



**Deutsch-Russische Juristenvereinigung e.V.**

Германо-Российская ассоциация юристов

# Сборник статей о праве Германии

выпуск № 3 | июнь 2018 г.



Foto: Joergelman (Pixabay)

посвящается 30-летнему юбилею  
Германо-Российской ассоциации юристов

Ein Sammelband zum deutschen Recht in russischer Sprache, anlässlich des  
30-jährigen Jubiläums der Deutsch-Russischen Juristenvereinigung e.V.,  
Ausgabe Nr. 3 (Juni 2018)

[www.drjv.org](http://www.drjv.org)

**НДС на услуги в электронной форме –  
законодательство Германии и Европейского Союза**

**Umsatzsteuerliche Behandlung von digitalen Dienstleistungen nach  
deutschem und EU-Recht**

*Анна Лесова (Anna Lesova) /*

*Фальк Тишendorф (Falk Tischendorf)*

Der Beitrag gibt einen Überblick über die umsatzsteuerliche Behandlung von den auf elektronischem Weg erbrachten sonstigen Leistungen nach dem deutschen Umsatzsteuergesetz 2005 und der Richtlinie 2006/112/EG über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem.

### **1. Законодательная основа**

В Германии налогообложение услуг налогом на добавленную стоимость (НДС)<sup>1</sup> регулируется национальным Законом о налоге на добавленную стоимость,<sup>2</sup> а также инструкцией по его применению.<sup>3</sup> Нормы национального Закона должны соответствовать принципам и отдельным нормам, включенным в Директиву ЕС об общей системе налогообложения налогом на добавленную стоимость.<sup>4</sup> Налоговое ведомство и финансовые суды Германии обязаны применять и толковать нормы национального Закона таким образом, чтобы в процессе правоприменения достигались цели, установленные в Директиве ЕС.

---

<sup>1</sup> Нем.: Umsatzsteuer (USt).

<sup>2</sup> См. Umsatzsteuergesetz (UStG) in der Fassung der Bekanntmachung vom 21. Februar 2005. BGBl. I S. 386, текст закона на немецком языке: [https://www.gesetze-im-internet.de/ustg\\_1980/](https://www.gesetze-im-internet.de/ustg_1980/)

<sup>3</sup> См. Umsatzsteuer-Durchführungsverordnung (UStDV), текст на немецком языке: [https://www.gesetze-im-internet.de/ustdv\\_1980/BJNR023590979.html](https://www.gesetze-im-internet.de/ustdv_1980/BJNR023590979.html)

<sup>4</sup> См. Richtlinie 2006/112/EG des Rates über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem vom 28. November 2006, ABl. EU Nr. L 347 S.1, ber. ABl EU 2007 Nr. L 335 S. 60, текст на немецком языке: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/DE/TXT/PDF/?uri=CELEX:32006L0112&from=DE>

## 2. Объект налогообложения, предприниматель и предприятие

Объектом НДС в праве Германии являются следующие обороты:

- (1) возмездные поставки и иные случаи реализации, осуществляемые предпринимателем в Германии в рамках своего предприятия;<sup>5</sup>
- (2) ввоз предметов на территорию Германии;
- (3) реализация внутри ЕС.

Услуги относятся к *иным случаям реализации* и, соответственно, по общему правилу – к объекту налогообложения.

Как видно из перечня выше, для возникновения объекта налогообложения необходимо, чтобы возмездная реализация осуществлялась предпринимателем в рамках своего предприятия. Таким образом, немецкое право различает между понятиями предприниматель (*Unternehmer*) и предприятие (*Unternehmen*). Предпринимателем является лицо, самостоятельно осуществляющее предпринимательскую или профессиональную деятельность. Таким лицом может быть как юридическое лицо, так и индивидуальный предприниматель, а также лица свободных профессий (врачи, адвокаты, журналисты, деятели науки, культуры, искусства). Под предприятием имеется ввиду вся деятельность предпринимателя, включая активы и обязательства, которые относятся к предпринимательской или профессиональной деятельности предпринимателя.

Определение понятий предприниматель и предприятие, а также исключений, дано в Законе о налоге на добавленную стоимость.<sup>6</sup> В дальнейшем для удобства используются только термины налогоплательщик и предприятие (в его значении – налогоплательщик НДС).

---

<sup>5</sup> См. § 1 Abs. 1 UStG. Определение объекта НДС в праве Германии отличается от определения в российском праве. Если в российском праве закон *перечисляет* объекты налогообложения – реализация товаров (работ, услуг), реализация предметов залога, передача имущественных прав (см. п. 1 ст. 146 НК РФ) и т.д. –, то в немецком праве, напротив, к объекту налогообложения относятся любые предпринимательские обороты.

<sup>6</sup> См. § 2 Abs. 1 UStG.

### 3. Услуги, оказываемые в электронной форме

Возмездные услуги являются объектом НДС, если услуги оказывает предприниматель в рамках своего предприятия. Закон не ставит отнесение услуг к объекту налогообложения в зависимость от того, каким конкретно способом (или образом) услуги были оказаны заказчику. Соответственно, услуги в электронной форме, также являются объектом НДС в Германии.<sup>7</sup>

Примерный перечень услуг, оказываемых в электронной форме, приведен в Приложении II к Директиве ЕС.<sup>8</sup> Этот перечень не является законом, а лишь дает ориентиры правоприменителям для квалификации деятельности предприятий.

На рынке представлены разнообразные виды услуг, которые можно заказать и получить посредством различных сетей связи. К услугам в электронной форме, в частности, относятся:

- различные цифровые продукты, такие как программное обеспечение и/или приложения (apps), его модификации и улучшения (updates), а также обслуживание;
- размещение информации в предпринимательских и личных целях на различных ресурсах и сервисах в Интернете (websites и другие), иные аналогичные услуги;
- предоставление пространства для хранения информации на сервере (web hosting);
- управление торговыми площадками, сервисами, ресурсами в Интернете;
- создание и управление базами данных;

---

<sup>7</sup> Ср. ст. 174.2 НК РФ В отличие, например, от российского законодательства, немецкий Закон о налоге на добавленную стоимость не приводит перечня услуг в электронной форме, что на взгляд авторов является разумным подходом, поскольку соответствует самому принципу взимания НДС: налогооблагаемой должна являться любая возмездная реализация, если не действуют специальные освобождения или льготы.

<sup>8</sup> См. Richtlinie 2006/112/EG des Rates über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem vom 28. November 2006, ABl. EU Nr. L 347 S.1, ber. ABl EU 2007 Nr. L 335 S. 60.

- предоставление музыкальных произведений, фильмов, игр, лотерей, электронных книг для частного использования;
- обработка данных, предоставление аналитических материалов любого вида (обзоров, отчетов, прогнозов);
- удаленное обучение с помощью программного обеспечения;
- и т.д.

И с теоретической, и с практической точки зрения к электронным услугам могут быть отнесены любые иные услуги, для оказания которых используются системы связи. На сегодняшний день в немецкой правоприменительной практике следует ориентироваться на определение, данное Высшим Финансовым Судом в 2016 году:<sup>9</sup>

*Понятие услуг, оказываемых в электронной форме, в смысле законодательства об НДС включает в себя услуги, которые*

- *оказываются с использованием сети Интернет или другой электронной сети связи,*
- *в силу своей природы практически полностью автоматизированы и оказываются с минимальным участием человека, и*
- *не могут быть оказаны без использования информационных технологий.*

Однако даже с учетом такого определения на практике налогоплательщики, в особенности start up предприятия, сталкиваются с проблемой определения момента, когда участие программистов, разработчиков и иных специалистов в оказании услуг становится настолько незначительным, что (уже) можно говорить об оказании услуг в электронной форме.

Следует также обратить внимание на общее правило ст. 58 Директивы 2006/112: То обстоятельство, что заказчик услуги и исполнитель

---

<sup>9</sup> См. Bundesfinanzhof (BFH), Urteil vom 01. Juni 2016 – XI R 29/14 –, BFHE 254, 183, BStBl II 2016, 905.

коммуницируют посредством электронной почты само по себе не означает, что услуга оказывается в электронной форме. Таким образом, из понятия услуг в электронной форме исключается большинство классических консультационных услуг.

Кроме того, следует особо подчеркнуть, что торговля посредством размещения заказов в сети Интернет сама по себе также не относится к услугам в электронной форме.

#### **4. Налогообложение услуг в электронной форме**

В данном разделе рассматривается налогообложения услуг, оказанных в электронной форме заказчикам, находящимся в Европейском Союзе.

Для установления обязанности по уплате налога в отношении любой услуги необходимо определить место ее оказания. То же правило действует в отношении услуг в электронной форме. По общему правилу, услуги считаются оказанными там, где находится предприятие исполнителя.<sup>10</sup>

##### **4.1. Заказчик является предприятием (B2B)**

Однако услуги, оказанные в электронной форме, подчиняются иному правилу, а именно, такие услуги считаются оказанными там, где находится заказчик услуги.<sup>11</sup> Соответственно, если заказчик – предприятие с местом нахождения в Германии, то услуга облагается немецким НДС. При этом если предприятие исполнителя находится за границей, то происходит перенос обязанности по уплате налога на заказчика – немецкое предприятие (reverse charge).<sup>12</sup> В российской терминологии таких заказчиков именуют налоговыми агентами.

---

<sup>10</sup> См. § 3a Abs. 1 UStG.

<sup>11</sup> См. § 3a Abs. 5 UStG.

<sup>12</sup> См. § 13b Abs. 2 Nr. 1, Abs. 5 UStG.

#### **4.2. Заказчик НЕ является предприятием (B2C)**

Если заказчик является конечным потребителем услуг в электронной форме, такие услуги также считаются оказанными там, где находится заказчик услуги.<sup>13</sup> Это означает следующее. Если заказчик имеет место жительства или место пребывания в Германии, услуга в электронной форме считается оказанной в Германии и, соответственно, является объектом немецкого НДС.

Если при этом услугу в электронной форме оказывает немецкое предприятие, то налогообложение производится в общем порядке, т.е. налогоплательщиком является само немецкое предприятие. Оно исчисляет и уплачивает налог в бюджет. Если же услугу оказывает иностранное предприятие, такое предприятие должно зарегистрироваться в Германии для уплаты НДС с соответствующих оборотов. Подробнее о порядке уплаты налога в этом случае см. п. 4.5 б) ниже.

#### **4.3. Определение статуса заказчиков**

Как следует из сказанного в п. 4.1 и 4.2 выше, предприятию, оказывающему услугу, необходимо определить статус заказчика: предприятие или конечный потребитель. С этой целью инструкция к Директиве 2006/112 предусматривает следующие правила.<sup>14</sup> Исполнитель вправе исходить из того, что заказчик является предприятием, если заказчик сообщил исполнителю свой индивидуальный номер НДС или заявил, что он начал процедуру присвоения ему такого номера. В противном случае исполнитель вправе исходить из того, что заказчик является конечным потребителем услуги.

#### **4.4. Идентификация заказчиков в случае B2C**

Поскольку налогообложение услуг в электронной форме конечным потребителям (B2C) зависит от места нахождения заказчика, исполнителю

---

<sup>13</sup> См. § 3a Abs. 5 UStG i.d.F. vom 01.01.2015.

<sup>14</sup> См. § 18 Verordnung (EU) Nr. 282/2011 des Rates zur Festlegung von Durchführungsvorschriften zur Richtlinie 2006/112 EG über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem, см.: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/DE/ALL/?uri=CELEX%3A32011R0282>

необходимо убедиться в том, что место жительства или место пребывания находится в Германии (или иной стране Европейского Союза). Соответствующая обязанность предусмотрена Директивой 2006/112 для всех предприятий.

В качестве способов идентификации инструкция к Директиве 2006/112 указывает сбор следующих данных о заказчике:<sup>15</sup>

- адрес, указанный заказчиком для выставления счета за услугу;
- IP-адрес или иной способ автоматической локализации места нахождения заказчика;
- банковские реквизиты заказчика;
- Mobile Country Code SIM-карты заказчика;
- место нахождения подключения к стационарной телефонной сети, если услуга оказана через стационарную телефонную сеть;
- иные данные, существенные для определения места нахождения заказчика.

При этом законодательство ЕС требует, чтобы место нахождения заказчиков определялось как минимум на основании двух способов идентификации из указанного выше перечня; оба способа должны приводить к одному и тому же результату (одному и тому же месту нахождения заказчика). Обязанность по идентификации конечных потребителей лежит как на немецких (европейских), так и на иностранных предприятиях.

Особые правила действуют в случаях, когда услуги в электронной форме оказывают предприятия через Интернет портал электронных услуг (например, через AppStore или аналогичные платформы). В таких случаях предполагается, что налогоплательщик оказывает услугу предприятию, организующему Интернет портал, а не конечному потребителю, т.е. речь идет о случае B2B. Интернет портал, в свою очередь, оказывает услуги конечным потребителям от

---

<sup>15</sup> См. § 24f Verordnung (EU) Nr. 282/2011 des Rates zur Festlegung von Durchführungsvorschriften zur Richtlinie 2006/112 EG über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem.

своего имени, но за счет третьего лица (налогоплательщика), и, соответственно, на нем лежит обязанность по идентификации заказчиков – конечных потребителей.<sup>16</sup>

#### **4.5. Mini-One-Stop-Shop (B2C)**

Таким образом, на всей территории Европейского Союза, включая Германию, услуги в электронной форме считаются оказанными и, соответственно, облагаются НДС, в том государстве, в котором находится конечный потребитель услуг. Предприниматели, предлагающие услуги в электронном виде, обязаны встать на налоговый учет в том государстве, в котором находятся его заказчики – конечные потребители.

Вместе с расширением рынка услуг в электронной форме и ростом оборотов на предприятия ложится значительная административная нагрузка, связанная с необходимостью зарегистрироваться и уплачивать НДС в каждом европейском государстве, в котором осуществляется сбыт услуг. Для того, чтобы решить эту проблему с 2014 года в Европейском Союзе введена возможность единой регистрации предприятий только в одной из стран Европейского Союза (так называемая процедура Mini-One-Stop-Shop или сокращенно MOSS).

##### **а) EU-MOSS**

Применительно к немецким предпринимателям, оказывающим услуги в электронной форме конечным потребителям в других государствах Европейского Союза, действуют следующие правила.<sup>17</sup> Немецкое предприятие может зарегистрироваться в Федеральном налоговом ведомстве ФРГ (Bundeszentralamt für Steuern)<sup>18</sup> и воспользоваться упрощенной процедурой MOSS в отношении всех своих налогооблагаемых оборотов в других государствах Европейского Союза. Ежеквартальная подача налоговых деклараций об услугах в электронной форме, а также уплата общей суммы НДС

---

<sup>16</sup> См. § 3 Abs. 11, Abs. 11a UStG.

<sup>17</sup> См. § 18 Abs. 4e, § 18h UStG.

<sup>18</sup> См. [www.bzst.de](http://www.bzst.de)

осуществляется через Федеральное налоговое ведомство. В налоговой декларации указывается налогооблагаемый оборот в каждом государстве Европейского Союза, применимые налоговые ставки и суммы налога, подлежащие уплате в каждом из государств. При этом «распределение» сумм налога между государствами осуществляется не предпринимателем, а Федеральным налоговым ведомством.

#### **b) Non-EU-MOSS**

Иностранные предприятия с местом нахождения за пределами Европейского Союза также обязаны уплачивать НДС в Европейском Союзе в отношении услуг в электронной форме, которые они оказывают конечным потребителям на территории Европейского Союза.

Иностранные предприятия обязаны

- встать на налоговый учет в каждом из государств Европейского Союза, в котором находятся конечные потребители услуг в электронной форме;

или

- воспользоваться упрощенной процедурой MOSS в отношении своих налогооблагаемых оборотов (так называемая процедура Non-EU-MOSS).

Процедура Non-EU-MOSS предполагает, что иностранное предприятие самостоятельно определяет государство Европейского Союза, в котором оно встанет на налоговый учет и будет подавать налоговую декларацию по НДС. Принцип подачи налоговой декларации и уплаты НДС будет таким же, как и в случае с немецкими (европейскими) предприятиями. Иностранное предприятие обязано в налоговой декларации указать налогооблагаемый оборот в каждом государстве Европейского Союза, применимые налоговые ставки и суммы налога, подлежащие уплате в каждом из государств. «Распределение» сумм налога между государствами осуществляется не предприятием, а налоговым ведомством соответствующего государства Европейского Союза.

Применительно к Германии указанные правила реализованы в норме § 18 Abs. 4c UstG.

### **Информация об авторах:**



**Анна Лесова** является Советником международной юридической фирмы БАЙТЕН БУРКХАРДТ. Анна окончила юридический факультет Московского института экономики, менеджмента и права, а также магистратуру юридического факультета Кельнского Университета (LL.M.) по специальности налоговое право. Анна Лесова специализируется в налоговом сопровождении российских и международных инвестиционных проектов, а также сделок приобретения и продажи компаний (M&A); консультирует клиентов – корпоративных и частных – по широкому спектру вопросов российского и международного налогообложения и планирования. Анна имеет большой опыт структурирования корпоративных и договорных отношений внутри российских и международных холдингов. Контакт: [Anna.Lesova@bblaw.com](mailto:Anna.Lesova@bblaw.com)



**Фальк Тишendorф (Falk Tischendorf)** - Адвокат и Управляющий партнёр московского офиса БАЙТЕН БУРКХАРДТ. Фальк начал свою карьеру в 2002 году в качестве адвоката в компании Хаарман, Хеммельрат и партнеры, с 2006 года был партнером и руководителем практики в сфере недвижимости и коммерческого права в Московском офисе юридической фирмы СИ ЭМ ЭС Хаше Зигле. С 2009 года он Глава Представительства БАЙТЕН БУРКХАРДТ в Москве. Фальк Тишendorф зарегистрирован при Министерстве юстиции Российской Федерации в реестре адвокатов иностранных государств, осуществляющих адвокатскую деятельность на территории Российской Федерации, и включен в состав арбитров Международного коммерческого арбитражного суда при Торгово-промышленной палате Российской Федерации (МКАС) и Арбитражного Суда Ассоциации Европейского Бизнеса. Фальк награжден Министерством экономического развития Российской Федерации памятным знаком за вклад в развитие Российско-Германских внешнеэкономических отношений. В 2016 году Фальк Тишendorф официально назван представителем Федеральной земли Мекленбург-Передняя Померания в России. Контакт: [Falk.Tischendorf@bblaw.com](mailto:Falk.Tischendorf@bblaw.com)

[www.beitenburkhardt.com](http://www.beitenburkhardt.com)

**Autoreninfo:**

**Anna Lesova** ist Of Counsel der internationalen Kanzlei BEITEN BURKHARDT. Anna studierte Rechtswissenschaften am Moskauer Institut für Wirtschaft, Management und Recht und spezialisierte sich in der Fachrichtung Steuerrecht an der Universität zu Köln (LL.M.). Ihr Tätigkeitsbereich umfasst steuerliche Begleitung von nationalen und grenzüberschreitenden Transaktionen und Investitionsprojekten sowie von Mergers & Acquisitions. Sie berät Unternehmen und private Mandanten zu einem breiten Spektrum von Themen des russischen und internationalen Steuerrechts und der Steuerplanung. Anna Lesova verfügt über umfangreiche Erfahrungen bei der Strukturierung gesellschaftsrechtlicher und vertraglicher Beziehungen in russischen und internationalen Holdings. Kontakt: [Anna.Lesova@bblaw.com](mailto:Anna.Lesova@bblaw.com).

**Falk Tischendorf** - Rechtsanwalt und Managing Partner des Moskauer Büros von BEITEN BURKHARDT. Herr Tischendorf begann seine berufliche Laufbahn 2002 als Rechtsanwalt bei Haarmann Hemmelrath & Partner und war seit 2006 als Partner im Moskauer Büro von CMS Hasche Sigle für die Immobilien- und Commercial-Praxis verantwortlich. Seit 2009 leitet er das Moskauer Büro von BEITEN BURKHARDT. Herr Tischendorf wurde in das Register der in Russland tätigen ausländischen Rechtsanwälte beim Justizministerium der Russischen Föderation aufgenommen und ist Schiedsrichter am Internationalen Wirtschaftsschiedsgericht der Handels- und Industriekammer der Russischen Föderation (MKAS) und am Schiedsgericht der Association of European Businesses. Herrn Tischendorf wurde durch das Ministerium für wirtschaftliche Entwicklung der Russischen Föderation das Gedenkabzeichen für den persönlichen Beitrag zur Entwicklung der Deutsch-Russischen Außenwirtschaftsbeziehungen verliehen. 2016 wurde Herr Tischendorf zum Beauftragten Landes Mecklenburg-Vorpommern in Russland ernannt. Kontakt:

[Falk.Tischendorf@bblaw.com](mailto:Falk.Tischendorf@bblaw.com)

[www.beitenburkhardt.com](http://www.beitenburkhardt.com)

## **ВЫХОДНЫЕ ДАННЫЕ (IMPRESSUM)**

Deutsch-Russische Juristenvereinigung e.V.  
Hasenhöhe 72  
22587 Hamburg  
Deutschland  
Telefon: +49 (0)40 389993-0  
Telefax: +49 (0)40 389993-33  
E-Mail: info@drjv.org  
Internet: www.drjv.org

Германо-Российская ассоциация юристов, Сборник статей о праве Германии [Sammelband zum deutschen Recht in russischer Sprache], Выпуск № 3, 2018, сост. Д.Маренков/М.Дерра

### **Vorgeschlagene Zitierweise:**

[Name des/der Autors/Autorin], in: Deutsch-Russische Juristenvereinigung (Hrsg.), Sammelband zum deutschen Recht in russischer Sprache [Sbornik statej o prave Germanii], Ausgabe Nr. 3, 2018

Данный сборник статей составлен с максимально возможной тщательностью и аккуратностью. Тем не менее ни ассоциация, ни составитель, ни авторы не несут ответственности за полноту и правильность изложенной в сборнике информации.

Данные материалы носят справочный характер и не заменяют юридической консультации в конкретном случае у специализированного юриста/адвоката. Для этого Вы можете обратиться к авторам статей сборника или другим специалистам Вашего доверия.