Abschließende Mitteilung

an das
Bundesministerium der Finanzen

über die Prüfung

Umsatzsteuerliche Behandlung des E-Commerce -

Offline-Umsätze durch Internethändler aus dem Drittland

Diese Prüfungsmitteilung enthält das vom Bundesrechnungshof abschließend im Sinne des § 96 Abs. 4 Satz 1 BHO festgestellte Prüfungsergebnis. Sie ist auf der Internetseite des Bundesrechnungshofes veröffentlicht (www.bundesrechnungshof.de).

Gz.: VIII 2 - 2016 - 1107/2

Bonn, den 6. März 2018

Die Mitteilung des Bundesrechnungshofes ist urheberrechtlich geschützt.

Inhaltsverzeichnis

0	Zusammenfassung	3
1	Anlass und Umfang der Prüfung	5
2	Rechtslage	5
2.1	Einfuhrumsatzsteuer	5
2.2	Umsatzsteuer	6
2.3	Fiskalvertretung	6
3	Offline-Umsätze über Handelsplattformen	7
4	Prüfungsfeststellungen	8
4.1	Falsche Angaben bereits bei der Einfuhr	8
4.2	Fehlender Überblick über Internethändler	8
4.3	Steueransprüche kaum durchsetzbar	9
4.4	Ungerechtfertigte Erstattungsforderungen	9
5	Würdigung	9
6	Empfehlungen	10
7	Stellungnahme des Bundesministeriums der Finanzen	11
8	Abschließende Würdigung und Empfehlung	11

0 Zusammenfassung

0.1 Der Bundesrechnungshof untersuchte bereits in der Vergangenheit die Umsatzbesteuerung elektronischer Dienstleistungen (Online-Umsätze) durch Unternehmer, die ihren Sitz außerhalb der Europäischen Union haben (Drittlandsunternehmer). Er stellte fest, dass nur wenige Internetanbieter steuerlich erfasst waren und praktisch keine steuerliche Kontrolle stattfand. Dies veranlasste den Bundesrechnungshof, die Prüfung auf Drittlandsunternehmer auszuweiten, die Warenlieferungen (Offline-Umsätze) an Endabnehmer in Deutschland erbringen. (Tz. 1)

0.2 Drittlandsunternehmer nutzen in der Regel Handelsplattformen im Internet, um ihre Waren anzubieten. Die jeweilige Plattform erhält dadurch Informationen über deren Umsätze. Um die Lieferzeiten zu verkürzen, verbringen Unternehmer ihre Waren häufig zunächst in ein inländisches Warenlager. Für die Einfuhr der Waren nach Deutschland wird von der Zollverwaltung Einfuhrumsatzsteuer erhoben. Sobald ein Kunde einen Artikel über die Handelsplattform erwirbt, wird die Ware aus dem Warenlager versendet. Die Lieferung ist im Inland umsatzsteuerpflichtig. (Tzn. 2 und 3)

0.3 Der Bundesrechnungshof stellte fest, dass Internethändler aus dem Drittland, unabhängig davon, ob sie Einfuhrumsatzsteuer zahlten, ihrer Pflicht zur Zahlung der Umsatzsteuer in Deutschland meist nicht nachkamen. Die Finanzämter erfassten regelmäßig nur solche Unternehmer, die sich freiwillig bei ihnen meldeten oder über die Kontrollmaterial vorlag. Sie hatten weder einen Überblick über die tatsächliche Zahl der im Inland tätigen Drittlandsunternehmer noch über deren steuerpflichtige Offline-Umsätze. Es ist deshalb von einer hohen Dunkelziffer steuerlich nicht erfasster Internethändler auszugehen. (Tzn. 4.1 und 4.2)

0.4 Der Bundesrechnungshof stellte weiter fest, dass auch registrierte Drittlandsunternehmer ihren umsatzsteuerlichen Pflichten nicht nachkamen. Sie reichten oftmals keine Steuererklärungen ein oder zahlten die Umsatzsteuer nicht. Vollstreckungsversuche der Finanzämter blieben meist erfolglos. Dies führte zu erheblichen Ausfällen bei der Um-

satzsteuer, da die zu zahlenden Steuerbeträge höher waren als die bereits gezahlte Einfuhrumsatzsteuer. (Tzn. 4.3 und 4.4)

0.5 Der Bundesrechnungshof hielt es für dringend geboten, das Umsatzsteueraufkommen bei Offline-Umsätzen von Drittlandsunternehmern zu sichern. Er empfahl dem Bundesministerium der Finanzen (BMF) darauf hinzuwirken, dass in der Europäischen Union ansässige Handelsplattformen zu diesem Zweck in die Besteuerung eingebunden werden. Sie sollten insbesondere verpflichtet werden, die Umsatzsteuer für die Unternehmer an die Finanzbehörden des jeweiligen Mitgliedstaates abzuführen. Als zusätzliche Maßnahme empfahl der Bundesrechnungshof, für derartige Fälle einen inländischen Fiskalvertreter zu bestellen. (Tzn. 5 und 6)

0.6 Das BMF teilte mit, dass eine Bund-Länder-Arbeitsgruppe die Empfehlungen des Bundesrechnungshofes prüfe. Darüber hinaus habe die Finanzministerkonferenz der Länder das BMF gebeten, eine Haftungsregelung für die Handelsplattformen zu erarbeiten und die Fiskalvertretung als flankierende Maßnahme zu prüfen. Es sei beabsichtigt, dazu im ersten Quartal 2018 einen Gesetzentwurf vorzulegen. Im Übrigen hätten die europäischen Finanzminister im Dezember 2017 – auch auf Initiative des BMF – umfangreiche Maßnahmen zur Sicherung des Steueraufkommens im Internethandel beschlossen. (Tz. 7)

0.7 Der Bundesrechnungshof begrüßt die auf EU-Ebene beschlossenen Maßnahmen, wonach die Handelsplattformen künftig in die Besteuerung von Internethändlern aus dem Drittland einbezogen werden sollen. Um die Steuerausfälle bis zur Umsetzung der EU-Regelungen im Jahr 2021 zu begrenzen, hält der Bundesrechnungshof kurzfristige Maßnahmen auf nationaler Ebene für erforderlich. Sowohl die beabsichtigte Haftungsregelung für Handelsplattformen als auch eine obligatorische Fiskalvertretung für Drittlandsunternehmer sind geeignete Instrumente, um den Steueranspruch durchzusetzen. (Tz. 8)

1 Anlass und Umfang der Prüfung

Der Bundesrechnungshof untersuchte bereits in der Vergangenheit die Umsatzbesteuerung ausländischer Internetanbieter. Er konzentrierte sich dabei zunächst auf Anbieter, die ihren Sitz außerhalb der Europäischen Union haben (Drittlandsunternehmer) und elektronische Dienstleistungen (Online-Umsätze) an private Abnehmer in Deutschland erbringen.[1] Derartige Leistungen unterliegen der deutschen Umsatzbesteuerung.

Der Bundesrechnungshof stellte fest, dass nur wenige Drittlandsunternehmer erfasst waren und praktisch keine steuerliche Kontrolle der Online-Umsätze stattfand. Für die ausländischen Internetanbieter war es somit einfach, Leistungen zu erbringen, ohne Umsatzsteuer zu entrichten. Faktisch war es in das Belieben der Anbieter gestellt, ob sie Umsatzsteuer zahlten oder nicht.[2] Vergleichbare Mängel stellte der Bundesrechnungshof auch bei Internetleistungen von EU-Unternehmern fest. Er sah den Steueranspruch bei Online-Umsätzen deshalb insgesamt als gefährdet an.[3]

Der Bundesrechnungshof nahm seine bisherigen Erkenntnisse zum Anlass, die Prüfung auf Internethändler aus Drittländern auszuweiten, die Warenlieferungen (Offline-Umsätze) an private Abnehmer in Deutschland erbringen. Er führte dazu örtliche Erhebungen im Bundesministerium der Finanzen (BMF) sowie in einzelnen, für Drittlandsunternehmer zuständigen Finanzämtern durch.

2 Rechtslage

2.1 Einfuhrumsatzsteuer

Die Einfuhr von Waren aus einem Drittland nach Deutschland unterliegt grundsätzlich der Einfuhrumsatzsteuer. Unerheblich ist dabei, ob die eingeführte Ware unmittelbar an einen Abnehmer oder zunächst in ein Warenlager gelangt. Führt der ausländische Unternehmer die Waren in seinem Namen ein, schuldet er die Steuer. Je nach vertraglicher Vereinbarung kann auch der Abnehmer Schuldner der Einfuhrumsatzsteuer sein. Die Zollverwaltung erhebt

---

1 Hierzu zählen beispielsweise Musik- und Videoangebote, E-Books, Livecams und Software.

2 Bemerkungen des Bundesrechnungshofes 2013 – Weitere Prüfungsergebnisse – Bemerkung Nr. 11 - Ausländische Internetanbieter zutreffend besteuern.

3 Bemerkungen des Bundesrechnungshofes 2015 – Bemerkung Nr. 82 – Steueroase Internet.

die Einfuhrumsatzsteuer bei der Einfuhr der Waren. Erst wenn diese gezahlt wird, gibt die Zollverwaltung die Waren für den freien Verkehr in Deutschland frei.

2.2 Umsatzsteuer

Warenlieferungen unterliegen in Deutschland der Umsatzsteuer, sofern sich der Ort der Lieferung im Inland befindet. Dies ist regelmäßig der Fall, wenn

- die Beförderung oder Versendung in einem inländischen Warenlager beginnt,
- die Ware aus dem Lager eines anderen EU-Mitgliedstaates in das Inland gelangt und der Drittlandsunternehmer die Lieferschwelle von 100 000 Euro überschreitet oder er auf die Anwendung dieser Schwelle verzichtet oder
- die Lieferung unmittelbar aus dem Drittland an einen Endverbraucher im Inland gelangt und der Drittlandsunternehmer oder dessen Beauftragter Schuldner der Einfuhrumsatzsteuer ist.

Wenn eine steuerpflichtige Lieferung in Deutschland vorliegt, hat ein ausländischer Unternehmer die gleichen steuerlichen Pflichten wie ein inländischer Unternehmer: Er muss sich beim zuständigen Finanzamt registrieren lassen und dort Umsatzsteuererklärungen abgeben. Von der Umsatzsteuer auf steuerpflichtige Warenlieferungen kann er die zuvor bei der Einfuhr entstandene Einfuhrumsatzsteuer als Vorsteuer abziehen.

2.3 Fiskalvertretung

Ein im Ausland ansässiger Unternehmer kann sich gegenüber den deutschen Steuerbehörden durch einen Fiskalvertreter vertreten lassen. Dieser übernimmt für ihn die steuerlichen Erklärungs- und Aufzeichnungspflichten. Das deutsche Umsatzsteuergesetz sieht eine Vertretung nur vor, wenn der Unternehmer im Inland ausschließlich steuerfreie Umsätze ausführt und keine Vorsteuern abziehen kann (kleine Fiskalvertretung).

In fast allen anderen EU-Mitgliedstaaten können im Ausland ansässige Unternehmer dagegen auch dann einen Fiskalvertreter bestellen, wenn sie steuerpflichtige Umsätze ausführen (große Fiskalvertretung). In einigen EU-Mitgliedstaaten ist die große Fiskalvertretung sogar verpflichtend vorgeschrieben.

3 Offline-Umsätze über Handelsplattformen

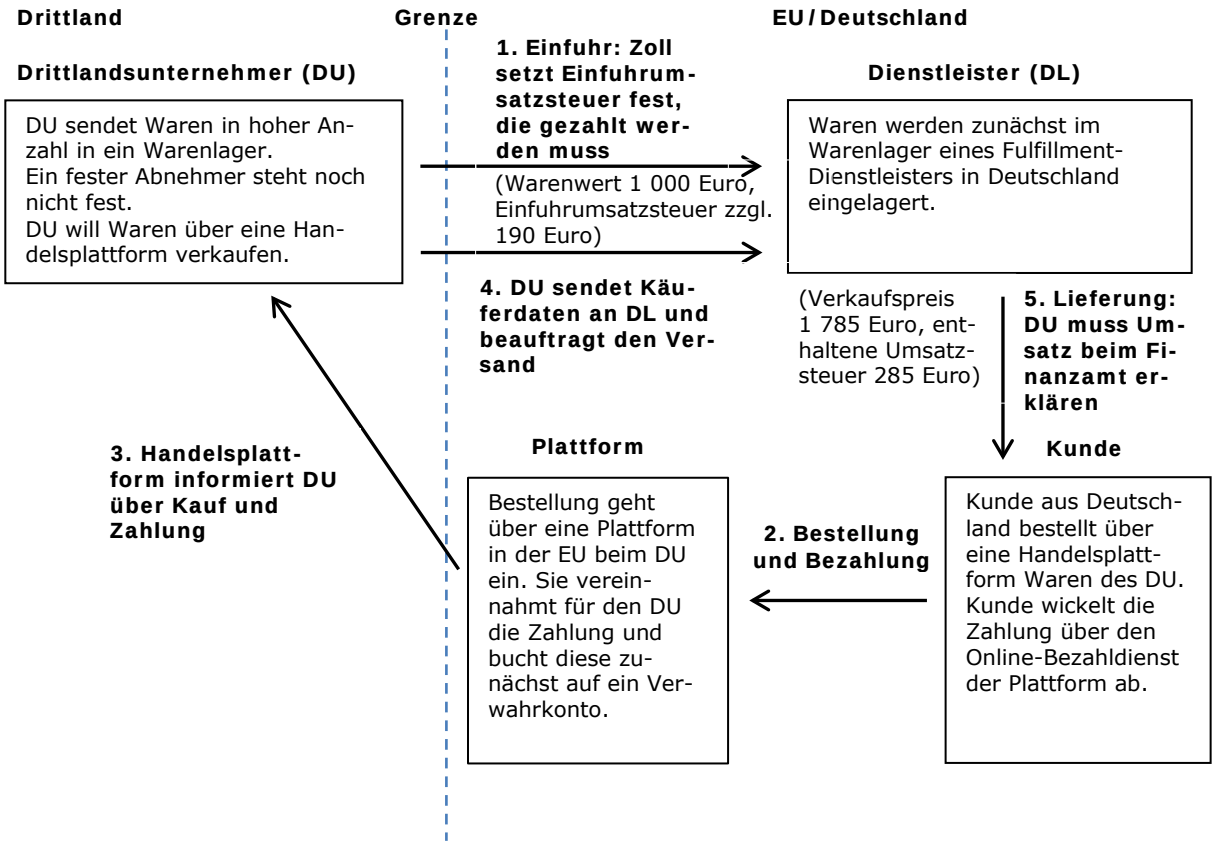
Bei Offline-Umsätzen wird der Bestellvorgang über elektronisch vernetzte Systeme abgewickelt. Die Ware selbst wird dagegen auf konventionellem Wege geliefert. In der Praxis werden Offline-Umsätze entweder über eigene Internet-Shops der Drittlandsunternehmer oder über Internet-Handelsplattformen ausgeführt.

Möchte ein Drittlandsunternehmer gezielt deutsche Endverbraucher als Kunden ansprechen, nutzt er in der Regel Handelsplattformen im Internet, um seine Waren anzubieten. Die jeweilige Plattform fungiert dabei als Vermittler zwischen ausländischem Unternehmer und Kunden. In dieser Funktion liegen ihr Informationen über den Unternehmer einschließlich der Höhe der Umsätze vor. Teilweise bieten die Handelsplattformen eigene Bezahlsysteme an. Sofern die Zahlung über ein solches System abgewickelt wird, vereinnahmen sie den Kaufpreis und leiten ihn nach Ablauf der Rücksendefrist an den Unternehmer weiter.

Trotz Abwicklung der Warenlieferung über die Handelsplattform stehen die ausländischen Internethändler vor dem Problem, dass der unmittelbare Versand aus dem Drittland an den deutschen Kunden meist mehrere Wochen dauern würde. Die Kunden erwarten aber eine kurzfristige Lieferung. Daher bedienen sich die Drittlandsunternehmer regelmäßig eines (externen) Fulfillment- Dienstleisters (Dienstleister) in Deutschland: Sie führen die Waren – unabhängig von konkreten Bestellungen – nach Deutschland ein und bringen sie zunächst in ein Warenlager des Dienstleisters. Gehen über die Handelsplattform anschließend Bestellungen beim Drittlandsunternehmer ein, leitet er sie zur Bearbeitung an den Dienstleister weiter. Dieser übernimmt für den Unternehmer die Auslieferung an die Kunden. Zum Fulfillment-Service des Dienstleisters gehören neben der Lagerhaltung regelmäßig auch die Kommissionierung, die Verpackung, die Frankierung und der Versand der Waren sowie häufig ein Retouren-Management. Einige Handelsplattformen bieten einen eigenen (internen) Fulfillment-Service an.

Beispiel:

Bestellung über Handelsplattform mit externem Fulfillment-Dienstleister



4 Prüfungsfeststellungen

4.1 Falsche Angaben bereits bei der Einfuhr

Der Steuerverwaltung liegen Erkenntnisse vor, dass ausländische Internethändler Waren in die Europäische Union einführten und den Warenwert zu niedrig deklarierten. Da sich die Einfuhrumsatzsteuer nach dem Warenwert bemisst, konnten die Händler auf diese Weise ihre zu zahlenden Einfuhrabgaben mindern.

4.2 Fehlender Überblick über Internethändler

Der Bundesrechnungshof stellte bei seinen Erhebungen fest, dass Internethändler aus dem Drittland, unabhängig davon, ob sie Einfuhrumsatzsteuer zahlten, ihren umsatzsteuerlichen Pflichten in Deutschland meist nicht nachkamen. Die Finanzämter erfassten regelmäßig nur solche Unternehmer, die sich freiwillig bei ihnen meldeten oder über die Kontrollmaterial vorlag. Eine weiterführende Kontrolle zur Erfassung unbekannter Steuerfälle unterblieb.

Die Finanzämter hatten deshalb weder einen Überblick über die tatsächliche Zahl der im Inland tätigen Internethändler noch über deren steuerpflichtige Offline-Umsätze. Sie gingen jedoch von einer hohen Dunkelziffer steuerlich nicht erfasster Drittlandsunternehmer aus.

4.3 Steueransprüche kaum durchsetzbar

Überdies stellte der Bundesrechnungshof fest, dass auch registrierte Drittlandsunternehmer ihren steuerlichen Pflichten nicht nachkamen. Sie reichten oftmals keine Steuererklärungen ein oder zahlten die Umsatzsteuer nicht. Schließlich entzogen sie sich der Besteuerung, indem sie Schreiben der Finanzämter ignorierten. Steuerschätzungen und Vollstreckungsversuche blieben in der Regel erfolglos. Dies führte zu endgültigen Steuerausfällen: Die Unternehmer konnten zwar von der Umsatzsteuer auf ihre steuerpflichtigen Umsätze die entstandene Einfuhrumsatzsteuer als Vorsteuer abziehen und ihre Umsatzsteuer-Zahllasten dadurch vermindern. Weil die zu zahlende Umsatzsteuer jedoch regelmäßig höher war als die Einfuhrumsatzsteuer, blieb der Differenzbetrag unversteuert.

4.4 Ungerechtfertigte Erstattungsforderungen

Weitere Steuerausfälle drohten, wenn registrierte Internethändler in ihren Steuererklärungen die Einfuhrumsatzsteuer als Vorsteuer geltend machten, ihre steuerpflichtigen Umsätze aber ganz oder teilweise verschwiegen. Derart falsche Angaben führen zu ungerechtfertigten Erstattungsforderungen gegenüber dem Fiskus. Die Finanzverwaltung konnte Erstattungen an die Drittlandsunternehmer mit dem Hinweis auf die hohe Anzahl der Kundenbewertungen und entsprechende Umsätze bei den Handelsplattformen verhindern. Weitere Reaktionen der Unternehmer blieben daraufhin aus.

5 Würdigung

Der Bundesrechnungshof beanstandete, dass die Finanzämter derzeit keine Möglichkeiten haben, in Deutschland steuerpflichtige Drittlandsunternehmer ordnungsgemäß mit ihren Offline-Umsätzen zu besteuern. Entweder entzogen sich diese der Umsatzbesteuerung oder der Steueranspruch konnte mangels verwertbaren Vermögens nicht durchgesetzt werden. Auch wenn sich die Steuerausfälle auf den Differenzbetrag zwischen zu zahlender Umsatzsteuer und bereits gezahlter Einfuhrumsatzsteuer beschränken, geht der Bundes-

rechnungshof dennoch von hohen Mindereinnahmen aus. Aufgrund des steuerlichen Vorteils können die ausländischen Unternehmer ihre Waren außerdem zu deutlich günstigeren Preisen anbieten als inländische Unternehmer und sich dadurch einen erheblichen Wettbewerbsvorteil verschaffen.

Der Bundesrechnungshof hielt es für nicht vertretbar, dass Handelsplattformen Internethändlern aus dem Drittland den Zugang zum inländischen Absatzmarkt eröffnen, selbst aber keinerlei Haftungsrisiken für deren steuerliche Pflichten befürchten müssen. Nach Ansicht des Bundesrechnungshofes sollten die Handelsplattformen künftig stärker in die Verantwortung genommen werden um sicherzustellen, dass die Drittlandsunternehmer ihre Offline-Umsätze im Inland korrekt versteuern und die geschuldete Steuer abführen.

Darüber hinaus kritisierte der Bundesrechnungshof, dass Drittlandsunternehmer keinen Fiskalvertreter bestellen konnten, wenn sie steuerpflichtige Umsätze in Deutschland ausführten. Er hielt es für geboten, eine große Fiskalvertretung für derartige Fälle vorzusehen, wie dies bereits in fast allen anderen EU-Mitgliedstaaten der Fall ist. Durch eine solche Fiskalvertretung hätten die Finanzämter zumindest einen inländischen Ansprechpartner. Sie könnten Steuerbescheide so leichter bekanntgeben und Sachverhaltsfragen im Besteuerungsverfahren schneller klären.

6 Empfehlungen

Der Bundesrechnungshof hielt es für unerlässlich, das deutsche Steueraufkommen bei Offline-Umsätzen von Drittlandsunternehmern zu sichern. Er empfahl dem BMF darauf hinzuwirken, dass in der Europäischen Union ansässige Handelsplattformen zu diesem Zweck in die Besteuerung eingebunden werden. Sie sollten insbesondere verpflichtet werden, die Umsatzsteuer für die Drittlandsunternehmer an die Finanzbehörden des jeweiligen Mitgliedstaates abzuführen.

Dem Bundesrechnungshof war bewusst, dass es sich bei der Besteuerung des Internethandels um ein europäisches Problem handelt und das Steueraufkommen insoweit nur durch einheitliche Regelungen auf EU-Ebene gesichert werden kann. Er regte deshalb baldige Verhandlungen mit der EU-Kommission und den anderen EU-Mitgliedstaaten an.

Als zusätzliche Maßnahme empfahl der Bundesrechnungshof, auch in Deutschland eine große Fiskalvertretung für Drittlandsunternehmer einzuführen. Eine solche Regelung ist jedoch nur zielführend, wenn sie für die Unternehmer verpflichtend ist. Die Regelung sollte zudem vorsehen, dass Fiskalvertreter und Unternehmer bei falschen Angaben in der Umsatzsteuererklärung gesamtschuldnerisch für die Umsatzsteuer in Anspruch genommen werden können.

7 Stellungnahme des Bundesministeriums der Finanzen

Das BMF teilte mit, dass eine Bund-Länder-Arbeitsgruppe die Empfehlungen des Bundesrechnungshofes prüfe.

Darüber hinaus habe die Finanzministerkonferenz der Länder das BMF gebeten, eine Haftungsregelung für die Handelsplattformen zu erarbeiten und flankierend die Einführung der großen Fiskalvertretung zu prüfen. Danach sollen die Plattformen für die nicht entrichtete Umsatzsteuer der Drittlandsunternehmer haften, wenn diese steuerlich nicht registriert sind. Sie sollen auch haften, wenn registrierte Internethändler ihren steuerlichen Pflichten nicht nachkommen und der Händler-Account nicht innerhalb einer vom Finanzamt gesetzten Frist gelöscht wird. Das BMF beabsichtige, dazu im ersten Quartal 2018 einen mit den Ländern abgestimmten Gesetzentwurf zu erarbeiten.

Im Übrigen sei das BMF auf EU-Ebene initiativ geworden und habe sich für einheitliche Regelungen zur Sicherung des Steueraufkommens im Internethandel eingesetzt. Die EU-Finanzminister hätten dazu im Dezember 2017 umfangreiche Maßnahmen beschlossen.[4] Diese sähen insbesondere vor, dass Handelsplattformen ab dem Jahr 2021 bei Lieferungen von Drittlandsunternehmern an private Abnehmer zusätzlich Steuerschuldner werden.

8 Abschließende Würdigung und Empfehlung

Der Bundesrechnungshof begrüßt die auf EU-Ebene beschlossenen Maßnahmen, wonach die Handelsplattformen ab 2021 für die Abführung der Umsatzsteuer mitverantwortlich sind, wenn Internethändler aus dem Drittland Waren an Endverbraucher in der Europäischen Union liefern. Die vorgesehene Steuerschuldnerschaft der Plattformen ist ein wichtiger Schritt zur Sicherung des

[4] Vgl. EU-Richtlinie 2017/2455 des Rates vom 5. Dezember 2017 zur Änderung der Richtlinie 2006/112/EG und der Richtlinie 2009/132/EG in Bezug auf bestimmte mehrwertsteuerliche Pflichten für die Erbringung von Dienstleistungen und für Fernverkäufe von Gegenständen, ABl. L 348/7 vom 29. Dezember 2017.

Steueraufkommens im Internethandel. Der Fiskus erlangt dadurch die notwendigen Ermittlungs- und Vollstreckungsmöglichkeiten, um die Steueransprüche aus inländischen Warenlieferungen gegenüber den Drittlandsunternehmern wirksam durchzusetzen.

Die neuen EU-Regelungen treten allerdings erst Anfang 2021 in Kraft und müssen vorher noch in nationales Recht umgesetzt werden. Bis dahin gilt es, das Ausmaß der Steuerausfälle für den deutschen Fiskus und die erheblichen Wettbewerbsverzerrungen zu Lasten inländischer Unternehmer möglichst kurzfristig durch nationale Maßnahmen zu begrenzen. Die durch das BMF bereits angekündigte Einführung einer steuerlichen Haftungsregelung für Handelsplattformen ist grundsätzlich geeignet, um den Steueranspruch durchzusetzen. Der Erfolg von Haftungsregelungen hängt jedoch davon ab, dass ihre Voraussetzungen leicht nachprüfbar sind. Die neue Vorschrift sollte deshalb so ausgestaltet sein, dass sie in der Praxis gut handhabbar ist.

Die Haftungsregelung für die Handelsplattformen sollte ferner durch die Einführung einer obligatorischen großen Fiskalvertretung für Drittlandsunternehmer flankiert werden. Auch eine solche Regelung könnte der deutsche Gesetzgeber, ähnlich wie andere EU-Mitgliedstaaten, kurzfristig umsetzen. Damit stünde den Finanzämtern ein weiteres Instrument zur Verfügung, um die Steueransprüche gegenüber Drittlandsunternehmern zu sichern. Dies gilt insbesondere dann, wenn es sich um Unternehmer aus Drittländern handelt, mit denen kein Abkommen über gegenseitige Amtshilfe besteht.

Bur Essers