

MWST-Paket der EU für den elektronischen Handel Erweiterung des MOSS zum OSS/IOSS

Stand: Februar 2022

Am 1. Juli 2021 ist ein weiterer Regelungskomplex des sog. E-Commerce-Pakets in Kraft getreten. Mit diesem Schritt wurde die «kleine einzige Anlaufstelle» (MOSS) zur «einzigen Anlaufstelle» (OSS/IOSS) erweitert, d.h. der Kreis von Leistungen, die im Rahmen einer einzigen MWST-Registrierung in der EU gemeldet werden können, wurde erweitert. Zudem traten neue Regelungen im Zusammenhang mit Lieferungen über Online-Marktplätze in Kraft, ebenfalls per 1. Juli 2021 in der EU und per 1. Januar 2021 in UK.



1. Einleitung

Die Versendungs- oder Beförderungslieferungen von Gegenständen sind im Grundsatz in jenem EU-Staat steuerbar, in dem die Versendung / Beförderung beginnt. Von diesem Grundsatz abweichend sind Lieferungen an Nichtsteuerpflichtige (auch «B2C» oder «Privatkunden») in dem EU-Staat steuerbar, in dem die Versendung / Beförderung endet. Dienstleistungen an Nichtsteuerpflichtige sind grundsätzlich in dem EU-Staat steuerbar, in dem der Dienstleister seinen Sitz hat. Elektronische- und Telekommunikationsdienstleistungen (z.B. Download von Apps) in B2C-Verhältnissen sind demgegenüber in jenem EU-Staat steuerbar, in dem die Nichtsteuerpflichtigen ansässig sind.

Die vorstehenden Regelungen könnten in der Praxis beispielsweise für Online-Versandhändler und Betreiber von App-Stores eine MWST-Registrierung in jedem einzelnen EU-Staat nach sich ziehen, in welchen die Privatkunden ansässig sind. Dieser Vielzahl von möglichen MWST-Registrierungen wurde bereits in der Vergangenheit mit der Einführung von Umsatzschwellen und, bei elektronischen- und Telekommunikationsdienstleistungen mit dem MOSS, entgegengewirkt.

Die Erweiterung des Mini One Stop Shop (MOSS) zum One Stop Shop (OSS) und Import One Stop Shop (IOSS) per 1. Juli 2021 führt insbesondere bei grenzüberschreitenden Lieferungen an

Privatkunden zu massgeblichen Änderungen. Auch im Bereich der Dienstleistungen ergeben sich, wenn auch weniger weitgehend, gewisse Änderungen.

Das vorliegende Merkblatt fokussiert auf Erläuterungen zu den neuen Regelungen des E-Commerce-Pakets aus Perspektive von Schweizer Unternehmen. Der Vollständigkeit halber beinhaltet es zudem eine kurze Einführung zur MWST-Behandlung von Lieferungen über Online-Marktplätze an Privatkunden in UK.

2. Was ist der OSS und wie funktioniert er?

Zweck und Funktionsweise des OSS entsprechen weitgehend jenen des MOSS. Unternehmen, die Leistungen an Nichtsteuerpflichtige erbringen und deshalb in einer Vielzahl von EU-Staaten steuerpflichtig würden, sollen sich nicht in jedem EU-Staat einzeln registrieren müssen. Die Umsätze aus Leistungen im Anwendungsbereich des OSS sollen mit einer einzigen MWST-Registrierung abgerechnet werden können («einzige Anlaufstelle»). Ein Schweizer Unternehmen kann dabei frei wählen, in welchem EU-Staat die OSS-Registrierung erfolgen soll.

Grosse Unterschiede zum MOSS bestehen allerdings in den Leistungen, die in B2C-Verhältnissen vom OSS erfasst werden, im Einzelnen:

- Elektronische- und Telekommunikationsdienstleistungen (*bisher*);
- Fernverkäufe (ehemals «Versandhandel»), d.h. grenzüberschreitende Warenlieferungen an Privatkunden innerhalb der EU (*neu*);
- Soweit der Anwendungsbereich des OSS eröffnet ist, alle übrigen Dienstleistungen (*neu*).

Die Anwendung des OSS ist freiwillig. Ein Schweizer Anbieter, der beispielsweise Fernverkäufe ab Lager in Deutschland an Privatkunden in anderen EU-Staaten liefert, kann sich nach wie vor in jedem einzelnen EU-Staat im Standardverfahren mehrwertsteuerlich registrieren, in dem seine Privatkunden ansässig sind. Entscheidet er sich aber für eine OSS-Registrierung, sind sämtliche Umsätze aus Leistungen im Anwendungsbereich des OSS über die OSS-Registrierung zu melden (d.h. Fernverkäufe, elektronische- und Telekommunikationsdienstleistungen sowie alle übrigen Dienstleistungen, die in der EU steuerbar sind).

3. Was hat sich bei den Umsatzschwellen verändert?

Vor dem 1. Juli 2021 gab es unterschiedliche Umsatzschwellen im Zusammenhang mit Leistungen an Nichtsteuerpflichtige, die in zwei Kategorien eingeteilt werden konnten.

- € 10'000 - elektronische- und Telekommunikationsdienstleistungen
Massgebliche Schwelle zur Verlagerung des Leistungsorts vom Sitzstaat des Dienstleisters in den Ansässigkeitsstaat des Privatkunden (Bestimmungsland), die je EU-Land Anwendung fand
- € 35'000 - € 100'000 – ehemals Versandhandel (Lieferungen)
Massgebliche Schwelle zur Verlagerung des Leistungsorts vom Ort des Beginns der Versendung / Beförderung in den EU-Staat der Beendigung der Versendung / Beförderung (Bestimmungsland), ebenfalls pro EU-Land.

Nachdem seit dem 1. Juli 2021 auch der Versandhandel mit Nichtsteuerpflichtigen (neu «Fernverkäufe») vom OSS erfasst wird, sind die Lieferschwellen entfallen respektive wurden vereinheitlicht. Neu gilt für im Gemeinschaftsgebiet ansässige Unternehmen EU-weit eine Umsatzschwelle von € 10'000. Massgeblich für die Ermittlung der Schwelle sind Umsätze aus elektronischen- und Telekommunikationsdienstleistungen sowie aus Fernverkäufen. Wird die Schwelle innerhalb eines Kalenderjahres überschritten, gelten die Leistungen als im Bestimmungsland erbracht. Im Ergebnis sind nicht mehr Umsatzschwellen pro Land bei Fernverkäufen und eine abweichende Umsatzschwelle bei elektronischen- und

Telekommunikationsdienstleistungen zu prüfen, sondern nur noch eine EU-weite Schwelle von € 10'000 für beide Leistungskategorien zusammen. Erzielt ein Unternehmen EU-weit einen Umsatz von weniger als € 10'000 in einem Kalenderjahr, kann es gleichwohl auf die Anwendung der Umsatzschwelle verzichten und sich freiwillig für den OSS registrieren.

Beispiel: Ein deutsches Unternehmen tätigt Fernverkäufe ab Lager in Polen an Privatkunden in den Niederlanden und Frankreich im Umfang von insgesamt € 7'000. Zudem bietet das Unternehmen einem weiteren Privatkunden in Schweden Software zum Download für € 4'000 an. Aufgrund des Überschreitens der Umsatzschwelle von € 10'000, gelten all diese Leistungen als im jeweiligen Bestimmungsland erbracht. Als Alternative zu einer ordentlichen MWST-Registrierung in den Niederlanden, Frankreich und Schweden, kann das deutsche Unternehmen den gesamten Umsatz von € 11'000 im Rahmen einer einzigen OSS-Registrierung in Deutschland, abrechnen. Bei den einzelnen Leistungen hat er aber unverändert die MWST-Sätze der Bestimmungsländer Niederlande, Frankreich und Schweden anzuwenden. Das OSS-Verfahren vereinfacht nur die Abrechnung, aber vereinheitlicht nicht die anwendbaren Steuersätze innerhalb der EU.

Für nicht im Gemeinschaftsgebiet ansässige Unternehmen, findet die Umsatzschwelle in Höhe von € 10'000 demgegenüber keine Anwendung. Im vorstehenden Beispiel müsste sich ein Schweizer Unternehmen bereits infolge der Lieferungen in Höhe von € 7'000 einzeln in den Niederlanden und Frankreich mehrwertsteuerlich registrieren, respektive sich für eine OSS-Registrierung entscheiden.

4. Was ist der IOSS und wie funktioniert er?

Der Import One Stop Shop (IOSS) ist ein neues Instrument, das am 1. Juli 2021 in Kraft getreten ist. Der IOSS ist auf Importlieferungen von Gebieten ausserhalb der EU, z.B. der Schweiz, in das Zollgebiet der EU anwendbar und ermöglicht unter Umständen eine Befreiung von der Einfuhrsteuer; der Sitz des Lieferanten, EU oder Schweiz, ist nicht entscheidend, massgeblich ist der Warenweg von ausserhalb der EU in die EU. Gleich wie der OSS, kommt auch der IOSS nur bei Lieferungen an Nichtsteuerpflichtige in Betracht. In Abweichung zum OSS findet die EU-weite und jährliche Geringfügigkeitsschwelle von € 10'000 beim IOSS allerdings generell keine Anwendung. In formeller Hinsicht ist zu beachten, dass ein ausserhalb der EU ansässiges Unternehmen zur Anwendung des IOSS – anders als bei einer blossen OSS-Registrierung – einen in der EU ansässigen Vermittler zu ernennen hat.

Die üblichen Grundsätze zum Leistungsort bleiben vom IOSS unberührt: Agiert der Privatkunde als Importeur in der EU, so ist der Lieferort ausserhalb der EU. Importiert der Lieferant, so verschiebt sich der Lieferort in die EU. Im letzteren Fall kann der IOSS zur Anwendung kommen, der im Kontext zur bisherigen Kleinbetragsregelung zu betrachten ist. Bislang waren Sendungen bis zu einem Wert von € 22 aufgrund der Kleinbetragsregelung von der Einfuhrsteuer befreit. Diese Geringfügigkeitsgrenze findet seit dem 1. Juli 2021 keine Anwendung mehr; es unterliegt an sich jede Einfuhr in die EU der Einfuhrsteuer. In Anwendung des IOSS sind allerdings Sendungen bis zu einem Wert von € 150 neu einfuhrsteuerfrei, vorausgesetzt, die der Einfuhr folgende Lieferung an den Privatkunden wird im IOSS gemeldet. Selbstverständlich bleibt es weiterhin möglich, dass der Lieferant die Einfuhr im Standardverfahren vornimmt und sich für die Abrechnung der anschliessenden lokalen Lieferung in den betreffenden EU-Staaten einzeln im Standardverfahren für MWST-Zwecke registriert.

Übersteigt der einzelne Sendungswert nicht die Schwelle von € 150, kann der Lieferant auch unmittelbar im Bestimmungsland des Nichtsteuerpflichtigen in Anwendung des IOSS steuerfrei einführen und anschliessend die Inlandsteuer im OSS melden; dies ist eine Ausnahme vom Erfordernis grenzüberschreitender Lieferungen innerhalb der EU für die Anwendung der Sonderregelungen.

Beispiel: Ein Schweizer Unternehmen tätigt Fernverkäufe ab Lager in Aarau an Privatkunden in den Niederlanden, Frankreich und Schweden. Der Wert der Sendungen pro Kunde beträgt jeweils € 135; gemäss Lieferbedingungen hat das Schweizer Unternehmen für die Einfuhr in die EU zu sorgen.

Verfügt das Unternehmen über eine IOSS-Registrierung, können die einzelnen Sendungen einfuhrsteuerbefreit eingeführt und die Umsätze zum massgeblichen Steuersatz (je für die Niederlande, Frankreich und Schweden) versteuert werden.

5. Was ist zu beachten, wenn der Sendungswert € 150 übersteigt?

Übersteigt der Sendungswert die Schwelle von € 150, kann der IOSS nicht zur Anwendung kommen. Es gelten die allgemeinen Regeln:

- Einfuhr durch den Nichtsteuerpflichtigen: Keine Steuerfolgen für den Lieferanten;
- Einfuhr durch den Lieferanten im Bestimmungsland: Es ist Einfuhrsteuer und Inlandsteuer im Bestimmungsland zu entrichten (lokale Steuerpflicht ab der ersten Lieferung);
- Einfuhr durch den Lieferanten in einem anderen EU-Staat: Es ist Einfuhrsteuer im Einfuhrstaat und die Inlandsteuer im Bestimmungsland zu entrichten, entweder im OSS oder im Standardverfahren.

Wichtig: Erfolgt die Einfuhr in einem anderen EU-Staat als dem Bestimmungsland, ist die Einfuhrsteuer im Rahmen des Vergütungsverfahrens («13th Directive») geltend zu machen.

6. Was ist bei Lieferungen unter Einbezug von Online-Marktplätzen seit dem 1. Juli 2021 zu beachten?

«Online-Marktplätze» ist als weit gefasste Definition von Anbietern von elektronischen Schnittstellen zu verstehen. Der Begriff umfasst beispielsweise elektronische Marktplätze, Plattformen und Portale. Von einem Online-Marktplatz ist bereits auszugehen, wenn der Anbieter es einem Lieferanten, der seine Waren über die elektronische Schnittstelle anbietet, ermöglicht, mit den Kunden in Kontakt zu treten, was schliesslich zu der Warenlieferung über diese elektronische Schnittstelle führt. Ist der Anbieter auch bloss mittelbar an der Lieferung beteiligt (z.B. mittelbare Beteiligung am Bestellprozess), ist in der Regel von einem «Online-Marktplatz» auszugehen.

Die neue Regelung für Online-Marktplätze kommt in zwei Fällen und lediglich in B2C-Verhältnissen zum Tragen:

- a) Ein Unternehmen mit Sitz ausserhalb der EU beliefert einen Nichtsteuerpflichtigen in einem EU-Staat mit Ware, die aus dem gleichen oder einem anderen EU-Staat zum Privatkunden gelangt.
- b) Ein Nichtsteuerpflichtiger in der EU wird mit Waren von ausserhalb der EU beliefert, deren Wert €150 nicht übersteigt; der Sitz des Lieferanten innerhalb oder ausserhalb der EU ist unerheblich.

Die neue Regelung in diesen beiden Fällen bewirkt, dass Online-Marktplätze für MWST-Zwecke fiktiv in die Lieferkette zwischen eigentlichem Lieferanten und Privatkunden einbezogen werden. Sie werden mit anderen Worten so behandelt, als ob sie im Rahmen eines Reihengeschäfts die Waren vom eigentlichen Lieferanten erwerben und selber an den Privatkunden veräussern würden. Es ist nicht massgebend, ob der Betreiber des Online-Marktplatzes in der EU oder ausserhalb der EU ansässig ist – die Regelungen gelten gleichermassen. Die steuerbare Lieferung bei Verwendung eines Online-Marktplatzes wird also technisch dem Marktplatz zugerechnet, auch wenn dieser rechtlich keinen Vertrag mit dem nichtsteuerpflichtigen Kunden eingeht.

7. Wie funktioniert die MWST-Behandlung von Lieferungen über Online-Marktplätze?

Im Rahmen eines Reihengeschäfts kann nur eine der mehrwertsteuerlichen Lieferungen als «bewegte Lieferung» qualifizieren. Bei fiktiven Reihengeschäften gilt die Lieferung des Online-Marktplatzes als die bewegte Lieferung. Dies hat, unter der Annahme, dass die Regelung zu Fernverkäufen im konkreten Fall Anwendung findet, folgende Konsequenzen:

- Lieferung gemäss Nr. 6 a): Ort der Lieferung des nicht in der EU ansässigen Lieferanten an den Online-Marktplatz ist im EU Abgangsstaat, allerdings ist die Lieferung steuerbefreit. Ort der Lieferung des Online-Marktplatzes ist dort wo die Warenbewegung endet, d.h. im EU-Staat des Nichtsteuerpflichtigen. Der Online-Marktplatz kann seinen B2C-Umsatz unter den allgemeinen Voraussetzungen im OSS melden.
- Lieferung gemäss Nr. 6 b): Ort der Lieferung des eigentlichen Lieferanten ist im Abgangsstaat ausserhalb der EU; der Umsatz ist in der EU nicht steuerbar. Agiert der Online-Marktplatz als Importeur, ist die Einfuhr im Rahmen des IOSS steuerfrei; der Ort der Lieferung des Online-Marktplatzes ist dort wo die Warenbewegung endet, d.h. im EU-Staat des Nichtsteuerpflichtigen (Meldung via OSS). Auch für Online-Marktplätze ist die Anwendung des IOSS / OSS selbstverständlich freiwillig.

8. Welche E-Commerce Regelungen gelten in UK?

Bereits mit Wirkung per 1. Januar 2021 wurden in UK neue Regelungen zur Versteuerung von Lieferungen an Nichtsteuerpflichtige über Online-Marktplätze eingeführt. Ähnlich wie in der EU gilt der Online-Marktplatz fiktiv als Lieferant, wenn entweder Waren innerhalb von UK an einen Nichtsteuerpflichtigen verkauft werden (Einfuhrsteuerschuldner ist der ausländische Lieferant) und der eigentliche Lieferant ausserhalb von UK ansässig ist, oder wenn Waren mit einem Wert bis zu GBP 135 im Rahmen der Lieferung nach UK importiert werden (besondere Regeln sind zu beachten bei Kunden in Nordirland).

Im ersten Fall ist der eigentliche Lieferant Importeur und hat die Einfuhrsteuer zu entrichten. Die anschliessende Lieferung an den Online-Marktplatz gilt zwar als in UK erbracht, ist aber von der Steuer befreit (dennoch ist für den VOST-Abzug der Einfuhrsteuer eine MWST-Registrierung erforderlich). Der Online-Marktplatz schuldet die Inlandsteuer auf der Lieferung an den Privatkunden. Im zweiten Fall gilt die Lieferung des eigentlichen Lieferanten als ausserhalb von UK erbracht und unterliegt in UK deshalb nicht der MWST; zudem greift, ähnlich wie beim IOSS, eine Befreiung von der Einfuhrsteuer bei Sendungen bis zu einem Wert von GBP 135. Der Online-Marktplatz schuldet wiederum die Inlandsteuer auf der Lieferung an den Nichtsteuerpflichtigen.

9. Wie funktioniert die MWST-Behandlung von Lieferungen in UK ohne Einbezug von Online Marktplätzen?

Bei Lieferungen an Nichtsteuerpflichtige in UK, ohne Einbezug von Online-Marktplätzen, schuldet der Lieferant die Steuer auf dem Umsatz und wird entsprechend in UK MWST-pflichtig. Gelangen die Waren physisch im Rahmen des Verkaufs von der Schweiz nach UK, so ist die Einfuhr steuerbefreit bis zu einem Sendungswert von GBP 135. Befinden sich die Waren im Zeitpunkt des Verkaufs bereits in UK (und wurden entsprechend vorgängig vom Lieferanten importiert), ist ebenfalls MWST auf dem Umsatz geschuldet. Im Ergebnis hat die seit dem 1. Januar geltende Regelung in Verbindung mit der neuen Grenze von GBP 135 primär für jene Schweizer Unternehmungen massgebliche Auswirkungen, die bisher noch nicht in UK für MWST Zwecke registriert waren. Bei Warenlieferungen mit einem Sendungswert von über GBP 135, finden die bisherigen Regelungen Anwendung. D.h. der Lieferant kann die Einfuhr vornehmen und die Einfuhrabgaben entrichten oder der Nichtsteuerpflichtige ist Schuldner der Einfuhrabgaben, wodurch der Lieferant in UK nicht steuerpflichtig wird. Auch bei Direktlieferungen an Nichtsteuerpflichtige, ohne Einbezug von Online-Marktplätzen, sei darauf hingewiesen, dass besondere Regeln bei in Nordirland wohnhaften Kunden zu berücksichtigen sind.

10. Was ist aus praktischer Sicht bei Fulfillment Dienstleistungen zu beachten?

Im Rahmen von Fulfillment Dienstleistungen erbringt der Dienstleister eine umfassende Palette von logistikhnen Leistungen im Zusammenhang mit der Lieferung von Waren. Solche Leistungen können

beispielsweise die Lagerhaltung, und damit einhergehend die Verfügbarkeit einer bestimmten Ware in verschiedenen Märkten, umfassen. Online-Marktplätze sind oftmals zugleich Fulfillment Dienstleister und halten Waren von Lieferanten in eigenen Lagern vorrätig. Denkbar ist, dass ein Schweizer Unternehmen mit einem Online-Marktplatz zusammenarbeitet und der Online-Marktplatz in unterschiedlichen EU-Staaten eigene Lager unterhält. Die Waren des Schweizer Unternehmens werden für den EU-Markt in den Lagern des Online-Marktplatzes bevorratet.

Anhand dieses einfachen Beispiels der Lagerhaltung im Rahmen von Fulfillment Dienstleistungen, können die Grenzen des OSS aufgezeigt werden. Verschiebt der Online-Marktplatz beispielsweise Waren des Schweizer Unternehmens vom Lager in Polen in das Lager in Schweden, so hat dies für das Schweizer Unternehmen mehrwertsteuerliche Konsequenzen. Eine solche Warenverschiebung qualifiziert grundsätzlich als innergemeinschaftliches Verbringen; das Schweizer Unternehmen hat in Polen eine innergemeinschaftliche Lieferung und in Schweden einen innergemeinschaftlichen Erwerb zu deklarieren – und dies, obwohl gar keine Umsätze erzielt werden. Da ein solches innergemeinschaftliches Verbringen nur im Rahmen von MWST-Registrierungen im Standardverfahren abgewickelt werden kann, wären im vorliegenden Beispiel, neben einer allfälligen OSS-Registrierung, bereits zwei zusätzliche MWST-Registrierungen in Polen und Schweden erforderlich. Mithin kann es erforderlich sein, selbst im EU-Staat der OSS-Registrierung zusätzlich eine MWST-Registrierung im Standardverfahren zu unterhalten.

11. Zusammenfassung

Die Ausweitung des MOSS zum OSS ist für Schweizer Unternehmen insbesondere deshalb vorteilhaft, weil unter anderem Fernverkäufe neuerdings in den Anwendungsbereich dieser einzigen Anlaufstelle fallen und sich damit, je nach Geschäftstätigkeit, die Anzahl von MWST-Registrierungen in der EU deutlich verringern lässt.

Dieser Vorteil darf aber nicht darüber hinwegtäuschen, dass die neuen Regelungen insgesamt eine nicht zu unterschätzende Komplexität mit sich bringen. Umsätze mit Kunden in verschiedenen EU-Staaten müssen buchhalterisch richtig erfasst werden, um auch im Rahmen der OSS-Registrierung eine korrekte Steuersatzaufteilung nach den Bestimmungsländern zu gewährleisten. Gleiches gilt für die Abgrenzung zu Geschäftsvorgängen ausserhalb des Anwendungsbereichs des OSS (Verbringen eigener Waren, B2B-Leistungen etc.), die weiterhin eine EU-weite Überwachung allfälliger Registrierungsspflichten erfordern.

Zusammenfassend führen die neuen Regeln des E-Commerce-Pakets zweifellos zu Erleichterungen in einzelnen Bereichen. Eine grundsätzliche Vereinfachung der MWST in der EU wurde damit aber nicht erreicht; vielmehr wurden frühere Probleme durch neue Fragestellungen ersetzt.

Angaben in diesem Artikel dienen lediglich als Hinweise und sind weder abschliessend noch rechtsverbindlich.

Rückfragen und weitere Informationen

Besuchen Sie unser laufend aktualisiertes [e-commerce Dossier](#).

Das ExportHelp-Team von Switzerland Global Enterprise steht Ihnen unter exporthelp@s-ge.com oder Tel. 0844 811 812 zur Verfügung.

Autor:

Herr Urs Kipfer
Tax Partner AG
Talstrasse 80
8001 Zürich
urs.kipfer@taxpartner.ch