den Erbringer einer Dienstleistung richtig zu bestimmen. Der nächste Schritt besteht in der korrekten Beurteilung der Art der Dienstleistung, und erst danach wird der Ort des Dienstleistungsempfängers bestimmt. Aus diesem Grund kann Artikel 9a nicht mit den anderen Vermutungen zusammengefasst werden.

3.5.3. Warum kommt diese Vermutung bei Rundfunkdienstleistungen nicht zum Tragen?

Wie in Abschnitt 2.4.2 erläutert, ist die Definition der Rundfunkdienstleistungen gemäß Artikel 6b relativ eng gefasst und setzt voraus, dass der Erbringer „redaktionelle

Verantwortung“ für die Inhalte haben muss, damit die Dienstleistung als Rundfunkdienstleistung eingestuft werden kann.

Gemäß der Vermutung – sofern diese gilt – wird der „Vermittler“ im Rahmen von Artikel 9a bei der Erbringung einer Rundfunkdienstleistung zum Diensteanbieter (Rundfunkveranstalter), da eine Ausnahme nach den in dieser Bestimmung genannten zusätzlichen Bedingungen (gemäß Absatz 1 Unterabsatz 3) nicht in Betracht kommt.

Aus diesem Grund (d. h. da die Anwendung der Vermutung gemäß Absatz 1 Unterabsatz 1 nicht ausgeschlossen werden kann) wurde die Einbeziehung von Rundfunkdienstleistungen in Artikel 9a als unangemessen erachtet.

3.5.4. Was sind Telekommunikationsnetze?

Siehe Glossar in Abschnitt 1.6.

3.5.5. Was ist eine Schnittstelle oder ein Portal?

Siehe Glossar in Abschnitt 1.6.

4. ORT, AN DEM EINE NICHTSTEUERPFLICHTIGE JURISTISCHE PERSON ANSÄSSIG IST (ARTIKEL 13a)

4.1. Einschlägige Bestimmung

Die einschlägige Bestimmung ist der MwSt-Durchführungsverordnung zu entnehmen:

- [Artikel 13a](#)

Die Verweise auf Artikel der MwSt-Durchführungsverordnung erfolgen grundsätzlich ohne Nennung dieses spezifischen Rechtsakts, und es wird nur der Artikel angegeben.

4.2. Hintergrund

Im Rahmen des Mehrwertsteuersystems kann ein Endverbraucher (auch als „Nichtsteuerpflichtiger“ bezeichnet) eine natürliche Person (d. h. eine Privatperson) oder eine juristische Person (z. B. eine Behörde) sein.

Werden Telekommunikations-, Rundfunk- oder elektronische Dienstleistungen einer Privatperson erbracht, so fällt die Mehrwertsteuer (ab 2015) normalerweise an dem Ort an, an dem die Privatperson ihren Wohnsitz oder ihren gewöhnlichen Aufenthaltsort hat.

Handelt es sich bei dem Empfänger solcher Dienstleistungen um eine (nichtsteuerpflichtige) juristische Person, ist der entscheidende Faktor der Ort, an dem diese Person ansässig ist.

In dieser Hinsicht ist bei der Anwendung der Regelungen über den Ort der Dienstleistung zu bedenken, dass gemäß Artikel 43 Absatz 2 der MwSt-Richtlinie eine nichtsteuerpflichtige juristische Person mit Mehrwertsteuer-Identifikationsnummer als Steuerpflichtiger zu betrachten ist.

Wenn die Mehrwertsteuer an dem Ort erhoben werden muss, an dem der Endverbraucher „**ansässig**“ ist (bei einer juristischen Person), oder an dem Ort, an dem er seinen „**Wohnsitz**“ oder seinen „**gewöhnlichen Aufenthaltsort**“ hat (bei einer natürlichen Person), muss die Bedeutung dieser drei Konzepte klar sein.

Die Artikel 12 und 13 enthalten bereits Leitlinien zu den Konzepten des Wohnsitzes und des gewöhnlichen Aufenthaltsortes. Der Wohnsitz ist der im Melderegister oder in einem ähnlichen Register eingetragene Wohnsitz einer natürlichen Person oder der Wohnsitz, den die betreffende Person bei der zuständigen Steuerbehörde angegeben hat. Zudem ist klar festgelegt, dass der gewöhnliche Aufenthaltsort einer natürlichen Person der Ort ist, an dem diese Person aufgrund persönlicher und beruflicher Bindungen gewöhnlich lebt. Liegen diese Bindungen in verschiedenen Ländern, bestimmt sich der gewöhnliche Aufenthaltsort nach den persönlichen Bindungen, die enge Beziehungen zwischen der Person und einem Wohnort erkennen lassen.

4.3. Warum bestand Klarstellungsbedarf?

Der Ort einer juristischen Person ist der Ort, an der sie ansässig ist. Für juristische Personen, die wirtschaftliche Tätigkeiten ausüben (Steuerpflichtige), sind in den Artikeln 10 und 11 Leitlinien zum Ort des Sitzes festgelegt; für juristische Personen, die

keine wirtschaftlichen Tätigkeiten ausüben (nichtsteuerpflichtige juristische Personen), existieren keine entsprechenden Leitlinien.

In diesem Zusammenhang war es erforderlich, den Begriff „ansässig“ klarzustellen, der nun in Artikel 13a aufgenommen wurde.

4.4. Was bewirkt die Bestimmung?

Artikel 13a legt den Ort fest, an dem eine nichtsteuerpflichtige juristische Person ansässig ist oder eine Niederlassung hat.

Dies ist der Ort, an dem Handlungen zu ihrer zentralen Verwaltung ausgeführt werden, oder jeder andere Ort, der einen hinreichenden Grad an Beständigkeit sowie eine Struktur aufweist, die ihr aufgrund ihrer personellen und technischen Ausstattung ermöglicht, Dienstleistungen, die für den eigenen Bedarf dieser Niederlassung erbracht werden, zu empfangen und dort in Anspruch zu nehmen (d. h. der Ort, von dem aus sie ihre Tätigkeiten ausübt).

Im Gegensatz zu einem Steuerpflichtigen übt eine nichtsteuerpflichtige juristische Person normalerweise keine wirtschaftlichen Tätigkeiten aus. Daher mussten separate Leitlinien zu dem Ort bereitgestellt werden, an dem eine nichtsteuerpflichtige juristische Person ansässig ist.

In der Definition und den anzuwendenden Prüfungen spiegeln sich jedoch die bestehenden Grundsätze für die Bestimmung des Sitzes der wirtschaftlichen Tätigkeit eines Steuerpflichtigen (Artikel 10) sowie jeglicher fester Niederlassungen wider, die der Steuerpflichtige unterhalten könnte (Artikel 11 Absatz 1).

Die verwendeten Elemente ähneln denen, die für einen Steuerpflichtigen angewandt werden, wurden jedoch an die Situation eines Nichtsteuerpflichtigen angepasst, der keine wirtschaftlichen Tätigkeiten ausübt.

5. STATUS EINES DIENSTLEISTUNGSEMPFÄNGERS, DER SEINE MEHRWERTSTEUER-IDENTIFIKATIONSNUMMER NICHT MITGETEILT HAT (ARTIKEL 18)

5.1. Einschlägige Bestimmung

Die einschlägige Bestimmung ist der MwSt-Durchführungsverordnung zu entnehmen:

- [Artikel 18 Absatz 2 Unterabsatz 2](#)

Die Verweise auf Artikel der MwSt-Durchführungsverordnung erfolgen grundsätzlich ohne Nennung dieses spezifischen Rechtsakts, und es wird nur der Artikel angegeben.

5.2. Hintergrund

Ab dem 1. Januar 2015 ist der Ort der Besteuerung für die Erbringung von Telekommunikations-, Rundfunk- und elektronischen Dienstleistungen von Unternehmen an Endverbraucher derselbe wie für Dienstleistungen von Unternehmen an andere Unternehmen.

Ungeachtet dieser Änderung muss der Erbringer der Dienstleistung nach wie vor den Status des Dienstleistungsempfängers (Unternehmen oder Endverbraucher) ermitteln, da dieser Status Auswirkungen auf die Mehrwertsteuerschuld des Erbringers hat. Wird die Dienstleistung einem Endverbraucher erbracht oder ist der Dienstleistungsempfänger im gleichen Mitgliedstaat ansässig wie der Erbringer, muss der Erbringer die Steuer ausweisen. Wird eine Dienstleistung für einen steuerpflichtigen Dienstleistungsempfänger erbracht, der in einem anderen Mitgliedstaat als der Erbringer ansässig ist, sollte der Erbringer keine Mehrwertsteuer in Rechnung stellen, da die Steuer vom Dienstleistungsempfänger im Rahmen der Umkehrung der Steuerschuldnerschaft (Reverse charge) geschuldet wird.

5.3. Warum bestand Klarstellungsbedarf?

Artikel 18¹¹ ist für die Fälle relevant, in denen es für die korrekte Anwendung der Vorschriften über den Ort der Dienstleistung erforderlich ist, den Status des Dienstleistungsempfängers zu ermitteln. Zur Prüfung des Status und des Ortes des Dienstleistungsempfängers stützt sich ein Dienstleistungserbringer häufig vor allem auf die von seinem Kunden mitgeteilte Mehrwertsteuer-Identifikationsnummer.

Aus Absatz 1 erfährt der Dienstleistungserbringer, wann er davon ausgehen kann, dass ein EU-Dienstleistungsempfänger den Status eines Steuerpflichtigen hat. Dies ist der Fall, wenn der Empfänger seine Mehrwertsteuer-Identifikationsnummer mitteilt oder belegt, dass er seine Registrierung für Mehrwertsteuerzwecke eingeleitet hat.

Aus Absatz 2 Unterabsatz 1 erfährt der Dienstleistungserbringer, dass er davon ausgehen kann, dass der Dienstleistungsempfänger den Status eines Nichtsteuerpflichtigen hat,

¹¹ Artikel 18 unterstützt den Dienstleistungserbringer dabei, den Status des Dienstleistungsempfängers zu ermitteln; die Bestimmung ändert den Status jedoch nicht. Es ist zu berücksichtigen, dass jede Person, die an einem beliebigen Ort unabhängig eine beliebige wirtschaftliche Tätigkeit ausübt – ungeachtet des Zwecks oder der Ergebnisse dieser Tätigkeit –, als Steuerpflichtiger anzusehen ist. Für die Einordnung als Steuerpflichtiger ist keine Registrierung erforderlich. Dass ein Steuerpflichtiger keine Mehrwertsteuer-Identifikationsnummer hat, ändert also nichts am Status des Steuerpflichtigen.

wenn dieser keine Mehrwertsteuer-Identifikationsnummer mitgeteilt hat; dies gilt jedoch nur, wenn keine gegenteiligen Informationen vorliegen.

Ab 2015 hat der Status des Dienstleistungsempfängers im Fall von Telekommunikations-, Rundfunk- und elektronischen Dienstleistungen keine Auswirkungen mehr auf die Bestimmung des Ortes der Dienstleistung. Daher fließen die Steuereinnahmen unabhängig davon, ob der Dienstleistungsempfänger ein Steuerpflichtiger oder ein Endverbraucher ist, dem gleichen Mitgliedstaat zu.

Unter diese Dienstleistungsarten fallen häufig zahlreiche Dienstleistungen mit geringfügigem Umsatz. Daher ist besonders wichtig, dass das Unternehmen den Status seiner Kunden schnell und sicher ermitteln kann. Ein Unternehmen benötigt also größere Sicherheit für die Entscheidung, ob Mehrwertsteuer erhoben werden soll oder nicht. Aus diesem Grund wurde Artikel 18 Absatz 2 Unterabsatz 2 eingeführt. Diese Bestimmung soll die Anwendung der Vorschriften für Telekommunikations-, Rundfunk- und elektronische Dienstleistungen vereinfachen.

5.4. Was bewirkt die Bestimmung?

Artikel 18 Absatz 2 Unterabsatz 2 erleichtert Unternehmen die Unterscheidung zwischen Geschäftskunden und Kunden, die Endverbraucher sind. Hauptziel der Bestimmung ist es, eine größere Rechtssicherheit für den Dienstleistungserbringer hinsichtlich des Status der Dienstleistungsempfänger zu schaffen, indem andere Informationen als die Mehrwertsteuer-Identifikationsnummer außer Acht gelassen werden.

Ein Erbringer von Telekommunikations-, Rundfunk- und elektronischen Dienstleistungen **kann** davon ausgehen, dass ein Dienstleistungsempfänger, der ihm keine Mehrwertsteuer-Identifikationsnummer mitgeteilt hat, den Status eines Nichtsteuerpflichtigen hat. Dadurch kann der Dienstleistungserbringer sofort und mit Sicherheit ermitteln, ob er zur Entrichtung der Mehrwertsteuer verpflichtet ist (wie dies bei jeder Dienstleistung an einen Nichtsteuerpflichtigen oder an einen Steuerpflichtigen im gleichen Mitgliedstaat der Fall ist) oder ob der Dienstleistungsempfänger die Mehrwertsteuer entrichten muss (weil die Dienstleistung für einen Steuerpflichtigen in einem anderen Mitgliedstaat erbracht wird).

Die Inanspruchnahme dieser Bestimmung ist für den Dienstleistungserbringer fakultativ.

Der Dienstleistungserbringer kann Dienstleistungsempfänger ohne Mehrwertsteuer-Identifikationsnummer als Endverbraucher behandeln. Dadurch kann er sich vor jeglicher späterer Steuerpflicht schützen, wenn der Dienstleistungsempfänger ihm seine Mehrwertsteuer-Identifikationsnummer nie mitteilt und daraus geschlossen werden konnte, dass der Dienstleistungsempfänger tatsächlich **nicht** als Steuerpflichtiger tätig war.

Der Dienstleistungserbringer ist jedoch nicht gezwungen, einen steuerpflichtigen Dienstleistungsempfänger, der als solcher tätig ist, als Endverbraucher zu behandeln: Wenn er den Empfänger als Steuerpflichtigen behandeln möchte, obwohl dieser ihm seine Mehrwertsteuer-Identifikationsnummer noch nicht mitgeteilt hat, so kann er dies tun. In diesem Fall trägt er jedoch die Beweislast, und um zu vermeiden, dass er derjenige ist, der die Steuer schuldet, benötigt er hinreichende Informationen zur Belegung des Status des Dienstleistungsempfängers.

Sobald einem Dienstleistungsempfänger seine Mehrwertsteuer-Identifikationsnummer zugeteilt wurde, ist dieser gemäß Artikel 55 natürlich verpflichtet, dem

Dienstleistungserbringer die Nummer umgehend mitzuteilen, damit der Erbringer gegebenenfalls eine zusammenfassende Meldung einreichen kann.

Die oben erläuterte Möglichkeit steht dem Dienstleistungserbringer offen, **solange** der Dienstleistungsempfänger ihm seine Mehrwertsteuer-Identifikationsnummer nicht mitgeteilt hat. Wenn der Dienstleistungsempfänger als Endverbraucher behandelt wird, obwohl er ein Steuerpflichtiger ist, kann er sich die gezahlten Mehrwertsteuerbeträge nicht erstatten lassen; diese stellen somit Endkosten für ihn dar. Damit dem Dienstleistungsempfänger nicht seine Rechte entzogen werden, sollte er die Möglichkeit erhalten, den Sachverhalt mit dem Dienstleistungserbringer zu klären. Daher gilt die Option für den Erbringer nur bis zu dem Zeitpunkt, zu dem der Dienstleistungsempfänger ihm seine Mehrwertsteuer-Identifikationsnummer mitteilt. In diesem Fall muss der Dienstleistungserbringer gemäß den normalen Regelungen die erforderlichen Anpassungen vornehmen. So könnte er beispielsweise etwaige bisher erhobene Mehrwertsteuerbeträge rückerstatten und in seiner über die KEA erfolgten Mehrwertsteuererklärung die erforderlichen Berichtigungen vornehmen.

Der Dienstleistungsempfänger sollte seine Mehrwertsteuer-Identifikationsnummer innerhalb eines angemessenen Zeitraums nach der Leistungserbringung mitteilen. Wenn ein Dienstleistungsempfänger diese Mitteilung sehr spät übermittelt, kann normalerweise davon ausgegangen werden, dass er bei Erhalt der Dienstleistung nicht als Steuerpflichtiger tätig war.

Bei der Bearbeitung konkreter Fälle sollte berücksichtigt werden, dass diese Vereinfachungsmaßnahme für den Mitgliedstaat des Dienstleistungsempfängers keine Auswirkungen auf die Steuereinnahmen hat.

5.5. Ausführliche Erläuterungen zu Aspekten dieser Bestimmung

5.5.1. Ist ein Dienstleistungserbringer gezwungen, einen Dienstleistungsempfänger ohne Mehrwertsteuer-Identifikationsnummer als Endverbraucher zu behandeln?

Der Dienstleistungserbringer „kann“ unbeschadet etwaiger gegenteiliger Informationen davon ausgehen, dass ein Dienstleistungsempfänger den Status eines Nichtsteuerpflichtigen hat, solange dieser Empfänger ihm seine individuelle Mehrwertsteuer-Identifikationsnummer nicht mitgeteilt hat. Der Dienstleistungserbringer ist nach Artikel 18 Absatz 2 Unterabsatz 2 dazu jedoch nicht verpflichtet. Wenn der Erbringer über Informationen verfügt, die den Status des Dienstleistungsempfängers als Steuerpflichtiger belegen, kann der Erbringer ihn als solchen behandeln; dabei trägt er jedoch das Risiko für den Fall, dass Probleme mit diesem Dienstleistungsempfänger auftreten.

5.5.2. Wie sollte ein Dienstleistungserbringer einen Dienstleistungsempfänger behandeln, der außerhalb der EU ansässig ist?

Telekommunikations-, Rundfunk- und elektronische Dienstleistungen, die außerhalb der EU ansässigen oder wohnhaften Dienstleistungsempfängern erbracht werden, fallen nicht in den Anwendungsbereich der EU-Mehrwertsteuer. Dies gilt unabhängig vom Status des Dienstleistungsempfängers.

Sofern nicht die Regelung über die tatsächliche Nutzung oder Auswertung gemäß Artikel 59a der MwSt-Richtlinie angewandt wird, muss der Dienstleistungserbringer den

Status des Dienstleistungsempfängers nicht kennen, sondern nur den Ort des Dienstleistungsempfängers bestimmen. Dies wird auch durch Artikel 3 bestätigt.

5.5.3. Warum wurde in Artikel 18 Absatz 2 die Formulierung „kann davon ausgehen“ anstelle von „geht davon aus“ verwendet?

Durch die Verwendung der Formulierung „kann davon ausgehen“ in Artikel 18 Absatz 2 Unterabsatz 2 ist die Anwendung dieser Bestimmung für den Dienstleistungserbringer fakultativ.

Durch die Formulierung „geht davon aus“ wäre ein Dienstleistungserbringer, dem von einem Dienstleistungsempfänger keine Mehrwertsteuer-Identifikationsnummer mitgeteilt wurde, gezwungen, diesen Empfänger als Nichtsteuerpflichtigen zu behandeln. Es ist jedoch nicht ausgeschlossen, dass der Dienstleistungserbringer trotz der fehlenden Mehrwertsteuer-Identifikationsnummer weiß, dass der Dienstleistungsempfänger steuerpflichtig ist; die Formulierung „kann davon ausgehen“ ermöglicht ihm in diesem Fall, diesen Dienstleistungsempfänger als Steuerpflichtigen zu behandeln.

Wenn der Dienstleistungserbringer über hinreichende Informationen verfügt, die belegen, dass es sich bei dem Dienstleistungsempfänger tatsächlich um einen Steuerpflichtigen handelt, ist er daher nicht gezwungen, diesen Dienstleistungsempfänger als Nichtsteuerpflichtigen zu behandeln, und kann eine Rechnung ohne Mehrwertsteuer ausstellen, wenn der Dienstleistungsempfänger gemäß Artikel 196 der MwSt-Richtlinie verpflichtet ist, Mehrwertsteuer abzuführen.

5.5.4. Was sind die Auswirkungen, wenn der Dienstleistungserbringer beschließt, die Option gemäß Artikel 18 Absatz 2 Unterabsatz 2 nicht zu nutzen?

Wenn der Dienstleistungserbringer die Option gemäß Artikel 18 Absatz 2 Unterabsatz 2 nicht nutzt, muss er bei fehlender Mehrwertsteuer-Identifikationsnummer in der Lage sein, zu belegen, dass der Dienstleistungsempfänger tatsächlich steuerpflichtig ist. Wenn dies nicht möglich ist, kann der Dienstleistungserbringer aufgrund des Umstands, dass der Dienstleistungsempfänger nicht steuerpflichtig ist, als Steuerschuldner angesehen werden.

5.5.5. Was muss der Dienstleistungserbringer tun, wenn ihm der Dienstleistungsempfänger seine Mehrwertsteuer-Identifikationsnummer später mitteilt?

Wenn der Dienstleistungsempfänger keine Mehrwertsteuer-Identifikationsnummer mitgeteilt hat und der Dienstleistungserbringer Zweifel am Status des Dienstleistungsempfängers hat, kann der Dienstleistungserbringer sich schützen, indem er den Empfänger als Nichtsteuerpflichtigen behandelt, bis ihm eine solche Mehrwertsteuer-Identifikationsnummer mitgeteilt wird (sofern dies jemals geschieht).

Diese erste Einschätzung muss jedoch überprüft und berichtigt werden, wenn der Dienstleistungsempfänger dem Erbringer seine Mehrwertsteuer-Identifikationsnummer zu einem späteren Zeitpunkt mitteilt. In diesem Zusammenhang ist Artikel 25 mit folgender Bestimmung zu berücksichtigen: **Zur Anwendung der Vorschriften hinsichtlich des Ortes der Dienstleistung sind lediglich die Umstände zu dem Zeitpunkt zu berücksichtigen, zu dem der Steuertatbestand eintritt.**

Sobald der Dienstleistungsempfänger seine Mehrwertsteuer-Identifikationsnummer mitgeteilt hat, muss der Dienstleistungserbringer die erforderlichen Anpassungen

(Ausstellung einer berichtigten Rechnung, Rückerstattung bereits erhobener Mehrwertsteuerbeträge, Berichtigung seiner Mehrwertsteuererklärung (KEA) usw.) vornehmen.

5.5.6. Wann sollte der Dienstleistungsempfänger seine Mehrwertsteuer-Identifikationsnummer mitteilen?

Ein Dienstleistungsempfänger, der zum Zeitpunkt des Erwerbs der Dienstleistung seine Mehrwertsteuerregistrierung eingeleitet hat, kann noch keine Mehrwertsteuer-Identifikationsnummer mitteilen und wird möglicherweise von dem Dienstleistungserbringer als Nichtsteuerpflichtiger behandelt. Nach erfolgter Registrierung ist der Dienstleistungsempfänger jedoch in der Lage, seine Mehrwertsteuer-Identifikationsnummer mitzuteilen. Wenn er dies tut, kann der Dienstleistungserbringer sich nicht mehr auf die in Artikel 18 Absatz 2 Unterabsatz 2 vorgesehene Option berufen.

Die Mitteilung muss zeitnah erfolgen und sollte also innerhalb eines angemessenen Zeitraums übermittelt werden. Dienstleistungserbringer können in ihren vertraglichen Vereinbarungen festlegen, was sie als „angemessenen Zeitraum“ ansehen. Es ist auch möglich, dass die Mitteilung nach nationalem Recht innerhalb eines bestimmten Zeitraums erfolgen muss.

5.5.7. Kann sich ein Dienstleistungsempfänger, der steuerpflichtig ist, aber vom Dienstleistungserbringer als nichtsteuerpflichtig behandelt wurde, die Mehrwertsteuer, die ihm von diesem Erbringer in Rechnung gestellt wurde, erstatten lassen?

Wenn der Dienstleistungsempfänger seine Mehrwertsteuer-Identifikationsnummer nicht mitteilt, kann der Dienstleistungserbringer entscheiden, ihn als einen Endverbraucher zu behandeln und Mehrwertsteuer in Rechnung zu stellen. Der Erbringer hätte diese Mehrwertsteuer unter normalen Bedingungen nicht ausgewiesen. In diesem Fall kann die ausgewiesene Mehrwertsteuer zurückgefordert werden, allerdings nicht über die normalen Vorsteuerabzugs-/Erstattungsverfahren von der Steuerbehörde – vielmehr muss der Dienstleistungsempfänger sich an den Dienstleistungserbringer wenden, um den Sachverhalt zu klären.

5.5.8. Was ist zu tun, wenn ein Dienstleistungsempfänger eine Mehrwertsteuer-Identifikationsnummer mitteilt, der Dienstleistungserbringer jedoch Zweifel am Status des Dienstleistungsempfängers oder daran hat, in welcher Eigenschaft er handelt?

Gemäß Artikel 18 Absatz 1 Buchstabe a kann der Dienstleistungserbringer davon ausgehen, dass der Dienstleistungsempfänger den Status eines Steuerpflichtigen hat, wenn ihm letzterer seine Mehrwertsteuer-Identifikationsnummer mitgeteilt hat, wenn die Nummer erfolgreich im MwSt-Informationsaustauschsystem (MIAS) überprüft wurde und wenn keine Informationen vorliegen, die darauf hinweisen, dass der Dienstleistungsempfänger kein Steuerpflichtiger ist. Wenn der Dienstleistungserbringer also auf der Grundlage sonstiger verfügbarer Informationen Zweifel am Status des Dienstleistungsempfängers oder daran hat, in welcher Eigenschaft dieser handelt, kann er entscheiden, dass die Mitteilung der Mehrwertsteuer-Identifikationsnummer allein nicht dafür ausreicht, den Dienstleistungsempfänger als Steuerpflichtigen zu behandeln. Bei dieser Entscheidung sollte der Dienstleistungserbringer den Wortlaut von Artikel 19 berücksichtigen.

5.5.9. Besteht ein Widerspruch zwischen der Option gemäß Artikel 18 Absatz 2 Unterabsatz 2 und der in einigen Mitgliedstaaten bestehenden Anforderung, dass der Dienstleistungserbringer die Mehrwertsteuer-Identifikationsnummer auf der Rechnung angeben muss, damit er bei der grenzüberschreitenden Erbringung von Dienstleistungen keine Mehrwertsteuer berechnen muss?

Nein, zwischen diesen beiden Bestimmungen besteht kein Widerspruch. Artikel 18 Absatz 2 Unterabsatz 2 eröffnet dem Dienstleistungserbringer eine Option für den Fall, dass der Dienstleistungsempfänger seine Mehrwertsteuer-Identifikationsnummer nicht mitgeteilt hat. Wenn in Mitgliedstaaten strengere Anforderungen dafür bestehen, dass bei fehlender Mehrwertsteuer-Identifikationsnummer des Dienstleistungsempfängers bei der grenzüberschreitenden Erbringung von Dienstleistungen davon abgesehen werden kann, die Mehrwertsteuer in Rechnung zu stellen, ist die Möglichkeit, von dieser Option (den Dienstleistungsempfänger als Endverbraucher zu behandeln) keinen Gebrauch zu machen, für den Dienstleistungserbringer in der Praxis jedoch eingeschränkt.

6. IN VERSCHIEDENEN LÄNDERN ANSÄSSIGE ODER WOHNHAFTE DIENSTLEISTUNGSEMPFÄNGER (ARTIKEL 24)

6.1. Einschlägige Bestimmung

Die einschlägige Bestimmung ist der MwSt-Durchführungsverordnung zu entnehmen:

- [Artikel 24](#)

Die Verweise auf Artikel der MwSt-Durchführungsverordnung erfolgen grundsätzlich ohne Nennung dieses spezifischen Rechtsakts, und es wird nur der Artikel angegeben.

6.2. Hintergrund

Für Dienstleistungen von Unternehmen an Endverbraucher hängt der Ort der Besteuerung davon ab, wo der Endverbraucher ansässig ist oder eine Niederlassung hat (bei einer nichtsteuerpflichtigen juristischen Person) oder wo er seinen Wohnsitz oder seinen gewöhnlichen Aufenthaltsort hat (bei einer natürlichen Person).

6.3. Warum bestand Klarstellungsbedarf?

Ist ein Dienstleistungsempfänger in verschiedenen Ländern ansässig oder wohnhaft, könnte dies zu Zuständigkeitskonflikten zwischen Mitgliedstaaten darüber führen, welcher Mitgliedstaat (sofern überhaupt) das Besteuerungsrecht hat. Dies könnte zu einer Doppelbesteuerung führen.

Es sollte der Ort Vorrang erhalten, der am ehesten eine Besteuerung am Ort des tatsächlichen Verbrauchs der Dienstleistungen gewährleistet. Für die Klärung dieses Konzepts war jedoch eine weitere Orientierungshilfe erforderlich.

6.4. Was bewirkt die Bestimmung?

Artikel 24 stellt die erforderlichen Leitlinien zur Vermeidung von Konflikten zwischen Mitgliedstaaten bereit, die zu einer Doppelbesteuerung des Dienstleistungserbringers in führen können, wenn der Endverbraucher in verschiedenen Ländern ansässig oder wohnhaft ist.

Dies ist für Situationen relevant, in denen die einem Endverbraucher erbrachten Dienstleistungen am Ort des Endverbrauchers steuerbar sind, zum Beispiel bei Telekommunikations-, Rundfunk- und elektronischen Dienstleistungen (Artikel 58 der MwSt-Richtlinie).

Werden solche Dienstleistungen einer nichtsteuerpflichtigen juristischen Person erbracht, ist der Ort vorrangig, an dem Handlungen ihrer zentralen Verwaltung ausgeführt werden (Buchstabe a). Dies gilt, sofern keine Anhaltspunkte dafür vorliegen, dass die Dienstleistungen tatsächlich in einer anderen Niederlassung dieser nichtsteuerpflichtigen juristischen Person in Anspruch genommen werden.

Wird die Dienstleistung einer natürlichen Person erbracht, sollte der gewöhnliche Aufenthaltsort dieser Person vorrangig sein (Buchstabe b). Vom Wohnsitz sollte nur dann ausgegangen werden, wenn Anhaltspunkte vorliegen, dass die Dienstleistungen dort in Anspruch genommen werden.

Wie in Erwägungsgrund 7 der Verordnung Nr. 1042/2013 erläutert, soll derjenige Ort vorrangig sein, an dem die Besteuerung am Ort des tatsächlichen Verbrauchs der Dienstleistungen am ehesten gewährleistet ist.

6.5. Ausführliche Erläuterungen zu Aspekten dieser Bestimmung

6.5.1. Wie sind die Vermutungen gemäß Artikel 24a und 24b anzuwenden, wenn der Dienstleistungsempfänger in verschiedenen Ländern ansässig oder wohnhaft ist?

Mit dieser Bestimmung sollen Zuständigkeitskonflikte zwischen Mitgliedstaaten darüber, welcher Mitgliedstaat das Besteuerungsrecht hat bzw. ob überhaupt einer der Staaten das Besteuerungsrecht hat, vermieden werden.

Wenn eine der spezifischen in Artikel 24a oder in Artikel 24b Buchstabe a, b oder c festgelegten Vermutungen greift, wird der Ort der Dienstleistung anhand verschiedener Indikatoren bestimmt, die auf den Ort schließen lassen, an dem der Dienstleistungsempfänger ansässig oder wohnhaft ist.¹² Daher kann ein Konflikt zwischen zwei Ansässigkeits- oder Aufenthaltsorten nur entstehen, wenn eine Steuerbehörde eine der spezifischen Vermutungen aufgrund von Hinweisen auf falsche Anwendung oder Missbrauch durch den Leistungserbringer widerlegt. Wird nach der Widerlegung einer dieser Vermutungen auf der Grundlage verfügbarer Informationen festgestellt, dass der Dienstleistungsempfänger in verschiedenen Mitgliedstaaten ansässig oder wohnhaft ist, kommt Artikel 24 zur Anwendung.

Wenn keine der spezifischen Vermutungen greift, gilt als Ort des Dienstleistungsempfängers der Ort, der vom Leistungserbringer anhand von zwei einander nicht widersprechenden Beweismitteln gemäß Artikel 24b Buchstabe d als solcher bestimmt wird. Wurde aufgrund verfügbarer Informationen festgestellt, dass der Dienstleistungsempfänger in verschiedenen Mitgliedstaaten ansässig oder wohnhaft ist, sind die Leitlinien gemäß Artikel 24 von besonderem Belang.

6.5.2. Wie ist Artikel 24f betreffend Beweismittel anzuwenden, wenn der Dienstleistungsempfänger in verschiedenen Ländern ansässig oder wohnhaft ist?

Artikel 24f umfasst eine nicht erschöpfende Liste von Beweismitteln, die vom Dienstleistungserbringer für die Bestimmung des Ortes, an dem der Endverbraucher ansässig ist oder seinen Wohnsitz oder seinen gewöhnlichen Aufenthaltsort hat, verwendet werden können. In den Fällen, in denen der Dienstleistungserbringer auf Grundlage der verfügbaren Informationen zwei Länder ermittelt, in denen der Dienstleistungsempfänger ansässig oder wohnhaft ist, muss er das Besteuerungsland gemäß Artikel 24 wählen (siehe auch [Abschnitt 6.4](#)).

¹² Die Tragweite der spezifischen Vermutungen nach Artikel 24a und Artikel 24b Buchstaben a bis c ist ausführlicher in Kapitel 7 beschrieben.

7. VERMUTUNGEN BEZÜGLICH DES ORTES DES DIENSTLEISTUNGSEMPFÄNGERS (ARTIKEL 24a UND 24b)

7.1. Einschlägige Bestimmungen

Die einschlägigen Bestimmungen sind der MwSt-Durchführungsverordnung zu entnehmen:

Digitale Dienstleistungen an einem Ort, an dem der Erbringer physisch anwesend ist:

- [Artikel 24a](#)

Über einen Festnetzanschluss erbrachte digitale Dienstleistungen

- [Artikel 24b Buchstabe a](#)

Über mobile Netze erbrachte digitale Dienstleistungen

- [Artikel 24b Buchstabe b](#)

Unter Verwendung eines Decoders erbrachte digitale Dienstleistungen

- [Artikel 24b Buchstabe c](#)

Unter sonstigen Bedingungen erbrachte digitale Dienstleistungen

- [Artikel 24b Buchstabe d](#)

Die Verweise auf Artikel der MwSt-Durchführungsverordnung erfolgen grundsätzlich ohne Nennung dieses spezifischen Rechtsakts, und es wird nur der Artikel angegeben.

7.2. Hintergrund

Ab dem 1. Januar 2015 sind gemäß Artikel 44 und 58 der MwSt-Richtlinie Telekommunikations-, Rundfunk- und elektronische Dienstleistungen in allen Fällen am Ort des Dienstleistungsempfängers steuerbar. Dies gilt unabhängig davon, ob diese Dienstleistungen von EU-Unternehmen oder von Nicht-EU-Unternehmen erbracht werden und unabhängig vom Status des Dienstleistungsempfängers (als Steuerpflichtiger oder Nichtsteuerpflichtiger).

7.3. Warum bestand Klarstellungsbedarf?

Telekommunikations-, Rundfunk- und elektronische Dienstleistungen (digitale Dienstleistungen) werden gewöhnlich aus der Ferne erbracht, und der Dienstleistungserbringer muss in der Lage sein, in einfacher Weise den Ort des Dienstleistungsempfängers zu bestimmen, damit die mehrwertsteuerliche Behandlung automatisiert werden kann und einen möglichst geringen Verwaltungsaufwand verursacht.

Wenn jede einzelne Dienstleistung möglicherweise nur einen geringen Umsatz betrifft, die Zahl der Umsätze aber sehr hoch ist, werden Vermutungen benötigt, um die praktische Anwendung der ab 2015 geltenden Vorschriften zu vereinfachen. Zudem gibt es Situationen, in denen es aufgrund der spezifischen Verhältnisse, unter denen die digitale Dienstleistung erbracht wird, sehr schwierig ist, den Ort und den Status des

Dienstleistungsempfängers zu ermitteln. Auch in diesen Fällen wird eine Vermutung benötigt. Diese Vermutungen müssen natürlich immer mit den durch die MwSt-Richtlinie festgelegten Regelungen im Einklang stehen.

Die Vermutungen sollen eine gewisse Flexibilität in Bezug auf zukünftige Entwicklungen im Bereich der Informationstechnologie bieten. Da sich die Technologie laufend verändert, werden wahrscheinlich neue Telekommunikations-, Rundfunk- und elektronische Dienstleistungen auf den Markt kommen. Wird die Tragweite der Vermutungen zu stark eingeschränkt, besteht die Gefahr, dass diese ihren Zweck nicht erfüllen.

7.4. Was bewirken die Bestimmungen?

Die in Unterabschnitt 3a enthaltenen Bestimmungen sehen Vermutungen für Fälle vor, in denen es für den Dienstleistungserbringer extrem schwierig, wenn nicht sogar praktisch unmöglich ist, zu wissen, wo der Dienstleistungsempfänger tatsächlich ansässig ist oder seinen Wohnsitz oder seinen gewöhnlichen Aufenthaltsort hat. Zur Vereinfachung der Anwendung der Regeln werden Vermutungen bezüglich des Ortes des Dienstleistungsempfängers beschrieben.

Die meisten Vermutungen betreffen die Anwendung der ab dem 1. Januar 2015 geltenden Regeln (Artikel 24a und 24b).¹³ Bei der Beschreibung dieser Vermutungen wurden die IT-Lösungen berücksichtigt, die derzeit für Unternehmen verfügbar sind.

Damit eine Vermutung greift, muss die Dienstleistung unter bestimmten vorgeschriebenen Umständen erbracht werden. Es ist auch zu beachten, dass alle in Unterabschnitt 3a enthaltenen Vermutungen widerlegbar sind.

Unterabschnitt 3a ist eng mit den Unterabschnitten 3b und 3c verknüpft. Unterabschnitt 3b behandelt die Widerlegung von Vermutungen durch den Dienstleistungserbringer oder eine Steuerbehörde. (Letzteres ist nur möglich, wenn Hinweise auf falsche Anwendung oder Missbrauch durch den Leistungserbringer vorliegen.) Der Schwerpunkt von Unterabschnitt 3c liegt auf Beweismitteln für die Bestimmung des Ortes des Dienstleistungsempfängers und für die Widerlegung von Vermutungen. Weitere Erläuterungen zu den Unterabschnitten 3b und 3c sind Kapitel 8 und Kapitel 9 zu entnehmen.

7.4.1. Vermutung für Dienstleistungen zwischen Unternehmen und für Dienstleistungen von Unternehmen an Endverbraucher

Artikel 24a beschreibt eine widerlegbare Vermutung für die Zwecke der Anwendung der Artikel 44, 58 und 59a der MwSt-Richtlinie. Diese Vermutung umfasst also sowohl Dienstleistungen zwischen Unternehmen als auch Dienstleistungen von Unternehmen an Endverbraucher. Ansonsten hätte der ursprüngliche Zweck der Vermutung nicht erreicht werden können, da der Dienstleistungserbringer in diesem Fall für jeden Umsatz prüfen müsste, ob der Dienstleistungsempfänger ein Unternehmen oder eine Privatperson ist.

¹³ Unterabschnitt 3a enthält auch den Artikel 24c, der eine Vermutung für die Zwecke der Anwendung von Artikel 56 Absatz 2 der MwSt-Richtlinie festlegt, gemäß der die Vermietung von Beförderungsmitteln, ausgenommen die Vermietung über einen kürzeren Zeitraum, an einen Nichtsteuerpflichtigen am Ort des Dienstleistungsempfängers steuerbar ist. Zu den seit 2013 geltenden Mehrwertsteuer-Änderungen hinsichtlich der Regelungen zum Ort der Dienstleistung für die langfristige Vermietung von Beförderungsmitteln werden separate Erläuterungen erstellt.

Diese Vermutung gilt für digitale Dienstleistungen, die an bestimmten physischen Orten erbracht werden (Absatz 1). Ebenso gilt sie, wenn der physische Ort an Bord eines Schiffes, eines Flugzeugs oder in einer Eisenbahn während einer Personenbeförderung liegt (Absatz 2).

Sie umfasst jedoch keine „Over-the-top“-Dienstleistungen. Dies sind Dienstleistungen, die nur mithilfe einer Verbindung erbracht werden können, die über Kommunikationsnetze hergestellt wird, für die die physische Anwesenheit des Empfängers an dem Ort der Dienstleistungserbringung jedoch nicht erforderlich ist. Die zugrunde liegende Dienstleistung (die unter bestimmten Bedingungen unter Artikel 24a fallen kann), die die Erbringung von „Over-the-top“-Dienstleistungen ermöglicht, ist normalerweise eine Telekommunikationsdienstleistung.

Der Dienstleistungserbringer muss die Anwendbarkeit jeder einzelnen Vermutung auf Grundlage der verfügbaren Informationen (d. h. jeglicher Informationen, über die ein Dienstleistungserbringer verfügt oder hätte verfügen müssen) beurteilen.

7.4.1.1. Digitale Dienstleistungen an einem Ort, an dem der Erbringer physisch anwesend ist

Anhand der in Artikel 24a Absatz 1 beschriebenen Vermutung kann ein Dienstleistungserbringer davon ausgehen, dass der Dienstleistungsempfänger an dem Ort ansässig ist oder seinen Wohnsitz oder seinen gewöhnlichen Aufenthaltsort hat, an dem die Dienstleistung erbracht wird und an dem der Dienstleistungsempfänger persönlich anwesend ist, da für den Empfang dieser Dienstleistung die physische Anwesenheit des Empfängers erforderlich ist. Dies wäre folglich der Ort, an dem die von diesem Dienstleistungserbringer erbrachte Dienstleistung steuerbar ist.

Die Liste von Beispielorten (Telefonzellen, Kiosk-Telefone, WLAN-Hot-Spots, Internetcafés, Restaurants und Hotellobbys) dient lediglich zur Veranschaulichung, und die Vermutung kann infolgedessen auch greifen, wenn die Dienstleistung an einem anderen, ähnlichen Ort erbracht wird. Die grundlegenden Bedingungen für die Vermutung müssen jedoch erfüllt sein.

Diese Vermutung findet ausschließlich bei Dienstleistungen Anwendung, die der Dienstleistungserbringer an seinem Ort erbringt, nicht jedoch bei von anderen Diensteanbietern erbrachten Dienstleistungen. Daher gilt die Vermutung zwar für den Fall, dass ein Kunde eine Gebühr dafür zahlt, eine Stunde lang in einem Internetcafé im Internet zu surfen, nicht aber für die in dieser Zeit durchgeführten Downloads aus dem Internet. Die letztgenannten Dienstleistungen (die als „Over-the-top“-Dienstleistungen bezeichnet werden können) müssen nicht an dem Ort erbracht werden, an dem sich der Dienstleistungserbringer befindet, und entsprechend findet die Vermutung gemäß Artikel 24a Absatz 1 keine Anwendung.

Beispiel: Ein im Vereinigten Königreich wohnhafter Dienstleistungsempfänger verbringt seinen Urlaub in Spanien und erwirbt ein Zugangsguthaben für die zweistündige Nutzung einer Internetverbindung in einem Internetcafé an seinem Urlaubsort. Gemäß Artikel 24a Absatz 1 unterliegt das Guthaben der spanischen Mehrwertsteuer. Bei allen sonstigen Dienstleistungen („Over-the-top“-Dienstleistungen), die der Dienstleistungsempfänger während der Nutzung dieser Verbindung erwirbt, ist die Vermutung nicht anwendbar.

Wenn der gleiche Dienstleistungsempfänger MP3-Musiktitel von einer Online-Verkaufsplattform **nicht** über die WLAN-Verbindung des Internetcafés, sondern über das Netzwerk seines im Vereinigten Königreich ansässigen Mobilfunkbetreibers erwirbt und herunterlädt, findet Artikel 24a keine Anwendung. Erstens erfordert die Telekommunikationsdienstleistung in diesem Fall nicht die physische Anwesenheit des Dienstleistungsempfängers im Internetcafé. Und zweitens ist das Herunterladen von MP3-Musiktiteln in jedem Fall eine „Over-the-top“-Dienstleistung. Wenn in diesem zweiten Szenario der Dienstleistungsempfänger also sein Mobiltelefon aus dem Vereinigten Königreich verwendet (d. h. der Mobilfunk-Ländercode der SIM-Karte ist das Vereinigte Königreich), dann fällt für die Telekommunikationsdienstleistung und den Verkauf des MP3-Musiktitels die britische Mehrwertsteuer an.

Die Vermutung deckt alle drei Dienstleistungsarten ab, um Dienstleistungen mit ähnlichen Merkmalen zu berücksichtigen, die unter den gleichen Umständen erbracht werden (d. h. die einem Dienstleistungsempfänger ohne Kenntnis seines genauen Ortes (an dem dieser ansässig ist oder seinen Wohnsitz oder seinen gewöhnlichen Aufenthaltsort hat) am physischen Ort des Dienstleistungserbringers erbracht werden).

In erster Linie ist die Vermutung für Telekommunikationsdienstleistungen relevant, da die am häufigsten betroffenen Dienstleistungen Telefonanrufe (über eine Telefonzelle oder ein Kiosk-Telefon) oder Internetzugänge (an einem WLAN-Hot-Spot oder in einem Internetcafé) sind. Sie kann jedoch auch für bestimmte Rundfunk- und elektronische Dienstleistungen gelten, zum Beispiel in Situationen, in denen Glücksspielautomaten betrieben werden (in Spielhallen, Gaststätten oder Bars), oder für Unterhaltungsangebote (Glücksspiele auf der Basis lokaler Server, z. B. in Cafés oder Kiosks).

Da der Dienstleistungsempfänger an dem Ort physisch anwesend sein muss, um die Dienstleistung empfangen zu können, gilt auch die Vermutung, dass die Dienstleistungen an diesem Ort tatsächlich genutzt und ausgewertet werden. Ausschließlich Dienstleistungen, bei denen die physische Anwesenheit des Dienstleistungsempfängers am Ort des Dienstleistungserbringers nicht erforderlich ist, können an einem anderen Ort genutzt und ausgewertet werden.

7.4.1.2. Digitale Dienstleistungen an einem Ort, an dem der Erbringer physisch anwesend ist, wenn es sich um ein Beförderungsmittel handelt

Werden Telekommunikations-, Rundfunk- oder elektronische Dienstleistungen an einem mobilen Ort erbracht, können Komplikationen entstehen. In Artikel 24a Absatz 2 ist daher Folgendes festgelegt: Befindet sich der Ort an Bord eines Schiffes, eines Flugzeugs oder in einer Eisenbahn während einer Personenbeförderung innerhalb der EU, gilt das Abgangsland der Personenbeförderung als das Land, in dem sich der Ort befindet.

In dem genannten Artikel ist die Rede von einer „*Personenbeförderung, die innerhalb der Gemeinschaft gemäß den Artikeln 37 und 57 der [MwSt-Richtlinie] stattfindet*“. Das bedeutet, dass die Annahme nach Artikel 24a Absatz 2 nur für den **innerhalb der Gemeinschaft stattfindenden Teil einer Personenbeförderung** gemäß der Definition in Artikel 37 Absatz 2 und Artikel 57 Absatz 2 der MwSt-Richtlinie gilt. Andere Teile einer Personenbeförderung (einschließlich Reisen außerhalb der EU) fallen daher nicht unter diese Bestimmung.

In Artikel 37 Absatz 2 (sowie Artikel 57 Absatz 2) der MwSt-Richtlinie ist das Konzept **„innerhalb der Gemeinschaft stattfindender Teil einer Personenbeförderung“**

definiert als „*der Teil einer Beförderung zwischen dem Abgangsort und dem Ankunftsort einer Personenbeförderung, der ohne Zwischenaufenthalt außerhalb der Gemeinschaft erfolgt*“. In den genannten Artikeln ist auch geregelt, dass der Abgangsort einer Personenbeförderung der erste Ort innerhalb der EU ist, an dem Reisende in das Beförderungsmittel einsteigen können, gegebenenfalls nach einem Zwischenaufenthalt außerhalb der EU.

Es ist zu betonen, dass gemäß den Artikeln 15 und 35 zur Bestimmung des innerhalb der EU stattfindenden Teils der Personenbeförderung die Reisedistanz des Beförderungsmittels und nicht die der beförderten Personen ausschlaggebend ist.

Da der räumliche Anwendungsbereich der Vermutung in diesem Fall direkt auf dieser Definition beruht, ist das Konzept „*Abgangsland*“ als identisch mit dem „**Abgangsort**“ gemäß der Definition in den Artikeln 37 und 57 der MwSt-Richtlinie zu verstehen. Es besteht kein Spielraum für eine Ausweitung des räumlichen Anwendungsbereichs dieser Vermutung.

Ein Beispiel zur Veranschaulichung: Wenn eine Kreuzfahrt in Spanien beginnt und nach Zwischenstopps in Portugal und Frankreich im Vereinigten Königreich endet und wenn der Kreuzfahrtveranstalter Telekommunikations-, Rundfunk- oder elektronische Dienstleistungen anbietet, für deren Nutzung die physische Anwesenheit des Dienstleistungsempfängers erforderlich ist (z. B. über ein individuell gestaltetes Netzwerk), hat der Dienstleistungserbringer für diese Dienstleistungen die spanische Mehrwertsteuer zu entrichten.

Die Anwendung der Vermutung nach Artikel 24a Absatz 2 wurde nicht auf Situationen ausgedehnt, in denen Dienstleistungen außerhalb des in der Union stattfindenden Teils einer Personenbeförderung erbracht werden (einschließlich internationaler Reisen), da dies der aktuell angewandten Logik für Borddienstleistungen im Allgemeinen (wie in den Artikeln 37 und 57 der MwSt-Richtlinie behandelt) zuwiderlaufen würde. Anders ausgedrückt kann die in Absatz 2 festgelegte Vermutung nicht auf Borddienstleistungen angewandt werden, die außerhalb des in der Union stattfindenden Teils einer Personenbeförderung erbracht werden.

Telekommunikations-, Rundfunk- und elektronische Dienstleistungen, die an Bord von Schiffen, Flugzeugen oder in Eisenbahnen **außerhalb des in der Gemeinschaft stattfindenden Teils einer Personenbeförderung** (im vorstehend erläuterten Sinne) erbracht werden, fallen daher unter Artikel 24a Absatz 1; wenn die Bedingungen dieser Vermutung nicht erfüllt werden, kommt eine der anderen in Artikel 24b festgelegten Vermutungen zum Tragen. (In der Praxis wird dies entweder die spezifische Vermutung aufgrund der Verwendung einer SIM-Karte oder die allgemeine Vermutung sein.)

Wenn also eine Kreuzfahrt in Spanien beginnt und nach Zwischenstopps in Marokko und Tunesien in Italien endet, findet Artikel 24a Absatz 2 keine Anwendung, da die Reise nicht im Rahmen des innerhalb der Gemeinschaft stattfindenden Teils einer Personenbeförderung erfolgt.

Wenn in einem solchen Fall an Bord erbrachte Dienstleistungen (z. B. Roaming-Dienste) die physische Anwesenheit des Dienstleistungsempfängers erfordern, muss Artikel 24a Absatz 1 angewandt werden. In diesem Fall ist der Ort, an dem sich das Schiff zum Zeitpunkt der Leistungserbringung befindet, maßgeblich. Praktisch bedeutet dies, dass in dem Beispiel, in dem eine Kreuzfahrt in Spanien beginnt und nach Zwischenstopps in

Marokko und Tunesien in Italien endet, in spanischen Hoheitsgewässern die spanische Mehrwertsteuer, in italienischen Hoheitsgewässern die italienische Mehrwertsteuer und außerhalb der EU-Hoheitsgewässer keine EU-Mehrwertsteuer erhoben wird.

Wenn jedoch ein Dienstleistungsempfänger solche Dienste im Rahmen des Gesamtpakets an Mobilfunkdiensten von seinem regulären Mobilfunkanbieter erwirbt, fallen diese Dienstleistungen natürlich ausschließlich unter Artikel 24b Buchstabe b, und der Ländercode der SIM-Karte des Dienstleistungsempfängers ist entscheidend.

7.4.2. Vermutungen ausschließlich für Dienstleistungen von Unternehmen an Endverbraucher

Artikel 24b sieht widerlegbare Vermutungen für bestimmte durch Artikel 58 der MwSt-Richtlinie geregelte Dienstleistungen vor. Diese Vermutungen gelten ausschließlich für Dienstleistungen von Unternehmen an Endverbraucher.

Der Anwendungsbereich der Vermutungen ist eingeschränkt und erstreckt sich daher nicht auf Dienstleistungen zwischen Unternehmen, einschließlich Fällen gemischter Nutzung, auf die stattdessen Artikel 44 der MwSt-Richtlinie Anwendung findet.

Der Dienstleistungserbringer muss die Anwendbarkeit jeder einzelnen Vermutung aufgrund der verfügbaren Informationen beurteilen (d. h. jeglicher Informationen, über die ein Dienstleistungserbringer verfügt oder hätte verfügen müssen). Daher sind diese spezifischen Vermutungen bei einigen Dienstleistungen aufgrund mangelnder Informationen darüber, wie sie dem Dienstleistungsempfänger erbracht wurden, vielleicht nicht anwendbar. In einigen Fällen kann dies „Over-the-top“-Dienstleistungen¹⁴ betreffen, andere Dienstleistungen können jedoch ebenfalls betroffen sein.

7.4.2.1. Über einen Festnetzanschluss erbrachte digitale Dienstleistungen

Artikel 24b Buchstabe a betrifft Fälle, in denen Dienstleistungen dem (nichtsteuerpflichtigen) Dienstleistungsempfänger über einen in einem Gebäude installierten Festnetzanschluss erbracht werden. Da dies normalerweise der Ort ist, an dem die Dienstleistung in Anspruch genommen wird, gilt die Vermutung, dass dies der Ort des Dienstleistungsempfängers ist.

Der Anwendungsbereich dieser Vermutung ist nicht eingeschränkt, sondern umfasst sämtliche über einen Festnetzanschluss erbrachten Telekommunikations-, Rundfunk- und elektronischen Dienstleistungen. Damit die Vermutung greift, muss die Dienstleistung dem Nichtsteuerpflichtigen über **seinen** Festnetzanschluss erbracht werden. Daher muss eine Verbindung zwischen dem Festnetzanschluss und dem betreffenden Dienstleistungsempfänger bestehen; entsprechend ist der Installationsort des Festnetzanschlusses tatsächlich als Ort des Dienstleistungsempfängers zu betrachten. Relevante Szenarien umfassen einen Festnetzanschluss in einer Wohnumgebung (unabhängig davon, ob die Installation für den Eigentümer des Gebäudes oder für einen Mieter durchgeführt wurde) oder in einer ähnlichen Umgebung (im Falle einer Installation in einem Gebäude, das eine nichtsteuerpflichtige juristische Person für ihre Tätigkeiten nutzt), nicht jedoch ein Szenario, in dem der Installationsort des Festnetzanschlusses für Zwecke der Unternehmensführung genutzt wird.

¹⁴ Eine Definition von „Over-the-top“-Dienstleistungen ist Abschnitt 1.6 zu entnehmen.

Werden Dienstleistungen einem Dienstleistungsempfänger über seinen Festnetzanschluss erbracht, gilt also die Vermutung, dass dies der tatsächliche Ort des Dienstleistungsempfängers ist, und der Dienstleistungserbringer kann sich auf diese Vermutung stützen (unabhängig davon, ob der Festnetzanschluss diesem Dienstleistungsempfänger oder einem Dritten gehört), es sei denn, er kann die Vermutung durch drei Beweismittel widerlegen. Werden die Dienstleistungen beispielsweise an einen Festnetzanschluss in einem Sommerhaus erbracht, aber der Dienstleistungserbringer verfügt über drei einander nicht widersprechende Beweismittel, aus denen hervorgeht, dass der Dienstleistungsempfänger an einem anderen Ort ansässig oder wohnhaft ist (z. B. Rechnungsanschrift, Bankangaben und sonstige wirtschaftlich relevante Informationen, in denen ein anderer Mitgliedstaat als der des Festnetzanschlusses angegeben ist), so könnte der Dienstleistungserbringer die Vermutung widerlegen. Widerlegt der Erbringer die Vermutung, gilt der in diesen drei Beweismitteln angegebene Ort als Ort der Leistungserbringung.

Wenn an einem bestimmten Ort neben einem Festnetzanschluss auch ein Decoder oder eine Programm- oder Satellitenkarte für die Erbringung der Dienstleistungen verwendet wird, hat die auf dem Festnetzanschluss beruhende Vermutung Vorrang.

7.4.2.2. Über mobile Netze erbrachte digitale Dienstleistungen

Artikel 24b Buchstabe b behandelt die Fälle, in denen der (nichtsteuerpflichtige) Dienstleistungsempfänger eine SIM-Karte für die Inanspruchnahme von Telekommunikations-, Rundfunk- oder elektronischen Dienstleistungen verwendet (unabhängig davon, ob es sich um Dienstleistungen mit vorbezahltem Guthaben („Prepaid“) oder mit nachträglicher Abrechnung handelt).

Eine SIM-Karte wird normalerweise in erster Linie in dem Land verwendet, das durch den der Karte zugeordneten Ländercode identifiziert wird; daher ist das Ausgabeland der SIM-Karte für die Ermittlung des Ortes des Dienstleistungsempfängers und damit des Ortes der Leistungserbringung entscheidend. Es gilt die Vermutung, dass der Dienstleistungsempfänger an diesem Ort ansässig ist oder seinen Wohnsitz oder seinen gewöhnlichen Aufenthaltsort hat.

Diese Vermutung ist hinsichtlich eines vorbezahlten Guthabens auf einer SIM-Karte besonders hilfreich, weil ein solches Guthaben für viel mehr Zwecke eingesetzt werden kann als die Bezahlung von Telefonanrufen oder Internetzugang,¹⁵ und die Leistungserbringer, die das Guthaben bereitstellen, nicht im Voraus wissen können, wofür der Dienstleistungsempfänger dieses Guthaben verwenden wird.

In beiden Fällen (Dienstleistungen mit vorbezahltem Guthaben und mit nachträglicher Abrechnung) kann der Dienstleistungserbringer die Vermutung widerlegen, wenn er über drei einander nicht widersprechende Beweismittel verfügt, aus denen hervorgeht, dass der Dienstleistungsempfänger an einem anderen Ort ansässig ist.

¹⁵ Die Vermutung auf Basis des Ländercodes der SIM-Karte ist nur für die Bestimmung des Ortes der Besteuerung hinsichtlich der Erbringung von Telekommunikations-, Rundfunk- und elektronischen Dienstleistungen relevant und nicht für sonstige Dienstleistungen, für deren Bezahlung das vorbezahlte Guthaben möglicherweise verwendet wird.

7.4.2.3. *Unter Verwendung eines Decoders erbrachte digitale Dienstleistungen*

Artikel 24b Buchstabe c besagt, dass in den Fällen, in denen ein Decoder oder ein ähnliches Gerät oder eine Programm- oder Satellitenkarte für den Empfang der Dienstleistungen verwendet werden muss, die Vermutung gilt, dass der Ort, an dem sich das Gerät befindet bzw. an den die Programm- oder Satellitenkarte zur Verwendung gesendet wird, als Ort des (nichtsteuerpflichtigen) Dienstleistungsempfängers gilt. Diese Vermutung gilt nicht, wenn das Gerät verkauft wurde und der Dienstleistungserbringer nicht weiß – und nicht wissen kann –, wo es sich befindet, oder wenn die Programm- oder Satellitenkarte verkauft, aber nicht an den Dienstleistungsempfänger gesendet wurde. Wenn an einem bestimmten Ort ein Festnetzanschluss gemeinsam mit einem Gerät oder einer Programm- oder Satellitenkarte für die Erbringung der Dienstleistung verwendet wird, gilt die Vermutung nach Artikel 24b Buchstabe a.

7.4.2.4. *Unter sonstigen Bedingungen erbrachte digitale Dienstleistungen*

Alle Telekommunikations-, Rundfunk- und elektronischen Dienstleistungen, bei denen spezifische Vermutungen (nach Artikel 24a oder Artikel 24b Buchstaben a, b oder c) nicht anwendbar sind, werden in Artikel 24b Buchstabe d behandelt. Gemäß dieser Bestimmung gilt die Vermutung, dass der Ort des Dienstleistungsempfängers der Ort ist, der vom Leistungserbringer unter Verwendung von zwei einander nicht widersprechenden Beweismitteln bestimmt wird.

Diese allgemeine Vermutung sollte nur greifen, wenn keine spezifische Vermutung angewandt werden kann. Daher sollte der Dienstleistungserbringer in dem Fall, dass er über keine Informationen oder Beweismittel verfügt, die die Anwendung einer spezifischen Vermutung ermöglichen würden, und diese (bei normalen wirtschaftlichen Gegebenheiten) auch nicht hätte ermitteln können, als nächsten Schritt die allgemeine Vermutung anwenden. Wenn also beispielsweise eine Dienstleistung über mindestens zwei verschiedene Kanäle (Festnetzanschluss oder mobile Netze) erbracht werden kann und wenn der Dienstleistungserbringer nicht wissen kann und nicht hätte wissen müssen, welchen dieser Kanäle der Dienstleistungsempfänger tatsächlich für die Inanspruchnahme der Dienstleistung verwendet hat, sollte er die allgemeine Vermutung wählen.

Diese allgemeine Vermutung ist direkt mit Artikel 24f verknüpft und schafft für den Dienstleistungserbringer eine größere Rechtssicherheit hinsichtlich der Bestimmung des Ortes der Besteuerung. Die Entscheidung, welche beiden einander nicht widersprechenden Beweismittel der Dienstleistungserbringer als die zuverlässigsten für die Bestimmung des Ortes des Dienstleistungsempfängers erachtet, bleibt dem Erbringer selbst überlassen (siehe auch [Kapitel 9](#)). Dabei gilt es, das richtige Gleichgewicht zwischen der Anforderung, dass die Beweislast nicht unverhältnismäßig sein sollte, und der Notwendigkeit der Vermeidung von Manipulationen und Missbrauch zu finden. Die Wahrnehmung dieser Aspekte kann für jeden Beteiligten unterschiedlich sein. Es ist wichtig, die Regelung so zu gestalten, dass sie von Unternehmen einfach und praktikabel eingehalten werden kann. Andererseits ist es ebenfalls wichtig, dass die Mitgliedstaaten eine hinreichende Gewähr dafür haben, dass die Dienstleistungen am richtigen Ort besteuert werden.

Selbst wenn es in einigen Fällen für den Dienstleistungserbringer schwierig ist, mehr als ein Beweismittel zu finden, ist zu betonen, dass jegliche wirtschaftlich relevanten Informationen als Beweismittel genutzt werden können; dies sollte dem Dienstleistungserbringer eine hinreichende Flexibilität für die korrekte Bestimmung des

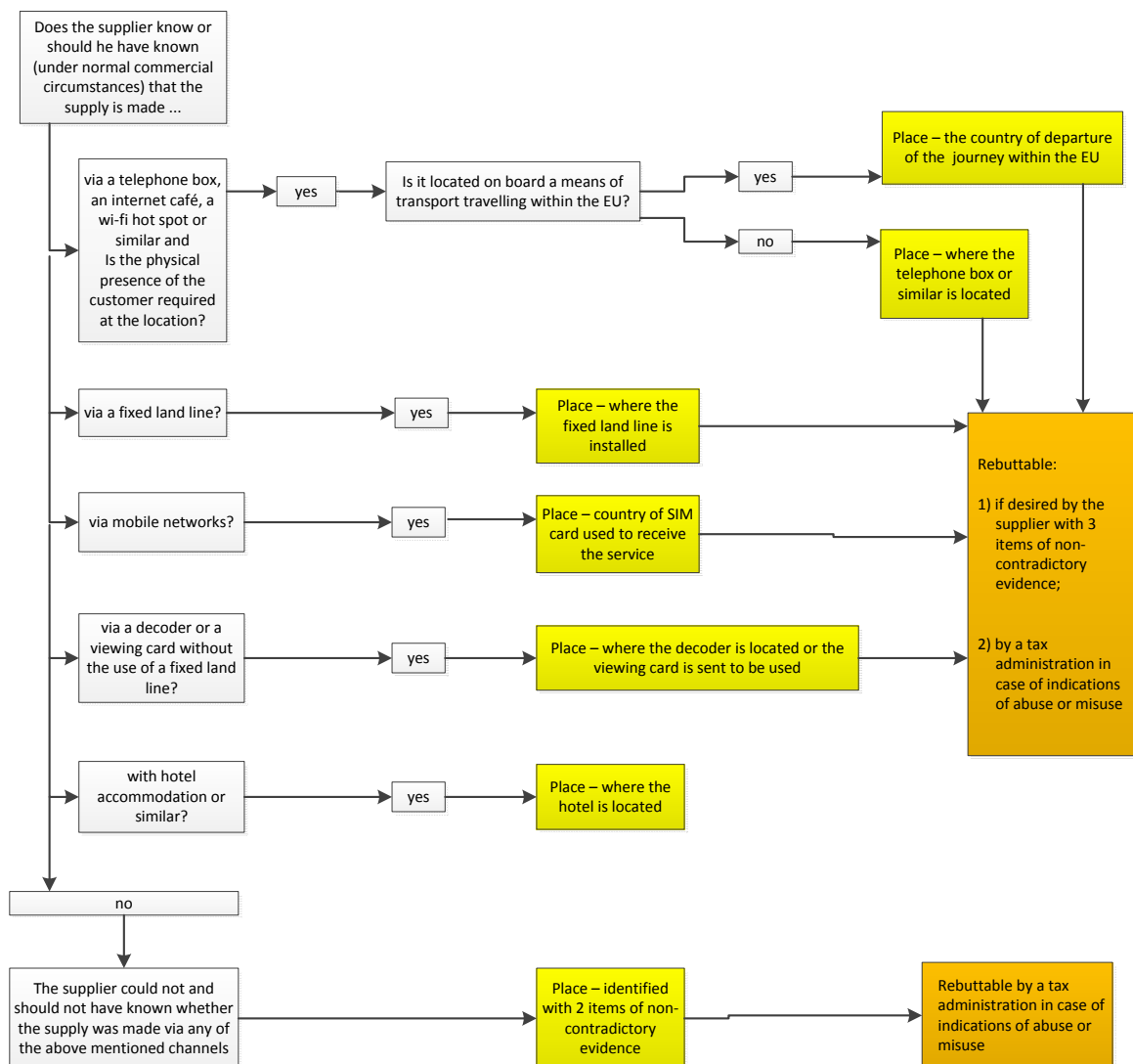
Ortes des Dienstleistungsempfängers eröffnen. Die Steuerbehörde kann die Beurteilung des Dienstleistungserbringers nur dann anfechten, wenn Hinweise auf falsche Anwendung oder Missbrauch durch den Leistungserbringer vorliegen (siehe auch [Kapitel 8](#)).

Diese Vermutung ist so gestaltet, dass sie alle möglichen Fälle abdeckt; insoweit ist die Vermutung potenziell „zukunftssicher“. Dadurch sollte sichergestellt sein, dass auch neue Dienstleistungen und Technologien erfasst werden können.

7.5. Ausführliche Erläuterungen zu Aspekten dieser Bestimmungen

7.5.1. In welcher Weise interagieren die verschiedenen Vermutungen (Diagramm)?

Die Interaktion zwischen den Vermutungen ist im nachstehenden Entscheidungsbaum veranschaulicht, der die Vermutungen für jede Dienstleistungsart zeigt:



Evidence:
 Billing address
 IP address
 Bank details
 SIM card country code
 Location of fixed land line
 Other commercially relevant information

7.5.2. Was bedeutet „WLAN-Hot-Spot“?

Siehe Glossar in Abschnitt 1.6.

7.5.3. Findet bei vorbezahlten Dienstleistungen die Vermutung bezüglich der physischen Anwesenheit Anwendung?

Nein, da die Erbringung dieser Dienstleistungen normalerweise nicht die physische Anwesenheit des Dienstleistungsempfängers erfordert. Wenn also beispielsweise der Zugang zu WLAN-Hot-Spots nicht auf einen bestimmten Ort beschränkt ist, fällt dieser nicht unter Artikel 24 Buchstabe a.

7.5.4. Welche Vermutung hat Vorrang, wenn ein möglicher Konflikt zwischen Vermutungen besteht?

Es kann Fälle geben, in denen ein Konflikt zwischen den verschiedenen in den Artikeln 24a und 24b festgelegten Vermutungen besteht. In Anbetracht der Tatsache, dass sich alle diese Vermutungen auf Telekommunikations-, Rundfunk- und elektronische Dienstleistungen beziehen, kann eine gewisse Unklarheit darüber entstehen, welche der Vermutungen anzuwenden ist.

Zur Beantwortung der Frage, ob ein Konflikt zwischen den Vermutungen besteht, und wenn ja, welche Vermutung Vorrang hat, sollte zunächst eine Beurteilung des Sachverhalts hinsichtlich der Leistungserbringung durchgeführt werden. Dazu muss der Dienstleistungserbringer alle verfügbaren Informationen nutzen. Diese Verpflichtung umfasst auch Informationen, die ihm bekannt sein müssten (siehe auch [Kapitel 9](#)).

Es besteht nur dann ein Problem, wenn eine bestimmte Erbringung von Telekommunikations-, Rundfunk- oder elektronischen Dienstleistungen die Bedingungen von zwei verschiedenen Vermutungen erfüllt.

In Bezug auf Dienstleistungen, die über einen Festnetzanschluss (geregelt durch Artikel 24b Buchstabe a) erbracht werden und für die außerdem ein Decoder benötigt wird (Artikel 24b Buchstabe c), ist in der MwSt-Durchführungsverordnung eindeutig angegeben, dass die Vermutung hinsichtlich des Festnetzanschlusses Vorrang hat.

Des Weiteren gilt, dass in Fällen, in denen zweifelhaft ist, ob eine der spezifischen Vermutungen (gemäß Artikel 24a und Artikel 24b Buchstaben a bis c) oder die allgemeine Vermutung (Artikel 24b Buchstabe d) greift, stets die jeweilige spezifische Vermutung Vorrang hat.

Beispiel: Ein Endverbraucher erwirbt eine App in einem Appstore über sein Mobilfunkkonto (Abrechnung über die Mobilfunkrechnung oder Guthabenabzug), und der Appstore führt für seine Dienstleistung Mehrwertsteuer ab. Kann der Appstore in diesem Fall die spezifische Vermutung nach Artikel 24b Buchstabe b anwenden, oder sollte er die allgemeine Vermutung nach Artikel 24b Buchstabe d anwenden? Der Appstore sollte von einer spezifischen Vermutung ausgehen, wenn er über die Informationen über die SIM-Karte verfügt oder (bei normalen wirtschaftlichen Gegebenheiten) hätte verfügen müssen (was in der Praxis bedeuten kann, dass der Telekommunikationsbetreiber diese Informationen mitteilen müsste) und weiß oder hätte wissen müssen, dass eine App über mobile Netze geliefert wird. Andernfalls muss der Appstore gemäß Artikel 24b Buchstabe d zwei einander nicht widersprechende Beweismittel finden.

Zusammenfassend lässt sich sagen: Wenn der Dienstleistungserbringer nicht über Informationen verfügt, die die Bedingungen für die Anwendung der spezifischen Vermutung erfüllen würden, und diese Informationen auch nicht hätte ermitteln können, sollte er die allgemeine Vermutung anwenden (siehe auch [Kapitel 9](#)).

7.5.5. Wie sollten über eine SIM-Karte erbrachte Dienstleistungen behandelt werden, wenn der Ländercode auch Gebiete umfasst, die von der Anwendung der EU-Mehrwertsteuer ausgenommen sind?

Gemäß der Vermutung nach Artikel 24b Buchstabe b Vermutung basiert die Besteuerung auf dem Ländercode der SIM-Karte. Einige außerhalb des Anwendungsbereichs der MwSt-Richtlinie liegende Gebiete haben separate Codes, andere dagegen nicht. Bei den letztgenannten kann die Vermutung dazu führen, dass ein in diesen Gebieten genutztes Guthaben der EU-Mehrwertsteuer unterworfen wird.

Dieses Problem lässt sich bei Anwendung dieser Vermutung nur schwer vermeiden, da man zum Zeitpunkt des Verkaufs des Guthabens nicht wissen kann, wo genau das Guthaben genutzt wird (beispielsweise auf dem spanischen Festland oder den Kanarischen Inseln).

Der Dienstleistungserbringer kann die Vermutung widerlegen, wenn er über drei einander nicht widersprechende Beweismittel verfügt, um nachzuweisen, dass der Ort des Dienstleistungsempfängers tatsächlich außerhalb der EU liegt. Voraussetzung wäre jedoch, dass die in Artikel 59a der MwSt-Richtlinie festgelegte Regelung über die tatsächliche Nutzung oder Auswertung angewandt wird.

7.5.6. Wie ist der Verweis auf einen „Festnetzanschluss“ zu verstehen?

Der Begriff „Festnetzanschluss“ darf nicht zu restriktiv verstanden werden, damit er neu entwickelte Technologien abdeckt.

Siehe Glossar in [Abschnitt 1.6](#).

8. WIDERLEGUNG VON VERMUTUNGEN (ARTIKEL 24d)

8.1. Einschlägige Bestimmung

Die einschlägige Bestimmung ist der MwSt-Durchführungsverordnung zu entnehmen:

- [Artikel 24d](#) (Unterabschnitt 3b)

Die Verweise auf Artikel der MwSt-Durchführungsverordnung erfolgen grundsätzlich ohne Nennung dieses spezifischen Rechtsakts, und es wird nur der Artikel angegeben.

8.2. Hintergrund

Zur Klärung der steuerlichen Behandlung von Endverbrauchern erbrachten Telekommunikations-, Rundfunk- und elektronischen Dienstleistungen (ab dem 1. Januar 2015) wurden Vermutungen bezüglich des Ortes des Dienstleistungsempfängers eingeführt. Die Vermutungen werden in Unterabschnitt 3a Artikel 24a und 24b beschrieben.

8.3. Warum bestand Klarstellungsbedarf?

Alle in Unterabschnitt 3a genannten Vermutungen sind widerlegbar. Die meisten Vermutungen wurden eingeführt, um für die Dienstleistungserbringer Leitlinien zum Ort der Besteuerung in Situationen bereitzustellen, in denen der Ort des Dienstleistungsempfängers praktisch nicht oder nicht mit Sicherheit bestimmt werden kann.

Dies ändert nicht die grundlegende Regelung, nach der diese Dienstleistungen an dem Ort steuerbar sind, an dem der Dienstleistungsempfänger ansässig ist oder seinen Wohnsitz oder seinen gewöhnlichen Aufenthaltsort hat. Wenn Informationen vorliegen, mit denen der tatsächliche Ort des Dienstleistungsempfängers bestimmt werden kann, besteht daher nach wie vor die Möglichkeit, die Vermutungen zu widerlegen.

In diesem Zusammenhang wird Klarheit darüber benötigt, was für die Widerlegung einer Vermutung erforderlich ist und wer eine Vermutung widerlegen kann.

8.4. Was bewirkt die Bestimmung?

In Artikel 24d wird klargestellt, dass eine Vermutung durch den Dienstleistungserbringer und – unter bestimmten Bedingungen – von einer Steuerbehörde widerlegt werden kann. Eine Widerlegung durch den Dienstleistungsempfänger ist nicht möglich; die Bestimmung des tatsächlichen Ortes der Besteuerung liegt in der Verantwortung des Dienstleistungserbringers, der die Mehrwertsteuer für die erbrachten Dienstleistungen an die richtige Steuerbehörde zu entrichten hat. In dieser Bestimmung ist auch der Umfang des Beweismaterials angegeben, der für die Widerlegung einer Vermutung erforderlich ist.

8.4.1. Widerlegung durch den Dienstleistungserbringer

Wenn eine Vermutung nicht bereits mit der Erhebung von Beweismitteln durch den Dienstleistungserbringer bei dem Dienstleistungsempfänger verknüpft ist, kann eine Widerlegung durch drei einander nicht widersprechende Beweismittel erfolgen. Dies gilt

hinsichtlich der spezifischen Vermutungen nach Artikel 24a und Artikel 24b Buchstaben a, b und c.

Verfügt ein Dienstleistungserbringer hinsichtlich einer dieser Vermutungen über hinreichende Beweismittel, aus denen hervorgeht, dass der Dienstleistungsempfänger an einem anderen Ort ansässig ist oder seinen Wohnsitz oder seinen gewöhnlichen Aufenthaltsort hat, kann er die Vermutung widerlegen.

Ein Dienstleistungserbringer ist nicht verpflichtet, eine Vermutung zu widerlegen. Selbst wenn gegenteilige Anhaltspunkte vorliegen, kann der Dienstleistungserbringer beschließen, sich für die Bestimmung des Ortes des Dienstleistungsempfängers auf die Vermutung zu stützen und gegenteilige Anhaltspunkte außer Acht zu lassen.

Im Fall von Dienstleistungen, bei denen die spezifischen Vermutungen nicht anwendbar sind, werden Anhaltspunkte zur Bestimmung des Ortes des Dienstleistungsempfängers benötigt. Diese werden in der allgemeinen Vermutung nach Artikel 24b Buchstabe d behandelt.

Sind weder Artikel 24a noch Artikel 24b Buchstaben a bis c anzuwenden, gilt die Vermutung, dass der Dienstleistungsempfänger an dem Ort ansässig ist oder seinen Wohnsitz oder seinen gewöhnlichen Aufenthaltsort hat, der vom Leistungserbringer unter Verwendung von zwei von ihm erhobenen, einander nicht widersprechenden Beweismitteln bestimmt wird. Durch die Festlegung des Beweisumfangs in Artikel 24b Buchstabe d auf zwei Beweismittel ermöglicht die allgemeine Vermutung bereits eine Anpassung für Fälle, in denen mehr als zwei Beweismittel verfügbar sind. Daher ist die in Artikel 24d festgelegte Widerlegung nur für die spezifischen Vermutungen relevant.

8.4.2. Widerlegung durch eine Steuerbehörde

Es wurden Vermutungen eingeführt, um die steuerliche Behandlung von Dienstleistungen an Endverbraucher zu klären, die an dem Ort steuerbar sind, an dem der Dienstleistungsempfänger ansässig ist oder seinen Wohnsitz oder seinen gewöhnlichen Aufenthaltsort hat. Es ist für den Dienstleistungserbringer wichtig zu wissen, dass er sich auf eine Vermutung stützen kann.

Zur Gewährleistung der Rechtssicherheit ist die Möglichkeit einer Steuerbehörde zur Widerlegung einer Vermutung auf Situationen beschränkt, in denen Hinweise auf **falsche Anwendung oder Missbrauch durch den Leistungserbringer** vorliegen. Dies kann beispielsweise Fälle umfassen, in denen ein Dienstleistungserbringer eine Vorgehensweise einführt, durch die der Ort der Leistungserbringung für einen nicht vernachlässigbaren Anteil seiner Kunden falsch bestimmt würde, selbst wenn dies nicht notwendigerweise zu einem klaren Steuervorteil für den Dienstleistungserbringer oder seine Kunden führt. Dies setzt jedoch ein vorsätzliches oder fahrlässiges Verhalten seitens des Dienstleistungserbringers voraus und würde infolgedessen echte Fehler nicht abdecken.

Es könnte beispielsweise als falsche Anwendung oder Missbrauch betrachtet werden, wenn ein Betreiber eines virtuellen Mobilfunknetzes,¹⁶ der in Mitgliedstaat A mit niedrigem Mehrwertsteuersatz ansässig ist, Mobilfunkdienste an Kunden in

¹⁶ Ein Betreiber eines virtuellen Mobilfunknetzes (*Mobile Virtual Network Operator – MVNO*) ist ein Anbieter drahtloser Kommunikationsdienste, der nicht Eigentümer der drahtlosen Netzinfrastruktur ist, über das die Dienstleistungen an seine Kunden erbracht werden.

Mitgliedstaat B mit hohem Mehrwertsteuersatz vertreibt, indem er diesen Kunden SIM-Karten mit dem Ländercode von Mitgliedstaat A ausstellt und verkauft.

Eine Steuerbehörde kann in Fällen, in denen Hinweise auf falsche Anwendung oder Missbrauch durch den Leistungserbringer vorliegen, alle Vermutungen widerlegen. Dies schließt auch die allgemeine Vermutung ein, nach der der Dienstleistungserbringer den Ort des Dienstleistungsempfängers unter Verwendung von zwei einander nicht widersprechenden Beweismitteln bestimmen darf. Wenn diese Beweismittel manipuliert wurden, kann die Steuerbehörde beschließen, die Vermutung zu widerlegen.

Die Beweise, die eine Steuerbehörde zur Widerlegung einer Vermutung verwenden kann, sind nicht ausdrücklich angegeben. Artikel 24f enthält eine Liste von Beweismitteln, aber da die Vermutung nur widerlegt werden kann, wenn es Hinweise auf falsche Anwendung oder Missbrauch gibt, schränkt dies die Steuerbehörde in ihrer Verwendung von Beweismitteln nicht ein.

Die Bereitstellung und Kontrolle von Beweismitteln für den tatsächlichen Ort des Dienstleistungsempfängers kann in einigen Fällen einen unverhältnismäßigen Aufwand erfordern bzw. Probleme hinsichtlich des Datenschutzes verursachen. Daher sollten möglichst wenige Widerlegungen erfolgen. Dies gilt insbesondere, wenn die Leistungserbringung gelegentlichen Charakter hat, gewöhnlich geringfügige Beträge betrifft und die physische Anwesenheit des Leistungsempfängers erfordert, wie es bei Dienstleistungen der Fall ist, bei denen die Vermutung nach Artikel 24a greift.

8.5. Ausführliche Erläuterungen zu Aspekten dieser Bestimmung

8.5.1. Muss der Dienstleistungserbringer nach weiteren Beweismitteln suchen, wenn eine Vermutung greift?

Die Artikel 24a und 24b legen Vermutungen bezüglich des Ortes des Dienstleistungsempfängers fest. Der Dienstleistungserbringer darf sich für die Bestimmung des Ortes des Dienstleistungsempfängers auf die relevante Vermutung stützen (vorausgesetzt, die Anforderungen für die betreffende Vermutung sind erfüllt), es sei denn, er beschließt, die Vermutung gemäß Artikel 24d zu widerlegen.

Der Dienstleistungserbringer ist nicht verpflichtet, weitere Beweismittel zu suchen oder die bereits verfügbaren Beweismittel zu überprüfen; er kann dies jedoch tun. Nur wenn er beschließt, die Vermutung zu widerlegen, muss dies gemäß Artikel 24d anhand von drei einander nicht widersprechenden Beweismitteln erfolgen. In jedem Fall (Anwendung der Vermutung oder Widerlegung der Vermutung durch den Dienstleistungserbringer) kann eine Steuerbehörde die vom Dienstleistungserbringer durchgeführte Beurteilung nur widerlegen, wenn es Hinweise auf falsche Anwendung oder Missbrauch der Dienstleistung durch den Erbringer gibt.

8.5.2. Können Vermutungen stets widerlegt werden?

Generell können alle in Unterabschnitt 3a festgelegten Vermutungen gemäß Artikel 24d widerlegt werden.

Die Widerlegung ist jedoch nur eingeschränkt möglich. Dies gilt insbesondere, wenn Artikel 24a Anwendung findet.

Artikel 24a sieht vor, dass bei der Erbringung von Telekommunikations-, Rundfunk- und elektronischen Dienstleistungen an Orten, an denen es für den Dienstleistungserbringer besonders schwierig ist festzustellen, wer die Dienstleistung empfängt oder zu überprüfen, wo der Dienstleistungsempfänger tatsächlich ansässig ist, davon auszugehen ist, dass sich der Dienstleistungsempfänger an diesem Ort befindet.

Artikel 24a sollte zusammen mit Erwägungsgrund 10 der Verordnung Nr. 1042/2013 gelesen werden, nach dem der Nachweis des Ortes der Dienstleistung einen unverhältnismäßigen Aufwand erfordern bzw. hinsichtlich des Datenschutzes problematisch sein könnte, wenn eine Dienstleistung gelegentlichen Charakter hat, gewöhnlich geringfügige Beträge betrifft und die physische Anwesenheit des Leistungsempfängers erfordert.

In vielen der in Artikel 24a genannten Fällen hat jede Leistungserbringung an diesen Orten in der Praxis gelegentlichen Charakter und betrifft sehr geringe Umsätze. Daher wurde vereinbart, dass in diesen Fällen normalerweise eine „De-minimis“-Regel¹⁷ angewandt werden sollte. Das soll gewährleisten, dass Unternehmen nicht durch einen unverhältnismäßigen Aufwand belastet werden, da diese andernfalls für jede einzelne an diesen Orten erbrachte Dienstleistung überprüfen müssten, ob Beweismittel für die Widerlegung der Vermutung vorliegen könnten.

8.5.3. Kann die Vermutung nach Artikel 24a widerlegt werden, wenn die Dienstleistung einem Steuerpflichtigen erbracht wird?

Telekommunikations-, Rundfunk- und elektronische Dienstleistungen, die einem Steuerpflichtigen erbracht werden, sind an dem Ort steuerbar, an dem dieser Steuerpflichtige ansässig ist. Erbringt der Dienstleistungserbringer diese Leistungen jedoch an seinem Standort und ist für die Inanspruchnahme der Dienstleistungen die physische Anwesenheit des Steuerpflichtigen erforderlich, greift die Vermutung nach Artikel 24a, und der Dienstleistungserbringer sollte sich darauf stützen können.

Für die Widerlegung dieser Vermutung muss die Bestimmung in Verbindung mit Artikel 24d Absatz 1 angewendet werden.

Artikel 24d Absatz 1 verweist nur auf Artikel 58 der MwSt-Richtlinie, um die drei erfassten Dienstleistungsarten aufzulisten (Telekommunikations-, Rundfunk- und elektronische Dienstleistungen). Dieser Verweis beschränkt die Anwendbarkeit von Artikel 24d Absatz 1 nicht auf Nichtsteuerpflichtige (Endverbraucher), und insoweit umfasst diese Bestimmung in Bezug auf Artikel 24a auch Steuerpflichtige.

Die Vermutung kann daher widerlegt werden, wenn der Dienstleistungsempfänger hinreichende und vom Dienstleistungserbringer akzeptierte Beweismittel vorlegt; in Anbetracht der Tatsache, dass diese Vermutung als „De-minimis“-Regel betrachtet werden sollte, wäre der Anwendungsbereich einer solchen Widerlegung jedoch eingeschränkt (siehe auch [Abschnitt 8.5.2](#)).

¹⁷ Der Begriff „de minimis“ wird normalerweise verwendet, um etwas zu beschreiben, das zu klein oder unbedeutend ist, um berücksichtigt zu werden. Der Begriff leitet sich von der lateinischen Phrase „de minimis non curat lex“ ab, die bedeutet, dass das Recht sich nicht mit Kleinigkeiten befasst.

8.5.4. Kann die Vermutung nach Artikel 24a widerlegt werden, wenn ein Mitgliedstaat die Regelung über die tatsächliche Nutzung oder Auswertung nach Artikel 59a der MwSt-Richtlinie anwendet?

Die Regelung über die tatsächliche Nutzung oder Auswertung (nach Artikel 59a der MwSt-Richtlinie) weicht von den allgemeinen Regelungen ab, nach denen der Ort der Dienstleistung gemäß den Artikeln 44, 45, 56, 58 und 59 der MwSt-Richtlinie zu bestimmen ist. (Für Artikel 58 gilt die Regelung ab dem 1. Januar 2015.)

Nach Artikel 59a der MwSt-Richtlinie können die Mitgliedstaaten entscheiden, den Ort der Dienstleistung zu verlagern, um Doppelbesteuerung, Nichtbesteuerung und Wettbewerbsverzerrungen zu vermeiden. Entsprechend können Mitgliedstaaten den Ort einer oder aller dieser Dienstleistungen, der in ihrem Gebiet liegt, so behandeln, als läge er außerhalb der EU, wenn diese Dienstleistungen tatsächlich außerhalb der EU genutzt oder ausgewertet werden; dies gilt auch umgekehrt.

Gemäß der in Artikel 24a beschriebenen Vermutung kann ein Dienstleistungserbringer davon ausgehen, dass der Dienstleistungsempfänger an dem Ort ansässig ist oder seinen Wohnsitz oder seinen gewöhnlichen Aufenthaltsort hat, an dem der Dienstleistungserbringer die Dienstleistungen erbringt und an dem der Dienstleistungsempfänger persönlich anwesend ist, da die physische Anwesenheit des Empfängers für den Empfang dieser Dienstleistungen erforderlich ist.

Da der Dienstleistungsempfänger zum Empfang der Leistungen physisch an dem Ort anwesend sein muss, ist davon auszugehen, dass die Dienstleistungen an diesem Ort tatsächlich genutzt und ausgewertet werden. Bei Dienstleistungen, die an einem anderen Ort genutzt und ausgewertet werden, dürfte es sich um Folgedienstleistungen handeln, die von einem anderen Diensteanbieter erbracht werden als dem, der die Dienstleistungen am Ort der physischen Anwesenheit erbringt. Diese nachfolgenden Dienstleistungen (z. B. Downloads über das Internet) werden als „Over-the-top“-Dienstleistungen bezeichnet (siehe Glossar in [Abschnitt 1.6](#)); bei diesen Dienstleistungen kommt die Vermutung nicht zum Tragen.

In Anbetracht der grundlegenden Annahme, dass die Dienstleistungen tatsächlich am Ort ihrer Erbringung genutzt und ausgewertet werden, treten Situationen, in denen diese Vermutung widerlegt werden könnte, weil die Dienstleistungen tatsächlich an einem anderen Ort genutzt und ausgewertet werden, sehr selten bzw. überhaupt nicht ein.

9. BEWEISMITTEL FÜR DIE BESTIMMUNG DES ORTES DES DIENSTLEISTUNGSEMPFÄNGERS UND WIDERLEGUNG VON VERMUTUNGEN (ARTIKEL 24f)

9.1. Einschlägige Bestimmungen

Die einschlägige Bestimmung ist der MwSt-Durchführungsverordnung zu entnehmen:

- [Artikel 24f](#) (Unterabschnitt 3c)

Die Verweise auf Artikel der MwSt-Durchführungsverordnung erfolgen grundsätzlich ohne Nennung dieses spezifischen Rechtsakts, und es wird nur der Artikel angegeben.

9.2. Hintergrund

Ab dem 1. Januar 2015 ist die Erbringung von Telekommunikations-, Rundfunk- und elektronischen Dienstleistungen in allen Fällen an dem Ort steuerbar, an dem der Dienstleistungsempfänger ansässig ist oder seinen Wohnsitz oder seinen gewöhnlichen Aufenthaltsort hat.

Zur Klärung der steuerlichen Behandlung von Dienstleistungen von Unternehmen an Endverbraucher wurden widerlegbare Vermutungen bezüglich des Ortes des Dienstleistungsempfängers eingeführt.

9.3. Warum bestand Klarstellungsbedarf?

Es werden spezifische Vermutungen zur Bestimmung des Ortes der Besteuerung in Fällen eingeführt, in denen der Ort des Dienstleistungsempfängers in der Praxis nicht oder nicht mit Sicherheit bestimmt werden kann. Der Dienstleistungserbringer kann jede dieser spezifischen Vermutungen durch drei einander nicht widersprechende Beweismittel widerlegen.

Wenn keine spezifische Vermutung greift, wird vermutet, dass der Dienstleistungsempfänger an dem Ort ansässig ist oder seinen Wohnsitz oder seinen gewöhnlichen Aufenthaltsort hat, der vom Leistungserbringer unter Verwendung von zwei einander nicht widersprechenden Beweismitteln als solcher bestimmt wird.

In diesem Zusammenhang musste präzisiert werden, welche Art von Beweismittel für die Bestimmung des Ortes des Dienstleistungsempfängers bzw. für die Widerlegung einer Vermutung verwendet werden kann.

9.4. Was bewirkt die Bestimmung?

In Artikel 24f sind Beweismittel aufgelistet, die der Dienstleistungserbringer im Zusammenhang mit Telekommunikations-, Rundfunk- oder elektronischen Dienstleistungen insbesondere für die Bestimmung des Ortes, an dem der Dienstleistungsempfänger ansässig ist oder seinen Wohnsitz oder seinen gewöhnlichen Aufenthaltsort hat, oder für die Bestimmung des tatsächlichen Ortes des Dienstleistungsempfängers verwenden sollte.

Die Bestimmung ist relevant, wenn gemäß Artikel 24b Buchstabe d die Vermutung gilt, dass der Ort des Dienstleistungsempfängers der Ort ist, der vom Leistungserbringer unter

Verwendung von zwei einander nicht widersprechenden Beweismitteln als solcher bestimmt wird. Ebenso kann sie in den Fällen relevant sein, in denen der Dienstleistungserbringer eine der spezifischen Vermutungen durch drei einander nicht widersprechende Beweismittel widerlegen will.

Diese Liste von Beweismitteln dient zur Veranschaulichung. Der Zusatz „insbesondere“ wurde gewählt, um sicherzustellen, dass Mitgliedstaaten und Unternehmen sich voll darüber im Klaren sind, dass es sich um eine exemplarische, nicht erschöpfende Liste handelt. Unternehmen haben unterschiedliche Geschäftsmodelle, und die von ihnen hinsichtlich ihrer Kunden hinzugezogenen Beweismittel können unterschiedlich sein.

Aus diesem Grund enthält die Liste auch einen Verweis auf „sonstige wirtschaftlich relevante Informationen“. Dieser ermöglicht die Verwendung weiterer Informationen, die in der Liste nicht ausdrücklich genannt sind, als Beweismittel für die Bestimmung des Ortes des Dienstleistungsempfängers und für die Widerlegung von Vermutungen.

Nicht jedes Beweismittel ist für jedes Unternehmen geeignet, und es ist nicht notwendigerweise angemessen, unter allen Umständen die gleichen Beweismittel zu verwenden. Daher erhält keines der Beweismittel in der Liste Vorrang gegenüber den anderen. Damit sollte Unternehmen eine hinreichende Flexibilität eröffnet werden, damit die bis 2015 erforderlichen Änderungen nicht zu umfangreich sind.

9.5. Ausführliche Erläuterungen zu Aspekten dieser Bestimmung

9.5.1. Was beinhaltet das Konzept „sonstige wirtschaftlich relevante Informationen“?

Die in Artikel 24f enthaltene Liste von Beweismitteln enthält einen Verweis auf sonstige wirtschaftlich relevante Informationen. Dieser Punkt trägt dem Umstand Rechnung, dass Unternehmen sehr unterschiedliche Geschäftsmodelle haben können, und ermöglicht eine flexiblere Anwendung dieser Bestimmungen.

Es ist nicht auszuschließen, dass es Fälle geben wird, in denen ausschließlich Beweismittel vorliegen, die als „sonstige wirtschaftlich relevante Informationen“ einzustufen sind. Dies bedeutet allerdings nicht, dass für die Bestimmung des Ortes des Dienstleistungsempfängers nur ein einziges Beweismittel ausreichend wäre. Vielmehr können zwei oder mehr separate Informationen, die in die Kategorie der wirtschaftlich relevanten Informationen fallen, zusammengenommen als Nachweise hinsichtlich des Dienstleistungsempfängers und seines Ortes dienen.

In solchen Fällen muss der Dienstleistungserbringer bei der Auswahl der Beweismittel die Zuverlässigkeit der verfügbaren Informationen berücksichtigen. Außerdem sollte der Dienstleistungserbringer begründen können, warum die jeweiligen Informationen für ihn relevant sind.

Es ist unmöglich, sämtliche Informationen zu nennen, die unter den Begriff „wirtschaftlich relevante Informationen“ fallen. Wie bereits erwähnt, gibt es sehr unterschiedliche Geschäftsmodelle, und eine Information, die für eines dieser Modelle zuverlässig wäre, könnte für ein anderes äußerst unzuverlässig sein.

Im Folgenden sind einige Informationen zusammengestellt, die je nach den Umständen, unter denen das Unternehmen seine Geschäfte führt, als „wirtschaftlich relevante Informationen“ verwendet werden können:

(1) Eindeutige Zahlungsverkehrssysteme: Wenn ein Dienstleistungsempfänger ein Zahlungsverkehrssystem nutzt, das ausschließlich in einem bestimmten Mitgliedstaat verwendet wird, stellt dies eine Information zur genauen Bestimmung des Mitgliedstaats dar, in dem die Dienstleistung erbracht wurde. Dies kann als Hinweis auf den Ort des Dienstleistungsempfängers betrachtet werden.

(2) Geschäftsbeziehung des Verbrauchers: Wenn ein Dienstleistungsempfänger eine längere Geschäftsbeziehung mit einem Unternehmen hat, können Aufzeichnungen in Bezug auf frühere Umsätze ein zuverlässiger Indikator für zukünftige Umsätze sein. Solche Informationen umfassen unter anderem die früher angegebene IP-Adresse des Dienstleistungsempfängers, die früher angegebene Rechnungsanschrift oder den Ort der vorwiegenden Inanspruchnahme von Dienstleistungen.

(3) Verkaufsstelle von Geschenkgutscheinen: Wenn ein Dienstleistungsempfänger, der physisch in einem Einzelhandelsgeschäft anwesend ist, einen Geschenkgutschein erwirbt, ist er wahrscheinlich in dem Land ansässig oder wohnhaft, in dem sich das Geschäft befindet.

(4) Ländergebundene Geschenkgutscheine: Wenn Geschenkgutscheine ländergebunden sind und nur im Abgabeland genutzt werden können (und diese Einschränkung deutlich auf dem Gutschein aufgedruckt ist), kann der Mitgliedstaat, an den der Gutschein gebunden ist, ein Hinweis auf den Ort des Dienstleistungsempfängers sein, ebenso wie ein Café oder Hotel, das WLAN-Zugang in einem öffentlichen Bereich anbietet, als Ort dieses Dienstleistungsempfängers gilt.

(5) Unterlagen von Drittanbietern von Zahlungsdiensten: In vielen Ländern überprüfen die Anbieter von Zahlungsdiensten vor der Annahme einer Transaktion zumindest einen Teil der Rechnungsanschrift für eine Zahlungsweise. Normalerweise werden diese Informationen den Kunden des Zahlungsdienste-Anbieters (d. h. den Anbietern elektronischer Dienstleistungen) aus Gründen des Datenschutzes und der Sicherheit nicht mitgeteilt. Wenn der Zahlungsdienste-Anbieter dem Erbringer der erworbenen Dienstleistung diese Informationen jedoch mitteilt, können sie als „wirtschaftlich relevante Informationen“ verwendet werden.

(6) Eigenbescheinigung des Dienstleistungsempfängers: Wenn der Kunde (z. B. im Rahmen des Online-Bestellvorgangs) sein Land, seine Bankverbindung (insbesondere das Land, in dem er das Bankkonto innehat) und Kreditkarteninformationen angibt, können diese als „wirtschaftlich relevante Informationen“ betrachtet werden.

9.5.2. Was kann als „Rechnungsanschrift“ betrachtet werden?

Artikel 24f enthält einen Verweis auf die Rechnungsanschrift, die für die Bestimmung des tatsächlichen Ortes des Dienstleistungsempfängers bzw. für die Widerlegung der betreffenden Vermutung als Beweismittel dienen kann, damit der Dienstleistungserbringer den Ort, an dem der Dienstleistungsempfänger ansässig ist oder seinen Wohnsitz oder seinen gewöhnlichen Aufenthaltsort hat, genau bestimmen kann.

Aus diesem Grund kann eine elektronische Adresse, an die eine elektronische Rechnung geschickt wird und die häufig als Rechnungsanschrift betrachtet wird, in dieser Hinsicht nicht als Beweismittel dienen. Im Fall von Telekommunikations-, Rundfunk- oder elektronischen Dienstleistungen kann die IP-Adresse zwar nicht als Rechnungsanschrift angesehen werden, sie ist jedoch als zulässiges Beweismittel anerkannt, das der

Dienstleistungserbringer für die Identifizierung des Dienstleistungsempfängers verwenden kann.

Eine Postanschrift (Postfach) sollte nicht als hinreichende Angabe des Ortes eines nichtsteuerpflichtigen Dienstleistungsempfängers betrachtet werden. Dies entspricht dem Konzept hinsichtlich der Behandlung Steuerpflichtiger in Artikel 10 Absatz 3.

9.5.3. *In welchem Verhältnis stehen Artikel 24f (Liste von Beweismitteln) und Artikel 24d Absatz 1 (Widerlegung einer spezifischen Vermutung durch den Dienstleistungserbringer)?*

Die Liste von Beweismitteln in Artikel 24f ist nur von Bedeutung, wenn ein Dienstleistungserbringer eine der in Artikel 24a und Artikel 24b Buchstaben a bis c¹⁸ festgelegten spezifischen Vermutungen zur Bestimmung des Ortes des Dienstleistungsempfängers widerlegen möchte. Die in Artikel 24f aufgelisteten Beweismittel können also nur unter diesen Umständen zur Widerlegung der Vermutung verwendet werden.

9.5.4. *Wie ausführlich muss der Dienstleistungserbringer die Beweismittel überprüfen?*

Artikel 23 besagt, dass der Dienstleistungserbringer sich bei der Feststellung des Ortes des Dienstleistungsempfängers auf die vom Dienstleistungsempfänger erhaltenen Sachinformationen zu stützen und diese Informationen mittels handelsüblicher Sicherheitsmaßnahmen (z. B. Kontrolle von Angaben zur Person oder von Zahlungen) zu überprüfen hat.

Es sollte bedacht werden, dass mit handelsüblichen Kontrollen in vielen Fällen bei der Bestimmung des Ortes jedes einzelnen Dienstleistungsempfängers keine 100-prozentige Sicherheit erreicht werden kann.

In vielen Fällen unterhält der Dienstleistungsempfänger mit dem Dienstleistungserbringer eine regelmäßige Geschäftsbeziehung. In solchen Fällen scheint es angemessen, dass der Dienstleistungserbringer nach seiner ersten gründlicheren Überprüfung der Kundeninformationen (Prüfung von Anschrift, Kreditkarte usw., insbesondere bei der Registrierung bei dem Unternehmen zur Einrichtung eines Kundenkontos) nicht verpflichtet sein sollte, diese Informationen für jeden einzelnen Umsatz erneut zu überprüfen. Für nachfolgende Käufe (insbesondere wenn sie häufig erfolgen) müssen die Dienstleistungsempfänger nur eine Bestellung absenden, und der Dienstleistungserbringer sollte dann die zuvor bereitgestellten und überprüften Orts- und Zahlungsangaben verwenden können.

Dennoch sollte regelmäßig eine proaktive Überprüfung (nach gängiger Geschäftspraxis) durchgeführt werden; diese sollte jedoch nicht für jeden Kaufvorgang vorgeschrieben sein.

9.5.5. *Wann sind zwei und wann drei einander nicht widersprechende Beweismittel erforderlich?*

Zwei einander nicht widersprechende Beweismittel sind in allen Fällen erforderlich, in denen keine der spezifischen Vermutungen für Telekommunikations-, Rundfunk- und

¹⁸ Die Tragweite der spezifischen Vermutungen nach Artikel 24a und Artikel 24b Buchstaben a bis c ist in Kapitel 7 ausführlicher beschrieben.

elektronische Dienstleistungen (nach Artikel 24a und Artikel 24b Buchstaben a bis c¹⁹) anwendbar ist.

Alle anderen durch Artikel 58 der MwSt-Richtlinie abgedeckten Dienstleistungen fallen unter Artikel 24b Buchstabe d, der für die Bestimmung des Ortes des Dienstleistungsempfängers zwei einander nicht widersprechende Beweismittel vorsieht.

Drei einander nicht widersprechende Beweismittel sind nur erforderlich, wenn der Dienstleistungserbringer eine der spezifischen Vermutungen nach Artikel 24a und 24b Buchstaben a bis c widerlegen will.

Wenn also eine der Vermutungen nach Artikel 24a und Artikel 24b Buchstaben a bis c anwendbar ist, wird der Ort des Dienstleistungsempfängers entsprechend der relevanten Vermutung bestimmt, es sei denn, der Dienstleistungserbringer will diese durch drei einander nicht widersprechende Beweismittel widerlegen.

In Fällen, in denen keine spezifische Vermutung anwendbar ist, sollte der Ort des Dienstleistungsempfängers unter Verwendung von zwei einander nicht widersprechenden Beweismitteln bestimmt werden.

In jedem Fall sollte berücksichtigt werden, dass es sich um unterschiedliche Beweismittel handeln muss, die einander nicht verdoppeln. Wenn beispielsweise der Dienstleistungsempfänger eine Rechnungsanschrift angibt und die gleiche Anschrift später durch Eigenbescheinigung bestätigt, so gilt dies nur als ein einziges Beweismittel. Das Gleiche gilt, wenn der Dienstleistungsempfänger seine Bankangaben mitteilt, die wiederum auf ein eindeutiges Zahlungsverkehrssystem verweisen oder vom Anbieter des Zahlungsdienstes bestätigt werden, oder aber wenn eine IP-Adresse und die Geolokalisierungsdaten auf ein und denselben Ort verweisen. In diesen Fällen gilt, dass der Dienstleistungserbringer nur über ein Beweismittel verfügt.

9.5.6. Was geschieht, wenn sich die Beweismittel widersprechen?

Es ist möglich, dass Unternehmen vier oder mehr Informationsarten erheben, die zwei (oder mehr) separate Gruppen von einander nicht widersprechenden Beweismitteln ergeben, die auf unterschiedliche potenzielle Orte des Dienstleistungsempfängers hindeuten. Es ist zu betonen, dass der Dienstleistungserbringer entscheidet, welche Beweismittel er heranzieht; und wenn die erhobenen Informationen einander widersprechen, entscheidet er außerdem, welchen Elementen er die größte wirtschaftliche Relevanz für die zuverlässigste Bestimmung des Ortes des Dienstleistungsempfängers beimisst.

In diesem Zusammenhang sind in Artikel 24 die Kriterien für die Bestimmung des Ortes des Dienstleistungsempfängers festgelegt. Werden die betreffenden Dienstleistungen einer nichtsteuerpflichtigen juristischen Person erbracht, sollte der Ort vorrangig sein, an dem Handlungen zu deren zentraler Verwaltung ausgeführt werden (Buchstabe a). Dies gilt, sofern keine Anhaltspunkte dafür vorliegen, dass die Dienstleistungen tatsächlich in einer anderen Niederlassung dieser nichtsteuerpflichtigen juristischen Person in Anspruch genommen werden.

¹⁹ Die Tragweite der spezifischen Vermutungen nach Artikel 24a und Artikel 24b Buchstaben a bis c ist ausführlicher in [Kapitel 7](#) beschrieben.

Wird die Dienstleistung einer natürlichen Person erbracht, sollte der gewöhnliche Aufenthaltsort dieser Person vorrangig sein (Buchstabe b). Der Wohnsitz sollte nur herangezogen werden, wenn Anhaltspunkte dafür vorliegen, dass die Dienstleistungen dort in Anspruch genommen werden.

Der Dienstleistungserbringer muss entscheiden, welche Beweismittel für die Bestimmung des Ortes des Dienstleistungsempfängers für seine konkrete Geschäftstätigkeit zuverlässiger sind. Erfolgt beispielsweise eine universelle Preisgestaltung (bei der unabhängig vom Land des Dienstleistungsempfängers der gleiche Preis berechnet wird), haben die Verbraucher keinen Anlass, den Ort ihrer steuerlichen Zugehörigkeit zu verschleiern. In diesem Fall wäre daher die vom Dienstleistungsempfänger mitgeteilte Rechnungsanschrift ein recht zuverlässiger Indikator. In Fällen, in denen unterschiedliche Gruppen von Beweismitteln aufgrund von Käufen vorliegen, die der Dienstleistungsempfänger auf Reisen (im Urlaub oder auf Geschäftsreisen) getätigt hat, die Geschäftsbeziehung des Verbrauchers ebenfalls ein nützlicher Indikator.

Zusammenfassend ist zu sagen: Bei Konflikten sollte der Ort Vorrang erhalten, der am ehesten eine Besteuerung am Ort des tatsächlichen Verbrauchs gewährleistet.

Wenn Beweismittel einander widersprechen, besteht ein größerer Bedarf für eine regelmäßige Überprüfung durch den Dienstleistungserbringer.

9.5.7. Was geschieht, wenn der Dienstleistungserbringer nicht über zwei einander nicht widersprechende Beweismittel im Sinne von Artikel 24b Buchstabe d verfügt?

Hat ein Dienstleistungserbringer Probleme, für die Bestimmung des Ortes des Dienstleistungsempfängers zwei einander nicht widersprechende Beweismittel zu finden, sollte er dennoch die Suche nach weiteren Beweismitteln (z. B. wirtschaftlich relevanten Informationen) fortsetzen.

Im Zweifelsfall sollte der Ort Vorrang erhalten, der eine Besteuerung am Ort des tatsächlichen Verbrauchs der Dienstleistungen am ehesten gewährleistet.

9.5.8. Was lässt auf falsche Anwendung oder Missbrauch durch den Leistungserbringer gemäß Artikel 24d Absatz 2 schließen?

Die möglichen Hinweise auf falsche Anwendung oder Missbrauch durch den Leistungserbringer können nicht aufgelistet werden, da sie zu zahlreich sind.

Generell sollten Unternehmen nicht für falsche Anwendung oder Missbrauch seitens der Dienstleistungsempfänger haftbar gemacht werden. Situationen, in denen ein Dienstleistungserbringer eine Vermutung (ausschließlich) zugunsten des Dienstleistungsempfängers anwendet oder in denen der Dienstleistungserbringer eine Vermutung auf der Grundlage falscher vom Dienstleistungsempfänger mitgeteilter Informationen anwendet, obwohl er wusste oder hätte wissen müssen, dass die Informationen falsch waren, können jedoch nicht grundsätzlich von der Anwendung von Artikel 24d Absatz 2 ausgeschlossen werden.

Eine Steuerbehörde kann bei Hinweisen auf falsche Anwendung oder Missbrauch ebenfalls eine Vermutung widerlegen, zum Beispiel wenn der Dienstleistungserbringer Maßnahmen zur Manipulation der Vermutung ergriffen hat, um eine günstigere Behandlung, die etwa einen niedrigeren Steuersatz beinhaltet, zu erreichen.

9.5.9. Inwiefern kann sich der Dienstleistungserbringer auf von Dritten (insbesondere Zahlungsdienste-Anbietern) bereitgestellte Informationen stützen?

In vielen Fällen überlassen Steuerzahler die Durchführung von Überprüfungen vollständig dritten Handelspartnern, wie zum Beispiel Anbietern von Zahlungsdiensten oder anderen Vermittlern. Es ist zu betonen, dass die Verpflichtung zur Bestimmung des Ortes der Dienstleistung beim Dienstleistungserbringer verbleibt. Der Umstand, dass Dritte Überprüfungen durchführen, entlastet den Dienstleistungserbringer in Fällen von falscher Anwendung oder Missbrauch daher nicht von seiner Verantwortung.

9.5.10. Anwendung von Datenschutzvorschriften angesichts der ab 2015 geltenden geänderten Mehrwertsteuerregelungen

Erwägungsgrund 17 der Verordnung (EU) Nr. 1042/2013 besagt: „Für die Zwecke dieser Verordnung kann es angebracht sein, dass die Mitgliedstaaten Rechtsvorschriften erlassen, mit denen bestimmte Rechte und Pflichten, die in der Richtlinie 95/46/EG des Europäischen Parlaments und des Rates²⁰ festgelegt sind, beschränkt werden, [um] ein wichtiges wirtschaftliches oder finanzielles Interesse eines Mitgliedstaats oder der Europäischen Union, einschließlich Währungs-, Haushalts- und Steuerangelegenheiten, zu wahren, sofern solche Maßnahmen angesichts des Risikos von Steuerbetrug und Steuerhinterziehung in den Mitgliedstaaten und im Interesse einer ordnungsgemäßen MwSt.-Erhebung gemäß dieser Verordnung erforderlich und verhältnismäßig sind.“

Eine Datenverarbeitung kann daher erforderlich sein zur Erfüllung einer rechtlichen Verpflichtung, der der für die Verarbeitung von Daten Verantwortliche²¹ unterliegt“ (Artikel 7 Buchstabe c der Richtlinie 95/46/EG) oder zur Verwirklichung des berechtigten Interesses, das von dem für die Verarbeitung Verantwortlichen oder von dem bzw. den Dritten wahrgenommen wird, denen die Daten übermittelt werden (Artikel 7 Buchstabe f der Richtlinie 95/46/EG).

Die betreffenden Steuerpflichtigen müssen also in der Lage sein, personenbezogene Daten der Dienstleistungsempfänger zu verarbeiten, um gegenüber den Steuerbehörden nachzuweisen, dass sie die Mehrwertsteuervorschriften bezüglich des Ortes der Dienstleistung korrekt angewandt haben.

In jedem Fall, in dem Datenschutzrechte beschränkt werden, um bestimmte Datenverarbeitungsvorgänge zu ermöglichen, sollten laut dem Europäischen Datenschutzbeauftragten die Merkmale und insbesondere der Zweck einer solchen Verarbeitung im nationalen Recht genannt und ausdrücklich festgelegt sein.

²⁰ [Richtlinie 95/46/EG des Europäischen Parlaments und des Rates vom 24. Oktober 1995 zum Schutz natürlicher Personen bei der Verarbeitung personenbezogener Daten und zum freien Datenverkehr \(ABl. L 281 vom 23.11.1995, S. 31\).](#)

²¹ Gemäß Artikel 2 Buchstabe d der Richtlinie 95/46/EG bezeichnet der Ausdruck „für die Verarbeitung Verantwortlicher“ die natürliche oder juristische Person, Behörde, Einrichtung oder jede andere Stelle, die allein oder gemeinsam mit anderen über die Zwecke und Mittel der Verarbeitung von personenbezogenen Daten entscheidet. Sind die Zwecke und Mittel der Verarbeitung von personenbezogenen Daten in einzelstaatlichen oder gemeinschaftlichen Rechts- und Verwaltungsvorschriften festgelegt, so können der für die Verarbeitung Verantwortliche bzw. die spezifischen Kriterien für seine Benennung durch einzelstaatliche oder gemeinschaftliche Rechtsvorschriften bestimmt werden“.

**10. IN HOTELS UND AN ÄHNLICHEN ORTEN ERBRACHT E DIENSTLEISTUNGEN
(ARTIKEL 31c)**

10.1. Einschlägige Bestimmung

Die einschlägige Bestimmung ist der MwSt-Durchführungsverordnung zu entnehmen:

- [Artikel 31c](#)

Die Verweise auf Artikel der MwSt-Durchführungsverordnung erfolgen grundsätzlich ohne Nennung dieses spezifischen Rechtsakts, und es wird nur der Artikel angegeben.

10.2. Warum bestand Klarstellungsbedarf?

Ab dem 1. Januar 2015 ist der Ort der Dienstleistung für alle Telekommunikations-, Rundfunk- und elektronischen Dienstleistungen der Ort des Dienstleistungsempfängers, unabhängig davon, ob die Dienstleistungen einem Steuerpflichtigen (Unternehmen) oder einem Nichtsteuerpflichtigen (Endverbraucher) erbracht werden.

Wenn solche Dienstleistungen in der Hotelbranche erbracht werden, können der Status und der Ort eines Dienstleistungsempfängers schwer zu bestimmen sein. Für den Erbringer der Beherbergungsdienstleistung besteht ein Haftungsrisiko, das gemindert werden muss.

Um den Aufwand für die betroffenen Unternehmen zu verringern und die Steuereinnahmen zu sichern, wurden Leitlinien benötigt, um die Fragen hinsichtlich des Ortes der Dienstleistung zu klären, die aufkommen, wenn die genannten Dienstleistungsarten neben der Beherbergung erbracht werden.

10.3. Was bewirkt die Bestimmung?

Mit Artikel 31c wurde eine praxisnahe und pragmatische Lösung gefunden; in dieser Bestimmung wird klargestellt, dass Telekommunikations-, Rundfunk- oder elektronisch erbrachte Dienstleistungen, die neben der Beherbergung in der Hotelbranche oder in Branchen mit ähnlicher Funktion erbracht werden, als an diesen Orten erbracht gelten.

Dies gilt nur, wenn die Dienstleistungen von einem im eigenen Namen handelnden Erbringer von Beherbergungsdienstleistungen neben der durch den gleichen Dienstleistungserbringer bereitgestellten Beherbergung erbracht werden. Damit Artikel 31c zur Anwendung kommt, müssen diese Dienstleistungen separat erbracht und dem Dienstleistungsempfänger separat in Rechnung gestellt werden.

Die Bestimmung umfasst Dienstleistungen, die neben der Beherbergung in der Hotelbranche erbracht werden, aber auch Dienstleistungen, die in Branchen mit ähnlicher Funktion erbracht werden (z. B. in Ferienlagern oder auf einem als Campingplatz eingerichteten Gelände); diese entsprechen den in Artikel 47 der MwSt-Richtlinie aufgelisteten Branchen.

11. VERTRIEB VON EINTRITTSKARTEN DURCH VERMITTLER (ARTIKEL 33a)

11.1. Einschlägige Bestimmung

Die einschlägige Bestimmung ist der MwSt-Durchführungsverordnung zu entnehmen:

- [Artikel 33a](#)

Die Verweise auf Artikel der MwSt-Durchführungsverordnung erfolgen grundsätzlich ohne Nennung dieses spezifischen Rechtsakts, und es wird nur der Artikel angegeben.

11.2. Hintergrund

Der Eintritt zu Veranstaltungen auf dem Gebiet der Kultur, der Künste, des Sports, der Wissenschaft, des Unterrichts oder der Unterhaltung oder zu ähnlichen Veranstaltungen ist an dem Ort steuerbar, an dem die jeweilige Veranstaltung tatsächlich stattfindet. Im Falle eines Konzerts wäre dies beispielsweise der Aufführungsort des Konzerts.

Der Ort der Besteuerung ist für Dienstleistungen an andere Unternehmen und für Dienstleistungen an Endverbraucher gleich.

11.3. Warum bestand Klarstellungsbedarf?

Verkauft ein Veranstalter Eintrittskarten für eine Veranstaltung direkt an den Dienstleistungsempfänger, der an der Veranstaltung teilnehmen möchte, ist klar, dass jegliche auf die Eintrittskarten zu entrichtende Mehrwertsteuer an dem Ort anfällt, an dem die Veranstaltung tatsächlich stattfindet.

Die vom Veranstalter verkauften Eintrittskarten können durch einen Vermittler vertrieben werden. Möglicherweise kauft und verkauft der Steuerpflichtige, der beim Verkauf der Eintrittskarten als Vermittler handelt, die Eintrittskarten tatsächlich im eigenen Namen und für eigene Rechnung. Der Vermittler kann jedoch auch im Namen und für Rechnung des Veranstalters oder im eigenen Namen, aber für Rechnung des Veranstalters handeln.

Es wurden ausführlichere Leitlinien benötigt, um sicherzustellen, dass die Steuer durch die Art und Weise, in der die Eintrittskarten vertrieben werden, nicht verschleiert wird.

11.4. Was bewirkt die Bestimmung?

Gemäß den Artikeln 53 und 54 der MwSt-Richtlinie sind Eintrittskarten für den Zugang zu einer Veranstaltung auf dem Gebiet der Kultur, der Künste, des Sports, der Wissenschaft, des Unterrichts oder der Unterhaltung oder zu einer ähnlichen Veranstaltung unter allen Umständen an dem Ort steuerbar, an dem die Veranstaltung tatsächlich stattfindet. Dies gilt auch, wenn die Eintrittskarten durch einen Vermittler vertrieben werden.

Wenn der Vermittler im Namen und für Rechnung des Veranstalters handelt, werden die Eintrittskarten, juristisch betrachtet, tatsächlich vom Veranstalter verkauft.

Wenn der Vermittler beim Verkauf der Eintrittskarten zwischengeschaltet ist und dabei im eigenen Namen und für eigene Rechnung handelt, fungiert er im Verkauf der Eintrittskarten als Kommittent.

Der Vermittler kann beim Verkauf der Eintrittskarten jedoch auch zwischengeschaltet sein, indem er im eigenen Namen, aber für Rechnung des Veranstalters handelt. Für diesen Fall stellt Artikel 33a klar, dass der Vermittler, der die Eintrittskarten verkauft, als Empfänger der Dienstleistung (d. h. der Gewährung des Zugangs zu der Veranstaltung) gilt, der diese wiederum selbst erbringt. Diese Regelung steht im Einklang mit der in Artikel 28 der MwSt-Richtlinie vorgesehenen juristischen Fiktion.

In allen drei Fällen ist der Verkauf von Eintrittskarten offensichtlich an dem Ort steuerbar, an dem die Veranstaltung tatsächlich stattfindet.

11.5. Ausführliche Erläuterungen zu Aspekten dieser Bestimmung

11.5.1. Wo sind online gebuchte Eintrittskarten steuerbar?

Eintrittskarten für den Zugang zu einer Veranstaltung auf dem Gebiet der Kultur, der Künste, des Sports, der Wissenschaft, des Unterrichts oder der Unterhaltung oder zu einer ähnlichen Veranstaltung sind an dem Ort steuerbar, an dem die Veranstaltung tatsächlich stattfindet. Ungeachtet der Art und Weise, in der die Eintrittskarten vertrieben werden, ist die steuerliche Behandlung gleich.

Wenn Eintrittskarten auf elektronischem Wege vertrieben werden, ändert dies nicht die Art der erbrachten Dienstleistung. Auch online gebuchte Eintrittskarten sind an dem Ort steuerbar, an dem die Veranstaltung tatsächlich stattfindet. Dies wird durch Artikel 7 Absatz 3 Buchstabe t bestätigt, der diese Dienstleistungen von der Einstufung als elektronische Dienstleistung ausschließt (siehe auch [Abschnitt 2.4.3.2](#)).

12. ÜBERGANGSMASSNAHMEN (ARTIKEL 2 DER VERORDNUNG NR. 1042/2013)

12.1. Einschlägige Bestimmung

- [Artikel 2 der Verordnung Nr. 1042/2013](#)

12.2. Hintergrund

Ab dem 1. Januar 2015 ist die Erbringung von Telekommunikations-, Rundfunk- und elektronischen Dienstleistungen in allen Fällen an dem Ort steuerbar, an dem der Dienstleistungsempfänger ansässig ist oder seinen Wohnsitz oder seinen gewöhnlichen Aufenthaltsort hat.

Dies gilt bereits für Dienstleistungen von Unternehmen an Endverbraucher, allerdings nur, wenn Dienstleistungen von außerhalb der Europäischen Union Empfängern in der EU oder von EU-Dienstleistungserbringern an Empfänger außerhalb der EU erbracht werden. (Im Fall von Telekommunikations- und Rundfunkdienstleistungen basiert dies allerdings auf der tatsächlichen Nutzung oder Auswertung.)

Innerhalb der EU sind solche Dienstleistungen noch bis Ende 2014 in dem Mitgliedstaat steuerbar, in dem der Dienstleistungserbringer ansässig ist. Ab 2015 sind diese Dienstleistungen jedoch ebenfalls am Ort des Dienstleistungsempfängers steuerbar.

12.3. Warum bestand Klarstellungsbedarf?

Der Zeitpunkt, zu dem Mehrwertsteuer zu entrichten ist, richtet sich nach dem Zeitpunkt, zu dem der Steuertatbestand (Steuerpflicht) und der Steueranspruch (Erhebung) eintreten.

Der Steuertatbestand ist in den Artikeln 63 und 64 der MwSt-Richtlinie definiert. Gemäß Artikel 63 tritt der Steuertatbestand zu dem Zeitpunkt ein, zu dem die Lieferung von Gegenständen bewirkt oder die Dienstleistung erbracht wird. Artikel 64 stellt klar, dass bei kontinuierlich erbrachten Dienstleistungen der Steuertatbestand mit Ablauf des Zeitraums eintritt, für den aufeinander folgende Abrechnungen oder Zahlungen erfolgen sollten. Zu diesem Zeitpunkt gilt die Dienstleistung als erbracht.

Werden gemäß Artikel 65 der MwSt-Richtlinie Anzahlungen geleistet oder nutzt ein Mitgliedstaat die Option nach Artikel 66 der MwSt-Richtlinie, kann der Steueranspruch jedoch bereits vor der Erbringung der Dienstleistung oder kurz nach Eintritt des Steuertatbestands entstehen.

Bei der Erbringung von Telekommunikations-, Rundfunk- und elektronischen Dienstleistungen kurz vor dem 1. Januar 2015 könnte die Änderung hinsichtlich des Ortes der Dienstleistung zu einer Doppelbesteuerung oder einer Nichtbesteuerung führen, wenn die von den Mitgliedstaaten angewandten Regelungen bezüglich des Zeitpunkts, zu dem der Steueranspruch entsteht, unterschiedlich sind.

Um eine solche Doppelbesteuerung oder Nichtbesteuerung zu vermeiden und diese Verlagerung in der Besteuerung zu erleichtern, mussten Übergangsmaßnahmen eingeführt werden, damit einheitlich bestimmt wird, welche in diesem Zeitraum um den Jahreswechsel erbrachten Dienstleistungen unter die neuen Regeln fallen und welche nicht.

12.4. Was bewirkt die Bestimmung?

Aus Artikel 2 der Verordnung Nr. 1042/2013 geht klar hervor, dass der entscheidende Zeitpunkt für die Bestimmung des Ortes der Dienstleistung der Zeitpunkt ist, zu dem der Steuertatbestand eintritt (und der Steueranspruch entsteht). Dies gilt gleichermaßen für die normale und für die kontinuierliche Erbringung.

Tritt der Steuertatbestand vor dem 1. Januar 2015 ein, gilt als Ort der Dienstleistung der Ort, an dem der Dienstleistungserbringer ansässig ist, und im Mitgliedstaat des Dienstleistungsempfängers wird in Bezug auf denselben Steuertatbestand kein Steueranspruch begründet (Artikel 2 Buchstabe c). Dies gilt unabhängig davon, wann die Zahlung geleistet oder die Rechnung ausgestellt wird.

Tritt der Steuertatbestand am 1. Januar 2015 oder danach ein, ist der Ort des Dienstleistungsempfängers für die Bestimmung des Ortes, an dem die Steuer anfällt (Artikel 2 Buchstabe b) ausschlaggebend. Der Zeitpunkt der Rechnungsstellung ist in dieser Hinsicht nicht relevant.

Wurden jedoch vor dem 1. Januar 2015 für die betreffende Dienstleistung Anzahlungen geleistet, entsteht der Steueranspruch hinsichtlich dieser Anzahlungen gemäß den in Artikel 65 der MwSt-Richtlinie festgelegten Regeln in dem Mitgliedstaat, in dem der Dienstleistungserbringer ansässig ist (Artikel 2 Buchstabe a). Für noch ausstehende Zahlungen, die später (am 1. Januar 2015 oder danach) geleistet werden, fällt die Mehrwertsteuer am Ort des Dienstleistungsempfängers an.

12.5. Ausführliche Erläuterungen zu Aspekten dieser Bestimmung

12.5.1. Vor der Leistungserbringung geleistete Anzahlungen

Wird vor dem 1. Januar 2015 eine Anzahlung geleistet, stellt der Dienstleistungserbringer gemäß Artikel 65 der MwSt-Richtlinie Mehrwertsteuer auf den Zahlungsbetrag in Rechnung. Da in dieser Situation noch die Regeln für 2014 gelten, entsteht der Steueranspruch hinsichtlich dieser Zahlung in dem Mitgliedstaat, in dem der Dienstleistungserbringer ansässig ist.

Wird die Dienstleistung erst am 1. Januar 2015 oder danach erbracht, sieht die Regel gemäß Artikel 2 Buchstabe b der Verordnung Nr. 1042/2013 vor, dass in diesem Fall der Ort, in dem der Dienstleistungsempfänger ansässig oder wohnhaft ist, als Ort der Dienstleistung gilt.

Da der Mitgliedstaat des Dienstleistungsempfängers der Ort der Dienstleistung ist, könnte man daraus schließen, dass der Dienstleistungserbringer die auf die Anzahlung bezogene Rechnung, Quittung oder Abrechnung berichtigen, die im Mitgliedstaat des Dienstleistungserbringers gezahlte Mehrwertsteuer rückerstatten und die Mehrwertsteuer im Mitgliedstaat des Dienstleistungsempfängers in Rechnung stellen sollte.

Dies würde jedoch für alle Beteiligten (Dienstleistungserbringer, Dienstleistungsempfänger und Steuerbehörden) einen enormen Aufwand bedeuten und der Zielsetzung der Übergangsmaßnahmen zuwiderlaufen.

Daher vereinbarte der Mehrwertsteuerausschuss fast einstimmig Leitlinien²² zur Klarstellung der Art und Weise, in der die Übergangsmaßnahmen gemäß Artikel 2 der Verordnung Nr. 1042/2013 hinsichtlich Anzahlungen ausgelegt werden sollten.

In diesen Leitlinien wurde ausdrücklich klargestellt, dass in allen Fällen, in denen vor dem 1. Januar 2015 Anzahlungen geleistet werden, die Regel gemäß Artikel 65 der MwSt-Richtlinie gilt, so dass der Steueranspruch zum Zeitpunkt der Vereinnahmung entsprechend dem vereinnahmten Betrag in dem Mitgliedstaat entsteht, in dem der Dienstleistungserbringer ansässig ist.

Wird die Dienstleistung am 1. Januar 2015 oder danach abschließend erbracht, entsteht der Steueranspruch im Mitgliedstaat des Dienstleistungsempfängers, jedoch mit Ausnahme jeglicher zuvor geleisteter Anzahlungen.

Entrichtet ein Dienstleistungsempfänger den Gesamtbetrag des Entgelts für die Dienstleistung als Anzahlung vor dem 1. Januar 2015, fällt die Mehrwertsteuer daher im Mitgliedstaat des Dienstleistungserbringers an, und im Mitgliedstaat des Dienstleistungsempfängers entsteht kein Steueranspruch.

Entrichtet ein Dienstleistungsempfänger beispielsweise 40 Prozent des Gesamtpreises der Dienstleistung vor dem 1. Januar 2015, fällt im Mitgliedstaat des Dienstleistungserbringers Mehrwertsteuer an (auf diese 40 Prozent). Auf die restlichen 60 Prozent wird die Mehrwertsteuer im Mitgliedstaat des Dienstleistungsempfängers zu dem Zeitpunkt erhoben, zu dem der Steuertatbestand eintritt oder zu dem eine weitere Anzahlung am 1. Januar 2015 oder danach, aber vor der Erbringung der Dienstleistung geleistet wird.

Die Leitlinien stellen auch klar, dass diese Regelung nur gilt, wenn diese Anzahlungen im Rahmen der üblichen Geschäftspraxis des Dienstleistungserbringers erfolgen, d. h. wenn der Dienstleistungserbringer diese Zahlungspraxis für die betreffenden Dienstleistungen bereits in der Vergangenheit angewandt hat. Wenn aus den Umständen der Leistungserbringung hervorgeht, dass die Anzahlung ausschließlich mit der Absicht geleistet wurde, die Besteuerung im Mitgliedstaat des Dienstleistungsempfängers zu vermeiden (wenn zum Beispiel die Anzahlung im Vertrag nicht festgelegt war oder den im Vertrag festgeschriebenen Betrag überstieg), kann der betreffende Mitgliedstaat gemäß der in Artikel 2 Buchstabe b der Verordnung Nr. 1042/2013 festgelegten Regel auf den betroffenen Umsatz Mehrwertsteuer einfordern.

Da die Besteuerung zwischen zwei Mitgliedstaaten aufgeteilt wird, ist auch zu berücksichtigen, dass der Dienstleistungserbringer in der Lage sein sollte, dem Mitgliedstaat des Dienstleistungsempfängers gegenüber zu belegen, dass vor dem 1. Januar 2015 tatsächlich eine Anzahlung geleistet wurde und dass auf diesen Betrag an den Mitgliedstaat des Dienstleistungserbringers Mehrwertsteuer entrichtet wurde. Daher wäre es angemessen, in der zum Zeitpunkt der Leistungserbringung ausgestellten Rechnung, Abrechnung oder Quittung auf die zum Zeitpunkt der Anzahlung ausgestellte Rechnung, Abrechnung oder Quittung sowie das Datum der Anzahlung zu verweisen.

22

http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/vat/key_documents/vat_committee/guidelines-vat-committee-meetings_de.pdf

12.5.2. Welche Auswirkung hat die Ausstellung einer Rechnung auf den Ort der Dienstleistung?

Das Ausstellungsdatum der Rechnung ist für den Ort der Dienstleistung nicht relevant.

Der Steueranspruch entsteht im Mitgliedstaat des Dienstleistungserbringers oder im Mitgliedstaat des Dienstleistungsempfängers je nach dem Zeitpunkt, zu dem der Steuertatbestand eintritt bzw. die Zahlung erfolgt. Diese Regelung wird durch die Ausstellung einer Rechnung nicht beeinflusst.

12.5.3. Welche Belege sind für den Nachweis erforderlich, dass der Eintritt eines Steuertatbestands oder eine Zahlung vor dem 1. Januar 2015 erfolgte?

Steuerpflichtige können für den Nachweis, dass ein Steuertatbestand vor oder nach dem 1. Januar 2015 eingetreten ist, die gleichen Belege verwenden wie für ihre normalen Umsätze. In diesem Zusammenhang sind keine besonderen Belege erforderlich.

12.5.4. Beispiele

Vorbezahlte Dienstleistungen

Beispiel 1: Eine Vorauszahlung oder eine Anzahlung wird vor dem 1. Januar 2015 geleistet, und die Dienstleistung wird ebenfalls vor diesem Datum erbracht oder abgeschlossen. Der Steueranspruch entsteht dann vor dem 1. Januar 2015 im Mitgliedstaat des Dienstleistungserbringers.

Beispiel 2: Eine Vorauszahlung oder eine Anzahlung wird vor dem 1. Januar 2015 geleistet, aber die Dienstleistung wird erst im Jahr 2015 oder später erbracht oder abgeschlossen. In diesem Fall entsteht der Steueranspruch auf den Zahlungsbetrag zum Zeitpunkt der Zahlung im Mitgliedstaat des Dienstleistungserbringers. Der Steueranspruch auf den durch die Anzahlung nicht abgedeckten Betrag entsteht bei Eintritt des Steuertatbestands im Mitgliedstaat des Dienstleistungsempfängers.

Beispiel 3: Sowohl die Vorauszahlung als auch der Eintritt des Steuertatbestands erfolgen nach dem 31. Dezember 2014. Der Steueranspruch entsteht dann 2015 im Mitgliedstaat des Dienstleistungsempfängers.

Beispiel 4: Eine vorgezogene Zahlung von 20 Prozent des Preises wird vor dem 1. Januar 2015 geleistet. Eine weitere Anzahlung in Höhe von 40 Prozent wird nach dem 31. Dezember 2014 geleistet. Die Leistungserbringung wird nach der zweiten Anzahlung abgeschlossen. Der Steueranspruch auf die erste Anzahlung (20 Prozent des Preises) entsteht 2014 im Mitgliedstaat des Dienstleistungserbringers. Der Steueranspruch auf die zweite Anzahlung (40 Prozent des Preises) entsteht 2015 im Mitgliedstaat des Dienstleistungsempfängers und der Steueranspruch auf den Restbetrag (40 Prozent des Preises) bei Abschluss der Leistungserbringung.

Kontinuierliche Dienstleistungen

Beispiel 5: Eine kontinuierlich erbrachte Dienstleistung, bei der Zeitraum, für den aufeinander folgende Abrechnungen oder Zahlungen zu erfolgen haben, vor dem 1. Januar 2015 abläuft: In diesem Fall fällt die Mehrwertsteuer auf die Abrechnung oder Zahlung in dem Mitgliedstaat an, in dem der Dienstleistungserbringer ansässig ist.

Beispiel 6: Eine kontinuierlich erbrachte Dienstleistung, bei der der Zeitraum, für den aufeinander folgende Abrechnungen oder Zahlungen zu erfolgen haben, am 1. Januar 2015 oder danach abläuft, obwohl die Erbringung der Dienstleistung 2014 begann: In diesem Fall gibt es drei mögliche Szenarien:

- (a) Die Zahlung wird zum Ablauf des Zeitraums geleistet. Da der Steuertatbestand am 1. Januar 2015 oder danach eintritt und es keinen Auslöser für einen Steueranspruch vor diesem Datum gibt, wird die Mehrwertsteuer im Mitgliedstaat des Dienstleistungsempfängers fällig.
- (b) Die Zahlung des gesamten Betrags der Dienstleistung wird als Vorauszahlung vor dem 1. Januar 2015 geleistet. In diesem Fall fällt die Mehrwertsteuer im Mitgliedstaat des Dienstleistungserbringers an, da die Zahlung den Steueranspruch auslöst.
- (c) Eine Anzahlung (Pauschalbetrag) wurde im Voraus vor dem 1. Januar 2015 geleistet. Nach Ablauf des Leistungszeitraums zahlt der Dienstleistungsempfänger den Restbetrag des Preises für die Dienstleistung. In diesem Fall fällt die Mehrwertsteuer auf den Anzahlungsbetrag zum Zeitpunkt der Zahlung im Mitgliedstaat des Dienstleistungserbringers an. Der Steueranspruch auf den durch die Anzahlung nicht abgedeckten Betrag entsteht zum Ablauf des Zeitraums im Mitgliedstaat des Dienstleistungsempfängers.

Dienstleistungen, für die vor der Erbringung eine Rechnung ausgestellt wird

Beispiel 7: Eine Rechnung (bzw. eine Abrechnung oder Quittung, wenn keine Rechnung erforderlich ist) für den Zugang zu einer Online-Zeitung für ein Jahr (mit Beginn im Jahr 2014 und Ende im Jahr 2015) wird am 20. Dezember 2014 ausgestellt. Der Dienstleistungsempfänger bezahlt die Rechnung am 29. Dezember 2014. Da die Zahlung vor dem 1. Januar 2015 erfolgte, entsteht der Steueranspruch in diesem Fall vor diesem Datum; entsprechend fällt die Mehrwertsteuer in dem Mitgliedstaat an, in dem der Dienstleistungserbringer ansässig ist.

Beispiel 8: Eine Rechnung (oder eine Abrechnung oder Quittung, wenn keine Rechnung erforderlich ist) für den Zugang zu einer Online-Zeitung für ein Jahr (Beginn im Jahr 2014 und Ende im Jahr 2015) wird am 20. Dezember 2014 ausgestellt. Der Dienstleistungsempfänger bezahlt die Rechnung am 3. Januar 2015. In diesem Fall tritt der Steuertatbestand nach dem 1. Januar 2015 ein. Die Zahlung erfolgt ebenfalls nach diesem Datum. Die Mehrwertsteuer fällt unabhängig vom Datum der Rechnungsstellung im Mitgliedstaat des Dienstleistungsempfängers an.

Dienstleistungen, für die nach der Erbringung eine Rechnung ausgestellt wird

Beispiel 9: Die Leistungserbringung wird vor dem 1. Januar 2015 abgeschlossen, aber die Ausstellung der Rechnung und die Zahlung erfolgen erst nach diesem Datum. In diesem Fall tritt der Steuertatbestand vor dem 1. Januar 2015 ein; daher fällt die Mehrwertsteuer im Mitgliedstaat des Dienstleistungserbringers an.

13. EINSCHLÄGIGE RECHTSVORSCHRIFTEN

13.1. MwSt-Richtlinie

Artikel 24 Absatz 2

....

(2) *Als „Telekommunikationsdienstleistung“ gelten Dienstleistungen zum Zweck der Übertragung, Ausstrahlung oder des Empfangs von Signalen, Schrift, Bild und Ton oder Informationen jeglicher Art über Draht, Funk, optische oder andere elektromagnetische Medien, einschließlich der damit im Zusammenhang stehenden Abtretung oder Einräumung von Nutzungsrechten an Einrichtungen zur Übertragung, Ausstrahlung oder zum Empfang, einschließlich der Bereitstellung des Zugangs zu globalen Informationsnetzen.*

Artikel 44

Als Ort einer Dienstleistung an einen Steuerpflichtigen, der als solcher handelt, gilt der Ort, an dem dieser Steuerpflichtige den Sitz seiner wirtschaftlichen Tätigkeit hat. Werden diese Dienstleistungen jedoch an eine feste Niederlassung des Steuerpflichtigen, die an einem anderen Ort als dem des Sitzes seiner wirtschaftlichen Tätigkeit gelegen ist, erbracht, so gilt als Ort dieser Dienstleistungen der Sitz der festen Niederlassung. In Ermangelung eines solchen Sitzes oder einer solchen festen Niederlassung gilt als Ort der Dienstleistung der Wohnsitz oder der gewöhnliche Aufenthaltsort des steuerpflichtigen Dienstleistungsempfängers.

Artikel 45

Als Ort einer Dienstleistung an einen Nichtsteuerpflichtigen gilt der Ort, an dem der Dienstleistungserbringer den Sitz seiner wirtschaftlichen Tätigkeit hat. Werden diese Dienstleistungen jedoch von der festen Niederlassung des Dienstleistungserbringers, die an einem anderen Ort als dem des Sitzes seiner wirtschaftlichen Tätigkeit gelegen ist, aus erbracht, so gilt als Ort dieser Dienstleistungen der Sitz der festen Niederlassung. In Ermangelung eines solchen Sitzes oder einer solchen festen Niederlassung gilt als Ort der Dienstleistung der Wohnsitz oder der gewöhnliche Aufenthaltsort des Dienstleistungserbringers.

Artikel 58

Als Ort der folgenden Dienstleistungen an Nichtsteuerpflichtige gilt der Ort, an dem dieser Nichtsteuerpflichtige ansässig ist oder seinen Wohnsitz oder seinen gewöhnlichen Aufenthaltsort hat:

- a) *Telekommunikationsdienstleistungen;*
- b) *Rundfunk- und Fernsehdienstleistungen;*

- c) *elektronisch erbrachte Dienstleistungen, insbesondere die in Anhang II genannten Dienstleistungen.*

Kommunizieren Dienstleistungserbringer und Dienstleistungsempfänger über E-Mail miteinander, bedeutet dies allein noch nicht, dass die erbrachte Dienstleistung eine elektronisch erbrachte Dienstleistung wäre.

Artikel 59a

Um Doppelbesteuerung, Nichtbesteuerung und Wettbewerbsverzerrungen zu vermeiden, können die Mitgliedstaaten bei Dienstleistungen, deren Erbringungsort sich gemäß den Artikeln 44, 45, 56, 58 und 59 bestimmt,

- a) *den Ort einer oder aller dieser Dienstleistungen, der in ihrem Gebiet liegt, so behandeln, als läge er außerhalb der Gemeinschaft, wenn die tatsächliche Nutzung oder Auswertung außerhalb der Gemeinschaft erfolgt;*
- b) *den Ort einer oder aller dieser Dienstleistungen, der außerhalb der Gemeinschaft liegt, so behandeln, als läge er in ihrem Gebiet, wenn in ihrem Gebiet die tatsächliche Nutzung oder Auswertung erfolgt.*

Anhang II

1. *Bereitstellung von Websites, Webhosting, Fernwartung von Programmen und Ausrüstungen;*
2. *Bereitstellung von Software und deren Aktualisierung;*
3. *Bereitstellung von Bildern, Texten und Informationen sowie Bereitstellung von Datenbanken;*
4. *Bereitstellung von Musik, Filmen und Spielen, einschließlich Glücksspielen und Lotterien sowie von Sendungen und Veranstaltungen aus den Bereichen Politik, Kultur, Kunst, Sport, Wissenschaft und Unterhaltung;*
5. *Erbringung von Fernunterrichtsleistungen.*

13.2. MwSt-Durchführungsverordnung

Artikel 6a

(1) *Telekommunikationsdienstleistungen im Sinne von Artikel 24 Absatz 2 der Richtlinie 2006/112/EG umfassen insbesondere*

- a) *Festnetz- und Mobiltelefondienste zur wechselseitigen Ton-, Daten- und Videoübertragung einschließlich Telefondienstleistungen mit bildgebender Komponente (Videofonie);*

- b) *über das Internet erbrachte Telefondienste einschließlich VoIP-Diensten (Voice over Internet Protocol);*
 - c) *Sprachspeicherung (Voicemail), Anklopfen, Rufumleitung, Anruferkennung, Dreibegeanruf und andere Anrufverwaltungsdienste;*
 - d) *Personenrufdienste (Paging-Dienste);*
 - e) *Audiotextdienste;*
 - f) *Fax, Telegrafie und Fernschreiben;*
 - g) *den Zugang zum Internet einschließlich des World Wide Web;*
 - h) *private Netzanschlüsse für Telekommunikationsverbindungen zur ausschließlichen Nutzung durch den Dienstleistungsempfänger.*
- (2) *Telekommunikationsdienstleistungen im Sinne von Artikel 24 Absatz 2 der Richtlinie 2006/112/EG umfassen nicht*
- a) *elektronisch erbrachte Dienstleistungen;*
 - b) *Rundfunk- und Fernsehdienstleistungen (im Folgenden „Rundfunkdienstleistungen“).*

Artikel 6b

- (1) *Rundfunkdienstleistungen umfassen Dienstleistungen in Form von Audio- und audiovisuellen Inhalten wie Rundfunk- oder Fernsehsendungen, die auf der Grundlage eines Sendepfandes über Kommunikationsnetze durch einen Mediendiensteanbieter unter dessen redaktioneller Verantwortung der Öffentlichkeit zum zeitgleichen Anhören oder Ansehen zur Verfügung gestellt werden.*
- (2) *Unter Absatz 1 fällt insbesondere Folgendes:*
- a) *Rundfunk- oder Fernsehsendungen, die über einen Rundfunk- oder Fernsehsender verbreitet oder weiterverbreitet werden;*
 - b) *Rundfunk- oder Fernsehsendungen, die über das Internet oder ein ähnliches elektronisches Netzwerk (IP-Streaming) verbreitet werden, wenn sie zeitgleich zu ihrer Verbreitung oder Weiterverbreitung durch einen Rundfunk- oder Fernsehsender übertragen werden.*
- (3) *Absatz 1 findet keine Anwendung auf*
- a) *Telekommunikationsdienstleistungen;*
 - b) *elektronisch erbrachte Dienstleistungen;*

- c) *die Bereitstellung von Informationen über bestimmte auf Abruf erhältliche Programme;*
- d) *die Übertragung von Sende- oder Verbreitungsrechten;*
- e) *das Leasing von Geräten und technischer Ausrüstung zum Empfang von Rundfunkdienstleistungen;*
- f) *Rundfunk- oder Fernsehsendungen, die über das Internet oder ein ähnliches elektronisches Netz (IP-Streaming) verbreitet werden, es sei denn, sie werden zeitgleich zu ihrer Verbreitung oder Weiterverbreitung durch herkömmliche Rundfunk- oder Fernsehsender übertragen.*

Artikel 7

- (1) *„Elektronisch erbrachte Dienstleistungen“ im Sinne der Richtlinie 2006/112/EG umfassen Dienstleistungen, die über das Internet oder ein ähnliches elektronisches Netz erbracht werden, deren Erbringung aufgrund ihrer Art im Wesentlichen automatisiert und nur mit minimaler menschlicher Beteiligung erfolgt und ohne Informationstechnologie nicht möglich wäre.*
- (2) *Unter Absatz 1 fällt insbesondere das Folgende:*
 - a) *Überlassung digitaler Produkte allgemein, z. B. Software und zugehörige Änderungen oder Upgrades;*
 - b) *Dienste, die in elektronischen Netzen eine Präsenz zu geschäftlichen oder persönlichen Zwecken, z. B. eine Website oder eine Webpage, vermitteln oder unterstützen;*
 - c) *von einem Computer automatisch generierte Dienstleistungen über das Internet oder ein ähnliches elektronisches Netz auf der Grundlage spezifischer Dateninputs des Dienstleistungsempfängers;*
 - d) *Einräumung des Rechts, gegen Entgelt eine Leistung auf einer Website, die als Online-Marktplatz fungiert, zum Kauf anzubieten, wobei die potenziellen Käufer ihr Gebot im Wege eines automatisierten Verfahrens abgeben und die Beteiligten durch eine automatische, computergenerierte E-Mail über das Zustandekommen eines Verkaufs unterrichtet werden;*
 - e) *Internet-Service-Pakete, in denen die Telekommunikations-Komponente ein ergänzender oder untergeordneter Bestandteil ist (d. h. Pakete, die mehr ermöglichen als nur die Gewährung des Zugangs zum Internet und die weitere Elemente wie etwa Nachrichten, Wetterbericht, Reiseinformationen, Spielforen, Webhosting, Zugang zu Chatlines usw. umfassen);*
 - f) *die in Anhang I genannten Dienstleistungen.*

- (3) Absatz 1 findet keine Anwendung auf:
- a) Rundfunkdienstleistungen;
 - b) Telekommunikationsdienstleistungen;
 - c) Gegenstände bei elektronischer Bestellung und Auftragsbearbeitung;
 - d) CD-ROMs, Disketten und ähnliche körperliche Datenträger;
 - e) Druckerzeugnisse wie Bücher, Newsletter, Zeitungen und Zeitschriften;
 - f) CDs und Audiokassetten;
 - g) Videokassetten und DVDs;
 - h) Spiele auf CD-ROM;
 - i) Beratungsleistungen durch Rechtsanwälte, Finanzberater usw. per E-Mail;
 - j) Unterrichtsleistungen, wobei ein Lehrer den Unterricht über das Internet oder ein elektronisches Netz, d. h. über einen Remote Link, erteilt;
 - k) physische Offline-Reparatur von EDV-Ausrüstung;
 - l) Offline-Data-Warehousing;
 - m) Zeitungs-, Plakat- und Fernsehwerbung;
 - n) Telefon-Helpdesks;
 - o) Fernunterricht im herkömmlichen Sinne, z. B. per Post;
 - p) Versteigerungen herkömmlicher Art, bei denen Menschen direkt tätig werden, unabhängig davon, wie die Gebote abgegeben werden;
 - t) online gebuchte Eintrittskarten für Veranstaltungen auf dem Gebiet der Kultur, der Künste, des Sports, der Wissenschaft, des Unterrichts, der Unterhaltung und ähnliche Veranstaltungen;
 - u) online gebuchte Beherbergungsleistungen, Mietwagen, Restaurantdienstleistungen, Personenbeförderungsdienste oder ähnliche Dienstleistungen.

Anhang I

1. Anhang II Nummer 1 der Richtlinie 2006/112/EG:
- a) Webhosting (Websites und Webpages);

- b) *automatisierte Online-Fernwartung von Programmen;*
- c) *Fernverwaltung von Systemen;*
- d) *Online-Data-Warehousing (Datenspeicherung und -abruf auf elektronischem Wege);*
- e) *Online-Bereitstellung von Speicherplatz nach Bedarf.*

2. *Anhang II Nummer 2 der Richtlinie 2006/112/EG:*

- a) *Gewährung des Zugangs zu oder Herunterladen von Software (z. B. Beschaffungs- oder Buchführungsprogramme, Software zur Virusbekämpfung) und Updates;*
- b) *Bannerblocker (Software zur Unterdrückung der Anzeige von Werbebanner);*
- c) *Herunterladen von Treibern (z. B. Software für Schnittstellen zwischen Computern und Peripheriegeräten wie z. B. Printer);*
- d) *automatisierte Online-Installation von Filtern auf Websites;*
- e) *automatisierte Online-Installation von Firewalls.*

3. *Anhang II Nummer 3 der Richtlinie 2006/112/EG:*

- a) *Gewährung des Zugangs zu oder Herunterladen von Desktop-Gestaltungen;*
- b) *Gewährung des Zugangs zu oder Herunterladen von Fotos, Bildern und Screensavern;*
- c) *digitalisierter Inhalt von E-Books und anderen elektronischen Publikationen;*
- d) *Abonnement von Online-Zeitungen und -Zeitschriften;*
- e) *Web-Protokolle und Website-Statistiken;*
- f) *Online-Nachrichten, -Verkehrsinformationen und -Wetterbericht;*
- g) *Online-Informationen, die automatisch anhand spezifischer, vom Dienstleistungsempfänger eingegebener Daten etwa aus dem Rechts- oder Finanzbereich generiert werden (z. B. Börsendaten in Echtzeit);*
- h) *Bereitstellung von Werbeplätzen (z. B. Bannerwerbung auf Websites und Webpages);*
- i) *Benutzung von Suchmaschinen und Internetverzeichnissen.*

4. *Anhang II Nummer 4 der Richtlinie 2006/112/EG:*
- a) *Gewährung des Zugangs zu oder Herunterladen von Musik auf Computer und Mobiltelefon;*
 - b) *Gewährung des Zugangs zu oder Herunterladen von Jingles, Ausschnitten, Klingeltönen und anderen Tönen;*
 - c) *Gewährung des Zugangs zu oder Herunterladen von Filmen;*
 - d) *Herunterladen von Spielen auf Computer und Mobiltelefon;*
 - e) *Gewährung des Zugangs zu automatisierten Online-Spielen, die nur über das Internet oder ähnliche elektronische Netze laufen und bei denen die Spieler räumlich voneinander getrennt sind;*
 - f) *Empfang von Rundfunk- oder Fernsehsendungen, die über ein Rundfunk- oder Fernsehnetz, das Internet oder ein ähnliches elektronisches Netz verbreitet werden und die der Nutzer auf individuellen Abruf zum Anhören oder Anschauen zu einem von ihm bestimmten Zeitpunkt aus einem von dem Mediendiensteanbieter bereitgestellten Programmverzeichnis auswählt, wie Fernsehen auf Abruf oder Video-on-Demand;*
 - g) *Empfang von Rundfunk- oder Fernsehsendungen, die über das Internet oder ein ähnliches elektronisches Netz (IP-Streaming) übertragen werden, es sei denn, sie werden zeitgleich zu ihrer Verbreitung oder Weiterverbreitung durch herkömmliche Rundfunk- und Fernsehnetze übertragen;*
 - h) *die Erbringung von Audio- und audiovisuellen Inhalten über Kommunikationsnetze, die weder durch einen Mediendiensteanbieter noch unter dessen redaktioneller Verantwortung erfolgt;*
 - i) *die Weiterleitung der Audio- und audiovisuellen Erzeugnisse eines Mediendiensteanbieters über Kommunikationsnetze durch eine andere Person als den Mediendiensteanbieter.*
5. *Anhang II Nummer 5 der Richtlinie 2006/112/EG:*
- a) *Automatisierter Fernunterricht, dessen Funktionieren auf das Internet oder ein ähnliches elektronisches Netz angewiesen ist und dessen Erbringung wenig oder gar keine menschliche Beteiligung erfordert, einschließlich sogenannter virtueller Klassenzimmer, es sei denn, das Internet oder das elektronische Netz dient nur als Kommunikationsmittel zwischen Lehrer und Schüler;*
 - b) *Arbeitsunterlagen, die vom Schüler online bearbeitet und anschließend ohne menschliches Eingreifen automatisch korrigiert werden.*

Artikel 9a

(1) Für die Anwendung von Artikel 28 der Richtlinie 2006/112/EG gilt, dass wenn elektronisch erbrachte Dienstleistungen über ein Telekommunikationsnetz, eine Schnittstelle oder ein Portal wie einen Appstore erbracht werden, davon auszugehen ist, dass ein an dieser Erbringung beteiligter Steuerpflichtiger im eigenen Namen, aber für Rechnung des Anbieters dieser Dienstleistungen tätig ist, es sei denn, dass dieser Anbieter von dem Steuerpflichtigen ausdrücklich als Leistungserbringer genannt wird und dies in den vertraglichen Vereinbarungen zwischen den Parteien zum Ausdruck kommt.

Damit der Anbieter der elektronisch erbrachten Dienstleistungen als vom Steuerpflichtigen ausdrücklich genannter Erbringer der elektronisch erbrachten Dienstleistungen angesehen werden kann, müssen die folgenden Bedingungen erfüllt sein:

- a) Auf der von jedem an der Erbringung der elektronisch erbrachten Dienstleistungen beteiligten Steuerpflichtigen ausgestellt oder verfügbar gemachten Rechnung müssen die elektronisch erbrachten Dienstleistungen und der Erbringer dieser elektronisch erbrachten Dienstleistungen angegeben sein;*
- b) auf der dem Dienstleistungsempfänger ausgestellt oder verfügbar gemachten Rechnung oder Quittung müssen die elektronisch erbrachten Dienstleistungen und ihr Erbringer angegeben sein.*

Für die Zwecke dieses Absatzes ist es einem Steuerpflichtigen nicht gestattet, eine andere Person ausdrücklich als Erbringer von elektronischen Dienstleistungen anzugeben, wenn er hinsichtlich der Erbringung dieser Dienstleistungen die Abrechnung mit dem Dienstleistungsempfänger autorisiert oder die Erbringung der Dienstleistungen genehmigt oder die allgemeinen Bedingungen der Erbringung festlegt.

(2) Absatz 1 findet auch Anwendung, wenn über das Internet erbrachte Telefondienste einschließlich VoIP-Diensten (Voice over Internet Protocol) über ein Telekommunikationsnetz, eine Schnittstelle oder ein Portal wie einen Appstore erbracht werden und diese Erbringung unter den in Absatz 1 genannten Bedingungen erfolgt.

(3) Dieser Artikel gilt nicht für einen Steuerpflichtigen, der lediglich Zahlungen in Bezug auf elektronisch erbrachte Dienstleistungen oder über das Internet erbrachte Telefondienste einschließlich VoIP-Diensten (Voice over Internet Protocol) abwickelt und nicht an der Erbringung dieser elektronisch erbrachten Dienstleistungen oder Telefondienste beteiligt ist.

Artikel 13a

Als Ort, an dem eine nichtsteuerpflichtige juristische Person im Sinne von Artikel 56 Absatz 2 Unterabsatz 1, Artikel 58 und Artikel 59 der Richtlinie 2006/112/EG ansässig ist, gilt

- a) der Ort, an dem Handlungen zu ihrer zentralen Verwaltung ausgeführt werden, oder*

- b) *der Ort jeder anderen Niederlassung, die einen hinreichenden Grad an Beständigkeit sowie eine Struktur aufweist, die es ihr von der personellen und technischen Ausstattung her erlaubt, Dienstleistungen, die für den eigenen Bedarf dieser Niederlassung erbracht werden, zu empfangen und dort zu verwenden.*

Artikel 18 Absatz 2

(2) Sofern dem Dienstleistungserbringer keine gegenteiligen Informationen vorliegen, kann er davon ausgehen, dass ein in der Gemeinschaft ansässiger Dienstleistungsempfänger den Status eines Nichtsteuerpflichtigen hat, wenn er nachweist, dass Letzterer ihm seine individuelle Mehrwertsteuer-Identifikationsnummer nicht mitgeteilt hat.

Ungeachtet gegenteiliger Informationen kann jedoch der Erbringer von Telekommunikations-, Rundfunk- oder elektronisch erbrachten Dienstleistungen davon ausgehen, dass ein innerhalb der Gemeinschaft ansässiger Dienstleistungsempfänger den Status eines Nichtsteuerpflichtigen hat, solange der Dienstleistungsempfänger ihm seine individuelle Mehrwertsteuer-Identifikationsnummer nicht mitgeteilt hat.

Artikel 24

Wird eine Dienstleistung, die unter Artikel 56 Absatz 2 Unterabsatz 1 oder unter die Artikel 58 und 59 der Richtlinie 2006/112/EG fällt, an einen Nichtsteuerpflichtigen erbracht, der in verschiedenen Ländern ansässig ist oder seinen Wohnsitz in einem Land und seinen gewöhnlichen Aufenthaltsort in einem anderen Land hat, so ist folgender Ort vorrangig:

- a) *im Fall einer nichtsteuerpflichtigen juristischen Person der in Artikel 13a Buchstabe a dieser Verordnung genannte Ort, es sei denn, es liegen Anhaltspunkte dafür vor, dass die Dienstleistung tatsächlich an dem in Artikel 13a Buchstabe b genannten Ort ihrer Niederlassung in Anspruch genommen wird;*
- b) *im Fall einer natürlichen Person der gewöhnliche Aufenthaltsort, es sei denn, es liegen Anhaltspunkte dafür vor, dass die Dienstleistung am Wohnsitz der betreffenden Person in Anspruch genommen wird.*

Unterabschnitt 3a

Vermutungen bezüglich des Ortes des Dienstleistungsempfängers

Artikel 24a

(1) Für die Zwecke der Anwendung der Artikel 44, 58 und 59a der Richtlinie 2006/112/EG wird vermutet, dass wenn ein Dienstleistungserbringer Telekommunikations-, Rundfunk- oder elektronisch erbrachte Dienstleistungen an Orten wie Telefonzellen, Kiosk-Telefonen, WLAN-Hot-Spots, Internetcafés, Restaurants oder Hotellobbys erbringt, und der Dienstleistungsempfänger an diesem Ort physisch anwesend sein muss, damit ihm die Dienstleistung durch diesen Dienstleistungserbringer erbracht werden kann, der Dienstleistungsempfänger an dem betreffenden Ort ansässig ist

oder seinen Wohnsitz oder seinen gewöhnlichen Aufenthaltsort hat und dass die Dienstleistung an diesem Ort tatsächlich genutzt und ausgewertet wird.

(2) Befindet sich der Ort im Sinne von Absatz 1 des vorliegenden Artikels an Bord eines Schiffes, eines Flugzeugs oder in einer Eisenbahn während einer Personenbeförderung, die innerhalb der Gemeinschaft gemäß den Artikeln 37 und 57 der Richtlinie 2006/112/EG stattfindet, so ist das Land, in dem sich der Ort befindet, das Abgangsland der Personenbeförderung.

Artikel 24b

Für die Zwecke der Anwendung von Artikel 58 der Richtlinie 2006/112/EG gilt, dass wenn einem Nichtsteuerpflichtigen Telekommunikations-, Rundfunk- oder elektronisch erbrachte Dienstleistungen:

- a) über seinen Festnetzanschluss erbracht werden, die Vermutung gilt, dass der Dienstleistungsempfänger an dem Ort, an dem sich der Festnetzanschluss befindet, ansässig ist oder seinen Wohnsitz oder seinen gewöhnlichen Aufenthaltsort hat;*
- b) über mobile Netze erbracht werden, die Vermutung gilt, dass der Dienstleistungsempfänger in dem Land, das durch den Ländercode der bei Inanspruchnahme der Dienstleistungen verwendeten SIM-Karte bezeichnet wird, ansässig ist oder seinen Wohnsitz oder seinen gewöhnlichen Aufenthaltsort hat;*
- c) erbracht werden, für die ein Decoder oder ein ähnliches Gerät oder eine Programm- oder Satellitenkarte verwendet werden muss, und wird kein Festnetzanschluss verwendet, die Vermutung gilt, dass der Dienstleistungsempfänger an dem Ort, an dem sich der Decoder oder das ähnliche Gerät befindet, oder, wenn dieser Ort unbekannt ist, an dem Ort, an den die Programm- oder Satellitenkarte zur Verwendung gesendet wird, ansässig ist oder seinen Wohnsitz oder seinen gewöhnlichen Aufenthaltsort hat;*
- d) unter anderen als den in Artikel 24a und in den Buchstaben a, b und c des vorliegenden Artikels genannten Bedingungen erbracht werden, die Vermutung gilt, dass der Dienstleistungsempfänger an dem Ort ansässig ist oder seinen Wohnsitz oder seinen gewöhnlichen Aufenthaltsort hat, der vom Leistungserbringer unter Verwendung von zwei einander nicht widersprechenden Beweismitteln gemäß Artikel 24f der vorliegenden Verordnung als solcher bestimmt wird.*

Unterabschnitt 3b

Widerlegung von Vermutungen

Artikel 24d

(1) Erbringt ein Leistungserbringer eine in Artikel 58 der Richtlinie 2006/112/EG des Rates aufgeführte Dienstleistung, so kann er eine Vermutung nach Artikel 24a oder 24b Buchstaben a, b oder c der vorliegenden Verordnung durch drei einander nicht widersprechende Beweismittel widerlegen, aus denen hervorgeht, dass der Dienstleistungsempfänger an einem anderen Ort ansässig ist oder seinen Wohnsitz oder seinen gewöhnlichen Aufenthaltsort hat.

(2) *Der Fiskus kann Vermutungen nach Artikel 24a, 24b, 24c widerlegen, wenn es Hinweise auf falsche Anwendung oder Missbrauch durch den Leistungserbringer gibt.*

Unterabschnitt 3c

Beweismittel für die Bestimmung des Ortes des Dienstleistungsempfängers und Widerlegung von Vermutungen

Artikel 24f

Für die Zwecke der Anwendung von Artikel 58 der Richtlinie 2006/112/EG und der Erfüllung der Anforderungen gemäß Artikel 24b Buchstabe d oder Artikel 24d Absatz 1 der vorliegenden Verordnung gilt als Beweismittel insbesondere Folgendes:

- a) die Rechnungsanschrift des Dienstleistungsempfängers;*
- b) die Internet-Protokoll-Adresse (IP-Adresse) des von dem Dienstleistungsempfänger verwendeten Geräts oder jedes Verfahren der Geolokalisierung;*
- c) Bankangaben wie der Ort, an dem das für die Zahlung verwendete Bankkonto geführt wird, oder die der Bank vorliegende Rechnungsanschrift des Dienstleistungsempfängers;*
- d) der Mobilfunk-Ländercode (Mobile Country Code – MCC) der Internationalen Mobilfunk-Teilnehmerkennung (International Mobile Subscriber Identity – IMSI), der auf der von dem Dienstleistungsempfänger verwendeten SIM-Karte (Teilnehmer-Identifikationsmodul – Subscriber Identity Module) gespeichert ist;*
- e) der Ort des Festnetzanschlusses des Dienstleistungsempfängers, über den ihm die Dienstleistung erbracht wird;*
- f) sonstige wirtschaftlich relevante Informationen.*

Artikel 31c

Erbringt ein im eigenen Namen handelnder Steuerpflichtiger neben der Beherbergung in der Hotelbranche oder in Branchen mit ähnlicher Funktion, wie zum Beispiel in Ferienlagern oder auf einem als Campingplatz hergerichteten Gelände, Telekommunikations-, Rundfunk- oder elektronisch erbrachte Dienstleistungen, so gelten diese für die Zwecke der Bestimmung des Ortes dieser Dienstleistung als an diesen Orten erbracht.

Artikel 33a

Vertreibt ein Vermittler, der im eigenen Namen, aber für Rechnung des Veranstalters handelt, oder ein anderer Steuerpflichtiger als der Veranstalter, der auf eigene Rechnung handelt, Eintrittskarten für Veranstaltungen auf dem Gebiet der Kultur, der Künste, des Sports, der Wissenschaft, des Unterrichts, der Unterhaltung oder für ähnliche Veranstaltungen, so fällt diese Dienstleistung unter Artikel 53 und Artikel 54 Absatz 1 der Richtlinie 2006/112/EG.

13.3. Durchführungsverordnung (EU) Nr. 1042/2013

Artikel 2

Für Telekommunikationsdienstleistungen, Rundfunk- und Fernsehdienstleistungen oder elektronisch erbrachte Dienstleistungen eines in der Gemeinschaft ansässigen Dienstleistungserbringers an einen Nichtsteuerpflichtigen, der in der Gemeinschaft ansässig ist oder dort seinen Wohnsitz oder seinen gewöhnlichen Aufenthaltsort hat, gilt Folgendes:

- a) als Ort der Dienstleistung gilt in Bezug auf jeden Steuertatbestand, der vor dem 1. Januar 2015 eintritt, der Ort, an dem der Dienstleistungserbringer gemäß Artikel 45 der Richtlinie 2006/112/EG ansässig ist, unabhängig davon, wann die Erbringung oder kontinuierliche Erbringung der Dienstleistungen abgeschlossen ist;*
- b) als Ort der Dienstleistung gilt in Bezug auf jeden Steuertatbestand, der am 1. Januar 2015 oder danach eintritt, der Ort, an dem der Dienstleistungsempfänger ansässig ist oder seinen Wohnsitz oder seinen gewöhnlichen Aufenthaltsort hat, unabhängig davon, wann die Erbringung oder kontinuierliche Erbringung der Dienstleistungen begonnen wurde;*
- c) ist der Steuertatbestand in dem Mitgliedstaat, in dem der Dienstleistungserbringer ansässig ist, vor dem 1. Januar 2015 eingetreten, so tritt am 1. Januar 2015 oder danach kein Steueranspruch im Mitgliedstaat des Dienstleistungsempfängers in Bezug auf denselben Steuertatbestand ein.*