WINKLER & SANDRINI

Wirtschaftsprüfer und Steuerberater
Dottori Commercialisti - Revisori Contabili

Wirtschaftsprüfer und Steuerberater
Dottori Commercialisti e Revisori Contabili
Dr. Peter Winkler
Dr. Stefan Sandrini
Dr. Stefan Engele
Dr. Martina Malfertheiner
Dr. Verena Klauser
Rag. Stefano Seppi
Dr. Andrea Tinti
Dr. Oskar Malfertheiner
Dr. Alfredo Molinari
Dr. Massimo Moser

Mitarbeiter - Collaboratori
Dr. Karoline de Monte
Dr. Matthias Sepp

Rundschreiben

Nummer: 97

vom: 2014-12-23

Autor:
Dr. Alfredo Molinari
Dr. Peter Winkler

Rundschreiben

Neue Regeln für den Online Handel ab 2015

Mit ersten Jänner 2015 treten die Änderungen bzgl. der Territorialität der Mwst.- Berechnung bei elektronischem Handel und elektronischen Dienstleistungen[1] von Unternehmen mit Sitz in einem EU-Staat gegenüber Endverbrauchern aus anderen EU-Staaten (B2C) in Kraft. Mit den neuen Richtlinien werden oben genannte Dienstleistungen immer im Land des Dienstleistungsempfängers besteuert[2] und es gelten die dortigen gesetzlichen Bestimmungen zur Mehrwertsteuerberechnung (Empfängerortsbesteuerung). Für Unternehmen grenzüberschreitender Beziehungen besteht die Möglichkeit der wahlweisen Anwendung einer einheitlichen Identifikation im EU-Mitgliedsstaat ihres Sitzes bzw. dem Identifikationsstaat bei Drittlandunternehmen[3]. Durch diese Option wird den Unternehmen die Möglichkeit gegeben sich in nur einem Staat zu registrieren an dem sie entsprechende Dienstleistungen gegenüber Endverbrauchern leisten[4].

1 E-Commerce (Online Handel)

Die Neuregelungen betreffen den direkten Online Handel, also den Transfer und die Lieferung der in digitaler Form erworbenen Güter/Dienstleistungen auf **ausschließlich** telematischem Wege. Dabei dient das elektronische Netzwerk:

- zum Abschluss der Transaktion;
- das telematisch erworbene Produkt herunterzuladen (in Form einer digitalen Datei);
- die Zahlung durchzuführen.

Es gilt insbesondere hervorzuheben, dass es beim direkten Online Handel in keinem Falle zur Lieferung der Produkte auf dem Versandwege kommt: in diesem Fall gilt die Anwendung der gesetzlichen Bestimmungen zur Besteuerung des Versandhandels.

1 Sowie auch für Telekommunikationsdienstleistungen, Rundfunk- und Fernsehdienstleistungen
2 Art. 58, c. 1, Richtlinie 2006/112/EG, in der geänderten Fassung Art. 5 der Richtlinie 2008/08/EG, wartet noch auf Umsetzung im D.P.R. 633/1972
3 Das besondere Regime der Besteuerung (VoES), welches im Moment nur für elektronisch erbrachte Dienstleistungen zwischen Drittlandunternehmen und Endverbrauchern (B2C) angewandt werden kann, wird erweitert
4 Ausgeschlossen sind Umsätze in den Mitgliedsstaaten, in denen eine Niederlassung bzw. Betriebsstätte besteht (die Umsätze werden dann über diese abgewickelt).

1.1 Dienstleistungen des Online Handels

Zu den Dienstleistungen des Online Handels sind laut Art.7[5] folgende zu zählen:

a) digitale Produkte im Allgemeinen (Erwerb Software und die dazugehörigen Aktualisierungen[6] sowie die Fernverwaltung von Programmen und Ausrüstungen[7]);
b) Dienstleistungen, welche sich auf die Bereitstellung und Instandhaltung einer Webseite eines Unternehmens bzw. Privaten beziehen[8];
c) von Computern automatisch generierte Dienste als Antwort auf, im Internet/elektronischen Netzwerken angegebenen Eingaben des Empfängers[9];
d) Gewährleistung des Rechts ein Gut oder eine Dienstleistung auf einem Online Markt zum Verkauf anzubieten[10];
e) Pauschalangebote von Internet Diensten (ISP, Internet service packages), bei welchen die Telekommunikationskomponente eine untergeordnete Rolle spielt[11]: Bereitstellung von Bildern, Texten, Informationen und Datenbanken[12], Bereitstellung von Musik, Filmen, (Glücks)spielen, politischen, kulturellen, sportlichen, wissenschaftlichen Programmen und Veranstaltungen[13], Angebot von Fernunterricht[14].

1.2 Dienstleistungen welche nicht zum Online Handel zählen

Für die am ersten Jänner 2015[15] in Kraft tretende Regelung zählen hingegen folgende Dienstleistungen nicht zu den, auf elektronischem Wege erbrachten Dienstleistungen:

a) Rundfunkdienste;
b) Telekommunikationsdienste;
c) Güter, für welche die Bestellung und Bearbeitung auf elektronischem Wege erfolgen;
d) CD-ROM, Disketten u.ä.;
e) gedrucktes Material, wie etwa Bücher, Zeitungen;
f) CD und Kassetten;
g) Videokassetten und DVD's;
h) Spiele auf CD-ROM;
i) mittels Email angebotene Dienste von Anwälten, Finanzberatern;
j) online Unterricht, bei dem der Inhalt von einem Lehrenden mittels Internet oder einem elektronischen Netzwerk über eine Remoteverbindung zur Verfügung gestellt wird;

k) offline Reparaturdienste von Informatikgeräten;
l) Dienste zur Aufbewahrung von offline Daten;

5 Art. 7, c. 2 der Durchführungsverordnung der EU 282/2011 der Richtlinie 2006/112/EG
6 z.B. Zugang oder Herunterladen von Preisprogrammen/Buchhaltungsprogrammen, Antivirus Software und deren Aktualisierungen, Bannerblocker (Software zum blockieren von Online-Werbung), Treibersoftware, autom. Installation von Filtersoftware für Webseiten, Firewalls
7 hosting von Webseiten, automatische online Instandhaltung von Programmen, Fernverwaltung von Systemen, Aufbewahrung (warehousing) von spezifischen Online Daten wenn diese in elektronischer Form aufbewahrt werden, Bereitstellung von Online Speicher
8 Webseite oder Webpage
9 z.B. juridische oder finanzielle Daten, Daten zu Aktienmärkten
10 Die potentiellen Käufer geben Kaufangebote anhand eines autom. Vorganges ab, wobei die beiden Parteien über die Realisierung eines Verkaufs automatisch auf elektronischem Postwege informiert werden
11 Webseiten mit Zugang zu aktuellen Geschehnissen, Wetter-, Tourismusinformationen, Online-Spielmöglichkeiten, Hosting, Zugang zu Online-Diskussionen, etc.
12 z.B. Zugang oder Download von Benutzeroberflächen, von Fotografien, Bildern, Bildschirmschonern, digitalisierter Inhalt von Büchern sowie anderen digitalisierten Veröffentlichungen, Abonnements von online Zeitungen oder Fachzeitschriften, persönliche Seiten (Weblog) sowie Statistiken bzgl. Webseiten, Notizen, Informationen zum Verkehr und meteorologische Vorhersagen, Bereitstellung von Werbefläche, Werbebannern auf einer Webseite oder Webpage, der Gebrauch von Suchmaschinen und Listen im Internet
13 z.B. Zugang oder Download von Musik am Computer oder Mobiltelefon, Erkennungsmelodien oder musikalischen Titeln, Klingeltönen oder anderen Tönen, Zugang oder Download von Filmen, Download von Spielen am Computer oder Mobiltelefon, Zugang zu Online Spielen die automatisch in Verbindung mit dem Internet oder sonstigen analogen elektronischen Netzwerken stehen
14 z.B. alle Arten des automatisierten Fernunterrichtes der über Internet oder sonstige analoge elektronische Netzwerke abgewickelt wird und nur begrenzten bzw. keinen Eingriff von menschlicher Seite erfordert. Dazu zählen auch die virtuellen Klassen, mit Ausnahme der Fälle, bei denen das Internet oder ein analoges elektronisches Netzwerk als reines Kommunikationsmittel zwischen Lehrendem und Studenten genutzt wird, die von den Studenten online ausgefüllten Übungsbücher, die automatisch, ohne menschliches Eingreifen korrigiert und bewertet werden
15 Art. 7, c. 3, der Durchführungsverordnung der EU 282/2011, in der geänderten Fassung Art. 1 der EU Richtlinie 1042/2013, welche den Buchstaben a) geändert, die Buchstaben q), r) e s) außer Kraft gesetzt, und die Buchstaben t) e u) hinzugefügt hat.

m) Werbedienstleistungen, z.B. in Zeitungen, auf Plakaten oder im Fernsehen;
n) Helpdesk- Dienste;
o) Dienstleistungen welche ausschließlich Korrespondenzkurse umfassen, wie etwa jene auf dem Postwege;
p) traditionelle Dienstleistungen in Zusammenhang mit der Auktion von Objekten, welche vom direkten Eingreifen einer Person abhängen;
q) Online Buchung von Eintrittskarten (z.B. zu kulturellen, sportlichen, wissenschaftlichen, bildenden Veranstaltungen);
r) Online Buchung von Hotels, Autoverleih, Cateringdienste, Personenbeförderung oder ähnliche Dienste.

2 Die Änderungen bei der Mehrwertsteuerbesteuerung

2.1 Bis zum 31. Dezember 2014

Bis zum 31.12.2014 wird für diese B2C Leistungen für Unternehmen mit Sitz in der EU die Territorialität der MwSt. mit Bezug auf den EU-Staat ihrer Niederlassung bestimmt[16] (Sitzortsbesteuerung).

Diese Leistungen von Steuerpflichtigen gegenüber Endverbrauchern außerhalb der EU, unterliegen keiner Mehrwertsteuer[17].

Diese Leistungen von Drittlandunternehmen gegenüber EU-Endverbrauchern unterliegen im Land des Empfängers der Dienstleistung der Mehrwertsteuer[18]. Die Drittlandunternehmen müssen sich hierzu in dem EU-Mitgliedstaat registrieren, in welchem sie die Leistung erbringen (es sei denn sie haben eine feste Niederlassung). Um zu verhindern, dass sich die betroffenen Unternehmen in jedem einzelnen EU-Staat, in welchem sie tätig sind, identifizieren müssen, können Erstere aufgrund einer spezifischen Erleichterung[19] sich in einem einzigen, beliebigen EU-Mitgliedstaat identifizieren, um die Abführung der Mehrwertsteuer der Dienstleistungen auch in allen anderen EU-Staaten durchzuführen[20].

2.2 Mit Beginn am 01.01.2015

Die Neuheiten ab 2015 stellen sich in der Tatsache dar, dass die auf elektronischem Wege erbrachten Dienstleistungen gegenüber Endverbrauchern im EU-Staat des Empfängers geltend gemacht werden und nicht in jenem des Erbringers. In anderen Worten ausgedrückt, werden mit den neuen Richtlinien die gesetzlichen Bestimmungen der Territorialität zur Berechnung der MwSt. von elektronischen Dienstleistungen seitens eines EU-Unternehmens, wie auch eines Drittlandunternehmens auf den Niederlassungsort des Endverbrauchers bezogen und zwar unabhängig von jenem des Verkäufers.

Um den Niederlassungsort des Käufers zu ermitteln werden verschiedene Kriterien angewandt (unter anderem auch die einfache Vermutung)[21]. Außerdem sind spezifische Bestimmungen für die elektronisch bereitgestellten Dienstleistungen durch das Mandat ohne Vertretung[22] sowie im Gastgewerbe vorgesehen[23].

Die Kommunikation zwischen Lieferanten und Kunden mittels elektronischer Post (Email)

16 Es ist die generelle Regelung des Art. 7-ter, c. 1, Buchstabe b), des D.P.R. 633/1972 anwendbar
17 Ex Art. 7-septies, c. 1, Buchstabe i), des D.P.R. 633/1972
18 Ex Art. 7-sexies, c. 1, Buchstabe f), des D.P.R. 633/1972
19 Titel XII, Kapitel 6, Absatz 1 u 2 EU-Richtlinie 2006/112
20 Im Rahmen der nationalen Ordnung findet sich die Regelung im Art. 74-quinquies des D.P.R. 633/1972 in Folge von welchem das Web-Portal "V@t on e-service" (VoES) gegründet wurde
21 Art. von 20 bis 24 septies, EU-Durchführungsverordnung 282/2011, in der geänderten Fassung Art. 1 EU-Regelung 1042/2013
22 Art. 9 bis, EU-Durchführungsverordnung 282/2011, in der geänderten Fassung Art. 1 EU-Regelung 1042/2013
23 Art. 31 quater, EU-Durchführungsverordnung 282/2011, in der geänderten Fassung Art. 1 EU-Regelung 1042/2013

stellt keine elektronische Dienstleistung dar[24].

3 Sonderregelung zur MwSt.

3.1 Die "EU-Regelung"

Die bisher angewandte Regelung bzgl. der MwSt. Abführung für Drittlandunternehmen bei elektronischen Dienstleistungen gegenüber EU-Endverbrauchern[25] wird mit 2015 auf EU-Unternehmen ausgeweitet[26]. Um zu vermeiden, dass die in einem EU-Mitgliedsstaat niedergelassenen Unternehmen sich in jedem Mitgliedsstaat, in denen sie ihre Dienstleistungen anbieten registrieren müssen, können sie ein besonderes Registrierungsverfahren, die sogenannte „Kleine Einzige Anlaufstelle“ (oder MOSS: Mini One Stop Shop) anwenden. Die Anwendung des MOSS erlaubt es den Unternehmen die gesamte, aus den Dienstleistungen resultierende MwSt. über ein Webportal in einem einzigen EU-Staat anzumelden und zu entrichten, in dem sie für MwSt. Zwecke registriert sind. Die wesentliche Vereinfachung im Vergleich zur alten Regelung stellt sich in der Tatsache dar, dass die gebotenen Leistungen, wie bereits erwähnt, der MwSt. im Land des Empfängers unterliegen und nicht in jenem des Dienstleisters.

Nach der Registrierung des Unternehmens in einem EU-Staat, besteht dort die Pflicht:

- die Erklärung, der zu den Dienstleistungen gehörenden trimestralen MwSt. Erklärungen innerhalb des 20. Tages, des auf das Trimester folgenden Monats auf telematischem Wege zu übermitteln (auch für den Falle, dass keine Dienstleistungen angefallen sind);
- die angefallene Steuer zu entrichten.

Vonseiten des EU-Staats wird gewährleistet, dass die Übermittlung der trimestralen Erklärungen über ein Netzwerk sicherer Übertragung erfolgen.

Beispielsweise besteht die Möglichkeit, für ein in Großbritannien niedergelassenes Unternehmen, welches eine elektronische Dienstleistung gegenüber einem Endverbraucher in Italien leistet, jene direkt über die Steuerbehörde in Großbritannien zu besteuern. Dazu muss sich das Unternehmen in der „Kleinen Einzigen Anlaufstelle“[27] seines Niederlassungsortes[28] (GB) registrieren, vierteljährlich auf telematischem Wege die entsprechenden Erklärungen der Transaktionen dem Staat seiner Niederlassung (GB) mitteilen und die daraus resultierende MwSt. im Staat der Niederlassung abführen (GB). Daraufhin werden die entsprechenden Erklärungen sowie die MwSt. von Letzterem unverzüglich an den Staat des Leistungsempfängers übermittelt (Italien).

3.2 Die "Nicht EU-Regelung"

Unternehmen, welche innerhalb der EU:

- **nicht** den Sitz ihrer wirtschaftlichen Tätigkeit haben;
- über **keine** Betriebsstätte verfügen;

24 Art. 58, c. 2, der EU-Richtlinie 2006/112, in der geänderten Fassung Art. 5 der EU-Richtlinie 2008/08, sowie Entscheid der Agentur der Einnahmen vom 03/07/2008, n. 274/E

25 Aus objektiver Sicht findet die Erweiterung der Regelung des Online Handels auf Dienstleistungen des Rundfunkes und der Telekommunikation statt

26 Titel XII, Kapitel 6, Absatz 3 der Richtlinie 2006/112/EG, eingefügt von Art. 5, EU-Regelung 2008/08/CE. insbesondere siehe 369ter.

27 Angeordnet durch Art. 2, c. 3, Richtlinie 2012/967/EG, welcher die EU-Durchführungsverordnung 282/2011 abgeändert hat, können sich die betroffenen Unternehmen seit 01/10/2014 im MOSS registrieren, wobei die effektive Anwendbarkeit der vereinfachenden Maßnahme ab 01/01/2015 möglich ist

28 Dort wo es seinen Sitz oder Betriebsstätte hat. Sollte es in mehreren EU-Staaten Betriebsstätten haben, kann es auswählen in welchem es sich registriert.

- **nicht** registriert sind oder **nicht** verpflichtet sind sich zu registrieren;

können wählen sich in einem beliebigen EU-Staat zu identifizieren. Der ausgewählte EU-Staat teilt dem Unternehmen daraufhin eine Steueridentifikationsnummer mit (im Format Euxx-xyyyyyz).

Die bereits im VoES registrierten Unternehmen, welche außerhalb der EU ihren Sitz haben, werden automatisch für das MOSS registriert und behalten ihre bisherige Steuernummer.

Die neuen Regelungen (EU-Regelung, Nicht EU-Regelung) sind wahlweise anwendbar; entscheidet sich ein steuerpflichtiges Subjekt jedoch das MOSS in Anspruch zu nehmen hat es die dazugehörigen Regelungen in allen EU-Staaten anzuwenden, sofern diese auch dort fakultativ sind. Wenn für das Verfahren optiert wurde gilt es bindend für drei Jahre.

Bei beiden Regelungen (EU-Regelung, Nicht EU-Regelung) darf sich das Unternehmen nur in einem EU-Staat identifizieren.

4 Registrierung für die beiden besonderen Regelungen[29]

Die Registrierung erfolgt ausschließlich auf telematischem Wege mithilfe des, sowohl in italienischer wie in englischer Sprache bestehenden Portals auf der Webseite der Agentur der Einnahmen[30].

4.1 "EU-Regelung"

Steuerpflichtige, in Italien ansässige oder niedergelassene Unternehmen ohne Sitz im Ausland und in Italien registriert, sowie steuerpflichtige Drittlandunternehmen mit einer Betriebsstätte in Italien registrieren sich für das MOSS mittels der von der Agentur der Einnahmen zur Verfügung gestellten telematischen Dienste, unter Bereitstellung ihrer persönlichen Anmeldedaten.

4.2 "Nicht EU-Regelung"

Steuerpflichtige Unternehmen ohne Betriebsstätte oder ohne Registrierung in Italien oder einem anderen EU-Staat müssen die Steueridentifikationsnummer anfordern, indem sie das, auf der Webseite der Agentur der Einnahmen zur Verfügung gestellte Formular, ausfüllen. Daraufhin wird bei Vollständigkeit und Richtigkeit des ausgefüllten Formulars mittels Email dem Antragssteller die Steueridentifikationsnummer, der Benutzercode für den Zugang zu den telematischen Diensten der Agentur der Einnahmen, das Passwort für den ersten Zugriff sowie die ersten 4 Ziffern des PIN Kodexes mitgeteilt, um den Registrierungsprozess abzuschließen.

5 Fakturierung

5.1 Verpflichtende Fakturierung und Mehrwertsteuersätze

Für die Rechnungsstellung seitens von italienischen Unternehmen gelten für die angesprochenen Dienstleistungen die Vorschriften und die Steuersätze des EU-Staates in welchem die Dienstleistung erbracht wurde[31].
Deshalb sollten sich die Steuerpflichtigen über die gesetzlichen Bestimmungen der einzelnen Mitgliedstaaten informieren, in denen sie ihre Dienstleistungen anbieten.
Um die Kosten, welche in Zusammenhang mit der Rechnungslegung der betroffenen Tätigkeiten und der Anwendung der unterschiedlichen Steuersätze entstehen, zu mindern, hat

29 Maßnahme der Agentur der Einnahmen vom 30/09/2014
30 http://www.agenziaentrate.gov.it/wps/content/Nsilib/Nsi/Home/CosaDeviFare/Richiedere/Regimi+Opzionali/MOSS/
31 Für eine Übersicht über die Steuersätze siehe den entsprechenden Bereich im Webportal des VoES: http://www.e-services.agenziaentrate.it/aliquote_iva/index.htm

die EU-Kommission[32] auf ihrer Webseite die Informationen mit Bezug auf die vorherrschenden Bestimmungen in den einzelnen Staaten der Union zusammengetragen[33].

Dabei sei hervorzuheben, dass die Rechnungsstellungspflicht für "B2C" Dienstleistungen des Online Handels, der Telekommunikation und Rundfunk nur in sechs Staaten der Union verpflichtend ist (Zypern, Dänemark, Italien[34], Slowenien, Spanien und Ungarn). In anderen Staaten hingegen (Kroatien, Litauen und Rumänien) ist die Verpflichtung der Rechnungsstellung nicht immer gegeben und nur unter gewissen Umständen verpflichtend.

Einige Staaten wenden für die Dienstleistungen des Online Handels, der Telekommunikation und des Rundfunks ihre Standardmehrwertsteuersätze an: diese reichen im Allgemeinen von 15% in Luxemburg bis zu 27% in Ungarn.
Andere Staaten sehen allerdings ermäßigte Mehrwertsteuersätze, insbesondere für Telekommunikationsdienstleistungen, vor: Frankreich (2,1%), Luxemburg (3%), Polen (8%).

5.2 Zeitpunkt der Zahlung

Dienstleistungen gelten nach Zahlung der erbrachten Leistung als durchgeführt[35]. Für den Fall von Dienstleistungen des Online Handels, bei denen alle Transaktionen online abgewickelt werden, werden die entsprechenden Leistungen ab dem Zeitpunkt des Erhalts der bezahlten Summe des Kunden auf dem Konto des Empfängers für mehrwertsteuerrechtliche Zwecke relevant[36]. Ab diesem Zeitpunkt ist es daher auch notwendig die entsprechenden Einnahmen zu bescheinigen.

6 Erforderliche Dokumentation

Das steuerpflichtige Unternehmen muss eine Dokumentation mit den folgenden Informationen aufbewahren[37]:

a) EU- Staat in welchem die Dienstleistung erbracht wurde;
b) Art der erbrachten Dienstleistungen;
c) Datum der erbrachten Dienstleistung;
d) Bemessungsgrundlage mit Angabe der verwendeten Währung;
e) evtl. im Nachhinein erfolgte Erhöhungen/Minderungen der Bemessungsgrundlage;
f) angewandter Mehrwertsteuersatz;
g) zu entrichtende MwSt. mit Angabe der verwendeten Währung;
h) Datum und Betrag der erhaltenen Zahlungen;
i) evtl. erhaltene Anzahlungen vor der Erbringung der Dienstleistungen;
j) für den Falle der Rechnungsstellung, die Informationen welche dort angegeben sind;
k) Name des Empfängers, sofern dieser dem Steuerpflichtigen bekannt ist;
l) verwendete Informationen, um den Ort zu ermitteln an welchem der Empfänger ansässig ist, wo er seinen festen Wohnsitz hat oder zur Zeit ansässig ist.

32 Steuern und Zollunion (DG Taxud)
33 http://ec.europa.eu/taxation_customs/taxation/vat/how_vat_works/telecom/index_en.htm#national_rules Klick auf "Information on selected national VAT rules", dann auf "Report"
34 Von mehreren Seiten wird befürwortet, auch in der italienischen Gesetzgebung die Verpflichtung die Dienstleistungen des Online Handels zu bescheinigen abzuschaffen gleich wie im indirekten Online Handel, dessen Tätigkeitsfeld als Lieferung von Gegenständen eingestuft wird (schriftliche Anfrage im Parlament n. 5-03615 vom 24 September 2014).
35 Ex Art. 6, c. 3, des D.P.R. 633/1972
36 Rundschreiben der Agentur der Einnahmen vom 15/02/2013, n. 1, § 3.2.
37 Ex Art. 63-quater, Richtlinie 2012/967/EG.

Für weitere Fragen stehen wir Ihnen selbstverständlich gerne zur Verfügung.

Mit freundlichen Grüßen

Winkler & Sandrini
Wirtschaftsprüfer und Steuerberater

Anlage