

## Inhaltsverzeichnis

Vorwort	17
A. Einleitung	19
B. Entstehungsgeschichte und rechtliche Grundlagen	25
I. Entwicklung der Umsatzbesteuerung	25
1. Umsatzsteuer auf nationaler Ebene	25
a) Rechtsentwicklung	25
b) Wesen der Umsatzsteuer	30
aa) Verbrauchsteuer mit verkehrssteuerlichem Einschlag	30
bb) Gemeinschaftsteuer	31
c) Ziel und Zweck der Umsatzsteuer	32
2. Harmonisierung der Umsatzsteuer	32
a) Begriff der Harmonisierung	32
b) Rechtsquellen	33
c) Prinzipien der Besteuerung von grenzüberschreitenden Leistungen	35
aa) Ursprungslandprinzip	35
bb) Bestimmungslandprinzip	37
d) Neutralitätsgebot	39
e) Entwicklung des harmonisierten Mehrwertsteuersystems	41
II. Grundlagen der Umsatzbesteuerung	47
1. Überblick	47
2. Leistung, §§ 1 Abs. 1 Nr. 1, 3 Abs. 1, Abs. 9 UStG	49
a) Grundsätzliches	49
b) Leistungsaustausch	52
c) Leistung gegen Entgelt	53
3. Begriff der Lieferung	54
a) Grundsätzliches	54
b) Liefergegenstand	55
c) Verschaffung der Verfügungsmacht	57

## Inhaltsverzeichnis

d) Sonderfälle der Lieferung, § 3 Abs. 3 bis 5 UStG	60
e) Innergemeinschaftliches Verbringen	60
4. Ort der Lieferung, § 3 Abs. 5a UStG	61
a) Allgemeines	61
b) Bewegte Lieferung, § 3 Abs. 6 UStG	61
aa) Ortsbestimmung	61
bb) Voraussetzungen	62
(1) Umsatzgeschäft	62
(2) Befördern, § 3 Abs. 6 S. 2 UStG	62
(3) Versenden, § 3 Abs. 6 S. 3, 4 UStG	63
(4) Lieferung an den Abnehmer	63
(5) keine Veränderung der Marktgängigkeit	65
cc) Zeitpunkt der Lieferung	67
c) Besonderheit bei Reihengeschäften, § 3 Abs. 6a UStG	70
aa) Begrifflichkeit	70
bb) Unionsrechtliche Vorgaben	70
cc) Deutsche Konzeption	72
d) ruhende Lieferung, § 3 Abs. 7 UStG	74
e) Lieferung aus Drittlandsgebiet, § 3 Abs. 8 UStG	75
5. Sonstige Leistung	76
a) Begrifflichkeit, § 3 Abs. 9 S. 1 UStG	76
b) Formen der sonstigen Leistung, § 3 Abs. 9 S. 2 UStG	76
c) Ort der sonstigen Leistung, § 3a UStG	78
III. Steuerverfahrensvorschriften	79
1. Steuerpflicht und Steuerbefreiungen	79
2. Steuersatz und Bemessungsgrundlage	80
3. Berechnung und Entstehung der Umsatzsteuer	80
4. Vorsteuerabzug	80
5. Besteuerungsverfahren, § 18 UStG	81
C. Unionsrechtliche Grundlagen	83
I. E-Commerce	83
1. Einführung und Bedeutungsgehalt	83
2. Begriff des E-Commerce	85
3. Erscheinungsformen der digitalen Leistungserbringung	86
a) Medienneutralität als umsatzsteuerrechtlicher Grundsatz	86
b) Offline-Umsätze	88

## *Inhaltsverzeichnis*

c) Online-Umsätze	88
4. Akteure	89
a) Begrifflichkeit	89
b) Händler	90
c) Plattformen	91
II. Umsatzsteuerliche Behandlung des E-Commerce in der Rechtsentwicklung	93
1. Anfänge des grenzüberschreitenden Mehrwertsteuersystems	93
a) Ausgangslage	93
b) Erste, Zweite und Sechste Richtlinie	94
c) UStG 1967 und UStG 1980	96
2. Reformen für den innergemeinschaftlichen Versandhandel	96
a) Binnenmarkt-Richtlinie	96
b) UStG 1993	99
3. Dienstleistungen der Informationsgemeinschaft	101
a) Internationale Ziele und Bestrebungen	101
b) Richtlinie 98/48/EG	102
c) UStG 1999	104
4. Rechtsakte zum E-Commerce	104
a) Richtlinie 2002/38/EG	104
b) UStG 2003	109
5. Implikationen der Digitalisierung	110
a) Ausbreitung des Internets und Neuerungen der Wirtschaft	110
b) Verbesserungsvorschläge und Konzept einer einzigen Anlaufstelle	111
c) Internet-Richtlinie	112
d) UStG 2010	115
6. Besteuerung der digitalen Wirtschaft	115
a) Grünbuch 2010 und Mitteilung 2011	115
b) Bericht der MwSt-Expertengruppe 2014	117
c) Einführung des MOSS	119
d) Mitteilung 2015	122
III. Reformbedarf für den digitalen Binnenmarkt	125
1. Herausforderungen und Überblick	125

## *Inhaltsverzeichnis*

2. Leitlinien für das Mehrwertsteuerpaket für den digitalen Binnenmarkt	127
a) Funktion des Binnenmarktes und Vereinfachung	127
b) Senkung der Kosten für Unternehmen	131
c) Minderung der Betrugsanfälligkeit	133
d) Umgang mit Digitalisierung	135
3. Zwischenergebnis	136
IV. Ergebnis: Europäische Strategie für einen digitalen Binnenmarkt	136
1. Konzeption	136
a) Ausgestaltung und Inhalt der Strategie für einen digitalen Binnenmarkt	136
b) E-Commerce-Paket 2017	138
2. Materiell-rechtlicher Regelungskomplex	140
a) Fernverkäufe	140
b) Nutzung einer elektronischen Schnittstelle	141
c) Ort der Lieferung bei Beförderung oder Versendung	142
3. Verfahrensrechtlicher Regelungskomplex	145
a) Vereinheitlichung der Mehrwertsteuerregistrierung	145
b) Vereinheitlichung der Meldepflicht	146
c) Schaffung neuer Aufzeichnungspflichten	147
d) Verbesserung administrativer Zusammenarbeit	148
V. Kritische Würdigung des Reformkonzepts	149
1. Übersicht über den Regelungskomplex	149
2. Einordnung und Würdigung	149
D. Nationaler Regelungskomplex zu Fernverkäufen	153
I. Überblick und Systematisierung	153
1. Überblick	153
2. Materiell-rechtliche Änderungen	154
3. Verfahrensrechtliche Änderungen	154
a) Allgemeine Grundsätze	154
b) Inhaltliche Neuerungen	155
4. Systematik	156
II. Innergemeinschaftliche Fernverkäufe	157
1. Änderung bei Fernverkäufen	157
a) Anwendungsbereich	157
b) Regelungsgegenstand und Zweck	157

## *Inhaltsverzeichnis*

c) Rechtsentwicklung des § 3c UStG	159
d) Innergemeinschaftlicher Fernverkauf, § 3c Abs. 1 UStG	159
aa) Definition und Leistungsort, § 3c Abs. 1 S. 1 und 2 UStG	159
(1) Voraussetzungen des innergemeinschaftlichen Fernverkaufs	159
(2) Legaldefinition des innergemeinschaftlichen Fernverkaufs	160
(i) Lieferung	160
(ii) Beteiligung des Lieferers	161
(3) Ort der Lieferung	163
(i) Grundsatz	163
(ii) Vereinfachungsregelung	163
bb) Erwerberkreis, § 3c Abs. 1 S. 3 UStG	164
(1) Definition	164
(2) Empfänger gem. § 3a Abs. 5 S. 1 UStG	165
(3) Person gem. § 1a Abs. 3 Nr. 1 UStG	165
cc) Lieferschwelle, § 3c Abs. 4 UStG	166
(1) Vereinfachungsregel	166
(2) Verzicht auf die Lieferschwelle	167
dd) Ausnahmen, § 3c Abs. 5 UStG	169
2. Einbeziehung elektronischer Schnittstellen, § 3 Abs. 3a UStG	170
a) Anwendungsbereich	170
b) Normziel	172
c) Lieferung (§ 3 Abs. 3a S. 1 UStG)	173
aa) Warenversand aus dem Gemeinschaftsgebiet	173
bb) Unternehmer	174
cc) Empfänger, § 3 Abs. 3a S. 1 UStG	175
dd) Elektronische Schnittstelle	176
ee) Unterstützen	177
ff) Rechtsfolge: Fiktion der Lieferkette	179
gg) Steuerschuldnerschaft	180
3. Verfahrensrecht: OSS (Nicht-EU-Verfahren), § 18i UStG	182
a) Rechtsentwicklung	182
b) Verfahren	184

## Inhaltsverzeichnis

c) Modifikationen und Verbesserungen	185
d) Bestimmung der Ansässigkeit	186
e) Steuerberechnung und Fälligkeit der Umsatzsteuer	187
f) Widerruf und Ausschluss	188
4. Verfahrensrecht: OSS (EU-Verfahren), § 18j UStG	189
a) Rechtsentwicklung	189
b) Verfahren	190
c) Erleichterungen für Rechnungsstellung	192
d) Widerruf und Ausschluss	193
III. Einfuhrfernverkäufe	194
1. Einfuhrfernverkauf, § 3c Abs. 2, 3 UStG	194
a) Erweiterung der Fernverkaufsregeln auf Drittstaatsachverhalte	194
b) Ende der Lieferung in einem anderen Mitgliedstaat, § 3c Abs. 2 UStG	196
aa) Grundlagen	196
bb) Zollrechtliche Einschränkung	197
c) Ende der Lieferung in Deutschland, § 3c Abs. 3 UStG	199
aa) Regelungsinhalt, § 3c Abs. 3 S. 1 und 2 UStG	199
bb) Besonderheiten bei Schnittstellenlieferketten, § 3c Abs. 3 S. 3 UStG	200
2. Einbeziehung elektronischer Schnittstellen, § 3 Abs. 3a S. 2 UStG	202
a) Anwendungsbereich der Sonderregelung	202
b) Warenversand mit Beginn im Drittlandsgebiet	203
c) Definition des Fernverkaufs, § 3 Abs. 3a S. 4 UStG	203
d) Unternehmer	203
e) Erwerber des Einfuhrfernverkaufs, § 3 Abs. 3a S. 5 UStG	204
3. Verfahrensrecht bei vorangegangener Einfuhr, IOSS, § 18k UStG	205
a) Rechtsentwicklung und Verfahren	205
b) Vertreterregelung	207
aa) Rechtsnatur	207
bb) Stellung des Vertreters	208
cc) Ansässigkeit des Vertreters im Gemeinschaftsgebiet	208

c) Widerruf und Ausschluss	208
4. Sonderregelung zur Entrichtung der Einfuhrumsatzsteuer, § 21a UStG	210
a) Anwendungsbereich	210
b) Abschaffung der Freigrenze bei der Einfuhrumsatzsteuer	211
c) Verhältnis zu anderen Normen	211
d) Verfahren	212
aa) Anmeldung	212
bb) Zahlungsaufschub für entstandene Einfuhrumsatzsteuer	213
cc) Steuererhebung	214
dd) Haftung	214
ee) Meldung und Aufschubkonto, § 21a Abs. 5 UStG	215
IV. Besondere Pflichten und Haftung	216
1. Aufzeichnungspflichten, § 22 UStG	216
2. Besondere Pflichten und Haftung von Schnittstellenbetreibern, §§ 22f, 25e UStG	218
a) Entwicklung	218
b) Aufzeichnungspflichten für Betreiber einer elektronischen Schnittstelle	220
c) Haftung des Betreibers einer elektronischen Schnittstelle	222
aa) Grundsatz	222
bb) Ausnahme	223
cc) Rückausnahme	223
3. Sanktionsmechanismus, § 26a UStG	225
a) Rechtsentwicklung der Bußgeldvorschriften	225
b) § 26a Abs. 1 UStG	226
aa) Allgemeines	226
bb) Schädigung des Umsatzsteueraufkommens, § 26a Abs. 1 UStG	227
(1) Objektiver Tatbestand	227
(2) Subjektiver Tatbestand	228
c) § 26a Abs. 2 bis 4 UStG	229

## *Inhaltsverzeichnis*

E. Kritische Untersuchung der Neuregelungen	231
I. Richtlinienkonformität der Neuregelungen	231
1. Bedeutung und Wirkung der Richtlinie auf das nationale Normsystem	231
a) Wirkungsweise von Richtlinien	231
b) Gebot richtlinienkonformer Auslegung und Rechtsfortbildung	232
2. Materiell-rechtlicher Regelungskomplex	234
a) Persönlicher Anwendungsbereich	234
aa) Erwerber	234
bb) Lieferer	236
b) Vereinfachungsregel innergemeinschaftlicher Fernverkäufe	237
aa) Ansässigkeit als Voraussetzung	237
bb) Berechnung des Schwellenwertes	238
c) Lieferkettenfiktion	242
aa) Systematik im Lichte des Unionsrechts	242
bb) Bestimmung der Unterstützungshandlung	242
d) Einfuhrfernverkäufe	244
aa) Drittlandsgebiet, Drittgebiet oder Drittland	244
bb) Neuregelung des § 3c Abs. 3 S. 3 UStG	244
3. Verfahrensrechtliche Neuregelungen	245
a) Rechtsnatur der Teilnahmebestätigung	245
b) Sonderregelung für die Einfuhrumsatzsteuer	246
aa) Heranziehung der Voraussetzungen des UZK	246
bb) Steuerentrichtung und Haftung der gestellenden Person	247
c) Aufzeichnungspflichten	248
d) Haftung beim Handel über eine elektronische Schnittstelle	249
4. Zwischenergebnis	253
II. Kritische Würdigung des unionalen Reformkonzepts	254
1. Maßstab der Untersuchung	254
2. Aspekte der Regelung	255
a) Wettbewerbsgleichheit	255
aa) Grundlagen	255
bb) Einheitlichkeit der Mehrwertsteuer	256
cc) Gebot internationaler Besteuerungsneutralität	258



## *Inhaltsverzeichnis*

dd) Bekämpfung des Mehrwertsteuerbetruges	259
(1) Grundsatz der Beseitigung von Wettbewerbsverzerrungen	259
(2) Verwaltungszusammenarbeit	261
(3) Steuerbetrug	264
b) Neutralitätsprinzip	267
aa) Effektive Mehrwertsteuererstattung	267
bb) Organisationsformneutralität	268
cc) Mitwirkungspflichten	269
3. Analyse und Schlussfolgerungen	270
III. Rechtsdogmatische Untersuchung der nationalen Neuregelungen	275
1. Gesetzessystematik	275
a) Strukturierung	275
b) Systematische Zusammenfassung	276
c) Definitionen und Begriffsbestimmungen	276
d) Gesetzestechnik und Interdependenzen	277
aa) Grundlagen	277
bb) Vermutung im Rahmen der Lieferkettenfiktion	279
cc) Umfang der Einfuhrfernverkaufsdefinition	280
dd) Interdependenzen zum besonderen Besteuerungsverfahren	281
2. Bedeutung und Anwendung der Neuregelungen	283
a) Komplexität	283
aa) Grundlagen	283
bb) Erwerberkreis	283
cc) Unterstützungshandlung	284
dd) Vereinheitlichung der Schwellenregelungen	285
b) Praktikabilität	286
aa) Vereinfachung des Besteuerungsverfahrens	286
bb) Umfang der haftungsbewehrten Aufzeichnungspflichten	290
(1) Verfassungsrechtliche Bedenken	290
(i) Überblick	290
(ii) Berufsfreiheit, Art. 12 Abs. 1 GG	290
(iii) Eigentumsfreiheit, Art. 14 Abs. 1 S. 1 GG	294

## Inhaltsverzeichnis

(iv) Allgemeiner Gleichheitssatz, Art. 3 Abs. 1 GG	294
(2) Rechtspraktische Bedenken	296
c) Rechtssicherheit	298
aa) Grundlagen	298
bb) Sachwertbegriff	298
IV. Kritische Folgenabschätzung: Auswirkungen auf Wirtschaft und Verwaltung	299
1. Folgenabschätzung Wirtschaft	299
a) Grundlagen	299
b) Auswirkungen der Besteuerungsverfahren auf den Befolgungsaufwand	301
c) Zwischenergebnis	304
2. Folgenabschätzung Verwaltung	304
3. Zwischenergebnis	306
V. Adäquate Erfassung digitaler Geschäftsmodelle	306
1. Zielsetzung	306
2. Erfassung der Wirtschaftsrealität	307
a) Identifikation der Beteiligten	307
b) Bestimmbarkeit des Leistungsinhalts	310
c) Einbindung der Schnittstellenbetreiber	311
aa) Hintergrund	311
bb) Neuregelungen	314
cc) Prinzipien der Gleichheit und Neutralität	315
d) Digitalisierung	318
3. Zwischenergebnis und Herausforderungen	320
VI. Fazit: Digitale Wirtschaft als Herausforderung für die Umsatzsteuer?	321
F. Zusammenfassung der Ergebnisse	327
G. Reformbestrebungen und Ausblick auf rechtliche Fortentwicklung	331
I. Reformbestrebungen	331
1. Überblick	331
2. Materiell-rechtliche Neuregelungen	331
a) Harmonisierung der Steuerbefreiung für Kleinunternehmer	331

## *Inhaltsverzeichnis*

b) Ausweitung der Einbindung der Plattformbetreiber in die Lieferkette	331
c) Einbindung von Zahlungsdienstleistern	333
3. Besondere Besteuerungsverfahren	334
a) Evaluation und Einfuhrregelung	334
b) Einzige Mehrwertsteuerregistrierung	335
4. Meldepflichten für Plattformbetreiber	336
II. Ausblick	337
Literaturverzeichnis	339