



Manuel Vogel

Dr. oec. HSG, dipl. Steuerexperte, CAS FH
Unternehmensnachfolge
VR-Präsident, Partner a&o kreston ag, Baar,
Baden, Eschenbach, Horgen und Zürich
<https://kreston.ch/>



Thomas Bodmer

lic. oec. publ., dipl. Steuerexperte
Spartenleiter Steuerberatung & MWST,
Partner a&o kreston ag, Baar, Baden,
Eschenbach, Horgen und Zürich
<https://kreston.ch/>



Benjamin Merkli

dipl. Treuhandexperte, dipl. Steuerexperte
stv. Spartenleiter Steuerberatung & MWST,
Partner, a&o kreston ag, Baar, Baden, Eschen-
bach, Horgen und Zürich
<https://kreston.ch/>

Mehrwertsteuer

MOSS – OSS – IOSS: Neue Regelungen im Mehrwertsteuerrecht der EU

Die EU-Kommission hat am 7. April 2016 den sogenannten Mehrwertsteueraktionsplan vorgelegt. In diesem Aktionsplan wird der Weg hin zu einem einheitlichen europäischen Raum der Mehrwertsteuer skizziert. Fast alle international tätigen Firmen sind bereits oder werden davon betroffen sein. Die Autoren stellen im nachfolgenden Beitrag die neuen Regelungen dar und veranschaulichen sie anhand von Anwendungsfällen.

1. Grundsätzliches

Die EU-Kommission hat am 7. April 2016 den sogenannten Mehrwertsteueraktionsplan vorgelegt. In diesem Aktionsplan wird der Weg hin zu einem einheitlichen europäischen Raum der Mehrwertsteuer skizziert. Er beinhaltet folgende Elemente:

- Ausweitung des Mechanismus der einzigen Anlaufstelle auf den Online-Verkauf von körperlichen Gegenständen an Endverbraucher durch Anbieter in EU- und Nicht-EU-Ländern;
- Einführung einer EU-weit einheitlichen Vereinfachung zur Unterstützung kleiner Start-ups im elektronischen Geschäftsverkehr (Mehrwertsteuerschwelle);
- Ermöglichung von Kontrollen im Ursprungsland, einschliesslich einer einzigen Steuerprüfung bei grenzüberschreitend tätigen Unternehmen;
- Aufhebung der Mehrwertsteuerbefreiung bei der Einfuhr von Kleinsendungen durch Anbieter aus Drittländern.¹

Kernelement der vorgesehenen Änderungen ist dabei, das im Jahr 1993 eingeführte «provisorische» Mehrwertsteuersystem in ein endgültiges Mehrwertsteuersystem zu überführen. Das derzeit (noch) gültige System teilt jeden grenzüberschreitenden Umsatz in eine steuerfreie grenzüberschreitende Lieferung und einen steuerpflichtigen grenzüberschreitenden Erwerb auf und funktioniert wie ein Zollsystem, verfügt jedoch nicht über die gleichen zeitnahen Kontrollmöglichkeiten und ist entsprechend betrugsanfällig.

Der Tatbestand des Betrugs² (auch unter dem Begriff «Karussellbetrug» bekannt) ist dann erfüllt, wenn ein Lieferer vorgibt, die Gegenstände in einen anderen Mitgliedstaat geliefert zu haben, sie aber tatsächlich mehrwertsteuerfrei einem Verbrauch vor Ort zugeführt werden oder wenn eine Partei eines grenzüberschreitenden Geschäftsvorgangs Gegenstände oder Dienstleistungen mehrwertsteuerfrei erwirbt, aber Mehrwertsteuer berechnet, ohne diese an die Steuerverwaltungen abzuführen, während ihr Kunde zum Steuerabzug berechtigt ist.

Die Kommission kam nach der Konsultation der Mitgliedstaaten zum Schluss, dass es für die EU als Ganzes die beste Option wäre, B2B-Lieferungen von Gegenständen innerhalb der EU genauso zu besteuern wie inländische Lieferungen, um damit eine gravierende Schwachstelle der Übergangsregelungen zu beheben.

Ein solches System erfordert mehr Vertrauen und Zusammenarbeit zwischen den Steuerverwaltungen, da sich der Mitgliedstaat, in den die Gegenstände geliefert werden, bei der Erhebung der Mehrwertsteuer auf dem grenzüberschreitenden Umsatz auf den Ursprungsmitgliedstaat verlassen muss. Ein solches System bringt zudem erhebliche Veränderungen für Unternehmen mit sich und soll deshalb schrittweise eingeführt werden.

2. Mehrwertsteuer-Digitalpaket

Im Dezember 2017 hat der Rat der Europäischen Union das Mehrwertsteuer-Digitalpaket verabschiedet, das in zwei Stufen in Kraft getre-

ten ist: am 1. Januar 2019 die erste Stufe und am 1. Juli 2021 die zweite Stufe.

2.1 Erste Stufe

Die Änderungen der ersten Stufe betrafen den Bereich der Telekommunikations-, Fernseh- und Rundfunkleistungen sowie elektronische Dienstleistungen an Privatpersonen.³

Wesentliche Änderung war, dass bei elektronischen Dienstleistungen ein Schwellenwert in Form einer Bagatellgrenze von 10 000 Euro eingeführt wurde. Die Konsequenz dieser Regelung ist, dass sich die Leistungen auf elektronischem Weg erst dann in das Land des Leistungsempfängers verlagern, wenn mit dem Umsatz für diese Leistungen diese Grenze überschritten wird. Die Bagatellgrenze von 10 000 Euro erfasst **alle Rundfunk-, Fernseh-, Telekommunikationsdienstleistungen** (nachfolgend TRFE⁴) oder andere Dienstleistungen, die auf elektronischem Weg an Nichtunternehmer in allen anderen Mitgliedstaaten der EU ausgeführt werden. Wesentlich ist zudem, dass sich der Ort der Leistungen in den jeweiligen Ansässigkeitsstaat des Leistungsempfängers verlagert, und zwar **ab dem Umsatz, mit dem die Grenze überschritten wird**. Erleichterungen:

- Um zu vermeiden, dass sich Unternehmen wegen der TRFE-Leistung an Privatpersonen in zahlreichen EU-Mitgliedstaaten registrieren müssen, wurde bereits im Jahr 2015 der Mini-One-Stop-Shop (MOSS) eingeführt.
- Mit der Einführung des einheitlichen Schwellenwerts wurde auch das Rechnungsrecht ergänzt: Unternehmen, die an dem Besteuerungsverfahren MOSS teilnehmen, können die Rechnung nach dem Recht desjenigen Staates ausstellen, in welchem es am MOSS-Verfahren teilnimmt bzw. es sich mehrwertsteuerlich registriert hat.
- Seit dem Jahre 2019 gibt es zudem eine Erleichterung beim Nachweis des Wohnsitzes der Leistungsempfänger. Bis zum Betrag von 100 000 Euro (Nettoumsatz aller Rundfunk-, Fernseh- und Telekommunikationsdienstleistungen und anderer auf elektronischem Weg erbrachten Dienstleistungen in allen anderen Mitgliedstaaten) genügt ein Beweismittel im Sinne der Mehrwertsteuersystemrichtlinie-Durchführungsverordnung (z.B. IP-Adresse oder IBAN-Ländercode). Nicht ausreichend ist aber allein die vom Kunden stammende Rechnungsanschrift. Bis zum Jahr 2018 waren zwei Beweismittel erforderlich.

2.2 Zweite Stufe

Die zweite Stufe des Mehrwertsteuer-Digitalpakets brachte erhebliche Änderungen, insbesondere im Bereich E-Commerce. Diese gelten seit dem 1. Juli 2021; eigentlich hätte diese Regel bereits per 1. Januar 2021 in Kraft treten sollen,

dies wurde aber aufgrund der Corona-Krise um sechs Monate verschoben.

Die voranstehend beschriebene MOSS-Regel wird nunmehr als OSS-Regelung konzipiert. Die Teilnahme an der OSS-Vereinfachungsregel erlaubt dem betroffenen Unternehmer (auch den Betreibern eines elektronischen Marktplatzes), sich für in einem Mitgliedstaat der EU oder mehreren Mitgliedstaaten geschuldete Umsatzsteuer⁵ zentral bei nur einer Steuerverwaltung anzumelden. Der entscheidende Vorteil dabei ist, dass der betroffene Unternehmer dadurch nur eine Registrierung zu Umsatzsteuerzwecken vornehmen muss bzw. die Registrationspflicht in mehreren Mitgliedstaaten vermeiden kann. Obwohl wie bisher die Teilnahme an diesem Vereinfachungsverfahren nicht verpflichtend ist, sondern ein Wahlrecht besteht, wird wohl kaum jemand auf diese Vereinfachung verzichten wollen, ansonsten die Unternehmung sich ja in verschiedenen Staaten registrieren muss.

In der EU ansässige Unternehmer können dabei ihre Melde- und Zahlungspflichten für andere Mitgliedstaaten im Mitgliedstaat ihrer Ansässigkeit erfüllen. Nicht in der EU ansässige Drittlandsunternehmer können den Mitgliedstaat grundsätzlich frei auswählen.

2.2.1 OSS als sogenannte Nicht-EU-Regelung

Grundsatz

OSS als sogenannte Nicht-EU-Regelung gilt nur für sonstige Leistungen (in der Schweiz wird in der Regel der Begriff Dienstleistung verwendet) durch Unternehmen,⁶ welche nicht in der EU ansässig sind,⁷ welche aber sonstige Leistungen bzw. Dienstleistungen erbringen, deren Leistungsort sich in der EU befindet.⁸ Damit diese Vereinfachungsregel angewendet werden kann, dürfen die Kunden des Unternehmers nur nicht steuerpflichtige Personen (B2C) sein.⁹

Die Teilnahme an dieser OSS ist nur **einheitlich und für alle sonstigen Leistungen** möglich. Der Mitgliedstaat der Registration (d.h. der Mitgliedstaat, in dem die Anzeige zur Teilnahme an OSS abgegeben wird) ist, wie bereits ausgeführt, für im Drittland ansässige Unternehmen frei wählbar. Wie schon beim MOSS-System gelten für die Steuerdeklaration folgende Grundsätze:

- Die Deklaration ist pro Quartal innerhalb von in der Regel dreissig Tagen (je nach Land) zu erstellen und die geschuldete Mehrwertsteuer ist in der Regel innerhalb der gleichen Frist zu bezahlen.
- Die Deklaration ist (nur) elektronisch möglich.
- Die Deklaration beinhaltet i.d.R. folgende Informationen:
 - Gesamter Umsatz ohne Mehrwertsteuer
 - Steuerbetrag, aufgeschlüsselt nach Steuersätzen und Land

- Vorsteuerbeträge können i.d.R. nur im Rahmen des Vorsteuervergütungsverfahrens geltend gemacht werden.
- Falls in der Sonderregelung One-Stop-Shop-Nicht-EU-Regelung (Besteuerungszeiträume ab 3. Quartal 2021) eine bereits übermittelte Steuererklärung berichtigt werden muss, ist die Korrektur in einer nachfolgenden Steuererklärung vorzunehmen. Das Steuererklärungsfomular enthält einen besonderen Abschnitt für Korrekturen, die dort nach Besteuerungszeiträumen und EU-Mitgliedstaaten aufzuschlüsseln sind.

Es ist zu beachten, dass über das OSS **für alle und nicht nur gewisse Dienstleistungen, etwa deren Leistungsort sich nach dem Empfängerortsprinzip richtet, abgerechnet werden muss. So muss zukünftig auch für folgende Leistungen eine ordentliche Steuerpflicht oder aber eine Abrechnung via OSS geprüft werden:**

- Beförderungsleistungen
- grundstücksbezogene Leistungen
- Veranstaltungsleistungen
- Vermietung von Beförderungsmitteln; Achtung: In der Schweiz stellt diese Leistung eine Lieferung dar.
- Restaurationsleistungen an Bord eines Beförderungsmittels
- Bearbeitung beweglicher körperlicher Gegenstände (Reparatur); Achtung: In der Schweiz stellt diese Leistung eine Lieferung dar.
- TRFE-Dienstleistungen
- Verzollungsdienstleistungen

Sollte bei der Erbringung dieser Leistung der Leistungsort in der EU liegen und wird die Leistung an einen nicht steuerpflichtigen Empfänger erbracht, ist eine separate mehrwertsteuerliche Anmeldung zu prüfen.

Anwendungsfall

Ein in der Schweiz ansässiges Unternehmen, CH, erbringt am 1.9.2021 eine Gartenpflegeleistung an Privatkunden in Deutschland, Österreich und Italien.¹⁰ Die Firma ist aufgrund eines Auslieferungslagers in Österreich für Umsatzsteuern in Österreich registriert. Sie wählt die Registrierung zum OSS in Deutschland (= Mitgliedstaat der Identifizierung). Nach dem CH-MWSTG werden diese Leistungen als Lieferungen qualifiziert und der Leistungsort befindet sich gemäss Art. 7 Abs. 1 lit. a MWSTG in Deutschland, Österreich bzw. Italien.

Die Leistungen von CH sind in Deutschland, Österreich und Italien steuerbar und steuerpflichtig (§ 3a Abs. 5 UStG). CH muss ihre Leistungen, die sie in Deutschland, Österreich und Italien erbringt, vollumfänglich über den OSS in Deutschland deklarieren und dort die MWST entrichten. Über ihre B2B-Lieferungen gibt

CH weiterhin Deklarationen in Österreich ab. Bezahlte österreichische Umsatzsteuer kann CH als Vorsteuer in Österreich in Abzug bringen. Allfällige Vorsteuern in Deutschland und Italien müssen über das Vorsteuerrückerstattungsverfahren geltend gemacht werden.

2.2.2 OSS als sogenannte EU-Regelung

Grundsatz

Diese Regelung, welche für in der EU ansässige Firmen (Hauptsitz oder Betriebsstätte) zur Anwendung gelangt, regelt folgende Leistungen bzw. ermöglicht die Abwicklung folgender Transaktionen:

- Dienstleistungen mit Leistungsort in der EU; der Leistungsort ist jedoch nicht der Ansässigkeitsort des Leistungserbringers;
- Inngemeinschaftliche Fernverkäufe (§ 3c Abs. 1 UStG) durch
 - ein in der EU ansässiges Unternehmen (Steuerpflichtiger),
 - ein nicht in der EU ansässiges Unternehmen (sogenanntes Drittlandsunternehmen) und
 - Betreiber eines elektronischen Marktplatzes, wenn der Warentransport von einem EU-Staat in einen anderen EU-Staat erfolgt und das liefernde Unternehmen (typischerweise Versandhändler) nicht in der EU ansässig ist.

Wie beim OSS als sogenannter Nicht-EU-Regelung dürfen die Kunden des Unternehmens nur nicht steuerpflichtige, typischerweise Privatpersonen oder Kleinunternehmen sein, und auch hierbei ist die Teilnahme nicht verpflichtend. Allerdings sind bei der Anwendung alle Leistungen nach dieser Methode abzurechnen.

Anwendungsfall: Dienstleistungen mit Leistungsort in der EU

Ein in Deutschland ansässiges Unternehmen, DE, erbringt am 1.9.2021 Gartenpflegeleistungen an Privatkunden in Frankreich, Österreich und Italien. DE wählt die Registrierung zum OSS in Deutschland (Mitgliedstaat der Identifizierung; anzumerken ist, dass DE nicht verpflichtet ist, Deutschland zu wählen, es könnte beispielsweise auch Österreich wählen).

Die Dienstleistungen¹¹ von DE sind steuerbar und steuerpflichtig in Frankreich, Österreich und Italien (§ 3a Abs. 3 Nr. 3 lit. c UStG). DE muss seine Dienstleistungen, die es in Frankreich, Österreich und Italien erbringt, vollumfänglich über den OSS in Deutschland deklarieren und dort die Mehrwertsteuer für alle Länder, für welche OSS angewandt wird, entrichten; diese wird dann in die einzelnen Mitgliedstaaten des Verbrauchs transferiert.

Anwendungsfall: Inngemeinschaftlicher Fernverkauf durch in der EU ansässiges Unternehmen

Ein in Deutschland ansässiges Unternehmen, DE, veräußert am 1.9.2021 Gegenstände an Privatkunden in Frankreich; die Waren befinden sich zu Beginn des Transports in einem Auslieferungslager in Deutschland.

In diesen Fällen erbringt DE einen innergemeinschaftlichen Fernverkauf im Sinne von § 3c Abs. 1 Satz 1 UStG. Als Ort der Lieferung eines innergemeinschaftlichen Fernverkaufs gilt dabei der Ort, an dem sich der Gegenstand bei Beendigung der Beförderung oder Versendung an den Kunden/Erwerber befindet. Die Warenlieferungen sind in Frankreich steuerbar und steuerpflichtig, sofern die Lieferschwellen in der gesamten EU von 10000 Euro erreicht ist. DE kann die Warenlieferungen im Ansässigkeitsstaat Deutschland unter Anwendung des OSS nach § 18j UStG erklären und mittels dieses Verfahrens die Umsatzsteuer entrichten.

Anwendungsfall: Inngemeinschaftlicher Fernverkauf durch nicht in der EU ansässiges Unternehmen

Ein in der Schweiz ansässiges Unternehmen, CH (umsatzsteuerlich registriert in Österreich), verkauft am 1.9.2021 Gegenstände an in Frankreich ansässige Privatkunden; die Waren befinden sich zu Beginn des Transports in einem Auslieferungslager in Österreich.

In diesen Fällen erbringt CH innergemeinschaftliche Fernverkäufe im Sinne des europäischen Mehrwertsteuergesetzes. Als Ort der Lieferung eines innergemeinschaftlichen Fernverkaufs gilt dabei der Ort, an dem sich der Gegenstand bei Beendigung der Beförderung oder Versendung an den Kunden/Erwerber befindet. Die Warenlieferungen von CH sind in Frankreich steuerbar und steuerpflichtig, sofern die Lieferschwellen in der gesamten EU von 10000 Euro erreicht ist. CH kann die Anwendung des OSS in einem Staat seiner Wahl erklären (aufgrund der umsatzsteuerlichen Registration ist die Wahl von Österreich naheliegend) und mittels dieses Verfahrens die geschuldete französische Umsatzsteuer entrichten.

Anwendungsfälle: Verkauf durch ein nicht in der EU ansässiges Unternehmen über Online-Marktplatz aus Auslieferungslager in der EU an in EU ansässigen Endabnehmer

- Ein in der Schweiz ansässiges Unternehmen, CH (umsatzsteuerlich registriert in Österreich), verkauft unter Nutzung eines Online-Marktplatzes (OM) am 1.9.2021 Gegenstände an in Frankreich ansässige Privatkunden; die Waren befinden sich zu Beginn des Transports in einem Auslieferungslager in Österreich.

In diesen Fällen wird OM eine fiktive Warenlieferung zugerechnet. Für diese Fälle greift nämlich eine Sondernorm und das Unternehmen, welches mittels seiner elektronischen Schnittstelle die Lieferung eines Gegenstands, dessen Beförderung oder Versendung in der EU beginnt und endet, durch einen nicht in der EU ansässigen Unternehmer unterstützt, wird behandelt, als ob es diesen Gegenstand für sein Unternehmen erworben und in der Folge weitergeliefert hätte.

OM führt somit eine warenbewegte Lieferung (innergemeinschaftlicher Fernverkauf) aus, die in Frankreich steuerbar und steuerpflichtig ist. CH erbringt an OM eine ruhende steuerbare Lieferung, deren Lieferort sich in Österreich befindet, jedoch steuerbefreit wird.

OM kann die Warenverkäufe von CH an die französischen Kunden, die ihm als eigene Warenverkäufe (fiktiv) zugerechnet werden, über das OSS anmelden. Ist OM, wie CH, in einem Drittlandsgebiet (z.B. in England) ansässig, kann es für die Anwendung des OSS frei einen EU-Mitgliedstaat wählen. Sollte OM jedoch in der EU ansässig sein, kann OM sich nur in seinem Ansässigkeitsstaat zur Teilnahme am OSS entscheiden.

- Ein in der Schweiz ansässiges Unternehmen, CH, verkauft am 1.9.2021 unter Nutzung eines Online-Marktplatzes (OM) Waren, die sich in seinem Auslieferungslager in Deutschland befinden, an in Deutschland ansässige Privatkunden.

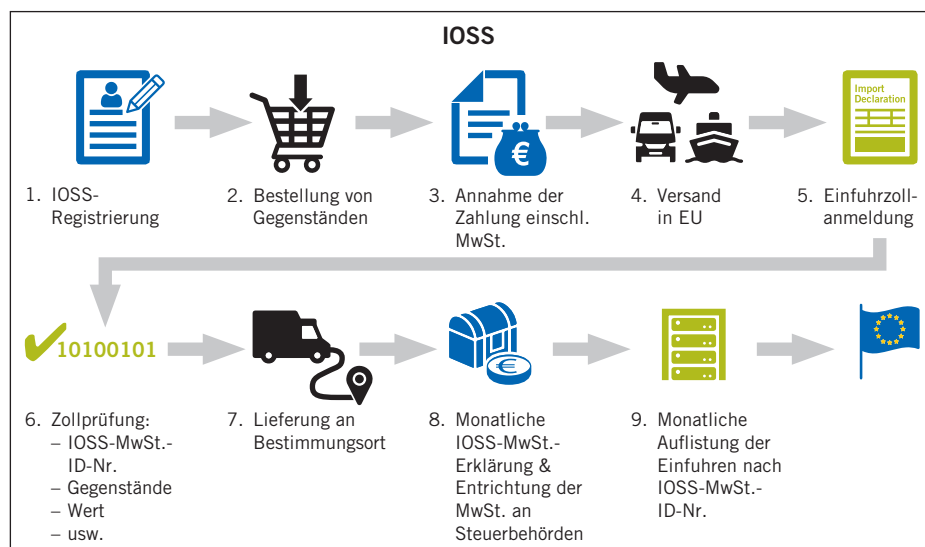
Auch in diesem Fall wird OM wiederum nach den Sonderregeln des OSS behandelt.

OM führt somit eine warenbewegte Lieferung in Deutschland aus, die in Deutschland steuerbar und steuerpflichtig ist. CH erbringt an OM eine ruhende Lieferung, deren Leistungsort sich ebenfalls in Deutschland befindet, die aber steuerfrei ist.

OM kann die Warenverkäufe von CH an die deutschen Kunden, die ihm als eigene Warenverkäufe (fiktiv) zugerechnet werden, über das OSS anmelden, wobei es die Registration für das OSS-System wiederum aufgrund der Ansässigkeit in Deutschland nur in Deutschland vornehmen darf.

2.2.3 Import-One-Stop-Shops (IOSS) als Spezialfall von OSS

Der Anwendungsbereich des IOSS ist für Fernverkäufe von eingeführten Gegenständen mit einem Sachwert von höchstens 150 Euro aus Nicht-EU-Gebieten, z.B. der Schweiz, vorgesehen. Dabei werden die Gegenstände von einem Drittland direkt an einen Enderwerber in der EU verkauft und versandt. Diese Transaktionen nach

Abbildung 1: Ablauf der IOSS-Regelung inkl. einer Registration

Quelle: Website der Generalzolldirektion Deutschland, https://www.zoll.de/DE/Unternehmen/Warenverkehr/Postsendungen-Internetbestellungen/Neuerungen-eCommerce/neuerungen-e-commerce_node.html

Art. 23 und 24 der VO (EG) Nr. 1186/2009 (Verordnung über das gemeinschaftliche System der Zollbefreiungen) sind zollfrei – erst ab dem Wert über 150 Euro wird bei der Einfuhr für Zollzwecke eine vollständige Zollanmeldung verlangt. Bisher waren Kleinstbetragssendungen bis 22 Euro von der Einfuhrumsatzsteuer befreit. Diese Steuerbefreiung fällt seit 1. Juli 2021 weg. Damit wird die Einfuhrumsatzsteuer zukünftig bei jeder Einfuhr fällig.

Zur Reduzierung des Verwaltungsaufwands kann die Besteuerung der Einfuhrumsätze zukünftig unter bestimmten Voraussetzungen in einem speziellen Verfahren über den Import-One-Stop-Shop erfolgen. Für Fälle, in denen der Import-One-Stop-Shop nicht genutzt wird oder werden kann, besteht eine weitere (optionale) Sonderregelung. Demnach kann die Einfuhrumsatzsteuer für die Einfuhren eines Monats durch die Beförderer (Post- bzw. Expresskurierdienstleister) von den Sendungsempfängern vereinnahmt und im Folgemonat aggregiert an die Zollverwaltung bezahlt werden.

Die Kurierdienste werden dabei in der Regel dem Kunden zusätzlich eine Abfertigungsgebühr in Rechnung stellen. Die in der EU ansässigen Kunden erhalten häufig die bestellte Ware erst nach Zahlung der Mehrwertsteuer. Zudem kann dies auch zur Folge haben, dass der Kunde die Annahme des betreffenden Pakets wegen der Mehrkosten ablehnt. Ferner muss ein Unternehmen, das nicht am IOSS teilnimmt, die zoll- und steuerrechtlichen Verpflichtungen in jedem EU-Staat (in welche er liefert) separat erfüllen und sich dort allenfalls registrieren (lassen).

Das IOSS-System ermöglicht einer Unternehmung oder einem in ihrem Auftrag handelnden Vertreter, die ausgeführten Umsätze, die unter

diese Sonderregelung fallen, in einer Steuererklärung zusammengefasst an eine Mehrwertsteuerverwaltung ihrer Wahl mitzuteilen und die geschuldeten Steuern zu zahlen.

Das Verfahren richtet sich dabei an Unternehmen, die entweder

- Fernverkäufe von aus dem Drittlandsgebiet eingeführten Gegenständen in Sendungen mit einem Sachwert von höchstens 150 Euro an Privatpersonen bzw. Nichtsteuerpflichtige innerhalb der EU tätigen, oder
- eine elektronische Schnittstelle zur Verfügung stellen, durch deren Nutzung sie die Lieferung von aus dem Drittlandsgebiet eingeführten Gegenständen in Sendungen mit einem Sachwert von höchstens 150 Euro unterstützen, und deshalb behandelt werden, als ob sie die Gegenstände selbst geliefert hätten.

Eine Teilnahme an der Sonderregelung ist zulässig für:

- inländische Unternehmen;
- nicht im Gemeinschaftsgebiet ansässige Unternehmen, wenn die EU mit dem Drittland, in dem sie ansässig sind, ein Abkommen über gegenseitige Amtshilfe abgeschlossen hat (derzeit nur Norwegen);
- nicht im Gemeinschaftsgebiet ansässige Unternehmen, wenn sie einen in der EU ansässigen Vertreter vertraglich bestellt haben: Ein Vertreter im Sinne der Sonderregelung ist eine im Inland ansässige Person, die vom Unternehmen, das Fernverkäufe von aus dem Drittlandsgebiet eingeführten Gegenständen tätigt, als Steuerschuldner und zur Erfüllung der Verpflichtungen gemäss der Sonderregelung Import-One-Stop-Shop im Namen und für Rechnung des Unternehmens benannt wird.

In Abbildung 1 ist der Ablauf der IOSS-Regelung inkl. einer Registration schematisch dargestellt.

Anwendungsfall: Fernverkauf an Privatkunden im Mitgliedstaat der Einfuhr

Ein in der Schweiz ansässiges Unternehmen, CH, verkauft am 1.9.2021 Gegenstände direkt an in Frankreich ansässige Privatkunden; die Waren befinden sich zu Beginn des Transports in einem Auslieferungslager in der Schweiz. CH meldet sich in Österreich zum IOSS an. Es hat eine spezielle Mehrwertsteuer-Identifikationsnummer IMATU123456.¹²

CH muss diese spezielle Mehrwertsteuer-Identifikationsnummer IMATU123456 in der Zollanmeldung angeben. Die Einfuhr nach Frankreich ist von der Einfuhrumsatzsteuer befreit, dafür ist die Lieferung (Fernverkauf) in Frankreich steuerbar. CH hat eine monatliche Mehrwertsteuer-

Abbildung 2: OSS-Varianten

	OSS – EU-Regelung	OSS – Nicht-EU-Regelung	IOSS – Warenimport in die EU
Leistungen in der EU	<ul style="list-style-type: none"> – Alle Dienstleistungen an Nicht-Steuerpflichtige (B2C) – Fernverkauf von Ware innerhalb der EU 	Viele Dienstleistungen an Nicht-Steuerpflichtige (B2C)	Fernverkauf von Ware mit Wert bis 150 Euro
In der EU steuerpflichtige Unternehmen	<ul style="list-style-type: none"> – Unternehmen in der EU ansässig – Unternehmen nicht in der EU ansässig – Online-Marktplätze 	Unternehmen in der Nicht-EU ansässig	<ul style="list-style-type: none"> – Unternehmen in der EU ansässig – Unternehmen nicht in der EU ansässig – Online-Marktplätze

Abbildung 3: Veränderungen für Lieferungen (B2) von Ware ausserhalb der EU in die EU

	Vor 1.7.2021		Nach 1.7.2021	
Wert	MwSt.	Zoll	MwSt.	Zoll
< 22 Euro	Steuerbefreite Einfuhr	Zollfrei	Einfuhrsteuer/IOSS-Vereinfachungsmöglichkeit	Zollfrei
> 22 Euro und < 150 Euro	Einfuhrsteuer	Zollfrei	Einfuhrsteuer/IOSS-Vereinfachungsmöglichkeit	Zollfrei
> 150 Euro	Einfuhrsteuer	Zoll	Einfuhrsteuer	Zoll

deklaration über das IOSS abzugeben und die in Frankreich geschuldete Umsatzsteuer in Österreich zu entrichten.

3. Fazit

Als Zusammenfassung der oben genannten OSS-Varianten dient die Übersicht in Abbildung 2, welche einerseits aufzeigt, welche Leistungen von den einzelnen Varianten betroffen sind bzw. welche Art die Steuerpflichtigen anwenden können.¹³

Die Veränderungen für Lieferungen (B2) von Ware ausserhalb der EU in die EU zeigt die Übersicht in Abbildung 3 auf.¹⁴

Bei der Ausgestaltung der Mehrwertsteuer darf, wenn immer möglich, die Wettbewerbsneutralität nicht verletzt werden, da die Mehrwertsteuer lediglich fiskalische Zwecke verfolgt, d.h., sie der Finanzierung des öffentlichen Sektors dient und im Gegensatz zu Lenkungsabgaben keine Lenkungszwecke beabsichtigt.¹⁵ Dies betrifft die Produzenten- wie auch die Konsumentenseite und verlangt insbesondere, dass alle Leistungen, die von Konkurrenten erbracht werden, gleich – auch unabhängig von der Anzahl der Produktionsstufen – belastet werden.

Diese Änderungen, mögen sie in ihrer Ausgestaltung unübersichtlich bzw. in der Umsetzung mühsam sein, sind letztlich Ausfluss aus diesem für die Ausgestaltung der Mehrwertsteuer so wichtigen Prinzip der Wettbewerbsneutralität. Ändert sich das Konsumverhalten – in casu Bestellungen via Internet bzw. stark steigende Umsätze im Versandhandel – muss dies zwingend zu einer Anpassung des Mehrwertsteuerrechts führen, will man die Grundprinzipien, nämlich die Überwälzbarkeit, das Erhebungswirtschaftlichkeitsprinzip, die Wettbewerbsneutralität und die Rechtsgleichheit, weiterhin als Leitplanken des Mehrwertsteuerrechts beibehalten. ■

¹ MITTEILUNG DER KOMMISSION AN DAS EUROPÄISCHE PARLAMENT, DEN RAT UND DEN EUROPÄISCHEN WIRTSCHAFTS- UND SOZIALAUSSCHUSS über einen Aktionsplan im Bereich der Mehrwertsteuer vom 7. April 2016, S. 6.

² Die EU schätzt die Mehrwertsteuerausfälle für das Jahr 2013 auf 168 Mrd. Euro, wovon ein Grossteil auf Betrügereien zurückzuführen sei.

³ Vgl. hierzu Titel XII, Kapitel 6, Abschnitt 3 der Richtlinie 2006/112/EG des Rats in der Fassung von Art. 5 Nummer 15 der Richtlinie 2008/8/EG des Rats vom 12. Februar 2008 zur Änderung der Richtlinie 2006/112/EG bezüglich des Dienstleistungsorts (ABL. EU L 44 vom 20.2.2008, S. 23 ff.).

⁴ Vgl. hierzu Art. 58 MWSTsystRL in der ab dem 1. Januar 2015 geltenden Fassung von Art. 5 Richtlinie 2008/8/EG des Rates des Rats vom 12. Februar 2008 zur Änderung der Richtlinie 2006/112/EG bezüglich des Dienstleistungsorts.

⁵ Die Vorstellung dabei ist, dass die Steuer vom Land geschuldet ist, in welchem die Leistung als erbracht gilt, diese zentral abgeführt wird und das Land der Registrierung anschliessend die Mehrwertsteuer an die einzelnen betroffenen Länder weiterleitet.

⁶ Hinweis zur Verwendung des Begriffs Unternehmen: In der EU wird typischerweise der Begriff Unternehmer als Synonym für «steuerpflichtige Firma» verwendet.

⁷ Anzumerken ist hierbei, dass die MWST-Registrierung, welche aus anderen Gründen in der EU besteht, die Anwendungsmöglichkeit der OSS-Vereinfachung nicht verbietet. Lediglich eine Ansässigkeit in einem EU-Mitgliedstaat verbietet die Anwendbarkeit des OSS-Nicht-EU-Regelung.

⁸ Vgl. hierzu Titel XII, Kapitel 6, Abschnitt 2 der Richtlinie 2006/112/EG des Rats in der Fassung von Art. 2 Nummer 14 bis 20 Nummer 15 der Richtlinie EU 201/2455 des Rats vom 5. Dezember 2017 zur Änderung der Richtlinie 2006/112/EG und der Richtlinie 2009/132/EG bezüglich bestimmter mehrwertsteuerlicher Pflichten für die Erbringung von Dienstleistungen und Fernverkäufe von Gegenständen (ABL. EU L 348 vom 29.12.2017, S. 7 ff.).

⁹ In Deutschland ist hierbei § 18i UstG massgebend.

¹⁰ Anzumerken ist hierzu, dass diese Leistung in der Schweiz nach Art. 3 MWSTG als Lieferung und nicht wie in der EU als Dienstleistung/sonstige Leistung qualifiziert wird.

¹¹ Vgl. Anmerkungen in FN 6.

¹² IOSS-Nummern haben das Präfix IM. Anders als die UID-Nummer ist die IOSS-Nummer nicht den Geschäftspartnern mitzuteilen, sondern kann lediglich für die Zollanmeldung verwendet werden. Es besteht auch keine Möglichkeit, die IOSS-Nummer im MIAS abzufragen.

¹³ Vgl. hierzu auch https://de.wikipedia.org/wiki/Import_One-Stop_Shop.

¹⁴ Vgl. auch <https://handelsverband.swiss/news/import-one-stop-shop-io-ss-cross-border-e-commerce-leichter-gemacht/>.

¹⁵ Vogel Manuel, Grenzüberschreitender Dienstleistungs- und Warenverkehr im Lichte der Mehrwertsteuer – Rechtsvergleich zwischen Deutschland und der Schweiz unter Berücksichtigung der 6. EG-Richtlinie, Schriftenreihe Finanzwirtschaft und Finanzrecht, Bd. 97, Diss. Universität St. Gallen, Bern 2003 S. 10 ff.