

BMF-Schreiben zur Umsatzsteuerhaftung durch Online-Marktplätze

Ausgabe 1, März 2019

In Kürze

Das Bundesministerium der Finanzen (BMF) hat sich in seinem Schreiben vom 28. Januar 2019 (im Weiteren: das Schreiben) ausführlich zur Anwendung der Neuregelungen zur Haftung für Umsatzsteuer beim Handel mit Waren im Internet geäußert. Das Schreiben erhält Einzelheiten zu den Aufzeichnungspflichten, zur Bescheinigung über die steuerliche Erfassung des liefernden Unternehmers und zu den Voraussetzungen der Haftung.

Zum 1. Januar 2019 wurde ein neuer Haftungstatbestand in das Umsatzsteuergesetz eingefügt. Die Betreiber von Onlinemarktplätzen (im Weiteren: Betreiber) haften demnach für nicht entrichtete deutsche Steuer aus Lieferungen, die auf ihren Onlinemarktplätzen durch andere Unternehmer (im Weiteren: Verkäufer) rechtlich begründet werden. Wie das BMF ausdrücklich hervorhebt, fallen Vermittlungsmarktplätze, die die Funktion eines „Schwarzen Bretts“ haben, nicht unter die neuen Regelungen. Näheres über die Neuregelungen können Sie der [Ausgabe 4](#) unseres Newsletters „Umsatzsteuer aktuell“ vom Dezember 2018 entnehmen. Die neuen Regelungen erlegen den Betreibern ausdrückliche und implizite Prüfpflichten auf, um ihren Aufzeichnungspflichten nachzukommen und die Haftung abzuwenden; nicht selten bleibt allerdings offen, ob und welche Prüfpflichten die Betreiber treffen. Entsprechende Prüfpflichten haben wir in diesem Newsletter markiert und hervorgehoben.

Das mit zehn Seiten recht umfangreiche Schreiben trifft eine Vielzahl von Regelungen. Daher wird hier keine erschöpfende Darstellung angestrebt, es sollen lediglich einige besonders bemerkenswerte Regelungen hervorgehoben werden. Die genaue Lektüre des Schreibens kann dieser Newsletter also nicht ersetzen.

Aufzeichnungspflichten

Zum Umfang der Aufzeichnungsverpflichtungen teilt das BMF mit, dass die Betreiber

elektronischer Marktplätze den Aufzeichnungspflichten zwar bereits seit dem 1. Januar 2019 nachkommen müssten. Aus Vereinfachungsgründen beanstandet es das BMF jedoch nicht, wenn die Aufzeichnungen erst vorgenommen würden, wenn die Haftung der betreffenden Betreiber tatsächlich einsetzt – für Unternehmer, die nicht in Deutschland, der EU oder in einem EWR-Staat ihren Sitz, Wohnsitz, gewöhnlichem Aufenthalt oder Geschäftsleitung haben, zum 1. März 2019 und für die übrigen Unternehmer zum 1. Oktober 2019 (vgl. § 27 Abs. 25 Satz 4 UStG).

Dass ein Sachverhalt nicht nach § 25e des Umsatzsteuergesetzes (UStG) der Haftung unterliegt, bedeute allein noch nicht, dass keine Aufzeichnungspflichten nach § 22f UStG bestehen. Unter den weiteren Voraussetzungen würden Lieferungen Aufzeichnungspflichten auslösen, sofern sie im Inland beginnen oder enden – auch wenn sie selbst in Deutschland nicht umsatzsteuerbar oder nicht steuerpflichtig sind.

Der Betreiber habe unter anderem den Ort des Beginns der Beförderung oder Versendung sowie den Bestimmungsort aufzuzeichnen. Für diese Fälle sollen die allgemeinen Regelungen des UStG gelten. Es sind also jeweils die Orte aufzuzeichnen, an denen der Transport des Gegenstands an den Abnehmer beginnt bzw. endet. Dasselbe gilt für den Zeitpunkt der Lieferung – normalerweise ist also der Zeitpunkt des Beginns des Transports maßgeblich. Dem Betreiber dürfte allerdings, wenn er nicht auch den Transport übernimmt, in der Regel nicht bekannt sein, an welchem Ort und zu welcher Zeit der Transport beginnt.

👁 Das bedeutet, dass der Verkäufer dem Betreiber (zumindest) diese Informationen gesondert **zur Verfügung stellen** muss.

Eine zusätzliche Hürde stellt bei nicht als Unternehmer registrierten Verkäufern der Umstand dar, dass als Anschrift die Wohn- bzw. Meldeadresse aufzuzeichnen ist.

👁 Besonders im Falle von im Ausland ansässigen Verkäufern wird es oft kaum möglich sein, die bei Anmeldung angegebene Anschrift daraufhin zu **überprüfen**, ob sie tatsächlich eine Wohn- oder Meldeadresse ist. Das kann potenziell nachteilig sein, weil eine Nichthaftung gegebenenfalls voraussetzt, dass der Betreiber seinen Aufzeichnungspflichten nachgekommen ist. Was bei falschen Angaben des Verkäufers gilt, ist unklar.

Bescheinigung über die steuerliche Erfassung

Bei Verkäufern, die offen als Unternehmer handeln, kommen die Betreiber elektronischer Marktplätze Teilen ihrer Aufzeichnungspflichten bereits dadurch nach, dass sie sich von den Verkäufern eine Bescheinigung über die steuerliche Erfassung aushändigen lassen. Wie das BMF mitteilt, sei die Beurteilung der umsatzsteuerlichen Zuverlässigkeit nicht Bestandteil dieser Bescheinigung: Vorliegende Anhaltspunkte, die darauf hinweisen, dass der Antragsteller seinen umsatzsteuerlichen Pflichten nicht oder nicht im wesentlichen Umfang nachkommt, stünden einer Erteilung der Bescheinigung nicht entgegen.

Jeder Verkäufer erhalte unabhängig davon, auf wie vielen elektronischen Marktplätzen er auftritt, ausdrücklich nur eine (1) Bescheinigung seines zuständigen Finanzamts, wobei allerdings zum Beispiel ein dem Betreiber elektronisch zur Verfügung gestellter Scan genügen soll. Nach dem BMF-Schreiben vom 21. Februar 2019 wird es bis zum 15. April 2019 nicht beanstandet, wenn einem Betreiber von Verkäufern, die nicht in Deutschland, der EU oder in einem EWR-Staat ihren Sitz, Wohnsitz, gewöhnlichem Aufenthalt oder Geschäftsleitung haben, anstelle der Bescheinigung der bis zum 28.

Februar 2019 gestellte Antrag auf Erteilung der Bescheinigung vorliegt.

Sofern der Betreiber begründete Zweifel an der Echtheit der Bescheinigung hat, habe das in der Bescheinigung genannte Finanzamt ihm auf Rückfrage Auskunft darüber zu erteilen, ob die Bescheinigung gültig sei. Unterlasse der Betreiber des elektronischen Marktplatzes die Rückfrage, so das BMF, könne er sich der Haftung für die über seinen Marktplatz gehandelten Lieferungen aussetzen.

👁 Die Regelung scheint zu implizieren, dass der Betreiber die Bescheinigung von Erscheinungsbild und Inhalt her auf Richtigkeit und Plausibilität **überprüfen** sollte.

In den Fällen, in denen keine im Inland steuerbaren Lieferungen ausgeführt werden und es somit keiner steuerlichen Erfassung bedarf, ist dem BMF zufolge auch keine Bescheinigung erforderlich, die Aufzeichnungen sind in anderer Weise zu führen. Das betrifft laut BMF insbesondere Fälle aus dem EU-Ausland liefernder Unternehmer, sofern bei ihnen nach den Regelungen über Fernverkäufe (vgl. § 3c UStG) der Leistungs-ort umsatzabhängig im Ausland liegt, sowie Lieferer, die nach erfolgtem Abschluss des Kaufvertrags unverzollt und unbesteuerter (also nicht unter den Voraussetzungen des § 3 Abs. 8 UStG) direkt aus dem Drittland liefern.

👁 Es ist unklar, ob und in welchem Umfang der Betreiber die umsatzsteuerliche Behandlung der Lieferungen des Verkäufers zu prüfen hat – das BMF hat indessen für den genannten Fall der Fernverkäufer eine konkrete **Prüfpflicht** festgesetzt, dazu unten.

Dem Schreiben zufolge sind alle Bescheinigungen längstens bis zum 31. Dezember 2021 befristet. Handlungsbedarf kann aber schon früher entstehen: Nach dem BMF-Schreiben vom 17. Dezember 2018 erlischt die Gültigkeit spätestens sechs Monate nach Veröffentlichung eines BMF-Schreibens über die Einführung eines Datenabrufverfahrens gemäß § 27 Abs. 25 Satz 1 UStG im Bundessteuerblatt.

Die Haftung

Der Besitz einer gültigen Bescheinigung ist bei unternehmerischen Verkäufern zwar grundsätzlich geeignet (sowie erforderlich), eine Haftung abzuwenden. Allerdings tritt die Haftung trotz gültiger Bescheinigung dann ein, wenn der Betreiber Kenntnis davon hatte – oder nach der Sorgfalt eines ordentlichen Kaufmanns hätte haben müssen –, dass der liefernde Unternehmer seinen steuerlichen Verpflichtungen nicht oder nicht im vollen Umfang nachkommt. Dem BMF zufolge ist das der Fall, wenn der Betreiber des elektronischen Marktplatzes ihm offensichtliche oder bekanntgewordene Tatsachen außer Acht lässt, die auf eine umsatzsteuerliche Pflichtverletzung des auf seinem Marktplatz tätigen Unternehmers schließen lassen. Ein aktives Ausforschen sei dazu nicht erforderlich. Das „Kennenmüssen“ beziehe sich hierbei lediglich auf Sachverhalte, die dem Betreiber im Rahmen seines eigenen Unternehmens bekannt werden und auf eine umsatzsteuerliche Pflichtverletzung schlussfolgern lassen.

Was das BMF hier mit dem Wort „lediglich“ abtut, dürfte für gewöhnlich ein weites Feld sein, weil die die Lieferung begründende Kommunikation zwischen Verkäufer und Kunde in den meisten Fällen vollständig über den Marktplatz abgewickelt wird und es genügen dürfte, dass irgendeine Abteilung des Betreibers – nicht unbedingt die Steuerabteilung – von den einschlägigen Vorgängen erfährt. Darüber hinaus umfasst der Wortlaut dieser Vorschrift (unter ihren weiteren Voraussetzungen) auch versehentlich nicht abgerechnete Steuer und sogar Insolvenzforderungen des Finanzamts gegen den Verkäufer.

Wie das BMF selbst ausführt, führen nicht allein Umstände, die auf eine steuerliche Pflichtverletzung schließen lassen, zur Verpflichtung des Betreibers, sich mit dem Verkäufer näher zu befassen – sondern auch Umstände, die die Frage aufwerfen, ob bei Fernverkäufen aus dem EU-Ausland ins Inland die Lieferschwelle nach § 3c Abs. 3 Satz 2 Nr. 1 UStG überschritten wird und ob für die ausgeführte Lieferung eine Steuerpflicht im Inland besteht.

☞ Daher könnte eine **Plausibilitätsprüfung** der Lieferungen auch für den Betreiber wichtig sein.

Offenbar in diesem Sinne teilt das BMF mit: Hat der Verkäufer dem Betreiber des elektronischen Marktplatzes zwar mitgeteilt, dass er die Sonderregelung für Fernverkäufe nach § 3c UStG in Anspruch nimmt und keine Steuerpflicht im Inland besteht, überschreitet die Höhe der Umsätze auf dem Marktplatz aber die deutsche Lieferschwelle von derzeit 100.000 Euro, sei dies „ein deutliches Anzeichen“, dass die Mitteilung falsch oder hinfällig ist.

☞ Das impliziert eine entsprechende **Prüfpflicht** des Betreibers für solche Verkäufer.

Dass die Haftung wie ausgeführt die Steuerpflicht der Lieferung voraussetzt und somit keine steuerfreien Lieferungen umfasst, wird in der Praxis oft wenig bedeutsam sein: Einem Betreiber dürfte es in der Regel schwerfallen oder ganz unmöglich sein nachzuweisen, dass zwischen den beiden an der Lieferung Beteiligten die Voraussetzungen einer Steuerbefreiung tatsächlich vorlagen.

Der Betreiber, der Grund hat, eine Pflichtverletzung usw. des Verkäufers anzunehmen, müsse diesen nicht sofort sperren: Das BMF erlaubt es, Fristen zu setzen, um dem Verkäufer Gelegenheit zu geben, seinen Pflichten nachzukommen, bevor der Betreiber den Account des Verkäufers sperrt. Über eine solche Sperrung „sollte der Marktplatzbetreiber die Finanzverwaltung informieren“. Anders ist das aber im Falle einer Fristsetzung des Finanzamts, das mit einer entsprechenden Aufforderung an den Betreiber herantritt. Über die Bemessung dieser Frist macht das Schreiben keine Angaben, es ist daher nicht auszuschließen, dass diese Frist im Einzelfall knapp bemessen sein kann.

Was die Haftung für Verkäufer betrifft, die nicht als Unternehmer am Marktplatz angemeldet sind, so wird die Haftung zunächst dadurch vermieden, dass der Betreiber seinen Aufzeichnungspflichten nachkommt. Das gilt nicht in Fällen, in denen der Betreiber nachweislich nach Art, Menge oder

Höhe der Umsätze Kenntnis davon hatte – oder nach der Sorgfalt eines ordentlichen Kaufmanns hätte haben müssen –, dass die Registrierung als Nichtunternehmer zu Unrecht erfolgt ist. Damit sind Fälle gemeint, in denen sich jemand tatsächlich als umsatzsteuerpflichtiger Unternehmer geriert.

👁 In diesem Zusammenhang sei es ein deutliches Anzeichen, wenn der auf dem Marktplatz erzielte Umsatz eine Höhe von 17.500 Euro innerhalb eines Kalenderjahres erreicht: Auch insofern ersteht dem Betreiber offenbar eine **Prüfpflicht**.

Dasselbe soll gelten, wenn dem Betreiber Erkenntnisse vorliegen, dass entgegen den Angaben des Verkäufers bei der Registrierung auf seinem Marktplatz im Inland steuerpflichtige Umsätze erbracht werden, eine steuerliche Erfassung durch das zuständige Finanzamt aber nicht erfolgt ist und damit auch keine Umsatzsteuer auf die erzielten Umsätze entrichtet wird.

Ausblick

Die Betreiber werden schon bald mit weiteren weitgehenden umsatzsteuerlichen Änderungen konfrontiert sein. Nach derzeitigem Stand ist zum 1. Januar 2021 die Umsetzung der zweiten Stufe des sogenannten Digitalpakets in nationales Recht vorgesehen. Hierdurch sollen unter anderem die Fernverkäufe an Nichtunternehmer zum Beispiel in Hinblick auf den Leistungsort und das anwendbare Besteuerungsverfahren grundlegend reformiert werden. Betreiber elektronischer Marktplätze seien besonders auf den neuen Artikel 14a der Richtlinie hingewiesen, wonach sie in bestimmten Fällen mit Drittlandbezug grundsätzlich so behandelt werden, als hätten sie die über sie gehandelten Gegenstände selbst erhalten und geliefert.

Fundstellen

BMF-Schreiben vom **17. Dezember 2018** (Antrags- und Vordruckmuster für die Bescheinigung) vom **28. Januar 2019** und vom **21. Februar 2019**; Gesetz zur Vermeidung von Umsatzsteuerausfällen beim Handel mit Waren im Internet und zur Änderung weiterer steuerlicher Vorschriften, BGBl. I 2018, S. 2338, abrufbar unter www.bgbl.de;

zum sogenannten Digitalpaket vgl. die **Richtlinie (EU) 2017/2455** des Rates vom 5. Dezember 2017

Ihre Ansprechpartner

Frank Gehring

Frankfurt

Tel.: +49 69 9585-2771

frank.gehring@de.pwc.com

Mónica Azcárate

Frankfurt

Tel.: +49 69 9585-6111

monica.azcarate@de.pwc.com

Martin Diemer

Stuttgart

Tel.: +49 711 25034-1258

martin.diemer@de.pwc.com

Franz Kirch

Köln

Tel.: +49 221 2084-459

franz.kirch@de.pwc.com

Bestellung und Abbestellung

Sollten weitere Personen Interesse an diesem Newsletter haben, können Sie diese E-Mail gern weiterleiten. Die Interessenten können sich hier anmelden: SUBSCRIBE_Indirect_Tax_Information@de.pwc.com.

Sofern Sie unseren Newsletter zukünftig nicht mehr erhalten möchten, bitten wir Sie um eine kurze Benachrichtigung an: UNSUBSCRIBE_Indirect_Tax_Information@de.pwc.com.

Die Beiträge sind als Hinweise für unsere Mandanten bestimmt. Für die Lösung einschlägiger Probleme greifen Sie bitte auf die angegebenen Quellen oder die Unterstützung unserer Büros zurück. Teile dieser Veröffentlichung/Information dürfen nur nach vorheriger schriftlicher Zustimmung durch den Herausgeber nachgedruckt und vervielfältigt werden. Meinungsbeiträge geben die Auffassung der einzelnen Autoren wieder.

© März 2019 PricewaterhouseCoopers GmbH Wirtschaftsprüfungsgesellschaft. Alle Rechte vorbehalten.

“PwC” bezeichnet in diesem Dokument die PricewaterhouseCoopers GmbH Wirtschaftsprüfungsgesellschaft, die eine Mitgliedsgesellschaft der PricewaterhouseCoopers International Limited (PwCIL) ist. Jede der Mitgliedsgesellschaften der PwCIL ist eine rechtlich selbstständige Gesellschaft.