

ifst

Institut Finanzen und Steuern

Umsatzsteuer in einer digitalisierten Welt

Univ.-Prof. Dr. Tina Ehrke-Rabel

Mag. Stefan Hammerl, B.A. (Econ.) BSc

Mag. Lily Zechner

In Medienkooperation mit

**DER
BETRIEB**

Zitiervorschlag:

Ehrke-Rabel/Hammerl/Zechner, ifst-Schrift 538 (2021)

ISBN: 978-3-89737-201-6

15,00 Euro inkl. USt. zzgl. Versandkosten

© Institut Finanzen und Steuern e.V.

Marienstraße 31, 10117 Berlin

In Medienkooperation mit DER BETRIEB

Einzelbezug über www.der-betrieb-shop.de/ifst

E-Mail: kundenservice@fachmedien.de

Tel.: (0800) 0001637; Fax: (0800) 0002959

Abonnenten von DER BETRIEB wird ein Rabatt in Höhe
von 20 % eingeräumt.

ifst

Institut Finanzen und Steuern

Umsatzsteuer in einer digitalisierten Welt

Univ.-Prof. Dr. Tina Ehrke-Rabel

Mag. Stefan Hammerl, B.A. (Econ.) BSc

Mag. Lily Zechner

Karl-Franzens-Universität Graz

In Medienkooperation mit

**DER
BETRIEB**

Das Institut Finanzen und Steuern überreicht Ihnen
die ifst-Schrift 538:

Umsatzsteuer in einer digitalisierten Welt

Der Onlinekauf von Gegenständen, das Downloaden digitaler Inhalte wie Musik, Filme oder Software, das Buchen von Unterkünften oder die Inanspruchnahme anderer Dienstleistungen über das Internet: Was bis vor wenigen Jahren noch eine Randerscheinung war, ist vor dem Hintergrund der zunehmenden Digitalisierung sämtlicher Lebensbereiche zum Alltag geworden.

Dass das Umsatzsteuerrecht mit diesen Änderungen zurechtkommt, ist mithin nicht bloß steuerpolitisches Desiderat, sondern rechtsstaatliche Notwendigkeit. Die vorliegende ifst-Schrift 538 stellt in diesem Sinne dar, wie das Umsatzsteuerrecht mit den Herausforderungen der Digitalisierung umgeht, und setzt sich mit spezifischen materiellrechtlichen und verfahrensrechtlichen Fragen der Umsatzsteuer in einer digitalisierten Welt auseinander.

Dargestellt werden zunächst die neuen Vorschriften für grenzüberschreitende Lieferungen und die Besonderheiten bei auf elektronischem Wege erbrachten sonstigen Leistungen. Dabei wird deutlich, dass sich eine zunehmende gesetzgeberische Aktivität entfaltet, die vielfach von den allgemeinen Regeln abweichende Sonderregime einführt. Zugleich ist festzustellen, dass zahlreiche Phänomene der Digitalisierung in den bestehenden materiellrechtlichen Rahmen eingeordnet werden können.

Schwierigkeiten bereitet im digitalen Bereich der Vollzug des anwendbaren Rechts. Nicht zuletzt deshalb werden Plattformbetreiber zunehmend in den Umsatzsteuervollzug eingebunden und die Kooperation zwischen den Finanzverwaltungen in den Mitgliedstaaten der EU wird verstärkt, um die richtige Festsetzung der Umsatzsteuer sicherzustellen und den Umsatzsteuerbetrug zu bekämpfen.

Institut Finanzen und Steuern
Prof. Dr. Johanna Hey

Berlin/Köln, im Februar 2021

Inhaltsverzeichnis

I.	Einleitung (Ehrke-Rabel/Hammerl/Zechner)	1
II.	Grundlagen (Ehrke-Rabel/Hammerl/Zechner)	10
	1. Die Umsatzsteuer ist eine Verbrauchsteuer	10
	2. Das Umsatzsteuerrecht ist grundsätzlich medienneutral	10
	3. Das Umsatzsteuerrecht muss vollziehbar bleiben	12
	4. Unmittelbare Harmonisierung durch die MwStDVO	13
III.	Leistungen in der digitalisierten Welt (Ehrke-Rabel/Hammerl/Zechner)	17
	1. Allgemeines	17
	2. Lieferungen	18
	a. Vorbemerkung	18
	b. Grenzüberschreitende Lieferungen an Endverbraucher	19
	aa. „Fernverkauf“ statt „Versandhandel“	19
	bb. Innergemeinschaftliche Fernverkäufe	19
	cc. Drittlandsfernverkäufe	21
	dd. Flankierende Bestimmungen	22
	c. Grenzüberschreitende Lieferungen zwischen Unternehmern ..	23
	3. Auf elektronischem Weg erbrachte Dienstleistungen	24
	a. Definition	24
	b. Ort der Leistung	27
	c. Steuerbefreiungen	30
	d. Rechtsbefolgung	30
IV.	„Unentgeltliche“ Dienstleistungen: Daten als Entgelt? (Ehrke-Rabel/Hammerl/Zechner)	33
	1. Vorbemerkung	33
	2. Unternehmereigenschaft	35
	3. „Monetarisierung“ von Daten als besonderes Geschäftsmodell ..	38
	4. Unternehmereigenschaft des Diensteanbieters	40
	5. Leistungswille des Nutzers	40
	6. Unmittelbarer Zusammenhang zwischen Onlinedienst und überlassenen Daten	43
	7. Tauschähnlicher Umsatz?	50
	8. Bewertung des Entgelts	51
	9. Konsumaufwand	54
	10. Fazit	56

V.	Geschäftsmodelle der „Sharing Economy“ (Ehrke-Rabel//Zechner)	57
1.	Überblick	57
2.	Unternehmereigenschaft der Akteure	58
a.	Unternehmereigenschaft des Plattformbetreibers	58
b.	Unternehmereigenschaft des Anbieters	59
3.	Art der Leistungen	61
4.	Umfang der Leistungen	62
5.	Zurechnung der Leistungen	64
a.	Allgemeines	64
b.	Eigenleistung	65
c.	Vermittlungsleistung	67
aa.	Vorbemerkung	67
bb.	Definition und Rechtsfolgen	68
cc.	Auf elektronischem Weg erbrachte Dienstleistung als lex specialis.	70
dd.	Beispiel einer elektronischen Dienstleistung: kurzfristige Wohnraumvermietung	73
d.	Kommissionsgeschäft (Besorgungsleistung)	76
aa.	Definition und Rechtsfolgen	76
bb.	Beispiel einer Besorgungsleistung: Personenbeförderung.	78
6.	Fazit	81
VI.	Exkurs: Blockchainbasierte Geschäftsmodelle (Ehrke-Rabel/Zechner)	83
1.	Blockchaintechnologie als Instrument zur Beseitigung von Intermediären.	83
2.	Umsatzsteuerrechtliche Fragen	87
3.	Bitcoin-Mining	88
a.	Vorbemerkung	88
b.	Unternehmereigenschaft des Miners	90
c.	Umsatzsteuerrechtlich relevante Leistung an den Miner?	92
d.	Zwischenfazit	95
4.	Handel mit Bitcoin	96
a.	EuGH Rs. Hedqvist: steuerbefreite Tätigkeit.	96
b.	Kritische Würdigung	97
c.	Zwischenfazit	101

5. Initial Coin Offerings	102
a. Das Geschäftsmodell	102
b. Token als Recht auf (künftige) Leistungen	103
c. Token als Teilhaberecht	106
6. Fazit	106
VII. Die Rolle von Plattformbetreibern im Vollzug	
(Hammerl/Zechner)	107
1. Plattformbetreiber als Leistungserbringer	107
a. Allgemeines	107
b. § 3 Abs. 11a UStG	108
aa. Unionsrechtliche Grundlagen.	108
bb. Aufnahme in das UStG	111
c. § 3 Abs. 3a UStG	112
aa. Unionsrechtliche Grundlagen.	112
bb. Anwendungsbereich.	113
aaa. Allgemeines	113
bbb. Unterstützende Unternehmer	114
ccc. Erfasste Lieferungen	118
aaaa. Lieferungen durch Drittlandsunternehmer:	
§ 3 Abs. 3a S. 1 UStG	118
bbbb. Drittlandsfernverkäufe: § 3 Abs. 3a S. 2 UStG.	118
cc. Flankierende Bestimmungen	118
aaa. Typisierung der Unternehmereigenschaft	118
bbb. Reihengeschäft.	119
ccc. Steuerschuld.	121
ddd. One-Stop-Shop	123
dd. Zusammenfassendes Beispiel.	123
d. Kritische Würdigung	124
aa. Leistungszurechnung und der Grundsatz des	
eigenen Ladens.	124
bb. Art. 9a MwStDVO bzw. § 3 Abs. 11a UStG	126

cc. Art. 14a MwStRL bzw. § 3 Abs. 3a UStG	131
aaa. Allgemeines	131
bbb. Interpretation der Europäischen Kommission	133
ccc. Ursprünglich angedachtes Konzept	137
e. Zwischenfazit	138
2. Aufzeichnungspflichten für Plattformbetreiber	139
a. Unionsrechtliche Grundlagen	139
aa. Persönlicher Anwendungsbereich	139
bb. Sachlicher Anwendungsbereich	140
b. Umsetzung in Deutschland	144
aa. Persönlicher Anwendungsbereich	144
bb. Sachlicher Anwendungsbereich	145
cc. Kritische Würdigung	148
3. Haftungen für Plattformbetreiber	150
a. Allgemeines	150
b. Unionsrechtliche Grundlagen	153
c. Erfordernis der Sachlichkeit	157
d. Kritische Würdigung	160
aa. Anwendungsbereich	160
bb. Vereinbarkeit mit der Rsp. des EuGH zu Art. 205 MwStRL	161
cc. Sachlichkeit der Regelung	167
4. Fazit	168
VIII. Vereinfachung des Vollzuges durch Amtshilfe (Ehrke-Rabel) . .	171
1. Allgemeines	171
2. Rechtsgrundlagen	172
3. Traditionelle Instrumente der Amtshilfe	174
a. Amtshilfe auf Ersuchen	174
aa. Allgemeine Amtshilfe auf Ersuchen	174
bb. Ersuchen eines einzelnen Mitgliedstaates	174
cc. Ersuchen mehrerer Mitgliedstaaten	175
dd. Amtshilfe auf Ersuchen im Fall von OSS	175
b. Spontaner Informationsaustausch	177
c. Automatischer Informationsaustausch	178
d. Form der Informationsübermittlung	178
e. Rückmeldung	179

4. Andere Formen der Kooperation	180
a. Vorbemerkung	180
b. Anwesenheit in den Amtsräumen der ersuchten Behörde	180
c. Gemeinsame behördliche Ermittlungen („joint audits“)	181
d. Gleichzeitige Prüfungen	182
5. Ablehnung der Amtshilfe	183
6. Steuergeheimnis	185
7. Datenschutz	186
8. Beweisverwertung	187
9. Anwendbares Recht	187
a. Vorbemerkung	187
b. Amtshilfe auf Ersuchen	189
c. Gleichzeitige Prüfungen, spontaner und automatischer Informationsaustausch	190
d. Passive Mitwirkung der ersuchenden Behörde an den Ermittlungen der ersuchten Behörde	190
e. Aktive gemeinsame Prüfungen	193
10. Rechte des Steuerpflichtigen und etwaiger zur Informationsbereitstellung verpflichteter Dritter	198
a. Vorbemerkung	198
b. Relevanz der Unionsgrundrechte	200
c. Das Recht auf gute Verwaltung	203
d. Das Recht auf einen wirksamen Rechtsbehelf	205
aa. Regelungsgegenstand und Einschränkungen	205
bb. Das Recht auf einen wirksamen Rechtsbehelf für den vom Informationsaustausch unmittelbar betroffenen Steuerpflichtigen	208
cc. Das Recht auf einen wirksamen Rechtsbehelf für den vom Informationsaustausch passiv betroffenen Dritten	209
dd. Das Recht auf einen wirksamen Rechtsbehelf für den vom Informationsaustausch aktiv betroffenen Dritten	210
11. Fazit	211
IX. Zusammenfassung	213

I. Einleitung (Ehrke-Rabel/Hammerl/Zechner)

Das Internet ermöglicht die weltumspannende Vernetzung von Menschen untereinander. Sein Aufkommen Ende der 1990er Jahre hat das Wirtschaften in den vergangenen 15 Jahren ganz maßgeblich verändert.¹ Es ist inzwischen ein so bedeutender Bestandteil unseres (Alltags-)Lebens, dass „online“ und „offline“ nicht mehr klar getrennt werden können. Mit *Floridi* und *Hildebrandt* sollten wir daher eher von „onlife“ sprechen und so ein Bewusstsein dafür schaffen, dass die Welt des und im Internet nicht bloß virtuell, sondern ganz real ist.²

Die internetbasierten Informations- und Kommunikationstechnologien sind in der Lage, sowohl die Grenzen zwischen dem öffentlichen und dem privaten³ als auch zwischen dem beruflichen und dem privaten Raum zu verwischen. Sie erleichtern die Überwindung territorialer Grenzen,⁴ erleichtern wirtschaftliches Handeln in den eigenen (privaten) vier Wänden und machen Wirtschaften so für die Außenwelt bisweilen unsichtbar.

Hinsichtlich körperlicher Gegenstände hat das Internet in Kombination mit massiv gesunkenen Transportkosten und niedrigen bis gar keinen Zöllen eine Veränderung des Konsumverhaltens bewirkt. Obwohl Lieferungen im E-Commerce angesichts ihrer physischen Verbringung rechtlich nach wie vor gleich eingeordnet werden können wie in der Welt ohne Internet und angesichts ihrer Körperlichkeit auch grundsätzlich kontrollierbar sind, stellt die in den Worten der Europäischen Kommission explosionsartige Zunahme des elektronischen Geschäftsverkehrs und der damit verbundenen Fernver-

¹ Z.B. *Mayer-Schönberger/Ramge*, Reinventing Capitalism in the Age of Big Data, 2018, 6 f.; vgl. auch *OECD*, Addressing the Challenges of the Digital Economy, Action 1: 2015 Final Report, 2015, 35 ff.

² *Floridi*, Die 4. Revolution – Wie die Infosphäre unser Leben verändert, 2015, 67, 87 ff. Eine Definition bietet auch *Hildebrandt*, Smart technologies and the End(s) of Law, 2015, 263.

³ Dazu etwa *Klüh/Sturn*, Blockchained? Eine wirtschaftspolitische Hinführung, in *Sturn/Klüh* (Hrsg.), Blockchained? Digitalisierung und Wirtschafts-Politik (2020) 7 ff.

⁴ Dazu ausführlich *Lessig*, Code: And Other Laws of Cyberspace, Version 2.0, 2006, 57 f.

käufe von Gegenständen⁵ die in ihren Handlungsräumen grundsätzlich auf ihre Hoheitsgebiete beschränkten Finanzverwaltungen vor große Herausforderungen.

Der Dienstleistungssektor ist massiv gewachsen: Noch vor 20 Jahren wurden wesentlich mehr Gegenstände „konsumiert“ als Dienstleistungen.⁶ In Zeiten vor dem Internet musste sich ein Dienstleister regelmäßig physisch zum Dienstleistungsempfänger begeben, Telefondienste konnten vielfach das persönliche Gespräch nur unzureichend ersetzen. In den Anfängen des Internets war es noch nicht möglich, ein großes Volumen an Daten mit hoher Geschwindigkeit zu übertragen. Wer heute bestimmte Musik außerhalb eines Konzerts und unabhängig von einem Radiosender konsumieren will, erwirbt keinen körperlichen Datenträger mit genau dieser Musik mehr, sondern hört diese Musik über eine von einem Anbieter über das Internet bereitgestellte Applikation auf seinem (mit dem Internet verbundenen) Endgerät, das ein Smartphone, ein Tablet oder ein klassischer Computer sein kann. Ähnliches gilt für die Software, die Menschen für die Verwendung ihrer digitalen Hilfsmittel benötigen. Die Beispiele lassen sich beliebig fortsetzen. So sind Videofilm-Verleihstätten inzwischen beinahe ausgestorben. Auch zur Teilnahme an einem Glücksspiel muss sich niemand mehr in ein Casino oder Wettcafé begeben, sondern kann dies unbemerkt und bequem von zu Hause aus bewerkstelligen. Weder der Dienstleister noch der Dienstleistungsempfänger müssen sich also physisch zueinander begeben.⁷

Das Internet bietet jedem die Möglichkeit, Texte, Bilder, Audiobotschaften zu verbreiten oder auch Angebote für Leistungen zu machen. Es ermöglicht die Anbahnung von Geschäften auf kostengünstige und weltweit wirksame Weise.⁸ Die Schnelligkeit und geringen Kosten der Geschäftsanbahnung im Internet sind auf das erfolgreiche Einschreiten von Intermediären zurückzuführen, die Verkäufer und Käufer von Waren und Dienstleistungen weltumspannend vernetzen. Dabei handelt es sich vor allem um Suchmaschinen,

⁵ ErwG. 6 RL 2017/2455 des Rates vom 5. Dezember 2017 zur Änderung der RL 2006/112/EG und der RL 2009/132/EG in Bezug auf bestimmte mehrwertsteuerliche Pflichten für die Erbringung von Dienstleistungen und für Fernverkäufe von Gegenständen, ABl. L 2017/348, 7.

⁶ Für viele *Mayer-Schönberger/Ramge*, *Reinventing Capitalism*, 161, 164.

⁷ Dies trifft freilich nicht für sämtliche Dienstleistungen zu. Die Inanspruchnahme der Leistungen eines Friseurs bedarf beispielsweise noch immer des physischen Aufeinandertreffens zwischen Friseur und zu Frisierendem.

⁸ Dazu z.B. *France Stratégie*, *Tirer parti de la révolution numérique*, 2016, 2 f.

virtuelle Marktplätze und soziale Netzwerke. Sie werden im Folgenden unter dem Begriff der „Plattformen“ zusammengefasst: Eine Plattform ermöglicht auf elektronischem Wege Interaktionen zwischen zwei oder mehr Gruppen und alle Gruppen sind jeweils auf eine gewisse Weise Kunden der Plattform.⁹ Dabei entstehen regelmäßig sog. zwei- bzw. mehrseitige Märkte, bei denen es für den Plattformbetreiber wirtschaftlich Sinn machen kann, eine asymmetrische Preisgestaltung zu wählen.¹⁰ Vielfach wird die Plattform einer Kundengruppe sogar kostenlos, also ohne ein monetäres Entgelt zahlen zu müssen, zur Verfügung gestellt.¹¹

Wie die unterschiedlichen Plattformen ausgestaltet sind und betrieben werden, ist ebenso vielfältig, wie Geschäftsanbahnungen durch Dritte in der analogen Welt organisiert sein können. Da die meisten Geschäftsabschlüsse im Internet über Plattformen zustande kommen, verschaffen Geschäftsabschlüsse in der Regel nicht nur dem Verkäufer, sondern auch dem Plattformbetreiber einen wirtschaftlichen Vorteil.

Einen besonderen Teil plattformbasierter Geschäftsmodelle bildet die sog. „Sharing Economy“. Für die nachfolgenden Überlegungen wird der Begriff „Sharing Economy“ als Synonym für „Collaborative Economy“ oder „Gig Economy“ verwendet.¹² Er wird im Sinne der Mitteilung der Kommission „Eine Europäische Agenda für die Sharing Economy“¹³ verstanden. Danach bezieht sich der Begriff auf Geschäftsmodelle, in denen Tätigkeiten durch kollaborative Plattformen erleichtert werden, die einen offenen Marktplatz für die vorübergehende Nutzung von Gegenständen oder Dienstleistungen ermöglichen. Diese Gegenstände und Dienstleistungen werden bisweilen von Personen bereitgestellt, die keine etablierten Unternehmer sind und ihre

⁹ *OECD*, The Role of Digital Platforms in the Collection of VAT/GST on Online Sales, 2019, 6.

¹⁰ *OECD*, Tax Challenges Arising from Digitalisation – Interim Report 2018, 2018, 29; *Clement/Schreiber/Bossauer/Pakusch*, Internet-Ökonomie, 4. Aufl. 2019, 262 ff.

¹¹ Vgl. zu den diesbezüglichen umsatzsteuerrechtlichen Implikationen noch im Detail unter Abschnitt IV.

¹² Vgl. *OECD*, The Sharing and Gig Economy: Effective Taxation of Platform Sellers, 2019, 15 ff.

¹³ *Europäische Kommission*, Mitteilung an das Europäische Parlament, den Rat, den Europäischen Wirtschafts- und Sozialausschuss und den Ausschuss der Regionen, Europäische Agenda für die kollaborative Wirtschaft, COM (2016) 356 final, 3.

Leistungen auch nicht im Rahmen eines klassischen Dienstverhältnisses erbringen.

So bestand etwa die Idee der Fahrdienstleistungsplattform Uber darin, jedem über die Plattform unabhängig von etwaigen Lizenzen oder Dienstverhältnissen die Möglichkeit zu verschaffen, andere Menschen gegen Entgelt zu befördern.¹⁴ Das Vertrauen in die Fähigkeit des Fahrers – so die Idee –, das in der analogen Welt durch entsprechende erkennbare staatliche Lizenzen hergestellt wird, wird dabei durch einen anderen Mechanismus, nämlich die Möglichkeit der Überwachung und des Feedbacks, erzeugt. Der Fahrer wird in seinem Fahrverhalten durch die Plattform elektronisch verfolgt (sog. „Tracking“), sodass der Betreiber der Plattform (und der Fahrgast) in Echtzeit beobachten können, wo der Fahrer sein Auto lenkt.¹⁵ Sowohl der Beförderte als auch der Fahrer teilen in der Regel außerdem ihre Erfahrungen mit der Allgemeinheit der Plattformnutzer (sog. „Rating“). Diese Überwachung und wechselseitige Beurteilung kann nur zwischen registrierten Nutzern erfolgen, sodass bei Beförderung über Einschaltung einer Plattform immer ein Dritter, nämlich der Plattformbetreiber, den Beförderer und den Beförderten kennt. Sowohl der Fahrer als auch der Beförderte können somit eine Reputation erlangen, die sie zu einem mehr oder weniger attraktiven Leistungsanbieter bzw. Konsumenten machen. In einem solchen System sind Lizenzierungen nicht mehr notwendig, um Vertrauen zu schaffen. Die Überwachung in Echtzeit ist sogar geeignet, das Vertrauen in die Sicherheit auf Seiten des Beförderten zu erhöhen, könnte doch der Betreiber der Plattform auf etwaige Unregelmäßigkeiten schneller reagieren.¹⁶ In diesem Sinn ging Uber davon aus, Dienste der Informationsgesellschaft zu erbringen und keine Personenbeförderungsdienstleistungen.¹⁷

Andere Plattformen, die der Sharing Economy zugeordnet werden und die Erbringung von Dienstleistungen über das Internet ermöglichen, funktionieren ähnlich, ermöglichen Beförderungsdienstleistungen oder Beherber-

¹⁴ Dazu ausführlich *Zechner*, Ist Uber auch aus Sicht des Umsatzsteuerrechts Beförderungsdienstleister? SWI 2019, 522 (522 ff.), wobei Uber in Österreich inzwischen eine Niederlassung begründet und eine Gewerbeberechtigung erlangt hat.

¹⁵ *Zechner*, How to Treat the Ride-Hailing Company Uber für VAT Purposes, International VAT Monitor 2019, 261 (263).

¹⁶ *Europäische Kommission*, COM (2016) 356 final, 4.

¹⁷ Vgl. dazu aber EuGH v. 20.12.2017 – C-434/15, Asociación Profesional Elite Taxi; vgl. hingegen EuGH v. 3.12.2020 – C-62/19, Star Taxi App.

gungsdienstleistungen, organisieren die Zustellung von Essen bestimmter Restaurants durch Boten oder schließen Menschen zum Austausch anderer Dienstleistungen oder auch zum Tausch von Gegenständen zusammen. In allen Fällen ermöglicht eine Plattform im Internet das Zusammentreffen eines Dienstleisters oder eines Lieferanten mit einem Leistungsempfänger.

Plattformbetreiber verfolgen in der Welt des Internets teils solche „multilateralen“ oder „mehrsseitigen“ Geschäftsmodelle,¹⁸ bei denen neben dem vordergründigen „Haupt“-Dienst, etwa der Bereitstellung einer Suchmaschine, der Einräumung von Nutzungsrechten an einer sozialen Plattform oder aber auch der Bereitstellung eines digitalen Marktplatzes, verschiedene Daten der Nutzer der Plattform im Sinne der Datenschutzgrundverordnung (DSGVO) verarbeitet¹⁹ werden. Bei diesen Daten kann es sich um die reinen Kundendaten handeln, die bei der Anmeldung für die Dienste bekanntzugeben sind; es können Daten über das Nutzerverhalten auf der bereitgestellten Oberfläche sein; es können aber auch die Daten sein, die der Nutzer bewusst auf der Oberfläche hinterlässt und noch weiter, über sog. „Cookies“ können Daten über das Internetverhalten jedes Einzelnen ganz allgemein generiert und verarbeitet werden. Bestimmte Applikationen erlauben es auch, Standortdaten

¹⁸ Dazu etwa *Caillaud/Jullien*, *Chicken & Egg: Competition among Intermediation Service Providers*, *The RAND Journal of Economics* 2003, 309 (309 ff.); *Rochet/Tirole*, *Platform Competition in Two-Sided Markets*, *Journal of the European Economic Association* 2003, 990 (990 ff.); *Armstrong*, *Competition in Two-Sided Markets*, *RAND Journal of Economics* 2006, 668 (668 ff.); *Anderson/Coate*, *Market Provision of Broadcasting: A Welfare Analysis*, *The Review of Economic Studies* 2005, 947 (947 ff.). Vgl. dazu auch etwa *Mayr/Schlager*, *Digitale Geschäftsmodelle und Betriebsstättenkonzept*, in *Kirchmayr/Mayr/Hirschler/Kofler/Ehrke-Rabel (Hrsg.), Digitalisierung im Konzernsteuerrecht*, 2018, 21 (28 f.).

¹⁹ Der Begriff der Datenverarbeitung wird im vorliegenden Zusammenhang im umfassenden Verständnis der VO (EU) 2016/679 des Europäischen Parlaments und des Rates vom 27. April 2016 zum Schutz natürlicher Personen bei der Verarbeitung personenbezogener Daten, zum freien Datenverkehr und zur Aufhebung der Richtlinie 95/46/EG (Datenschutz-Grundverordnung), ABl. L 2016/119, 1 (im Folgenden kurz: DSGVO) verwendet. Nach Art. 4 Nr. 2 DSGVO ist unter „Verarbeitung“ jeder mit oder ohne Hilfe automatisierter Verfahren ausgeführter Vorgang oder jede solche Vorgangsreihe im Zusammenhang mit personenbezogenen Daten wie das Erheben, Erfassen, die Organisation, das Ordnen, die Speicherung, die Anpassung oder Veränderung, das Auslesen, das Abfragen, die Verwendung, die Offenlegung durch Übermittlung, Verbreitung oder eine andere Form der Bereitstellung, den Abgleich oder die Verknüpfung, die Einschränkung, das Löschen oder die Vernichtung.

und Gesprächsdaten in der physischen Welt zu sammeln. Im Regelfall werden also mehrere Kategorien von Daten erhoben. Dabei wird zwischen den willentlich durch den Nutzer freigegebenen Daten, wie etwa Fotos, die in einem sozialen Netzwerk preisgegeben werden, dem Namen, der Adresse oder dem Geburtsdatum des Nutzers, und den „beobachteten“ Daten unterschieden. Letztere betreffen die Verhaltensdaten, die Software-Maschinen erzeugen, indem sie das Online-Verhalten (Clicks, Websurf-Verhalten, Aufenthaltsort und Bewegungsdaten auf Basis des Smartphones etc.) der Nutzer beobachten, aufzeichnen und verwerten.²⁰

Oft ermöglicht erst diese zweite „Datenverarbeitungs“-Funktion der Plattform tatsächlich die Erzielung von hohen Umsätzen. Der wirtschaftliche Zweck solcher Onlinedienste liegt nämlich darin, von den Nutzern der Dienste das Recht zu erwerben, ihre personenbezogenen Daten²¹ und auch nicht-personenbezogenen Daten zu verarbeiten und kommerziell zu nutzen.²²

Die moderne Datenverarbeitung und das Profiling²³ erlauben die Herstellung eines „Produkts“, nämlich eines Nutzeravatars, der für andere begreifbar die persönlichen Präferenzen und gewisse psychische Muster widerspiegelt und anderen damit gezielte verhaltensbeeinflussende Maßnahmen ermöglicht. Dieses Produkt ist wieder – wie so vieles in der digitalen Welt – unkörper-

²⁰ Zur Differenzierung zwischen willentlich preisgegebenen Daten und beobachteten Daten näher *Hildebrandt*, Smart Technologies and the End(s) of Law 32.

²¹ Unter „personenbezogenen Daten“ sind nach Art. 4 Nr. 1 DSGVO alle Informationen zu verstehen, die sich auf eine identifizierte oder identifizierbare natürliche Person beziehen. Als identifizierbar wird eine natürliche Person angesehen, die direkt oder indirekt, insb. mittels Zuordnung zu einer Kennung wie einem Namen, zu einer Kennnummer, zu Standortdaten, zu einer Online-Kennung oder zu einem oder mehreren besonderen Merkmalen, die Ausdruck dieser physischen, physiologischen, genetischen, psychischen, wirtschaftlichen, kulturellen oder sozialen Identität dieser natürlichen Person sind, identifiziert werden.

²² So werden Daten bisweilen als das Öl des 21. Jahrhunderts bezeichnet; z.B. *Spitz*, Daten – Das Öl des 21. Jahrhunderts? 2017.

²³ Beim Profiling handelt es sich nach Art. 4 Nr. 4 DSGVO um jede Art der automatisierten Verarbeitung personenbezogener Daten, die darin besteht, dass diese personenbezogenen Daten verwendet werden, um bestimmte persönliche Aspekte, die sich auf eine natürliche Person beziehen, zu bewerten, insb. um Aspekte bezüglich Arbeitsleistung, wirtschaftliche Lage, Gesundheit, persönliche Vorlieben, Interessen, Zuverlässigkeit, Verhalten, Aufenthaltsort oder Ortswechsel dieser natürlichen Person zu analysieren oder vorherzusagen.

lich, aber es kann verkauft werden und es können Nutzungsrechte daran eingeräumt werden.²⁴ Die so gesammelten Daten können die Dienstleister selbst verarbeiten und – über die so erstellten Benutzerprofile und den Zugang zu den Nutzern – Dritten gegen Entgelt ganz gezielte Werbung ermöglichen. Sie können die Daten zur Aufbereitung an Dritte verkaufen (sog. „Databroker“) oder Dritten Zugang zu den Daten verschaffen, die dann von den „Käufern“ selbst verarbeitet werden können.

Die Beschreibungen der Geschäftsmodelle der größten Unternehmen dieser Welt, die Technologieunternehmen sind (Google, Microsoft, Facebook, Amazon, mit Ausnahme von Apple), nennen zumindest auch Werbedienstleistungen als Geschäftsgegenstand.²⁵ Dass diese Werbedienstleistungen auf Grund der Erstellung von Nutzerprofilen aus gesammelten Nutzerdaten besonders zielgenau zu sein scheinen und daher auch einen hohen Marktwert haben, ist im Marketing inzwischen allgemein bekannt. Sie bieten somit digitale Dienste an, die es ihnen ermöglichen, die Daten der von den Nutzern im Internet hinterlassenen digitalen Fußspuren zu verarbeiten. So können diese Intermediäre dritten Unternehmern besonders attraktive Werbemöglichkeiten bieten (sog. micro-targeted oder behavioural advertising²⁶).

Je mehr Nutzer einen bestimmten Onlinedienst in Anspruch nehmen, desto besser erfüllt der Dienst im Regelfall seinen Zweck, weil er den Austausch zwischen sehr vielen Menschen ermöglicht. Dies nennt man positiven Netzwerkeffekt. Auch deshalb lassen sich internetbasierte Geschäftsmodelle umfassend skalieren,²⁷ was die Bildung von Oligopolen und sogar Monopolen begünstigt.

Die den Nutzern eingeräumte Möglichkeit, sofort und einfach Feedback zu digitalen Inhalten zu geben, ist ein anderes Kennzeichen digitaler Geschäftsmodelle. So kann Reputation als Steuerungsinstrument eingesetzt werden, um einerseits schädliches Marktverhalten zu verringern und die nachteiligen

²⁴ So schon *Ehrke-Rabel*, Aspekte grenzüberschreitenden digitalen Wirtschaftens in der Umsatzsteuer, in Hey (Hrsg.), Digitalisierung im Steuerrecht, DStJG 42, 2019, 371 (396).

²⁵ Dies ergibt sich aus den offiziell zugänglichen Unternehmensbeschreibungen.

²⁶ Zur Entwicklung *Vion-Dury*, La nouvelle servitude volontaire, 2016, 23 ff.

²⁷ *Mayer-Schönberger/Ramge*, Reinventing Capitalism, 163.

Wirkungen von Informationsasymmetrien einzudämmen²⁸ und um andererseits die angebotenen Produkte effizient zu verbessern.²⁹

Das Internet macht es außerdem möglich, regulatorische Grenzen zu überschreiten. So ist in Deutschland und Österreich etwa das Online-Glücksspiel stark reguliert. Dennoch wird Online-Glücksspiel in beiden Ländern (illegal) konsumiert. Digitale Dienstleister hinterlassen schwer fassbare Spuren.

Eine weitere Entwicklung ist sichtbar: Die Grenzen zwischen Unternehmer und Endverbraucher verschwimmen zunehmend. So ist etwa der sog. „Miner“ im Bitcoin-Netzwerk zugleich Teilhaber an der Aufrechterhaltung des Netzwerks, das die Belohnung (den Bitcoin Reward) in Aussicht stellt, und Nutznießer des bereitgestellten Netzwerks, indem er die Chance auf den „Gewinn“ von Bitcoin durch seine Aktivität erhält.³⁰ Andere Unternehmer ermöglichen Nutzern ihrer Plattformen die Mitwirkung an der Produktentwicklung und stellen dafür eine Belohnung in Form von Gegenständen oder Nutzungsrechten in Aussicht. Wenngleich dieses Konzept des Prosumers nicht neu ist, hat es durch das Internet eine andere Dimension erreicht.³¹

Die gegenständlichen Geschäftsmodelle binden in der Regel drei voneinander unabhängige Akteure ein: (1) Erbringer von Leistungen, die Gegenstände, Ressourcen, Zeit und/oder Fähigkeiten zur Verfügung stellen. Diese Personen können Privatpersonen sein, die ihre Leistungen gelegentlich anbieten (sog. „Peers“), oder professionelle Anbieter. Die anderen beiden Akteure sind die (2) Nutzer dieser Angebote und (3) die Plattform, die als Intermediärin ihre Nutzer online miteinander verbindet und den Leistungsaustausch zwischen den Anbietern und den Nutzern erleichtert oder sogar

²⁸ *Europäische Kommission*, COM (2016) 356 final, 4.

²⁹ *Mayer-Schönberger/Ramge*, *Reinventing Capitalism*, 163.

³⁰ Dazu etwa *Ehrke-Rabel/I. Eisenberger/Hödl/Zechner*, Bitcoin-Miner als „Prosumer“: Eine Frage staatlicher Regulierung? Dargestellt am Beispiel des Glücksspielrechts, *ALJ* 2017, 188 (194 ff., 212), <http://alj.uni-graz.at/index.php/alj/article/view/116> (abgefragt am 29.12.2020).

³¹ Dazu etwa *Ritzer*, Focusing on the Prosumer On Correcting an Error in the History of Social Theory, in Blättel-Mink/Hellmann (Hrsg.), *Prosumer Revisited Zur Aktualität einer Debatte*, 2010, 61 (61 ff.); *Homar/Lee*, The Rise of the “Prosumer” An Introduction into Prosumerism and Participatory Culture, *MR-Int* 2016, 152 (152 ff.).

ermöglicht.³² Es sind die Plattformbetreiber, die das Online-Tool bereitstellen, das die Dienste ermöglicht, und die in der Lage sind, umfassende Daten zu generieren. In manchen Fällen, insb. dann, wenn Dienstleistungen über Apps angeboten werden, können auch die Dienstleister selbst Daten generieren und verarbeiten. Unterschiedlich ausgestaltet ist jedenfalls die Einflussnahme der Plattformbetreiber auf das Zustandekommen des Leistungsaustausches. Unterschiedlich ausgestaltet ist auch die Vergütung einerseits des Plattformbetreibers für seinen Dienst und andererseits zwischen der leistenden Person und dem Empfänger ihrer Leistung. Aus umsatzsteuerrechtlicher Sicht stellen sich bei allen Geschäftsmodellen ähnliche Fragen. Ihre Beantwortung kann angesichts der vielfältigen Ausgestaltungsmöglichkeiten der einzelnen Geschäftsmodelle jedoch nur einzelfallbezogen erfolgen.

Diese Welt gilt es umsatzsteuerrechtlich zu beurteilen, was im Folgenden unternommen wird. Für die Abschnitte I. bis IV. zeichnen sich *Tina Ehrke-Rabel*, *Stefan Hammerl* und *Lily Zechner* verantwortlich. Unter Abschnitt II. werden die Grundlagen für die umsatzsteuerrechtliche Beurteilung dargelegt. Unter Abschnitt III. stellen die Verfasser umsatzsteuerrechtliche Sonderregime i.Z.m. unterschiedlichen Leistungen in der digitalisierten Welt dar. Unter Abschnitt IV. werden im Internet angebotene Dienste, für die kein in Geld bestehendes Entgelt, aber ein Nutzungsrecht an den Nutzerdaten verlangt wird, welches gegenüber Dritten wirtschaftlich verwertet wird, umsatzsteuerrechtlich eingeordnet. Unter Abschnitt V. ordnen *Tina Ehrke-Rabel* und *Lily Zechner* Geschäftsmodelle der Sharing Economy materiellrechtlich ein. Unter Abschnitt VI. geben *Tina Ehrke-Rabel* und *Lily Zechner* im Rahmen eines Exkurses einen Einblick in die umsatzsteuerrechtliche Behandlung von blockchainbasierten Geschäftsmodellen. Unter Abschnitt VII. analysieren *Stefan Hammerl* und *Lily Zechner* die unterschiedlichen Bestimmungen zur Einbindung von Plattformbetreibern in das Steuerschuldverhältnis bzw. den Umsatzsteuervollzug und bewerten diese vor dem Hintergrund europa- und verfassungsrechtlicher Vorgaben. Unter Abschnitt VIII. würdigt *Tina Ehrke-Rabel* kritisch die Neuerungen in der zwischenstaatlichen Amtshilfe zur Vereinfachung des Vollzugs.

³² Eine umfangreiche Darstellung des Phänomens mit weiterführenden Nachweisen bietet *Beretta*, VAT and the Sharing Economy, WTJ 2018, 381 (384 ff.).

II. Grundlagen (Ehrke-Rabel/Hammerl/Zechner)

1. Die Umsatzsteuer ist eine Verbrauchsteuer

Belastungsziel der Umsatzsteuer ist der Verbrauch für private (konsumtive) Zwecke. Verbrauch wird im vorliegenden Zusammenhang im Sinn des europäischen Ansatzes verstanden. Danach setzt Verbrauch nicht unbedingt voraus, dass etwas, das zuerst da ist, dann nicht mehr da ist, weil es verzehrt werden kann.³³ Auch ein Recht kann im Verständnis der MwStRL „verbraucht“ werden, obwohl der „Gegenstand“, an dem das Recht besteht, nicht dem Verzehr unterliegt. Dies ist auch der Grund, warum Dienstleistungen vom Anwendungsbereich der MwStRL erfasst sind.

Angesichts dieses Belastungsziels hatte sich das Umsatzsteuerrecht seit jeher mit grenzüberschreitenden Vorgängen zu befassen. Es war sicherzustellen, dass das Belastungsziel der Umsatzsteuer auch in jenen Fällen verwirklicht wird, in denen der Verkauf einer Ware oder Dienstleistung in einem anderen Staat stattfindet als der endgültige Verbrauch. Ist der Verbrauch das Belastungsziel, ist die Umsatzsteuer in jenem Staat zu erheben, in dem der endgültige Verbrauch der Leistung stattfindet. Aus Gründen der Vollziehbarkeit wurde dieses Belastungsziel grundsätzlich erreicht, indem Lieferungen im Ursprungsstaat von der Umsatzsteuer befreit und im Bestimmungsland mit Umsatzsteuer belastet wurden. Dort, wo dieses Konzept nicht vollzugstauglich erschien, wurde der Grundsatz der Besteuerung im Bestimmungsland durchbrochen, was gerade bei den auf elektronischem Weg erbrachten Dienstleistungen zu Verwerfungen geführt hat, die der Gesetzgeber durch eine Rückkehr zum Grundsatz der Besteuerung am Ort des Verbrauchs und flankierende Vollzugsmaßnahmen beseitigt hat.

2. Das Umsatzsteuerrecht ist grundsätzlich medienneutral

Das Mehrwertsteuerrecht der Europäischen Union (EU) zählt zu jenen Gebieten des Steuerrechts, das auf zivilrechtliche Ein- und Zuordnungen

³³ Zum Verständnis der Verbrauchsteuer in der deutschen Rsp. vor und außerhalb der MwStRL vgl. *Ehrke-Rabel*, Die Umsatzsteuer als Verbrauchsteuer in der Rechtsprechung des BFH, in Drüen/Hey/Mellinghoff (Hrsg.), FS 100 Jahre Bundesfinanzhof, 2018, 1529, 1540 ff.

wenig Rücksicht nimmt.³⁴ Die Begriffe der MwStRL sind – jedenfalls außerhalb der den Mitgliedstaaten erkennbar eingeräumten nationalen Spielräume – nach der stRsp. des EuGH autonom auszulegen.³⁵ Jedes andere Ergebnis würde das Harmonisierungsziel verfehlen. Aus dem Postulat der autonomen Auslegung ergibt sich, dass das Umsatzsteuerrecht Vorgänge primär nach ihrem wirtschaftlichen Gehalt und ihrer geschäftlichen Realität und nicht nach der Beurteilung in einer anderen Rechtsmaterie (etwa dem Zivilrecht) bewertet.³⁶

Was in Deutschland und Österreich vielfach unter dem Etikett der wirtschaftlichen Betrachtungsweise oder wirtschaftlichen Anknüpfung steuerrechtsmaterienspezifisch eingeordnet wird, hat daher gerade im Mehrwertsteuerrecht einen besonderen Stellenwert. Das Zivilrecht hat allenfalls Indizfunktion, um herauszufinden, was tatsächlich geschehen ist, wenn Vertragsbeziehungen die Gestaltung eines Lebenssachverhalts „dokumentieren“.³⁷ Das Umsatzsteuerrecht knüpft aber an die wirtschaftliche Realität und nicht an die zivilrechtliche Gestaltung an.³⁸

So kann das Mehrwertsteuerrecht auch dem Grundsatz der Medienneutralität in besonderem Maße gerecht werden.³⁹ Dieser Grundsatz besagt, dass das Recht in seiner Ausgestaltung nicht auf das technische Medium, das bei einer Sachverhaltsverwirklichung verwendet wird, abstellen soll, es sei denn, besondere Gründe rechtfertigen ein Abstellen auf spezifische Medien.⁴⁰ Damit soll gewährleistet werden, dass generelle Rechtssätze universell anwendbar bleiben, auch wenn vom Gesetzgeber nicht vorhergesehene tech-

³⁴ Vgl. schon *Ehrke-Rabel*, in Hey (Hrsg.), Digitalisierung im Steuerrecht, DStJG 42, 371 (372 ff.).

³⁵ Z.B. EuGH v. 17.9.2014 – C-7/13, Skandia America, Rn. 23.

³⁶ Z.B. EuGH v. 7.10.2010 – C-53/09 und C-55/09, Loyalty Management und Baxi Group, Rn 39 f.; 20.6.2013 – C-653/11, Newey, Rn. 42 ff.

³⁷ *Ehrke-Rabel*, in Hey (Hrsg.), Digitalisierung im Steuerrecht, DStJG 42, 371 (373).

³⁸ Z.B. EuGH v. 6.2.2003 – C-185/01, Auto Lease Holland, Rn. 35 f.; 7.10.2010 – C-53/09, Loyalty Management und Baxi Group, Rn. 39; 20.6.2013 – C-653/11, Newey, Rn. 42 f.

³⁹ *Ehrke-Rabel*, in Hey (Hrsg.), Digitalisierung im Steuerrecht, DStJG 42, 371 (373).

⁴⁰ Dazu etwa *Ehrke-Rabel*, Digitalisierung und Steuerpolitik, in Sturn/Klüh (Hrsg.), Normative und institutionelle Grundfragen der Ökonomik, Jahrbuch 18 2020, 141 (147 f.).

nische Entwicklungen die Lebensrealität modifizieren, ohne sie grundlegend zu verändern. Der Grundsatz der Medienneutralität (auch) des Umsatzsteuerrechts wurde im Übrigen anlässlich der Konferenz der G20-Minister zum elektronischen Handel im Oktober 1998 als Bestandteil der „Ottawa Taxation Framework Conditions“ anerkannt.⁴¹

Ein medienneutrales Umsatzsteuerrecht muss so gefasst sein, dass seine Regeln gleichermaßen auf die analoge wie auf die digitale Welt anwendbar sind. In einem völlig medienneutralen Umsatzsteuerrecht gibt es keinen Unterschied zwischen der Bestellung eines Gegenstandes direkt bei einem Unternehmer (etwa über das Telefon) und der Bestellung dieses Gegenstandes über dessen Onlineshop in einem nahezu vollautomatisierten Prozess. Es gibt keinen Unterschied zwischen der Inanspruchnahme einer Dienstleistung durch eine direkte physische Interaktion und der nahezu vollautomatisierten Interaktion über das Internet oder über einen anderen Telekommunikationsdienst.

3. Das Umsatzsteuerrecht muss vollziehbar bleiben

Die völlige Medienneutralität des Umsatzsteuerrechts würde den Vollzug durch die Steuerbehörden auf der einen Seite und die Rechtsbefolgung durch den Steuerschuldner auf der anderen Seite maßgeblich erschweren. Die Herausforderung bei Lieferungen und Dienstleistungen, die auf elektronischem Wege angebahnt werden, und bei Dienstleistungen, die elektronisch erbracht werden, besteht in der vollziehbaren Verwirklichung des Verbrauchsteuerprinzips.⁴²

Soll die Umsatzsteuer ihr Belastungsziel auch bei grenzüberschreitenden Transaktionen erreichen, muss sie im Staat des Verbrauchs anfallen. Bleibt der leistende Unternehmer Steuerschuldner, so ist er im Staat des Verbrauchs zur Umsatzsteuer heranzuziehen. Wird die zwischenstaatliche Amtshilfe nicht als der nationalen Eingriffsmacht ebenbürtiges Instrument eingestuft, können für grenzüberschreitende Sachverhaltskonstellationen eigene Regelwerke notwendig werden. Ein Steuerschuldner, der in dem den Steueranspruch erhebenden Staat physisch nicht greifbar ist, ist grundsätzlich schwerer zu kontrollieren und zur Erfüllung seiner steuerlichen Pflichten

⁴¹ *OECD*, The Role of Digital Platforms in the Collection of VAT/GST on Online Sales, 18.

⁴² Ähnlich schon *Ehrke-Rabel*, in Hey (Hrsg.), Digitalisierung im Steuerrecht, DStJG 42, 371 (373).

heranzuziehen als ein physisch präsenter Steuerpflichtiger. Außerdem hat ein solcher Unternehmer im Regelfall außerhalb des ihm bekannten Ansässigkeitsstaates erhöhte Rechtsbefolgungskosten zu tragen.⁴³ Beide Umstände sind einer effizienten Besteuerung abträglich.⁴⁴

Aus Gründen der Vollziehbarkeit einerseits und zur Verringerung der Verwaltungskosten sowohl für die betroffenen Steuerpflichtigen als auch für die Finanzverwaltung andererseits werden daher bisweilen Regelungen für spezifische Konstellationen geschaffen, die sowohl Ausnahmen vom eigentlichen Belastungsziel der Umsatzsteuer sind als auch – gerade im Hinblick auf digitales Wirtschaften – Abweichungen vom Grundsatz der Medienneutralität nach sich ziehen.⁴⁵ In diesem Sinn finden sich in den unionsrechtlichen Grundlagen betreffend digitales Wirtschaften einerseits zahlreiche Sonderregelungen, andererseits aber gerade keine Sonderregelungen, sodass die allgemeinen Regeln anzuwenden sind, die ursprünglich nur die analoge Welt vor Augen hatten.

4. Unmittelbare Harmonisierung durch die MwStDVO

Im Umsatzsteuerrecht ist die Mehrwertsteuerdurchführungsverordnung⁴⁶ (im Folgenden: „MwStDVO“) für die Besteuerung der digitalen Wirtschaft von besonderer Bedeutung. Normen der MwStDVO regeln im Detail etwa Fragen im Hinblick auf die Definition elektronisch erbrachter Dienstleistungen, enthalten Leistungsortvermutungen und konkretisieren die persönliche Leis-

⁴³ *Ehrke-Rabel*, in Hey (Hrsg.), Digitalisierung im Steuerrecht, DStJG 42, 371 (373 f.).

⁴⁴ Dass der Grundsatz der Effizienz einer Steuer ein relevanter Maßstab ist, soll hier nur angedeutet. Dies gilt freilich nur, wenn man Effizienz – wie die OECD – als ein Prinzip sieht, das bei der Ausgestaltung des Steuerrechts sowohl für den Mitteleinsatz des Staates im Verhältnis zum Nutzen als auch für den Mitteleinsatz des Steuerzahlers für die Erfüllung seiner Pflichten gilt.

⁴⁵ Vgl. zu derartigen Sonderregimen etwa *Hammerl/Zechner*, Besteuerung im Bestimmungsland – Ausgewählte regulatorische Sonderregime vor dem Hintergrund der Digitalisierung, in Endredaktion.

⁴⁶ DVO (EU) 282/2011 des Rates vom 15. März 2011 zur Festlegung von Durchführungsvorschriften zur Richtlinie 2006/112/EG über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem, ABl. L 2011/77, 1 i.d.F. DVO (EU) 2018/1912 des Rates vom 4. Dezember 2018 zur Änderung der Durchführungsverordnung (EU) Nr. 282/2011 hinsichtlich bestimmter Befreiungen bei innergemeinschaftlichen Umsätzen, ABl. L 2018/311, 10.

tungszurechnung sowie die Aufzeichnungspflichten bei digitalen Geschäftsmodellen.⁴⁷ Der Zweck der MwStDVO ist es, die einheitliche Anwendung des Mehrwertsteuersystems sicherzustellen.⁴⁸ Ein Grund für diese Vereinheitlichung ist in der unterschiedlichen Verwaltungspraxis der Mitgliedstaaten zu erblicken. Da es sich bei der MwStDVO um eine Verordnung i.S.d. Unionsrechts handelt und diese gem. Art. 288 Abs. 2 AEUV in allen ihren Teilen verbindlich sind und in jedem Mitgliedstaat unmittelbar gelten, ist eine Umsetzung der MwStDVO in das nationale Recht der Mitgliedstaaten nicht erforderlich und grundsätzlich auch unzulässig.⁴⁹ Ausnahmsweise zulässig kann es nach der Rsp. des EuGH jedoch sein, wenn Regionalgesetze „im Interesse ihres inneren Zusammenhangs und ihrer Verständlichkeit für die Adressaten bestimmte Punkte der Gemeinschaftsverordnungen wiederholen“.⁵⁰

Die MwStDVO stützt sich auf Art. 397 MwStRL, welcher vorsieht, dass der Europäische Rat auf Vorschlag der Europäischen Kommission einstimmig die zur Durchführung der MwStRL erforderlichen Maßnahmen beschließt.⁵¹ Für die MwStDVO überantwortet Art. 397 MwStRL genauso wie für die MwStRL Art. 113 AEUV die Normsetzungskompetenz dem Europäischen Rat und verlangt Einstimmigkeit. Die jeweiligen Normsetzungsverfahren sind aber unterschiedlich ausgestaltet: Für die MwStDVO ist (lediglich) ein Vorschlag der Europäischen Kommission vorgesehen. Demgegenüber sieht Art. 113 AEUV für die MwStRL ein besonderes Gesetzgebungsverfahren⁵² sowie eine Anhörung des Europäischen Parlaments und des Wirtschafts- und

⁴⁷ Vgl. etwa Art. 5a ff., 7, 9a, sowie 24a ff., 54a ff. MwStDVO.

⁴⁸ Vgl. ErwG. 4 DVO 282/2011.

⁴⁹ Vgl. EuGH v. 3.7.1974 – C-9/74, Casagrande; *Nettesheim*, in Grabitz/Hilf/Nettesheim, Das Recht der Europäischen Union, 48. Lfg. 2012, AEUV Art. 288 Rn. 101; *Vcelouch*, in Jaeger/Stöger (Hrsg.), Kommentar zu EUV und AEUV, 197. Lfg. 2017, Art. 288 AEUV Rn. 20; vgl. auch *Ruppe/Achatz*, Umsatzsteuergesetz Kommentar, 5. Aufl. 2017, Einf. Rn. 28/4.

⁵⁰ EuGH v. 28.3.1985, 272/83, Kommission/Italien, Rn. 27.

⁵¹ Vgl. *Lohse*, Strahlkraft der neuen Mehrwertsteuer-Durchführungsverordnung – Nachdenkenswertes zur unmittelbaren Wirkung und Terminologie im deutschen Recht, DStR 2011, 1740 (1740); *Monfort*, Hintergrund und Rechtswirkung der Durchführungsverordnung (EU) Nr. 282/2011, UR 2012, 172 (172).

⁵² Im Unterschied zu einem „ordentlichen“ Gesetzgebungsverfahren nach Art. 294 AEUV.

Sozialausschusses vor, wobei ein Unterbleiben der Anhörung des Europäischen Parlaments Nichtigkeitsfolgen nach sich zieht.⁵³

Art. 397 MwStRL wiederum stützt sich auf die primärrechtliche Grundlage des Art. 291 Abs. 2 AEUV. Nach Art. 291 Abs. 1 AEUV ist zwar grundsätzlich vorgesehen, dass die Mitgliedstaaten alle zur Durchführung der verbindlichen Rechtsakte der Union – wie im gegenständlichen Fall der MwStRL – erforderlichen Maßnahmen nach innerstaatlichem Recht ergreifen.⁵⁴ Bedarf es jedoch „*einheitlicher Bedingungen für die Durchführung der verbindlichen Rechtsakte der Union*“, so werden gem. Art. 291 Abs. 2 AEUV mit diesen Rechtsakten der Europäischen Kommission oder dem Europäischen Rat Durchführungsbefugnisse übertragen, wobei in den Titel der Durchführungsrechtsakte gem. Art. 291 Abs. 4 AEUV der Wortteil „Durchführungs-“ aufzunehmen ist.⁵⁵ Ein solcher Bedarf besteht vor allem dort, wo im durchzuführenden Akt unbestimmte Rechtsbegriffe oder konkretisierungsbedürftige Regelungsstrukturen enthalten sind.⁵⁶

Die MwStDVO steht ungeachtet ihrer unmittelbaren Anwendbarkeit nicht in einem Überordnungsverhältnis zur MwStRL.⁵⁷ Nach Erwägungsgrund 10 der Richtlinie 2004/7/EG, welche Art. 29a der 6. MwStRL – die Vorgängerbestimmung von Art. 397 MwStRL – einführte, soll sich der Anwendungsbebereich von Durchführungsmaßnahmen wie der MwStDVO darauf beschränken, die Bestimmungen der MwStRL „*inhaltlich zu klären, nicht jedoch, davon abzuweichen*“.⁵⁸ Fraglich ist damit, wie die Grenzziehung zwischen einer inhaltlichen Klärung und einer Abweichung von der MwStRL zu erfolgen hat. Unzulässig sind Bestimmungen, die der MwStRL widersprechen.

⁵³ Vgl. *Seiler*, in Grabitz/Hilf/Nettesheim (Hrsg.), Das Recht der Europäischen Union, 70. Lfg., 2020, AEUV Art. 113 Rn. 30.

⁵⁴ Vgl. *Ruffert*, in Calliess/Ruffert (Hrsg.), EUV/AEUV Das Verfassungsrecht der Europäischen Union mit Europäischer Grundrechtecharta Kommentar, 5. Aufl. 2016, Art. 291 AEUV Rn. 2. Die Vorschrift ist somit eine Ausprägung des Vollzugsföderalismus in der EU; vgl. dazu *Schmidt*, in von der Groeben/Schwarze/Hatje (Hrsg.), Europäisches Unionsrecht, 7. Aufl. 2015, AEUV Art. 291 Rn. 6.

⁵⁵ *Gellermann*, in Streinz (Hrsg.), EUV/AEUV, 3. Aufl. 2018, AEUV Art. 291 Rn. 10 ff.

⁵⁶ *Nettesheim*, in Grabitz/Hilf/Nettesheim, Das Recht der Europäischen Union, 70. Lfg., 2020, AEUV Art. 291 Rn. 27.

⁵⁷ Vgl. *Monfort*, UR 2012, 172 (174).

⁵⁸ Vgl. *Lohse*, DStR 2011, 1740 (1740); *Monfort*, in Birkenfeld/Wäger (Hrsg.), Das große Umsatzsteuerhandbuch, 77. Lfg., 2017, UStG § 3 Abs. 11a Rn. 27.

Auch die Ausweitung von Tatbeständen der MwStRL oder die Schaffung eigener Tatbestände durch die MwStDVO ist unzulässig. Für die konkret zulässige Reichweite einer inhaltlichen Klärung ist u.E. etwa auf den bestehenden Klärungsbedarf abzustellen. Eine inhaltliche Klärung kann auch durch Typisierungen erreicht werden, womit die Aufnahme von Typisierungen in die MwStDVO vor dem Hintergrund einer einheitlichen Anwendung und eines effektiven Vollzuges der MwStRL zulässig ist.

III. Leistungen in der digitalisierten Welt (Ehrke-Rabel/Hammerl/Zechner)

1. Allgemeines

Die EU ist weder eine Fiskalunion noch ein Föderalstaat. Daher sind die einzelnen Mitgliedstaaten einerseits für die Aufbringung der für ihr Funktionieren notwendigen finanziellen Mittel selbst verantwortlich und andererseits in der Ausübung ihrer hoheitlichen (Kontroll- und Verfolgungs-) Befugnisse grundsätzlich auf ihr staatliches Territorium beschränkt.⁵⁹

Vor diesem Hintergrund stellen Plattformen als maßgebliche Triebfedern des grenzüberschreitenden Handels die Mitgliedstaaten vor Herausforderungen: Dass beispielsweise deutsche Endverbraucher Gegenstände von Händlern aus Drittstaaten erwerben, ist vor allem durch Plattformen, die solche Transaktionen über das Internet ermöglichen, zu einem Massenphänomen geworden. Parallel zu solchen immer zahlreicheren Transaktionen steigt aber das Risiko von Umsatzsteuerausfällen.⁶⁰ Insbesondere bei Einfuhren mit niedrigem Warenwert ist ein eminentes Vollzugsdefizit festzustellen.⁶¹ Die Erhebung der Umsatzsteuer am Ort des Verbrauchs wird in grenzüberschreitenden Konstellationen vor allem aus Gründen des Vollzuges zu Gunsten einer Besteuerung am Ort des Sitzes des leistenden Unternehmers durchbrochen (sog. Ursprungslandprinzip). Dies gilt bei Lieferungen von Gegenständen an Privatpersonen im grenzüberschreitenden Beförderungsverkehr bis zum 30.6.2021, wenn der leistende Unternehmer eine bestimmte Umsatzschwelle im Bestimmungsland nicht überschritten hat (sog. Versandhandelsregelung; § 3c Abs. 3 i.V.m. § 3 Abs. 6 UStG), und gilt grundsätzlich bei Dienstleistungen an Privatpersonen (d.h. an Nichtunternehmer i.S.v. § 3a Abs. 5 Nr. 1 UStG), es sei denn, das Gesetz sieht eine Ausnahme vor (§ 3a Abs. 1 UStG). Die Details zu diesem Thema werden unter Abschnitt III.2. näher erläutert.

Für auf elektronischem Weg erbrachte Dienstleistungen wurde mit Wirksamkeit ab 1.1.2015 vom Ursprungslandprinzip abgewichen. Insoweit

⁵⁹ Dazu schon ausführlich *Čičin-Šain/Ehrke-Rabel/Englisch*, Joint Audits: Applicable Law and Taxpayer Rights, WTJ 2018, 586 (586 ff.).

⁶⁰ Vgl. *Spilker*, Umsatzsteuerliche Verschärfungen für Online-Firmen, UR 2019, 729 (730).

⁶¹ Vgl. *Franke/J. Tumpel*, Aus für Mehrwertsteuerbetrug im Onlinehandel? SWK 2018, 1354 (1354) m.w.N.

macht es seither bisweilen einen Unterschied, ob ein und dieselbe Dienstleistung auf elektronischem Weg oder analog erbracht wird. Das Abweichen vom Ursprungslandprinzip bei auf elektronischem Weg erbrachten Dienstleistungen war erforderlich geworden, um einerseits das Steueraufkommen sachgerecht dem Staat des Verbrauchs zuzuteilen und andererseits steuersatzinduzierte Steuerarbitrage zu vermeiden. Dass der Leistungsort bei auf elektronischem Weg erbrachten Dienstleistungen abweichend von der Grundregel am Empfängerort liegt, durchbricht zwar dort den Grundsatz der Medienneutralität, wo für vergleichbare analoge Dienstleistungen ein anderer Leistungsort festgelegt ist, trägt aber in der Regel dem Verbrauchsteuergedanken der Umsatzsteuer viel mehr Rechnung als das ansonsten geltende Ursprungslandprinzip.⁶² Die elektronisch erbrachte Dienstleistung ist Gegenstand von Abschnitt III.3.

2. Lieferungen

a. Vorbemerkung

Durch das Internet wurde gerade der grenzüberschreitende Handel mit Endverbrauchern maßgeblich erleichtert. Dies liegt einerseits an der Möglichkeit, Leistungen Endverbrauchern direkt und global anzubieten, und andererseits an der Vielzahl an virtuellen Marktplätzen, die als „Vermittler“ zwischen Lieferanten und Endverbrauchern den Geschäftsabschluss erleichtern. Da das Mehrwertsteuerrecht aus Zeiten stammt, in denen die Informations- und Kommunikationstechnologien weit weniger entwickelt waren als heute, weisen grenzüberschreitende Güterbeförderungen die längste mehrwertsteuerlegistische Tradition auf. Die Umsetzung des Bestimmungslandprinzips im grenzüberschreitenden Handel mit Endverbrauchern ist vollzugstechnisch

⁶² In einzelnen Fällen ist diese Aussage nicht zutreffend: So stellt etwa die Leistung einer Plattform zur Vermittlung von Wohnraum zur kurzfristigen Nutzung eine auf elektronischem Weg erbrachte Dienstleistung dar und ist, anders als die Vermittlungsleistung in der analogen Welt, nicht am Ort des vermittelten Umsatzes, d.h. am Grundstücksort, sondern am Wohnsitz des Leistungsempfängers steuerbar. Diese Lösung durchbricht das Verbrauchsteuerprinzip, erleichtert aber den Vollzug; dazu ausführlich *Zechner*, Internetplattformen und umsatzsteuerrechtliche Leistungszurechnung am Beispiel Airbnb, ÖStZ 2020, 300 (305 f.).

jedoch – angesichts der territorialen Begrenztheit finanzbehördlichen Handelns – eine Herausforderung.⁶³

Das bislang geltende (vorübergehende) Konzept des grenzüberschreitenden Handels wird mit Wirksamkeit ab 1.7.2021⁶⁴ grundlegend geändert. Diese Änderungen sollen hier im Überblick dargestellt werden. Der weitergehende Entwurf betreffend das sog. „Endgültige Mehrwertsteuersystem“ wird angesichts dessen Entwurfsstadiums und des nicht erkennbaren Konsenses zwischen den Mitgliedstaaten nur cursorisch dargestellt.

b. Grenzüberschreitende Lieferungen an Endverbraucher

aa. „Fernverkauf“ statt „Versandhandel“

An die Stelle des bis zum 30.6.2021 geltenden Versandhandels treten ab 1.7.2021 die sog. „Fernverkäufe“. Nach dem JStG 2020 hat sich der deutsche Gesetzgeber – anders als der österreichische Gesetzgeber – dazu entschieden, den Begriff „Fernverkauf“ in das Umsatzsteuergesetz zu übernehmen. Ab 1.7.2021 ist zwischen innergemeinschaftlichen Fernverkäufen und Fernverkäufen von Gegenständen aus Drittgebieten oder Drittländern zu differenzieren (Art. 14 MwStRL). Hinsichtlich des Lieferortes entfällt in Zukunft die sog. Lieferschwelle.⁶⁵

bb. Innergemeinschaftliche Fernverkäufe

Ein innergemeinschaftlicher Fernverkauf ist die Lieferung eines Gegenstands, der durch den Lieferer oder für dessen Rechnung aus dem Gebiet eines Mitgliedstaates in das Gebiet eines anderen Mitgliedstaates an einen Erwerber befördert wird, der den Gegenstand für den privaten Konsum erwirbt oder eine juristische Person ohne Umsatzsteueridentifikationsnummer (USt-IdNr.) oder ein Schwellenerwerber i.S.v. § 1a Abs. 3 Nr. 1 UStG

⁶³ Vgl. *Ehrke-Rabel*, in *Sturn/Klüh* (Hrsg.), *Grundfragen der Ökonomik*, 141 (142 f.).

⁶⁴ Nach Art. 1 Beschluss (EU) 2020/1109 des Rates vom 20. Juli 2020 zur Änderung der Richtlinien (EU) 2017/2455 und (EU) 2019/1995 in Bezug auf die Umsetzungsfrist und den Geltungsbeginn als Reaktion auf die COVID-19-Pandemie, ABl. L 2020/244, 3, wird die Änderung „als Reaktion auf die COVID-19-Pandemie“ erst mit 1.7.2021 wirksam.

⁶⁵ Die Lieferschwelle war bislang in § 3c Abs. 3 UStG vorgesehen und hat Art. 34 MwStRL (i.V.m. Art. 14 MwStDVO) umgesetzt.

ist, der die Erwerbsschwelle weder überschritten noch auf sie verzichtet hat (§ 3c Abs. 1 S. 2 UStG). Zum innergemeinschaftlichen Fernverkauf zählt auch jene Lieferung, an deren Beförderung oder Versendung der Lieferer indirekt beteiligt ist.⁶⁶

Wann ein Gegenstand als durch den Lieferer oder für dessen Rechnung versandt oder befördert gilt bzw. wann ein Lieferer an der Versendung oder Beförderung indirekt beteiligt ist, wird in Art. 5a MwStDVO⁶⁷ anhand einer Aufzählung von Tätigkeiten definiert.⁶⁸ Erfasst ist demnach insbesondere ein Lieferer, der

- die Versendung oder Beförderung der Gegenstände als Unterauftrag an einen Dritten übergibt (Art. 5a UAbs. 1 Buchst. a MwStDVO)
- zumindest eine teilweise Verantwortung für die Lieferung der Gegenstände an den Erwerber trägt, wenn die Versendung oder Beförderung der Gegenstände durch einen Dritten erfolgt (Art. 5a UAbs. 1 Buchst. b MwStDVO)
- dem Erwerber die Transportkosten in Rechnung stellt und diese einzieht und sie dann an einen Dritten weiterleitet, der die Versendung oder Beförderung der Waren übernimmt (Art. 5a UAbs. 1 Buchst. c MwStDVO)
- in jeglicher Weise gegenüber dem Erwerber die Zustelldienste eines Dritten bewirbt, den Kontakt zwischen dem Erwerber und einem Dritten herstellt oder einem Dritten auf andere Weise die Informationen, die dieser für die Zustellung der Gegenstände an den Erwerber benötigt, übermittelt (Art. 5a UAbs. 1 Buchst. d MwStDVO).

Hierbei handelt es sich um eine bloß demonstrative Aufzählung (arg. „insbesondere“). Im Sinne der Rechtssicherheit begrüßenswert ist daher Art. 5a UAbs. 2 MwStDVO, der festlegt, wann ein Lieferer jedenfalls nicht erfasst ist. Dies ist dann der Fall, wenn der Erwerber

- die Gegenstände selbst befördert oder
- die Lieferung der Gegenstände selbst mit einem Dritten vereinbart und der Lieferer nicht mittelbar oder unmittelbar die Organisation der Versendung oder Beförderung dieser Gegenstände übernimmt oder dabei hilft.

⁶⁶ Vgl. dazu unter VII.1.c.

⁶⁷ I.d.F. VO (EU) 2019/2026.

⁶⁸ Vgl. von *Streit/Duyffes*, E-Commerce 2021 – Neues bei der Neuregelung der Fernverkäufe (Teil II), UStB 2020, 62 (64).

Missverständlich ist u.E. die Verwendung des Begriffs „mittelbar“ in der MwStDVO und „indirekt“ in der MwStRL sowie im UStG. Die englischen Sprachfassungen verwenden durchgängig den Begriff „indirectly“. Obwohl diese Begriffe als Synonyme denselben Bedeutungsinhalt aufweisen, wäre im Sinne „guter Gesetzgebung“⁶⁹ eine einheitliche Begriffsverwendung geboten.⁷⁰

Als Ort der Lieferung eines innergemeinschaftlichen Fernverkaufs gilt der Ort, an dem sich der Gegenstand bei Beendigung der Beförderung oder Versendung an den Erwerber befindet (§ 3c Abs. 1 S. 1 UStG).⁷¹

cc. Drittlandsfernverkäufe

Der Fernverkauf aus dem Drittland wird in § 3 Abs. 3a S. 4 und S. 5 UStG definiert und soll im Folgenden als „Drittlandsfernverkauf“ bezeichnet werden. Ein Drittlandsfernverkauf ist nach § 3 Abs. 3a S. 4 UStG die Lieferung eines Gegenstands, der durch den Lieferer oder für dessen Rechnung aus dem Drittlandsgebiet an einen Erwerber in einem Mitgliedstaat befördert oder versandt wird, einschließlich jener Lieferung, an deren Beförderung oder Versendung der Lieferer indirekt beteiligt ist.⁷² Als Erwerber in diesem Sinne gilt nach § 3 Abs. 3a S. 5 UStG ein in § 3a Abs. 5 S. 1 UStG bezeichneter Empfänger oder eine in § 1a Abs. 3 Nr. 1 UStG genannte Person, die weder die maßgebende Erwerbsschwelle überschreitet noch auf ihre Anwendung verzichtet, wobei im Fall der Beendigung der Beförderung oder Versendung im Gebiet eines anderen Mitgliedstaates die von diesem Mitgliedstaat festgesetzte Erwerbsschwelle maßgebend ist. Ein Drittlandsfernverkauf in einen anderen Mitgliedstaat als den, in dem die Versendung oder Beförderung der Gegenstände an den Erwerber endet, gilt als an dem Ort ausgeführt, an dem sich die Gegenstände bei Beendigung der Versendung oder Beförderung befinden (§ 3c Abs. 2 UStG).⁷³ Der Fernverkauf eines Gegenstands, der aus dem Drittlandsgebiet in den Mitgliedstaat eingeführt wird, in dem auch die Beförderung und Versendung endet, gilt als in diesem Mitgliedstaat aus-

⁶⁹ Vgl. hierzu etwa die grundlegenden Ausführungen aus diversen Perspektiven in *Hey/Schwarz/Reimer/Karpen/F. Kirchhof*, ifst-Schrift 527 (2019).

⁷⁰ So auch *Becker*, Bericht aus Brüssel – Umsetzung der Neuregelungen im E-Commerce ab 1.1.2021, *MwStR* 2019, 215 (217).

⁷¹ Art. 33 Buchst. a MwStRL i.d.F. RL 2017/2455/EU, wirksam ab 1.7.2021.

⁷² Vgl. dazu bereits unter Abschnitt II.2.b.bb.

⁷³ Art. 33 Buchst. b MwStRL.

geführt, wenn die Steuer auf diesen Gegenstand nach dem One-Stop-Shop (in der Folge kurz: OSS) erhoben wird (vgl. dazu unter Abschnitt III.3.d.; § 3c Abs. 3 UStG).⁷⁴

dd. Flankierende Bestimmungen

Die besonderen Lieferortbestimmungen gelten nicht für die Lieferung von Gebrauchtgegenständen, Kunstgegenständen, Sammlungsstücken und Antiquitäten, sowie die Lieferung von Gebrauchtfahrzeugen (§ 3c Abs. 5 UStG).⁷⁵ Bei verbrauchssteuerpflichtigen Waren gelten sie nicht für Schwellenerwerber i.S.v. § 1a Abs. 3 Nr. 1 UStG (§ 3c Abs. 5 UStG).

An die Stelle der bis zum 1.7.2021 relevanten Lieferschwelle tritt eine „Leistungs“-Schwelle von 10.000,- €. Ist der Lieferer eines innergemeinschaftlichen Fernverkaufs (oder der Erbringer einer elektronischen Dienstleistung i.S.d. Art. 58 MwStRL) in nur einem Mitgliedstaat ansässig und überschreitet der Gesamtbetrag bestimmter grenzüberschreitender Lieferungen oder Dienstleistungen im laufenden oder im vorangegangenen Kalenderjahr nicht 10.000,- €, bleibt es bei der Besteuerung im Ursprungsland.⁷⁶ Auf diese Vereinfachungsregelung kann verzichtet werden.⁷⁷ Der Verzicht bindet den Unternehmer für mindestens zwei Kalenderjahre (§ 3c Abs. 4 UStG).

Zudem wird für Pakete aus dem Drittland (im Fernverkauf) die in der RL 2009/132/EG vorgesehene Befreiung für Gegenstandswerte bis zu 22,- € entfallen (Art. 3 RL 2017/2455/EU). Ab 1.7.2021 werden daher grundsätzlich⁷⁸ alle Warensendungen der Einfuhrumsatzsteuer unterliegen. Dass Lieferungen unabhängig vom Gegenstandswert der Einfuhrumsatzsteuer unterliegen, führt zu einer weiteren Vereinheitlichung, reduziert aber nicht das Risiko, dass die Angaben über den Gegenstandswert in der Realität weiterhin unter dem wahren Wert liegen können. Die Neuerungen machen die Kontrolle durch die Finanzverwaltung an sich nicht überflüssig. Falschdeklarationen des Warenwerts im Versandhandel können weiterhin nur durch

⁷⁴ Zur fiktiven Steuerschuldnerschaft und den besonderen Aufzeichnungspflichten der Plattformbetreiber in diesem Zusammenhang vgl. Abschnitt VII.

⁷⁵ Art. 35 MwStRL i.d.F. RL 2017/2455/EU, wirksam ab 1.7.2021.

⁷⁶ Art. 59c MwStRL i.d.F. RL 2017/2455/EU, wirksam ab 1.7.2021.

⁷⁷ Art. 59c Abs. 3 MwStRL i.d.F. RL 2017/2455/EU, wirksam ab 1.7.2021.

⁷⁸ Bei der Inanspruchnahme des IOSS bleibt es jedoch bei der Befreiung (§ 5 Abs. 1 Nr. 7 UStG; Art. 143 Abs. 1 Buchst. ca MwStRL).

tatsächliche körperliche Kontrolle bekämpft werden. Es ist zwar davon auszugehen, dass das Steueraufkommen aus Drittlands-Paketsendungen steigen wird, ob es sich dabei aber um die rechtmäßige Steuerschuld auf den echten Gegenstandswert handelt, ist bei gleichbleibender Kontrolldichte weiterhin nicht sicher.

c. Grenzüberschreitende Lieferungen zwischen Unternehmern

Auf europäischer Ebene im Entwurfsstadium befindet sich derzeit eine Änderung für Lieferungen zwischen steuerpflichtigen Unternehmern. Zwischen ihnen soll zwar weiterhin immer das Bestimmungslandprinzip gelten; wer die Steuer schuldet (liefernder Unternehmer oder Leistungsempfänger), soll aber davon abhängen, ob der Leistungsempfänger ein sog. zertifizierter Steuerpflichtiger ist: Bei Lieferungen an einen zertifizierten Steuerpflichtigen kommt es zum Übergang der Steuerschuld auf den Leistungsempfänger, sonst bleibt es bei der Steuerpflicht des Lieferanten im Bestimmungsland, der selbst einen OSS (dazu später unter Abschnitt III.3.d.) in Anspruch nehmen kann. Der zertifizierte Steuerpflichtige des Umsatzsteuerrechts ist an den „Zugelassenen Wirtschaftsbeteiligten“ des Zollrechts angelehnt. Steuerpflichtige müssen die Zertifizierung beantragen und dafür bestimmte „Zuverlässigkeitskriterien“ erfüllen (keine schwerwiegenden oder wiederholten Verstöße gegen die steuer- oder zollrechtlichen Vorschriften sowie keine schweren Straftaten im Rahmen seiner Wirtschaftstätigkeit, ein Steuerkontrollsystem im Unternehmen, Nachweis der Zahlungsfähigkeit; keine Zertifizierung für Kleinunternehmer, unecht steuerbefreite Unternehmer, pauschalierte Landwirte, gelegentliche Fahrzeuglieferanten). Der Lieferant, dessen Vertragspartner zertifiziert ist, trägt somit geringere Compliance-Kosten als jener Lieferant, der an einen nicht zertifizierten Vertragspartner liefert. Diese Regelung soll der Betrugsbekämpfung dienen. Dies bedeutet aber, dass der nicht zertifizierte Steuerpflichtige vom Unionsgesetzgeber potentiell eher als Betrüger angesehen wird als der zertifizierte Steuerpflichtige. Hier schafft das Umsatzsteuerrecht eine „Segmentierung“ der Steuerpflichtigen, die sich in anderen Bereichen, vor allem im Rahmen der Außenprüfungen, in einigen Staaten dieser Welt bereits durchgesetzt hat.⁷⁹

⁷⁹ Zu grundrechtlichen Fragen in diesem Zusammenhang vgl. etwa *Ehrke-Rabel*, Big Data in Tax Collection and Enforcement, in Haslehner/Kofler/Pantazatou/Rust (Hrsg.), *Tax and the Digital Economy: Challenges and Proposals for Reform*, 2019, 283 (329 f.); vgl. auch *Gunacker-Slawitsch*, *Amtswegigkeit und Mitwirkung im Abgabenverfahren*, 2020, 629 ff.

3. Auf elektronischem Weg erbrachte Dienstleistungen

a. Definition

Auf elektronischem Weg erbrachte Dienstleistungen werden unionsweit einheitlich definiert. Nach Art. 7 MwStDVO umfassen elektronisch erbrachte Dienstleistungen jene Dienstleistungen, die über das Internet oder ein ähnliches elektronisches Netz erbracht werden, deren Erbringung aufgrund ihrer Art im Wesentlichen automatisiert und nur mit minimaler menschlicher Beteiligung erfolgt und ohne Informationstechnologie nicht möglich wäre. Art. 7 Abs. 2 MwStDVO enthält eine demonstrative Aufzählung solcher Dienstleistungen. Zu ihnen zählen insb.

- a) die Überlassung digitaler Produkte allgemein, z.B. Software und zugehörige Änderungen und Upgrades;
- b) Dienste, die in elektronischen Netzen eine Präsenz zu geschäftlichen oder persönlichen Zwecken, z.B. eine Website oder eine Webpage, vermitteln oder unterstützen;
- c) von einem Computer automatisch generierte Dienstleistungen über das Internet oder ein ähnliches elektronisches Netz auf der Grundlage spezifischer Dateninputs des Dienstleistungsempfängers;
- d) die Einräumung des Rechts, gegen Entgelt eine Leistung auf einer Website, die als Online-Marktplatz fungiert, zum Kauf anzubieten, wobei die potentiellen Käufer ihr Gebot im Wege eines automatisierten Verfahrens abgeben und die Beteiligten durch eine automatische, computergenerierte E-Mail über das Zustandekommen des Verkaufs unterrichtet werden;
- e) Internet-Service-Pakete, in denen die Telekommunikationskomponente ein ergänzender oder untergeordneter Bestandteil ist. Zu Buchst. e wird erläuternd ausgeführt, dass es sich dabei um Pakete handeln muss, „die mehr ermöglichen als nur die Gewährung des Zugangs zum Internet und die weitere Elemente wie etwa Nachrichten, Wetterbericht, Reiseinformationen, Spielforen, Webhosting, Zugang zu Chatlines usw. umfassen“. Gemeint sind damit in erster Linie mittels Apps zur Verfügung gestellte Dienste.

Als auf elektronischem Weg erbrachte Dienstleistungen gelten weiters jedenfalls die in Anhang I der MwStDVO genannten Dienstleistungen (Art. 7

Abs. 2 Buchst. f MwStDVO). Zu ihnen zählen Webhosting;⁸⁰ automatisierte Online-Fernwartung von Programmen; Fernverwaltung von Systemen, Online-Data-Warehousing;⁸¹ Online-Bereitstellung von Speicherplatz nach Bedarf, Gewährung des Zugangs zu oder Herunterladen von Software⁸² und Updates, Bannerblocker;⁸³ Herunterladen von Treibern;⁸⁴ automatisierte Online-Installation von Filtern auf Websites; automatisierte Online-Installation von Firewalls; Gewährung des Zugangs zu oder Herunterladen von Desktop-Gestaltungen; Gewährung des Zugangs zu oder Herunterladen von Fotos, Bildern und Screensavern; digitalisierter Inhalt von E-Books und anderen elektronischen Publikationen; Abonnement von Online-Zeitungen und -Zeitschriften; Web-Protokolle und Website-Statistiken; Online-Nachrichten, -Verkehrsinformationen und -Wetterbericht; Online-Informationen, die automatisch anhand spezifischer, vom Dienstleistungsempfänger eingegebener Daten etwa aus dem Rechts- oder Finanzbereich generiert werden;⁸⁵ Bereitstellung von Werbeplätzen;⁸⁶ Benutzung von Suchmaschinen und Internetverzeichnissen; Gewährung des Zugangs zu oder Herunterladen von Musik auf Computer und Mobiltelefon; Gewährung des Zugangs zu oder Herunterladen von Jingles, Ausschnitten, Klingeltönen und anderen Tönen; Gewährung des Zugangs zu oder Herunterladen von Filmen; Herunterladen von Spielen auf Computer und Mobiltelefon; Gewährung des Zugangs zu automatisierten Online-Spielen, die nur über das Internet oder ähnliche elektronische Netze laufen und bei denen die Spieler räumlich voneinander getrennt sind; Empfang von Rundfunk- oder Fernsehdienstleistungen, die über ein Rundfunk- oder Fernsehnetz, das Internet oder ein ähnliches elektronisches Netz verbreitet werden und die der Nutzer auf individuellen Abruf zum Anhören oder Anschauen zu einem von ihm bestimmten Zeitpunkt aus einem von dem Mediendiensteanbieter bereitgestellten Programmverzeichnis auswählt, wie Fernsehen auf Abruf oder Video-on-Demand; Empfang von Rundfunk- oder Fernsehsendungen, die über das Internet oder ein

⁸⁰ Websites und Webpages.

⁸¹ Datenspeicherung und -abruf auf elektronischem Weg.

⁸² Z.B. Beschaffungs- oder Buchführungsprogramme, Software zur Virusbekämpfung.

⁸³ Software zur Unterdrückung der Anzeige von Werbebannern.

⁸⁴ Z.B. Software für Schnittstellen zwischen Computern und Peripheriegeräten wie z.B. Printer.

⁸⁵ Z.B. Börsedaten in Echtzeit.

⁸⁶ Z.B. Bannerwerbung auf Websites und Webpages.

ähnliches elektronisches Netz übertragen werden, es sei denn, sie werden zeitgleich zu ihrer Verbreitung und Weiterverbreitung durch herkömmliche Rundfunk- und Fernsehnetze übertragen; die Erbringung von Audio- und audiovisuellen Inhalten über Kommunikationsnetze, die weder durch einen Mediendiensteanbieter noch unter dessen redaktioneller Verantwortung erfolgt; die Weiterleitung der Audio- und audiovisuellen Erzeugnisse eines Mediendiensteanbieters über Kommunikationsnetze durch eine andere Person als den Mediendiensteanbieter; automatisierter Fernunterricht, dessen Funktionieren auf das Internet oder ein ähnliches elektronisches Netz angewiesen ist und dessen Erbringung wenig oder gar keine menschliche Beteiligung erfordert, einschließlich sog. virtueller Klassenzimmer, es sei denn, das Internet oder das elektronische Netz dient nur als Kommunikationsmittel zwischen Lehrer und Schüler; Arbeitsunterlagen, die vom Schüler online bearbeitet und anschließend ohne menschliches Eingreifen automatisch korrigiert werden.⁸⁷

Art. 7 Abs. 3 MwStDVO nimmt bestimmte Dienstleistungen ausdrücklich aus dem Begriff der auf elektronischem Weg erbrachten Dienstleistung aus. Dies sind Rundfunkdienstleistungen; Telekommunikationsdienstleistungen; Gegenstände bei elektronischer Bestellung und Auftragsbearbeitung; CD-ROMs, Disketten und ähnliche körperliche Datenträger; Druckerzeugnisse wie Bücher, Newsletter, Zeitungen und Zeitschriften; CDs und Audiokassetten; Videokassetten und DVDs; Spiele auf CD-ROM; Beratungsleistungen durch Rechtsanwälte, Finanzberater usw. per E-Mail; Unterrichtsleistungen, wobei ein Lehrer den Unterricht über das Internet oder ein elektronisches Netz, d.h. über einen Remote-Link erteilt; physische Offline-Reparatur von EDV-Ausrüstung; Offline-Data-Warehousing; Zeitungs-, Plakat- und Fernsehwerbung; Telefon-Helpdesks; Fernunterricht im herkömmlichen Sinne, z.B. per Post; Versteigerung herkömmlicher Art, bei denen Menschen direkt tätig werden, unabhängig davon, ob Gebote abgegeben werden; online gebuchte Eintrittskarten für Veranstaltungen auf dem Gebiet der Kultur, der Künste, des Sports, der Wissenschaft, des Unterrichts, der Unterhaltung und ähnliche Veranstaltungen; online gebuchte Beherbergungsleistungen, Mietwagen, Restaurantdienstleistungen, Personenbeförderungsdienste oder ähnliche Dienstleistungen.⁸⁸

⁸⁷ Anhang I zu Art. 7 MwStDVO.

⁸⁸ Art. 7 Abs. 3 Buchst. a bis Buchst. u MwStDVO.

Gerade bei Dienstleistungen, die mit Hilfe von Plattformbetreibern erbracht werden, kann sich im Einzelfall die Frage stellen, inwieweit eine auf elektronischem Weg erbrachte Dienstleistung gegeben ist. Nach Art. 7 Abs. 2 Buchst. d MwStDVO ist eine auf elektronischem Weg erbrachte Dienstleistung nämlich insb. auch die „Einräumung des Rechts, gegen Entgelt eine Leistung auf einer Website, die als Online-Marktplatz fungiert, zum Kauf anzubieten, wobei die potenziellen Käufer ihr Gebot im Wege eines automatisierten Verfahrens abgeben und die Beteiligten durch eine automatische, computergenerierte E-Mail über das Zustandekommen eines Verkaufs unterrichtet werden.“ Dies gilt nach Abs. 3 Buchst. u leg. cit. nicht für „online gebuchte Beherbergungsleistungen, Mietwagen, Restaurantdienstleistungen, Personenbeförderungsdienste oder ähnliche Dienstleistungen“. Auf Auslegungsfragen in diesem Zusammenhang wird unter Abschnitt V.5.c.cc. noch zurückzukommen sein.

b. Ort der Leistung

Seit dem 1.1.2015 gilt für auf elektronischem Weg erbrachte Dienstleistungen an Endverbraucher unionsweit das Empfängerortprinzip (Bestimmungslandprinzip). Sie gelten dort als ausgeführt, wo der Empfänger der Dienstleistung seinen Wohnsitz oder gewöhnlichen Aufenthalt hat. Da die Bestimmung des Wohnsitzes oder gewöhnlichen Aufenthalts durch den Dienstleister angesichts der regelmäßig fehlenden physischen Interaktion mit dem Leistungsempfänger nahezu unmöglich ist,⁸⁹ operiert das Umsatzsteuerrecht mit gesetzlichen Vermutungen (Art. 24a und Art. 24b MwStDVO), die vom leistenden Unternehmer widerlegt werden können (Art. 24d, Art. 24e und Art. 24f MwStDVO).

⁸⁹ Dazu etwa die Diskussion in Österreich hinsichtlich der Glücksspielabgabe auf (illegales) Online-Glücksspiel, die dann in Österreich anfällt und vom Anbieter des Glücksspiels geschuldet wird, wenn eine Person vom Inland aus an einem solchen Glücksspiel teilnimmt. Das öGSpG operiert hinsichtlich der Teilnahme vom Inland aus nicht mit gesetzlichen Vermutungen, was sowohl den Anbieter des (illegalen) Online-Glücksspiels als auch den Steuerbehörden vor, wie es scheint, unüberwindbare Nachweisschwierigkeiten bzw. Kontrollprobleme bereitet; dazu *Aigner/Kofler/Moshammer/M. Tumpel*, Teilnahme an Wetten und Spielen vom Inland aus, taxlex 2015, 296 (296 ff.); *Gunacker-Slawitsch*, Online-Glücksspiel und Beweismaß, taxlex 2017, 335 (335 ff.); *Kirchmayr-Schliesselberger/Schaunig*, Glücksspielbezogene Abgaben und Digitalisierung, in *Kirchmayr/Mayr/Hirschler/Kofler/Ehrke-Rabel* (Hrsg.), Digitalisierung im Konzernsteuerrecht, 2018, 83 (83 ff.).

So gelten elektronisch erbrachte Dienstleistungen an Orten wie WLAN-Hot-Spots, Internetcafés, Restaurants oder Hotellobbys, die die physische Anwesenheit des Dienstleistungsempfängers an diesen Orten verlangen, als an diesen Orten erbracht (Art. 24a Abs. 1 MwStDVO). Werden solche Leistungen an Bord eines Flugzeuges, einer Eisenbahn oder eines Schiffes während einer Personenbeförderung erbracht, gilt die elektronische Dienstleistung als im Abgangsland der Beförderung ausgeführt (Art. 24a Abs. 2 MwStDVO). Für auf elektronischem Weg erbrachte Dienstleistungen, die über einen Festnetzanschluss konsumiert werden, gilt jener Ort als Leistungsort, an dem sich der Festnetzanschluss befindet (Art. 24b Buchst. a MwStDVO). Über mobile Netze erbrachte elektronische Dienstleistungen gelten in jenem Land als ausgeführt, dessen Ländercode die bei der Inanspruchnahme der Dienstleistung verwendete SIM-Karte aufweist. Wird zum Empfang elektronischer Dienstleistungen ein Decoder, ein ähnliches Gerät oder eine Satellitenkarte verwendet und ist ein Festnetzanschluss nicht Teil der Verwendung, gilt die Leistung dort als ausgeführt, wo sich der Decoder oder das ähnliche Gerät befindet. Ist dieser Ort unbekannt, gilt jener Ort als Leistungsort, an den die Satelliten- oder Programmkarte gesendet wurde (Art. 24b Buchst. d MwStDVO).

Werden elektronische Dienstleistungen unter anderen Bedingungen erbracht als in der MwStDVO angeführt, so gelten sie an jenem Ort als ausgeführt, der durch zwei einander nicht widersprechende in der Verordnung vorgesehene Beweismittel bestimmt wird (Art. 24b Buchst. d MwStDVO). Als solche Beweismittel kommen gem. Art. 24f MwStDVO in Betracht: (a) die Rechnungsanschrift des Dienstleistungsempfängers; (b) die IP-Adresse des vom Dienstleistungsempfänger verwendeten Geräts oder jedes Verfahren der Geolokalisierung; (c) Bankangaben wie der Ort der Bankkontenführung oder die der Bank vorliegende Rechnungsanschrift des Dienstleistungsempfängers; (d) der Mobilfunk-Ländercode der Internationalen Mobilfunk-Teilnehmerkennung, der auf der vom Dienstleistungsempfänger verwendeten SIM-Karte gespeichert ist; (e) der Ort des Festnetzanschlusses des Dienstleistungsempfängers, über den ihm die Dienstleistung erbracht wird; (f) sonstige wirtschaftlich relevante Informationen. Diese Vermutungen können nach Art. 24d MwStDVO vom Leistungserbringer durch drei einander nicht widersprechende Beweismittel widerlegt werden, aus denen hervorgeht, dass der Leistungsempfänger an einem anderen Ort ansässig ist oder seinen Wohnsitz oder gewöhnlichen Aufenthalt hat (Art. 24d Abs. 1 MwStDVO). Der Fiskus kann die Vermutung seinerseits widerlegen, wenn es Hinweise

auf falsche Anwendung oder Missbrauch durch den Leistungserbringer gibt (Art. 24d Abs. 2 MwStDVO).

Die Vermutungsregel für andere als die ausdrücklich in der MwStDVO genannten Arten der Leistungserbringung gilt nicht für Dienstleistungserbringer mit Sitz oder fester Niederlassung in der EU, deren Umsätze im laufenden oder im vorangegangenen Kalenderjahr ohne Mehrwertsteuer 100.000,- € nicht übersteigen bzw. überstiegen haben. In einem solchen Fall gilt die Dienstleistung an dem Ort als erbracht, der vom Dienstleistungserbringer unter bestimmten Voraussetzungen anhand eines Beweismittels bestimmt wird. Dabei muss es sich um eines der Beweismittel handeln, die zur Bestimmung des Leistungsortes im Fall der nicht festgelegten Erbringungsarten taugen (Art. 24f MwStDVO), und dieses Beweismittel muss von einer Person „erbracht“ worden sein, die an der Erbringung der Dienstleistung beteiligt ist, ohne selbst Dienstleistungserbringerin oder -empfängerin zu sein (Art. 24b UAbs. 2 MwStDVO).⁹⁰ Werden also Dienstleistungen unter Einbindung einer Plattform (eines Online-Marktplatzes) erbracht, so kann der Plattformbetreiber mit nur einem Beweismittel die gesetzliche Vermutung entkräften.

Seit 1.1.2019 kommt es zur Erleichterung der Rechtsbefolgung bei Kleinunternehmern in Abweichung vom Verbraucherortprinzip zur Besteuerung im Ansässigkeitsstaat des leistenden Unternehmers. Voraussetzung ist, dass der leistende Unternehmer nur in einem Mitgliedstaat ansässig ist (Ursprungslandprinzip⁹¹) und dass die betreffenden Dienstleistungen an Nichtsteuerpflichtige ausgeführt werden, die in einem anderen Mitgliedstaat als der Dienstleistungserbringer ansässig sind oder dort ihren Wohnsitz oder ihren gewöhnlichen Aufenthalt haben.⁹² Außerdem darf sich der Gesamtbetrag der Umsätze aus diesen Dienstleistungen im Bestimmungsland weder im laufenden noch im vergangenen Kalenderjahr auf mehr als 10.000,- € belaufen (haben).⁹³

⁹⁰ Art. 24b MwStDVO i.d.F. DVO 2017/2459.

⁹¹ In Ermangelung eines Sitzes der wirtschaftlichen Tätigkeit oder einer festen Niederlassung darf der Dienstleistungserbringer seinen Wohnsitz oder seinen gewöhnlichen Aufenthalt in nur einem Mitgliedstaat haben (Art. 58 Abs. 2 Buchst. a MwStRL).

⁹² Art. 58 Abs. 2 Buchst. b MwStRL.

⁹³ Art. 58 Abs. 2 Buchst. c MwStRL.

c. Steuerbefreiungen

Auf elektronischem Weg erbrachte Dienstleistungen können Steuerbefreiungen unterliegen. Voraussetzung ist allerdings, dass die jeweilige Befreiung nicht ausdrücklich nur auf analog erbrachte Leistungen in einer Weise abstellt, die eine Einbeziehung der auf elektronischem Weg erbrachten Dienstleistung selbst im Wege der unionsrechtlich zulässigen Rechtsfortbildung nicht zulässt. Diese Sichtweise entspricht dem Grundsatz der Medienneutralität des Umsatzsteuerrechts und ergibt sich auch aus der Entscheidung in der Rs. Hedqvist.⁹⁴ Für die Zwecke der Leistungsortbestimmung bei elektronischen Dienstleistungen gebieten vor allem Vollzugsaspekte und der Verbrauchsteuergedanke eine von der allgemeinen B2C-Regel abweichende Norm. Eine solche Abweichung ist für Befreiungen aber nicht erforderlich. Sind die elektronischen Dienstleistungen mit analog erbrachten Dienstleistungen gleichzusetzen, sind auch die korrespondierenden Befreiungen anzuwenden.

Die dennoch auftretende Frage, ob ein digitaler Umsatz einem analogen Umsatz gleichzusetzen und beide Umsätze daher umsatzsteuerrechtlich gleich zu behandeln sind, stellt sich nur, weil dem Unionsgesetzgeber zum Zeitpunkt der Schaffung vieler Befreiungsbestimmungen die analoge Dienstleistung bekannt, die elektronische jedoch unbekannt war. Fraglich ist dann nur, was diese „Gleichsetzung“ methodisch ist. Ist der Befreiungsbestand medienneutral gefasst, ist die Gleichsetzung schlicht eine Gesetzesanwendung.

Ermäßigte Steuersätze sind nur dann auch auf elektronisch erbrachte Dienstleistungen anwendbar, wenn dies ausdrücklich vorgesehen ist (wie etwa nunmehr bei elektronischen Büchern; vgl. Art. 98 Abs. 2 MwStRL und § 12 Abs. 2 Nr. 14 UStG).

d. Rechtsbefolgung

Seit dem Jahr 2015 haben Unternehmer, die im EU-Raum Dienstleistungen auf elektronischem Weg, Telekommunikations- oder Fernsehdienstleistungen erbringen, die Möglichkeit, ihre umsatzsteuerrechtlichen Pflichten für das gesamte Unionsgebiet in einem Mitgliedstaat zu erfüllen (sog.

⁹⁴ EuGH v. 22.10.2015 – C-264/14, Hedqvist; vgl. schon *Zechner*, Kryptowährungen: Sind Wechselstuben, Handelsplätze und Walletanbieter umsatzsteuerpflichtig? *taxlex* 2017, 388 (392).

Mini-One-Stop-Shop; kurz: MOSS). Diese Maßnahme hält die Rechtsbefolgungskosten der Unternehmer gering. Was damals nicht gesondert geregelt wurde, war die steuerbehördliche Kontrolle der Unternehmer, die sich für den MOSS entschieden hatten. Daher galt hinsichtlich der Kontrolle das allgemeine Recht, sodass die Mitgliedstaaten, die letztendlich die Umsatzsteuer erhalten haben, auch wenn die Rechtsbefolgung auf Grund von MOSS zur Gänze in einem anderen Mitgliedstaat stattgefunden hatte, selbst kontrollieren mussten. Dies hat offenbar Schwierigkeiten bereitet,⁹⁵ die durch die Änderung der MwSt-ZusammenarbeitsVO zumindest abgemildert worden sein dürften, weil Kontrollhandlungen zwischen dem Mitgliedstaat der Identifizierung und den Verbraucherstaaten zu koordinieren sind (vgl. dazu ausführlich unter Abschnitt VIII.).

Seit 1.1.2019 gilt für zum MOSS registrierte Unternehmer außerdem, dass sie nur mehr die Rechnungsausstellungsvorschriften des Mitgliedstaates der Identifizierung und nicht mehr (auch) jene des Verbrauchsstaates zu befolgen haben (Art. 219a Abs. 2 Buchst. b MwStRL).

Ab 1.7.2021 können sämtliche Unternehmer unabhängig davon, ob sie im Drittland oder im Unionsgebiet ansässig sind, für ihre innerhalb des Unionsgebiets und außerhalb ihres Ansässigkeitsstaates ausgeführten Dienstleistungen und für ihre innergemeinschaftlichen Fernverkäufe ihren umsatzsteuerrechtlichen Pflichten in einem einzigen Mitgliedstaat nachkommen (sog. „One-Stop-Shop“; Art. 369b ff. MwStRL i.d.F. RL 2017/2455/EU). Der MOSS wird somit erweitert.⁹⁶

Wer Fernverkäufe von aus dem Drittland eingeführten Gegenständen tätigt, kann den OSS nur in Anspruch nehmen, wenn es sich um Sendungen mit einem Sachwert von höchstens 150,- € handelt (Art. 169I MwStRL). Ist der Steuerpflichtige, der diese Fernverkäufe tätigt, selbst nicht in der EU ansässig, kann er den OSS außerdem nur in Anspruch nehmen, wenn zwischen seinem Ansässigkeitsstaat und der EU ein den europäischen Richtlinien und Verordnungen vergleichbares Amtshilfeübereinkommen besteht⁹⁷ oder wenn er einen in der EU ansässigen Vermittler benannt hat, von dem er vertreten

⁹⁵ Dazu *Europäischer Rechnungshof*, Collection of VAT and customs duties on cross-border e-commerce, 2018, https://www.eca.europa.eu/Lists/ECADocuments/BP_VAT/BP_VAT_EN.pdf (abgefragt am 30.12.2020).

⁹⁶ Art. 369b ff. MwStRL i.d.F. RL 2017/2455/EU.

⁹⁷ Art. 369m Abs. 1 Buchst. c MwStRL i.d.F. RL 2017/2455/EU.

wird.⁹⁸ Bei einem Vermittler handelt es sich um eine in der EU ansässige Person, die von dem Steuerpflichtigen, der Fernverkäufe von aus Drittgebieten oder Drittländern eingeführten Gegenständen tätigt, als Steuerschuldner der Mehrwertsteuer und zur Erfüllung der Verpflichtungen nach dem OSS im Namen und für Rechnung des Steuerpflichtigen benannt wird.⁹⁹ Keines Vermittlers für die Inanspruchnahme des OSS bedürfen Steuerpflichtige, die in der EU ansässig sind und Fernverkäufe von aus Drittgebieten oder Drittländern eingeführten Gegenständen tätigen (Art. 369m Abs. 1 Buchst. a MwStRL).

⁹⁸ Art. 369m Abs. 1 Buchst. b MwStRL i.d.F. RL 2017/2455/EU.

⁹⁹ Art. 369l Abs. 2 MwStRL i.d.F. RL 2017/2455/EU.

IV. „Unentgeltliche“ Dienstleistungen: Daten als Entgelt? (Ehrke-Rabel/Hammerl/Zechner)

1. Vorbemerkung

Die im Jahr 2017 im Auftrag der Europäischen Kommission herausgegebene Studie „European Data Market SMART 2013/0063“ legt anschaulich dar, dass der Europäische Datenmarkt über ein enormes Wachstumspotential verfügt. Dieses Potential sehen die Studienautoren darin gelegen, dass eine Vielzahl von Unternehmen in Europa noch nicht erkannt hat, wie sie Daten für ihre eigenen kommerziellen Zwecke nützen können. In der Studie wird die Datenwertschöpfungskette wie folgt beschrieben: Datensammlung und -schaffung, Speicherung, Aggregation, Organisation, anschließend Analyse, Verarbeitung i.e.S., Vermarktung und Verkauf und auf letzter Stufe Erstverwendung und Wiederverwendung.¹⁰⁰ In der Wieder- oder Weiterverwendung der Daten wird der höchste Mehrwert in der Wertschöpfung erwartet.¹⁰¹ Der Bericht an die Europäische Kommission nennt als Anbieter von Daten auf dem Markt einerseits Anbieter von Daten-Marktplätzen und Daten-Plattformen, Anbieter von Analysen und „Erkennungs“-Software und andererseits Anbieter von „vertikalen“ Lösungen, mobilen Apps, Cloud Apps oder Big Data Apps.¹⁰² All diese Anbieter sammeln Daten unter anderem von Konsumenten über deren Smartphones, deren Verhalten auf sozialen Plattformen oder auch über das Internet der Dinge. Die Verwertung dieser Daten bringt diesen Unternehmern ihre Wertschöpfung. Inzwischen wird daher von Datenmärkten als Märkten gesprochen, auf denen digitale Daten „als Produkte oder Dienstleistungen gewonnen aus Rohdaten“ ausgetauscht werden.¹⁰³ Wenn Daten über Marktmechanismen eine Wertschöpfung ermöglichen, muss Daten auch ein Wert zugeschrieben werden können. Als Wertschöpfungsfaktor können sie auch umsatzsteuerrechtlich relevant sein.

¹⁰⁰ IDC/Open Evidence, European Data Market SMART 2013/0063 Final Report, 2017, 28 (Studie im Auftrag der Europäischen Kommission).

¹⁰¹ IDC/Open Evidence, European Data Market SMART 2013/0063, 29.

¹⁰² IDC/Open Evidence, European Data Market SMART 2013/0063, 78.

¹⁰³ Z.B. Europäische Kommission, Mitteilung der Kommission an das Europäische Parlament, den Rat, den Europäischen Wirtschafts- und Sozialausschuss und den Ausschuss der Regionen: Für eine florierende datengesteuerte Wirtschaft, COM (2014) 442 final, 8; IDC/Open Evidence, European Data Market SMART 2013/0063, 14; Mayer-Schönberger/Ramge, Reinventing Capitalism, 59 ff.

Im Schrifttum wurde intensiv und kontrovers diskutiert,¹⁰⁴ ob die Überlassung der Daten durch die Nutzer an Onlinedienstleister zur Inanspruchnahme des Onlinedienstes als umsatzsteuerbares Entgelt für den „unentgeltlichen“ Onlinedienst zu qualifizieren ist. Diese Diskussion soll hier zunächst wiedergegeben und dann eigenständig bewertet werden. Gegenstand der nachfolgenden Abhandlung sind ausschließlich multilaterale Geschäftsmodelle, in denen Unternehmer eine ihrer Geschäftsfunktionen zumindest scheinbar unentgeltlich anbieten. Die umsatzsteuerrechtliche Diskussion entfachte sich zuvorderst im Zusammenhang mit Geschäftsmodellen, die zumindest zwei Funktionen zum Geschäftsgegenstand haben, nämlich das vermeintlich unentgeltliche Angebot zur Nutzung eines bestimmten Dienstes und die zielgenaue Bewerbung von Produkten oder Dienstleistungen Dritter (gegen Entgelt) gegenüber der Gruppe der den unentgeltlichen Onlinedienst nutzenden Personen. Verarbeitet ein Unternehmen die Daten seiner Nutzer ausschließlich, um den Nutzern überhaupt die Verwendung des Dienstes zu ermöglichen – zieht es daraus also keinen weitergehenden Nutzen –, so ist in der Tat mit vielen Stimmen im Schrifttum von einer umsatzsteuerrechtlich unbeachtlichen Leistungsbeistellung auszugehen.¹⁰⁵ Auf sie soll hier nicht weiter eingegangen werden. Die vorliegende Analyse erfasst außerdem nur jene Fälle von vordergründig unentgeltlichen Onlinediensten, die ihren vollen Funktionsumfang nur bei Zustimmung zur (weiterführenden) Datenverarbeitung

¹⁰⁴ Einen umsatzsteuerbaren Vorgang bejahend *Melan/Wecke*, Umsatzsteuerpflicht von „kostenlosen“ Internetdiensten und Smartphone-Apps, DStR 2015, 2267 (2267 ff.); *Pfeiffer*, VAT on „Free“ Electronic Services? International VAT Monitor 2016, 158 (158 ff.); *Ehrke-Rabel/Pfeiffer*, Umsatzsteuerbarer Leistungsaustausch durch „entgeltlose“ Dienstleistungen, SWK 2017, 532 (532 ff.); verneinend *Aigner/Bräumann/Kofler/M. Tumpel*, Digitale Leistungen ohne Geldzahlung im Internet, SWK 2017, 349 (349 ff.); *Ruppe/Achatz*, UStG, 5. Aufl. 2017, § 5 Rn. 68/1; *M. Tumpel*, Umsatzsteuer bei „unentgeltlichen“ Onlinediensten, in Kirchmayr/Mayr/Hirschler/Kofler/Ehrke-Rabel (Hrsg.), Digitalisierung im Konzernsteuerrecht, 57 (57 ff.); grundsätzlich bejahend aber die Bewertbarkeit verneinend *Englisch*, „Kostenlose“ Online-Dienstleistungen: tauschähnlicher Umsatz? UR 2017, 875 (875 ff.).

¹⁰⁵ So schon *Ehrke-Rabel*, in Hey (Hrsg.), Digitalisierung im Steuerrecht, DStJG 42, 371 (397); vgl. auch *Looks/Bergau*, Tauschähnlicher Umsatz mit Nutzerdaten – Kein Stück vom Kuchen, MwStR 2016, 864 (864 ff.); *Grambeck*, Keine Umsatzsteuerpflicht bei kostenlosen Internetdiensten und Smartphone-Apps, DStR 2016, 2026 (2029); *M. Tumpel*, in Kirchmayr/Mayr/Hirschler/Kofler/Ehrke-Rabel (Hrsg.), Digitalisierung im Konzernsteuerrecht, 57 (62 ff.).

entfalten.¹⁰⁶ Jener Teil von Dienstleistungen, für die an Stelle der Zustimmung zur Datenverarbeitung ein monetäres Entgelt geleistet wird, werden von der vorliegenden Abhandlung ebenso nicht erfasst, weil sie keine von gewöhnlichen entgeltlichen Geschäften abweichenden umsatzsteuerrechtlichen Fragen aufwerfen.

Fest steht, dass bestimmte Geschäftsmodelle nur wegen ihrer Mehrseitigkeit in der Form unentgeltlicher Dienstleistungen an die Nutzer und entgeltlicher Dienstleistungen aus der Verwertung des unentgeltlichen Dienstes an andere funktionieren.¹⁰⁷ Würden die Nutzer der Verwendung ihrer Daten nicht zustimmen, würde das Geschäftsmodell unentgeltlich überhaupt nicht funktionieren und vermutlich auch nicht angeboten werden.¹⁰⁸ Dass dies zutrifft, indizieren auch die sog. „Freemium“-Dienste: Solche Dienste zeichnen sich dadurch aus, dass sie unentgeltlich in Anspruch genommen werden können, wenn der Nutzer der Verarbeitung seiner Daten und dem damit verbundenen Empfang von maßgeschneiderter Werbung zustimmt. Wenn er eine solche Werbung nicht zu erhalten wünscht, ist ein monetäres Entgelt für die Nutzung des Dienstes zu entrichten.¹⁰⁹

2. Unternehmereigenschaft

Unternehmer ist nach § 2 UStG, wer nachhaltig in der Absicht, Einnahmen zu erzielen, einer gewerblichen oder beruflichen Tätigkeit nachgeht. Nach Art. 9 MwStRL gilt als Steuerpflichtiger, wer eine wirtschaftliche Tätigkeit unabhängig von ihrem Ort, Zweck und Ergebnis selbständig ausübt.

¹⁰⁶ Mit *Englisch* ist ein Entgeltcharakter der Einräumung des Rechts zur Datenverarbeitung nämlich jedenfalls dann zu verneinen, wenn der Onlinedienst auch bei Versagung einer Zustimmung zur Datenverarbeitung mit unverändertem Funktionsumfang (und tatsächlich keiner Datenverarbeitung) zugänglich wäre; *Englisch*, UR 2017, 875 (882) unter Verweis auf EuGH v. 2.6.1994 – C-33/93, *Empire Stores*, Rn. 15 e contrario.

¹⁰⁷ Prominentestes Beispiel ist Facebook.

¹⁰⁸ Vgl. schon *Ehrke-Rabel*, in Hey (Hrsg.), *Digitalisierung im Steuerrecht*, DStJG 42, 371 (396).

¹⁰⁹ Dazu etwa *Englisch*, UR 2017, 875 (881).

Der Begriff der „wirtschaftlichen Tätigkeit“ i.S.v. Art. 9 MwStRL hat nach der stRsp. des EuGH objektiven Charakter.¹¹⁰ Sie ist unabhängig von ihrem Zweck und ihrem Ergebnis zu betrachten.¹¹¹ Nach der stRsp. umfasst Art. 9 MwStRL ausschließlich Tätigkeiten wirtschaftlicher Art.¹¹² „Wirtschaftliche Tätigkeiten“ sind alle Tätigkeiten eines Erzeugers, Händlers oder Dienstleistenden einschließlich der Tätigkeiten der Urproduzenten, der Landwirte sowie der freien Berufe und der diesen gleichgestellten Berufe. Umfasst sind sämtliche Stadien der Erzeugung, des Handels und der Erbringung von Dienstleistungen.¹¹³ Als wirtschaftliche Tätigkeit gilt insb. die Nutzung von körperlichen oder nicht körperlichen Gegenständen zur nachhaltigen Erzielung von Einnahmen (Art. 9 Abs. 2 MwStRL).¹¹⁴ Eine wirtschaftliche Tätigkeit verlangt, dass identifizierbaren Personen ein verbrauchsfähiger Nutzen verschafft wird.¹¹⁵

Die entgeltlichen Umsätze eines Steuerpflichtigen unterliegen der Mehrwertsteuer, wenn er „als solcher“ gehandelt hat.¹¹⁶ „Als solcher“ handelt ein Steuerpflichtiger, wenn er Umsätze im Rahmen seiner steuerbaren Tätigkeit aus-

¹¹⁰ EuGH v. 14.2.1985 – C-268/83, Rompelman; 26.3.1987 – C-235/85, Kommission/Niederlande, Rn. 8; 26.9.1996 – C-230/94, Enkler, Rn. 25; 27.11.2003 – C-497/01, Zita Modes, Rn. 38; 12.1.2006 – C-354/03, Optigen u.a., Rn. 43; 6.7.2006 – C-439/04 und C-440/04, Kittel, Rn. 41.

¹¹¹ Für viele EuGH v. 14.2.1985 – C-268/83, Rompelman; 26.3.1987, C-235/85, Kommission/Niederlande, Rn. 8; 26.9.1996 – C-230/94, Enkler, Rn. 25; 27.11.2003 – C-497/01, Zita Modes, Rn. 38; 12.1.2006 – C-354/03, Optigen u.a., Rn. 43; 21.2.2006 – C-223/03, University of Huddersfield, Rn. 47 und 48; 21.2.2006 – C-255/02, Halifax, Rn. 56 und 57; 20.6.2013 – C-653/11, Newey, Rn. 41; 17.12.2015 – C-419/14, Web Mind Licenses, Rn. 37; 6.9.2012 – C-324/11, Toth, Rn. 30; 22.10.2015 – C-277/14, PPUH Stehcamp, Rn. 33.

¹¹² EuGH v. 26.6.2007 – C-369/04, Hutchinson 3G u.a., Rn. 28; 26.6.2007 – C-284/04, T-Mobile Austria u.a., Rn. 34; 11.7.1996 – C-306/94, Régie Dauphinoise, Rn. 15; 29.4.2004 – C-77/01, EDM, Rn. 47; 26.5.2005 – C-465/03, Kretztechnik, Rn. 18; 29.10.2009 – C-246/08, Kommission/Finnland, Rn. 34.

¹¹³ EuGH v. 4.12.1990 – C-186/89, Van Tiem, Rn. 17; 26.6.2003 – C-305/01, MKG Kraftfahrzeuge Factoring, Rn. 42; 21.2.2006 – C-223/03, University of Huddersfield, Rn. 46.

¹¹⁴ EuGH v. 26.6.2003 – C-442/01, KapHag, Rn. 36; 26.5.2005 – C-465/03, Kretztechnik, Rn. 18; zur Möglichkeit der unionsrechtskonformen Auslegung von § 2 UStG vgl. *Reiß*, in Reiß/Kraeusel/Langer (Hrsg.), Umsatzsteuergesetz Kommentar, 128. Lfg. 2016, § 2 Rn. 25 ff. m.w.N.

¹¹⁵ EuGH v. 18.12.1997 – C-384/95, Landboden-Agrardienste.

¹¹⁶ EuGH v. 9.7.2015 – C-331/14, Kezić, Rn. 19.

führt.¹¹⁷ Die entsprechende Tätigkeit muss den Steuertatbestand des Art. 2 MwStRL erfüllen.¹¹⁸ Die Einstufung als Steuerpflichtiger setzt also voraus, dass ein der Umsatzsteuer unterliegender Umsatz ausgeführt wird. Dies bedeutet im Grundtatbestand, dass die Lieferung eines Gegenstandes gegen Entgelt ausgeführt¹¹⁹ oder eine Dienstleistung gegen Entgelt erbracht¹²⁰ wird.

Nach dem Wortlaut der MwStRL und auch nach § 2 UStG setzt die Unternehmereigenschaft also die Erbringung von Leistungen (Dienstleistungen oder Lieferungen) gegen Entgelt voraus. Der Begriff der Einnahmen ist im Sinne eines als Gegenleistung für die ausgeübte Tätigkeit erhaltenen Entgelts zu verstehen.¹²¹ Entgeltlichkeit verlangt also nach der stRsp. des EuGH, dass steuerbaren Umsätzen im Rahmen des Mehrwertsteuersystems eine Vereinbarung zwischen den Parteien über einen Preis oder einen Gegenwert zugrunde liegt. Keine Entgeltlichkeit liegt daher vor, wenn sich eine Tätigkeit ausschließlich darauf beschränkt, Leistungen ohne unmittelbare Gegenleistung zu erbringen.¹²² Entgeltlichkeit liegt also nur dann vor, wenn zwischen der erbrachten Dienstleistung und dem empfangenen Gegenwert ein unmittelbarer Zusammenhang besteht.¹²³ Voraussetzung ist, dass sich zwei Leistungen gegenseitig bedingen.¹²⁴ Die eine Leistung darf also nur unter der Voraussetzung erbracht werden, dass auch die andere Leistung erfolgt,

¹¹⁷ EuGH v. 4.10.1995 – C-291/92, Armbrrecht, Rn. 17; 29.4.2004 – C-77/01, EDM, Rn. 66; 12.1.2006 – C-355/03, Optigen u.a., Rn. 42.

¹¹⁸ EuGH v. 12.5.2016 – C-520/14, Borsele, Rn. 21.

¹¹⁹ Art. 2 Buchst. a MwStRL.

¹²⁰ Art. 2 Buchst. c MwStRL.

¹²¹ EuGH v. 20.6.2013 – C-219/12, Finanzamt Urfahr-Rohrbach, Rn. 23.

¹²² EuGH v. 1.4.1982, C-89/81, Hong Kong Trade Development Council, Rn. 10 und 12; 3.3.1994 – C-16/93, Tolsma, Rn. 12.

¹²³ EuGH v. 8.3.1988, C-102/86, Apple and Pear Development Council, Rn. 11 f.; 3.3.1994 – C-16/93, Tolsma, Rn. 13; 16.10.1997 – C-258/95, Fillibeck, Rn. 12; 12.9.2000 – C-260/98, Kommission/Griechenland, Rn. 29; 21.3.2002 – C-174/00, Kennemer Golf & Country Club, Rn. 39; 29.10.2009 – C-246/08, Kommission/Finnland, Rn. 44; 3.9.2015 – C-463/14, Asparuhovo Lake Investment Company, Rn. 35; 22.11.2018 – C-295/17, MEO, Rn. 39; 3.7.2019 – C-242/18, UniCredit Leasing, Rn. 69; 11.3.2020 – C-94/19, San Domenico Vetraria, Rn. 21.

¹²⁴ EuGH v. 11.3.2020 – C-94/19, San Domenico Vetraria, Rn. 26; unter Verweis auf 3.3.1994 – C-16/93, Tolsma, Rn. 13 bis 20; 16.10.1997 – C-258/95, Fillibeck, Rn. 15 bis 17.

und umgekehrt.¹²⁵ Keine Voraussetzung ist, dass die Gegenleistung die dem Leistungserbringer entstandenen Kosten übersteigt.¹²⁶ Werden Dienstleistungen jedoch ausschließlich ohne unmittelbare Gegenleistung erbracht, fehlt es an einer Besteuerungsgrundlage. Dasselbe gilt, wenn das Entgelt in einem bloßen Anerkennungszins besteht.¹²⁷ Ein Handeln als Unternehmer (Steuerpflichtiger) ist in diesen Konstellationen nicht gegeben.¹²⁸

3. „Monetarisierung“ von Daten als besonderes Geschäftsmodell

Dass ein Onlinedienste-Anbieter die übermittelten (zumeist personenbezogenen) Daten der Nutzer „in ihrer Gesamtheit“ für weitere Geschäftszwecke nutzen und damit die angebotenen Dienste finanzieren wird, ist für manche Autoren keine Besonderheit der digitalen Wirtschaft.¹²⁹ Auch in der analogen Welt der realen Güter würden z.B. von Einzelhändlern die Informationen über ihre Kunden und deren Kaufgewohnheiten oder deren Namen und Lieferadressen dazu genutzt, die Lagerhaltung, Logistik und Werbung daran auszurichten und dadurch zusätzliche Geschäftschancen zu generieren.¹³⁰ Dem Argument, dass sich Onlinedienstleister von diesen traditionellen Geschäften insofern unterscheiden, als die Datenverarbeitung und deren kommerzielle Nutzung die Einnahmequelle schlechthin darstellen, begegnet *M. Tumpel* mit der Aussage: „*Schon immer wurden Kundendaten z.B. beim Abschluss von Abonnements oder Preisausschreiben mit Zustimmung der Kunden gesammelt und verkauft.*“ Dies habe auch bisher nicht zur Überlegung geführt, dass durch das Dulden einer Werbung seitens des Kunden ein in Geld ausdrückbarer Wert geschaffen wird.¹³¹ *M. Tumpel* verweist in diesem Zusammenhang auf Zeitungsinserte und Rabattgutscheine von Super-

¹²⁵ EuGH v. 23.11.1988, 230/87, *Naturally Yours Cosmetics*, Rn. 14; 2.6.1994 – C-33/93, *Empire Stores*, Rn. 16; 11.3.2020 – C-94/19, *San Domenico Vetraria*, Rn. 26.

¹²⁶ EuGH v. 11.3.2020 – C-94/19, *San Domenico Vetraria*, Rn. 24.

¹²⁷ EuGH v. 20.1.2005 – C-412/03, *Skandic Gasabäck*, Rn. 22; 9.6.2011 – C-285/10, *Campsa*, Rn. 25 ff.

¹²⁸ EuGH v. 1.4.1982, C-89/81, *Hong Kong Trade Development Council*, Rn. 10.

¹²⁹ *M. Tumpel*, in Kirchmayr/Mayr/Hirschler/Kofler/Ehrke-Rabel (Hrsg.), *Digitalisierung im Konzernsteuerrecht*, 57 (65).

¹³⁰ *M. Tumpel*, in Kirchmayr/Mayr/Hirschler/Kofler/Ehrke-Rabel (Hrsg.), *Digitalisierung im Konzernsteuerrecht*, 57 (65).

¹³¹ *M. Tumpel*, in Kirchmayr/Mayr/Hirschler/Kofler/Ehrke-Rabel (Hrsg.), *Digitalisierung im Konzernsteuerrecht*, 57 (66).

marktketten als analoge Pendants zu dem hier untersuchten Phänomen der digitalen Wirtschaftswelt.

Im Unterschied zu den Zeitungsinseraten erhält der Nutzer eines Online-dienstes im hier beschriebenen Verständnis eine auf seine individuelle Persönlichkeit zugeschnittene Information.¹³² „Micro-targeted advertising“ stellt einen direkten Zusammenhang zwischen einem zu bewerbenden Produkt oder einer zu bewerbenden Dienstleistung und einem Individuum her, der wesentlich genauere Kenntnisse über das konkret adressierte Individuum erfordert als die klassische Werbung der analogen Welt. Beim „micro-targeted advertising“ geht es um das einzelne konkrete Individuum, nicht um eine Gruppe von voraussichtlich interessierten Menschen. Zwischen dem einzelnen Onlineinserat und dem Adressaten des Onlineinrates besteht daher ein direkterer Zusammenhang als zwischen einem Zeitungsinserat und dem einzelnen Leser einer Zeitung.¹³³ Hinzu kommt, dass diese Art von Werbedienstleistung nur erbracht werden kann, weil der Nutzer der Werbedienstleistung des Internetunternehmers dieser Art von Leistung zugestimmt hat, um eine andere Leistung des Internetunternehmers in Anspruch nehmen zu können.

Außerdem stellen die bei den hier in Frage stehenden Geschäftsmodellen generierten Daten gerade den wesentlichen Bestandteil des gesamten Geschäftsmodells dar und sind nicht bloß Begleiterscheinung eines Geschäftsmodells, das auch ohne diesen Aspekt funktionieren würde. Daher werden in diesen Geschäftsmodellen auch wesentlich mehr Kundendaten generiert, ihre Auswertung ist systematisierter und umfangreicher möglich als in den von *M. Tumpel* zum Vergleich angeführten analogen Geschäftsmodellen. Von einem Supermarkt oder einer Parfümerie ausgegebene Rabattgutscheine sind u.E. mit den hier untersuchten Geschäftsmodellen nicht vergleichbar, weil mithilfe der Rabattgutscheine nur die unmittelbare Geschäftsfunktion des den Rabattgutschein einlösenden Unternehmers unterstützt wird: Der Rabattgutschein trägt dazu bei, dass ein Kunde bei dem den Gutschein aushändigenden Unternehmer bestimmte Waren eines bestimmten Händlers verbilligt erwerben kann. Die durch den die Ware verkaufenden Unternehmer vorgenommene Datenverarbeitung (die zur Ausgabe von Rabattgutscheinen an bestimmte Kunden führt) dient somit unmittelbar der Geschäftsfunktion dieses Unternehmers, die auch die Funktion für die Kunden ist.

¹³² So auch *Grambeck*, DStR 2016, 2026 (2030).

¹³³ A.A. *Grambeck*, DStR 2016, 2026 (2030), der keinen Unterschied zwischen der maßgeschneiderten Werbung und der pauschalen Werbung erkennen kann.

Die Datenverarbeitung bei bestimmten mehrseitigen Geschäftsmodellen in der digitalen Wirtschaft dient jedoch einer anderen Geschäftsfunktion des datenverarbeitenden Unternehmers als jener, derentwegen der Kunde die Dienste dieses datenverarbeitenden Unternehmers in Anspruch nimmt: Der Kunde eines Plattformbetreibers, der soziale Interaktionen gegen das Recht zur Verarbeitung der Daten des Kunden anbietet, will die sozialen Kontaktmöglichkeiten in Anspruch nehmen. Die personalisierte Werbung, die ihm als Folge der Überlassung der Nutzungsrechte an seinen Daten zukommt, ist eine Begleiterscheinung der Nutzung des sozialen Netzwerks, hat aber nicht unmittelbar etwas mit dem sozialen Netzwerk zu tun. Rabattgutschein-Geschäfte zählen daher gerade nicht zu den mehrseitigen Geschäftsmodellen im hier untersuchten Verständnis. Die im Zusammenhang mit klassischen Rabattgutscheinen bereitgestellten Daten werden im Rahmen der Leistungsbeistellung auch nicht Teil des Entgelts.

Das hier untersuchte Wirtschaftsphänomen ist also nicht mit Rabattgutscheinen vergleichbar, sodass die umsatzsteuerrechtlichen Fragen zu Recht aufgeworfen werden. Sollte ein allfälliger Verkauf von Kundendaten in analogen Geschäftsmodellen in seiner Zielrichtung und Dimension mit den hier beschriebenen Geschäftsmodellen vergleichbar sein, müssen die vorliegenden Ausführungen auch für diese analogen Geschäftsmodelle gelten.

4. Unternehmereigenschaft des Diensteanbieters

Weder die Befürworter noch die Gegner eines Leistungsaustausches bei „kostenlosen“ Onlinediensten stellen die Unternehmereigenschaft der Diensteanbieter in Frage. *Looks/Bergau* betonen sogar, dass die Dienste dem Anbieter die Möglichkeit bieten, sich Einnahmequellen aus Werbedienstleistungen zu verschaffen.¹³⁴ Die Unternehmereigenschaft wird daher für den weiteren Verlauf der Untersuchung als gegeben angenommen.

5. Leistungswille des Nutzers

Steuerbare Umsätze setzen nach der Rsp. des EuGH eine Vereinbarung zwischen den Parteien über den Preis oder einen Gegenwert voraus.¹³⁵ Daher bedarf es auf beiden Seiten eines Leistungswillens. Die Tätigkeit eines

¹³⁴ *Looks/Bergau*, Tauschähnlicher Umsatz mit Nutzerdaten – Kein Stück vom Kuchen, MwStR 2016, 864 (866).

¹³⁵ EuGH v. 9.6.2011 – C-285/10, *Campsa*, Rn. 25 ff.

Dienstleistenden, die sich darauf beschränkt, ausschließlich Leistungen ohne unmittelbare Gegenleistung zu erbringen, entbehrt einer Besteuerungsgrundlage. Die Leistungen unterliegen daher nicht der Mehrwertsteuer.¹³⁶ Ein umsatzsteuerbarer Leistungsaustausch setzt also nach der Rsp. des EuGH voraus, dass eine Dienstleistung „gegen Entgelt“ erbracht wird. Es bedarf eines Rechtsverhältnisses zwischen dem Leistenden und dem Leistungsempfänger, in dessen Rahmen gegenseitige Leistungen ausgetauscht werden. Dabei muss die vom Leistenden empfangene Vergütung den tatsächlichen Gegenwert für die vom Leistungsempfänger erbrachte Dienstleistung bilden.¹³⁷ Dies verlangt einerseits einen unmittelbaren Zusammenhang zwischen der erbrachten Dienstleistung und dem erhaltenen Gegenwert¹³⁸ und andererseits einen in Geld ausdrückbaren Gegenwert.¹³⁹ In wirtschaftlicher und in geschäftlicher Sicht sind nämlich Sachverhalte, bei denen die Gegenleistung in einem Geldbetrag besteht, und Sachverhalte, bei denen die Gegenleistung in der Lieferung einer Sache oder in einer Dienstleistung besteht, vergleichbar.¹⁴⁰ Sie müssen daher nach der MwStRL auch gleich behandelt werden.¹⁴¹ Jede andere Beurteilung würde gegen den Grundsatz der Gleichbehandlung verstoßen.¹⁴²

Ruppe/Achatz halten einen umsatzsteuerrechtlich relevanten Leistungsaustausch zwischen den Nutzerdaten und digitalen Diensten für möglich, wenn der Anbieter den Zugang zur Nutzung seiner digitalen Dienste von der Bereitschaft des Nutzers zur Preisgabe und Verwertung seiner persönlichen

¹³⁶ EuGH v. 1.4.1982, 89/81, Hong-Kong Trade Development Council, Rn. 9 f.; 3.3.1994 – C-16/93, Tolsma, Rn. 12; 29.9.2009 – C-246/08, Kommission/Finnland, Rn. 43.

¹³⁷ EuGH v. 3.3.1994 – C-16/93, Tolsma, Rn. 14; 5.6.1997 – C-2/95, SDC, Rn. 45; 29.9.2009 – C-246/08, Kommission/Finnland, Rn. 44.

¹³⁸ EuGH v. 8.3.1988, 102/86, Apple and Pear Development Council, Rn. 11 f.; 23.11.1988, 230/87, Naturally Yours Cosmetics, Rn. 11; 16.10.1997 – C-258/95, Fillibeck, Rn. 12; 29.9.2009 – C-246/08, Kommission/Finnland, Rn. 45.

¹³⁹ EuGH v. 2.6.1994 – C-33/93, Empire Stores, Rn. 12; 16.10.1997 – C-258/95, Fillibeck, Rn. 14; 26.9.2013 – C-283/12, Serebryannay vek, Rn. 37; 10.1.2019 – C-410/17, A Oy, Rn. 31.

¹⁴⁰ EuGH v. 26.9.2013 – C-283/12, Serebryannay vek, Rn. 39; 10.1.2019 – C-410/17, A Oy, Rn. 36.

¹⁴¹ EuGH v. 3.7.1997 – C-330/95, Goldsmiths, Rn. 23; 19.12.2012 – C-549/11, Orfey Balgaria, Rn. 35.

¹⁴² EuGH v. 3.7.1997 – C-330/95, Goldsmiths, Rn. 24 f.; 19.12.2012 – C-549/11, Orfey Balgaria, Rn. 36.

Daten abhängig macht, sodass der Nutzer „*bewusst und explizit über die seine Privatsphäre betreffenden Daten so disponiert wie über eine andere in Geld ausdrückbare Gegenleistung, um den Zugang zu den digitalen Diensten zu erhalten*“.¹⁴³ Fehlt es an einer solchen expliziten Vereinbarung, dann fehle es „wohl“ an einem unmittelbaren Zusammenhang zwischen Leistung und Gegenleistung und damit an der umsatzsteuerrechtlich erforderlichen (speziellen) Entgeltlichkeit: Der Nutzer der digitalen Dienste rechne zwar damit, dass sein Verhalten dem Anbieter den Zugriff auf persönliche Daten ermöglicht und dass dieser damit eine Verwertungsmöglichkeit erhält. In welchem Ausmaß dies erfolgt und mit welchen Konsequenzen dies verbunden ist, sei ihm aber in der Regel subjektiv nicht bekannt, auch objektiv schwer erkennbar und für das Verhalten des Nutzers auch meist ohne Bedeutung. Damit verändere der Nutzer zwar im Ergebnis seine datenschutzrechtliche Stellung, dies geschehe aber bloß implizit und nicht als spezielle Gegenleistung für den Verzicht des Anbieters auf ein monetäres Entgelt.¹⁴⁴ Nach *Ruppe/Achatz* könne darin daher „*aus der Sicht einer Steuer auf die Einkommens- oder Vermögensverwendung*“ eine Verfügung über eine vermögenswerte Position, die als Entgelt in Betracht käme, nicht erkannt werden.¹⁴⁵ Ähnlich fordert *Grambeck* die wissentliche Zustimmung, damit ein Leistungsaustausch vorliegen kann.¹⁴⁶ Auch *M. Tumpel* will zwischen solchen Rechtsverhältnissen unterscheiden, bei denen die unentgeltliche Nutzung eines Onlinedienstes die ausdrückliche Zustimmung des Nutzers zur Verarbeitung der ihn betreffenden Daten voraussetzt und die vom Anbieter empfangene Vergütung den tatsächlichen Gegenwert für die dem Nutzer erbrachte Dienstleistung darstellt, und solchen Geschäftsfällen, bei denen die Nutzung des Onlinedienstes „*durch ausdrückliche oder konkludente Zustimmung*“ erfolgt.¹⁴⁷ *Englisch* hält fest, dass ein tauschähnlicher Umsatz den Leistungswillen beider Vertragspartner voraussetze. Er räumt ein, dass Nutzer von Onlinediensten der Verarbeitung der sie betreffenden Daten regelmäßig zustimmen müssen.¹⁴⁸

¹⁴³ *Ruppe/Achatz*, UStG, 5. Aufl. 2017, § 5 Rn. 68/1.

¹⁴⁴ Gl.A. *Looks/Bergau*, MwStR 2016, 864 (868).

¹⁴⁵ *Ruppe/Achatz*, UStG, 5. Aufl. 2017, § 5 Rn. 68/1.

¹⁴⁶ *Grambeck*, DStR 2016, 2026 (2029).

¹⁴⁷ *M. Tumpel*, in Kirchmayr/Mayr/Hirschler/Kofler/Ehrke-Rabel (Hrsg.), Digitalisierung im Konzernsteuerrecht, 57 (62).

¹⁴⁸ A.A. *Looks/Bergau*, MwStR 2016, 864 (864 ff.); *Grambeck*, DStR 2016, 2026 (2030), der Wissentlichkeit verlangt und wohl auch *Ruppe/Achatz*, UStG, 5. Aufl. 2017, § 5 Rn. 68/1.

Vor dem Hintergrund der unionsrechtlichen Datenschutzvorschriften, die mitunter eine explizite Einwilligung des Nutzers, jedenfalls aber eine Pflicht zur Information des Nutzers vorsehen,¹⁴⁹ liegt eine bewusste und explizite Disposition des Nutzers über seine (personenbezogenen) Daten vor, die von *Ruppe/Achatz* als ausschlaggebend für die Annahme eines Leistungsaustausches gefordert wird. Wenn *Ruppe/Achatz* schließlich gegen die Annahme eines Leistungsaustausches ins Treffen führen, dass dem Nutzer des Onlinedienstes das Ausmaß der Datenverarbeitung subjektiv nicht bekannt sei und auch objektiv nicht erkennbar sei, so ist dem zweierlei entgegenzuhalten: Angesichts der Vorgaben der DSGVO muss das Ausmaß der Datenverarbeitung objektiv erkennbar sein, weil die Datenverarbeiter sonst nicht ihren Informations- und Auskunftspflichten gegenüber der betroffenen Person¹⁵⁰ (des Nutzers eines Onlinedienstes) nachkommen könnten. Für das Vorliegen eines Leistungswillens einerseits und eines unmittelbaren Zusammenhangs zur Onlinedienstleistung andererseits bedarf es aus umsatzsteuerrechtlicher Sicht jedoch nicht der vollständigen Kenntnis von der Bedeutung der Überlassung der Nutzungsrechte. Mit *Englisch* ist der für die Annahme eines umsatzsteuerbaren Leistungsaustausches notwendige Leistungswille auf Seiten des Nutzers daher regelmäßig gegeben.¹⁵¹

6. Unmittelbarer Zusammenhang zwischen Onlinedienst und überlassenen Daten

*Pfeiffer*¹⁵² vertritt die Auffassung, dass es sich bei der Überlassung von Daten zur Nutzung durch Onlinedienstleister um ein Entgelt für eine Dienstleistung handelt. Unter Bezugnahme auf die Rsp. des EuGH bejaht er einen unmittelbaren Zusammenhang zwischen der durch einen Onlinedienstleister erbrachten Leistung und den durch den Nutzer zur Verarbeitung überlassenen Daten i.S.d. Art. 2 Abs. 1 Buchst. a und c MwStRL grundsätzlich. Gleichzeitig

¹⁴⁹ Vgl. etwa die Voraussetzungen in Art. 6 Abs. 1 Buchst. a DSGVO. Der Datenverarbeiter hat zudem gegenüber der betroffenen Person Informationspflichten (Art. 13 und Art. 14 DSGVO), Auskunftspflichten (Art. 15 DSGVO) und Berichtigungs- und Löschungspflichten (Art. 16 und Art. 17 DSGVO). Ihnen kann nur nachgekommen werden, wenn das Ausmaß einer Datenverarbeitung objektiv erkennbar ist.

¹⁵⁰ Betroffene Person sind jene identifizierten oder identifizierbaren Personen, auf die sich personenbezogene Daten beziehen (Art. 4 Nr. 1 DSGVO).

¹⁵¹ *Englisch*, UR 2017, 875 (883).

¹⁵² *Pfeiffer*, International VAT Monitor 2016, 158 (158 f.).

führt er aber ins Treffen, dass ein solcher Zusammenhang vor dem Hintergrund des Urteils des EuGH in der Rs. Kommission/Finnland¹⁵³ wegen der „Unstetigkeit“ der Datenzurverfügungstellung auch verneint werden könnte. Da der Nutzer einer sozialen Plattform durch sein Nutzungsverhalten auch keine wertvollen Daten erzeugen könne, indem er sich etwa registriert, die Plattform aber gar nicht nutzt, oder sie nutzt, aber keine wertvollen Informationen auf der Plattform teilt oder aber durch entsprechende technische Vorkehrungen weniger Daten erzeugt, sei der unmittelbare Zusammenhang in der nach der MwStRL erforderlichen Intensität vielleicht doch nicht gegeben.¹⁵⁴ Letztlich verwirft Pfeiffer diese Überlegungen aber mit dem Argument, dass dem Plattformbetreiber eben nicht bestimmte Daten, sondern das Recht zur Nutzung der Daten als Gegenleistung gegeben wird.

Ehrke-Rabel/Pfeiffer bestätigen diese Sichtweise und betonen, dass es dem Anbieter der Dienstleistungen gerade nicht um bestimmte Datensätze oder deren konkreten Inhalt geht, sondern um das Recht zur Verwendung jeglicher vom Nutzer bei der Inanspruchnahme ihrer Dienstleistung (oder darüber hinaus¹⁵⁵) hinterlassenen Datenspuren.¹⁵⁶ Die Autoren halten außerdem fest, dass das Ausmaß der erbrachten Dienstleistung und der Umfang der vom Nutzer zur Verfügung gestellten Daten regelmäßig korrelieren, weil der Umfang der zur Verfügung gestellten Daten regelmäßig ganz maßgeblich von dem Ausmaß abhängt, in dem der Nutzer die vom Anbieter zur Verfügung gestellte Dienstleistung nutzt. Sie vergleichen diesen Zusammenhang zwischen dem Entgelt des Nutzers und dem Angebot des digitalen Dienstes mit einer Mitgliedschaft bei einem Sportklub: Mit der Zahlung des Grundmitgliedsbeitrages wird das Recht auf Nutzung der Sportanlage eingeräumt. Wenn zusätzliche (konkrete) Dienstleistungen in Anspruch genommen werden, wird ein zusätzliches Entgelt fällig.¹⁵⁷ Hinzu kommt, dass selbst bei Nichtnutzung des Onlinedienstes Nutzerdaten gesammelt werden können: Die Onlinedienstleister lassen sich im Regelfall das Recht einräumen, über sog. Cookies das Onlineverhalten des Nutzers ganz allgemein zu beobachten.

¹⁵³ EuGH v. 29.10.2009 – C-246/08, Kommission/Finnland.

¹⁵⁴ Pfeiffer, International VAT Monitor 2016, 158 (159).

¹⁵⁵ Bestimmte Apps sind nur benutzbar, wenn nicht nur die Daten bei Verwendung der App, sondern sämtliche Datenspuren auf dem mobilen Endgerät genutzt werden dürfen.

¹⁵⁶ Ehrke-Rabel/Pfeiffer, SWK 2017, 532 (532 ff.).

¹⁵⁷ Ehrke-Rabel/Pfeiffer, SWK 2017, 532 (Fn. 22).

Looks/Bergau verneinen den unmittelbaren Zusammenhang zwischen Leistung und Gegenleistung, weil der Nutzer die Daten nicht außerhalb von datensammelnden Diensten vermarkten könne. Außerdem sei die Duldung der Datenverwertung durch den Nutzer oftmals eine zwingende Voraussetzung für die Leistungserbringung durch den Anbieter.¹⁵⁸

Englisch bejaht im Ergebnis die Entgeltlichkeit und räumt ein, dass der monetäre Wert der Einwilligung bei den gängigen Geschäftsmodellen „zumindest tendenziell“ mit dem Umfang der erbrachten Onlinedienstleistung korrespondiert.¹⁵⁹ Er hält auch fest, dass der EuGH insb. nicht fordert, dass sich Wert und Gegenwert der ausgetauschten Leistungen aus der Sicht der Parteien exakt entsprechen.¹⁶⁰ *Englisch* führt allerdings auch Argumente gegen einen Leistungsaustausch ins Treffen: So habe der EuGH in der Vergangenheit zwar für Tauschgeschäfte lediglich gefordert, dass der Wert einer als Gegenleistung empfangenen Leistung in Geld ausgedrückt werden können muss,¹⁶¹ in der Rs. Baštová habe er sich aber „*anscheinend von dieser Betrachtungsweise gelöst und verlangt, dass der Geldeswert nicht ‚schwierig zu beziffern‘¹⁶² sein dürfe*“. Außerdem – so *Englisch* – habe der EuGH in derselben Entscheidung festgestellt, dass ein steuerbares Tauschgeschäft nicht anzunehmen ist, wenn der leistende Unternehmer nur einen „ungewissen“ Vorteil erhält.¹⁶³

Die von *Englisch* zitierten Aussagen des EuGH lassen sich nicht verallgemeinern. Der EuGH hat nämlich zunächst nur festgestellt, dass die tatsächliche Gegenleistung für die Überlassung eines Pferdes durch seinen Eigentümer an den Veranstalter eines Pferderennens nicht darin liegt, dem Eigentümer die Teilnahme des Pferdes an dem Rennen zu gewähren, weil diese Teilnahme vom Eigentümer durch die Zahlung einer Anmeldegebühr und des

¹⁵⁸ *Looks/Bergau*, MwStR 2016, 864 (869).

¹⁵⁹ *Englisch*, UR 2017, 875 (883) unter Verweis auf *Ehrke-Rabel/Pfeiffer*, SWK 2017, 532 (535).

¹⁶⁰ *Englisch*, UR 2017, 875 (883) unter Verweis auf *Leonard*, in *Bunjes*, Umsatzsteuergesetz Kommentar, 15. Aufl. 2016, § 13 UStG Rn. 11.

¹⁶¹ Z.B. EuGH v. 23.11.1988, 230/87, *Naturally Yours Cosmetics*, Rn. 16; 2.6.1994 – C-33/93, *Empire Stores*, Rn. 12; 3.7.1997 – C-330/95, *Goldsmiths*, Rn. 23; 3.7.2001 – C-380/99, *Bertelsmann*, Rn. 17; 19.12.2012 – C-549/11, *Orfey Bulgaria*, Rn. 36; 26.9.2013 – C-283/12, *Serebryannay vek*, Rn. 38.

¹⁶² EuGH v. 10.11.2016 – C-423/15, *Baštová*, Rn. 35.

¹⁶³ *Englisch*, UR 2017, 875 (877) unter Verweis auf EuGH v. 10.11.2016 – C-423/15, *Baštová*, Rn. 35.

Startgeldes vergütet wird. Diese beiden Beträge würden den tatsächlichen Gegenwert der Teilnahme am Rennen widerspiegeln, so der EuGH wörtlich.¹⁶⁴ Für die Frage, ob die Teilnahme an dem Rennen als Gegenleistung für eine etwaige Wertsteigerung des Pferdes bei guter Platzierung und der mit der Teilnahme einhergehenden Werbung anzusehen ist, hat er den unmittelbaren Zusammenhang jedoch verneint, weil der Vorteil sowohl schwierig zu beziffern als auch ungewiss sei, da er im Wesentlichen vom Ausgang des Rennens abhinge.¹⁶⁵

Die Aussagen des EuGH in der Rs. Bařtová lassen sich auf den vorliegenden Fall nicht übertragen. Anders als bei einem Pferderennen für den Eigentümer des Pferdes steht der Vorteil für den Nutzer eines Onlinedienstes fest: Er kann den Dienst in Anspruch nehmen und das ist der einzige Zweck der Teilnahme. Der Vorteil aus der Nutzung des Onlinedienstes ist damit nicht ungewiss. Ob er schwierig zu beziffern ist, soll später noch erörtert werden. Die Besonderheit des der Rs. Bařtová zugrundeliegenden Falles lag in der hochgradigen Unvorhersehbarkeit des aus dem behaupteten Leistungsaustausch erwarteten Vorteils, nämlich des Preisgeldes. Die Erlangung eines Preisgeldes bei einem Pferderennen ist gerade nicht mit der Erlangung des Rechts zur Nutzung von Daten bei Inanspruchnahme einer elektronischen Dienstleistung vergleichbar.¹⁶⁶ Ersteres ist hochgradig vom Zufall abhängig, wohingegen Letzteres (der Erwerb des Rechts zur Nutzung) jedenfalls eintritt, wenn sich der Nutzer für einen bestimmten elektronischen Dienst registriert. Gerade die Zufallsabhängigkeit war aber ausschlaggebend dafür, dass der EuGH den unmittelbaren Zusammenhang zwischen Leistung und Gegenleistung verneint hat.¹⁶⁷ Hinzu kam, dass die Einstufung des Preisgeldes als Gegenleistung im Fall Bařtová der stRsp. des EuGH widersprochen hätte, wonach der Begriff „Dienstleistung“ objektiven Charakter hat und unabhängig von Zweck und Ergebnis der betroffenen Umsätze anwendbar sein muss. Denn die Annahme eines Umsatzes wäre von der Voraussetzung abhängig gemacht worden, dass das Pferd platziert würde und einen Preis gewinne.¹⁶⁸

¹⁶⁴ EuGH v. 10.11.2016 – C-423/15, Bařtová, Rn. 35.

¹⁶⁵ EuGH v. 10.11.2016 – C-423/15, Bařtová, Rn. 35.

¹⁶⁶ *Ehrke-Rabel*, in Hey (Hrsg.), Digitalisierung im Steuerrecht, DStJG 42, 371 (402).

¹⁶⁷ Der EuGH spricht in diesem Zusammenhang von „Unwägbarkeiten“ (EuGH v. 10.11.2016 – C-423/15, Bařtová, Rn. 37).

¹⁶⁸ EuGH v. 10.11.2016 – C-423/15, Bařtová, Rn. 38.

Die Überlassung von Daten anlässlich der Inanspruchnahme eines Onlinedienstes ist hingegen völlig anders gelagert: Bereits mit der Registrierung beim Onlinedienst überlässt der Nutzer personenbezogene Daten, die, ohne dass eine Vielzahl anderer Daten erforderlich wäre, für sich einen wirtschaftlichen Wert haben. In den meisten Fällen räumt der Nutzer darüber hinaus ein von seinem konkreten Verhalten in der Sphäre des Diensteanbieters unabhängiges Recht zur Verfolgung seiner digitalen Fußspuren ein.¹⁶⁹ Der Nutzen, den der Onlinedienstleister aus der Registrierung eines Nutzers erzielt, ist daher in wesentlich geringerem Ausmaß ungewiss als der mit der Erzielung eines Preisgeldes anlässlich eines Pferderennens verbundene Nutzen. Ein Pferderennen ist mit einem Glücksspiel vergleichbar, die Wahrscheinlichkeit eines Gewinns hängt nur zu einem geringen Anteil vom eigenen Geschick, zu einem viel höheren Anteil aber von anderen (zufälligen) Umständen ab.

Dem von *Ehrke-Rabel/Pfeiffer* vorgebrachten Argument, dass das Recht auf Nutzung der Daten durch die Zustimmung zu den Nutzungsbedingungen jedenfalls bestimmt und nicht zufällig sei, sodass von einer Gegenleistung auszugehen ist, hält *M. Tumpel* die Entscheidung des EuGH in der Rs. Kommission/Finnland¹⁷⁰ entgegen. Dort habe der EuGH zum Ausdruck gebracht, dass die von den Leistungsempfängern zu zahlende Teilvergütung nicht zwingend einem Entgelt im eigentlichen Sinn gleichzusetzen ist, weil der von den Empfängern zu entrichtende Gegenwert nicht die erforderliche Unmittelbarkeit aufweist, um diesen Gegenwert als ein Entgelt für diese Dienstleistungen ansehen zu können.¹⁷¹ Ähnlich argumentiert *Grambeck*, der die konkrete Vergütung des Anbieters der Onlinedienste verneint, weil vom Nutzer keine konkrete Vergütung für das kostenfreie Angebot „(etwa in der Form einer bestimmten Qualität und Quantität an Daten)“ verlangt werden könne und weil die Kostenfreiheit des Angebots nicht von der Qualität und der Quantität der gesammelten Daten abhängig sei.¹⁷² *Grambeck* fügt hinzu, dass es allein der Kunde in der Hand habe, welche Angaben er macht, ob

¹⁶⁹ So erlauben Nutzer bestimmter Apps dem Anbieter des Dienstes vielfach nicht nur die Verarbeitung der bei der Nutzung der App hinterlassenen personenbezogenen Daten, sondern ganz allgemein den Zugriff auf Daten, die sich aus der Nutzung des Smartphones generieren lassen (vgl. dazu bereits Fn. 155).

¹⁷⁰ EuGH v. 29.10.2009 – C-246/08, Kommission/Finnland, Rn. 50 f.

¹⁷¹ *M. Tumpel*, in Kirchmayr/Mayr/Hirschler/Kofler/Ehrke-Rabel (Hrsg.), Digitalisierung im Konzernsteuerrecht, 57 (66).

¹⁷² *Grambeck*, DStR 2016, 2026 (2030).

diese wahrheitsgemäß sind, wie intensiv er die Anwendung nutzt und wann er die Drittverwertung faktisch oder rechtlich unterbricht.¹⁷³

In der Rs. Kommission/Finnland ging es um die Teilvergütung, die Rechtshilfesuchende unterhalb einer bestimmten Einkommensgrenze an Rechtshilfebüros zu entrichten hatten. Die Teilvergütung bemaß sich im gegenständlichen Fall unter anderem nach den Einkünften und dem Vermögen des Rechtshilfesuchenden und nicht etwa nach der Zahl der von den Rechtshilfebüros geleisteten Arbeitsstunden oder der Schwierigkeit der Rechtssache.¹⁷⁴ Der EuGH hat daraus geschlossen, dass die Vergütungen, die die Empfänger der Rechtshilfeleistungen an die Rechtshilfebüros zahlten, nur teilweise vom tatsächlichen Wert der erbrachten Dienstleistungen abhängig waren. Der Zusammenhang wurde als umso lockerer gesehen, je geringer die Einkünfte und das Vermögen der Empfänger sind.¹⁷⁵ Der EuGH hat in diesem Fall die für einen Leistungsaustausch erforderliche Unmittelbarkeit daher verneint.¹⁷⁶

Die Inanspruchnahme von Onlinedienstleistungen ist gerade nicht mit diesem Fall vergleichbar. Bei Internetplattformen, die Nutzerdaten sammeln und verarbeiten, besteht gerade ein unmittelbarer Zusammenhang zwischen dem angebotenen Dienst und den erhobenen Daten:¹⁷⁷ Je intensiver ein Nutzer einen Onlinedienst in Anspruch nimmt, desto mehr Daten gibt er (willentlich oder beobachtbar) preis, sodass zwischen der Intensität der erbrachten Dienstleistung und dem Volumen an generierten Daten ein unmittelbarer Zusammenhang besteht. Dabei ist das Verhalten des Nutzers bei der Inanspruchnahme der Dienstleistung ursächlich für den vom Dienstleister erhaltenen Gegenwert.¹⁷⁸ Da der Anbieter der digitalen Dienstleistung einen umso größeren Umfang an Daten und damit umso wertvollere unternehmerisch verwendbare Wirtschaftsgüter (Datensätze) erhält, je intensiver der Nutzer die digitalen Dienstleistungen in Anspruch nimmt, korrelieren das Ausmaß der erbrachten Leistung und der Umfang der zur Verfügung gestellten Daten unmittelbar. Unstrittig bringen der Onlinedienst dem Nutzer und das

¹⁷³ Grambeck, DStR 2016, 2026 (2030).

¹⁷⁴ EuGH v. 29.10.2009 – C-246/08, Kommission/Finnland, Rn. 48.

¹⁷⁵ EuGH v. 29.10.2009 – C-246/08, Kommission/Finnland, Rn. 49.

¹⁷⁶ EuGH v. 29.10.2009 – C-246/08, Kommission/Finnland, Rn. 51.

¹⁷⁷ Ehrke-Rabel, in Hey (Hrsg.), Digitalisierung im Steuerrecht, DStJG 42, 371 (401).

¹⁷⁸ In diesem Sinn wohl auch *Englisch*, UR 2017, 875 (875 ff.) und *Ehrke-Rabel/Pfeiffer*, SWK 2017, 532 (532 ff.).

Nutzungsrecht an den Daten dem Onlinedienstleister Vorteile.¹⁷⁹ Beide Vertragsparteien erwerben durch die einander gegenseitig eingeräumten Rechte einen verbrauchsfähigen Nutzen.¹⁸⁰

Im Schrifttum wird bisweilen bezweifelt, ob die von einem Onlinedienstleister empfangene Vergütung in Form von Daten den tatsächlichen Gegenwert für die dem Leistungsempfänger erbrachte Leistung¹⁸¹ bildet.¹⁸² Der monetäre Wert der Gegenleistung hänge nämlich vom Nutzerverhalten und damit aus der Sicht des Anbieters von unsicheren Faktoren ab. Geht man von der Annahme aus, dass die Daten des Nutzers die Gegenleistung für die Inanspruchnahme des Onlinedienstes sind, muss man auch unterstellen, dass mit jeder Inanspruchnahme des Dienstes neuerlich Daten zur Verfügung gestellt werden. Der Nutzer des Onlinedienstes zahlt also quasi eine geringwertige Eintrittsgebühr in Form seiner „Grund“-Daten. Wenn immer er dann den Dienst in Anspruch nimmt, stellt er neue Daten zur Verfügung (zahlt also) und erhält dafür den Vorteil der Inanspruchnahme des Dienstes. Hinzu kommt, dass die meisten Apps nicht nur die bei der und durch die konkrete(n) Nutzung des Dienstes generierten Daten verarbeiten, sondern auch jene Daten, die der Nutzer durch die Verwendung seines mit dem Internet verbundenen Gerätes sonst hinterlässt (etwa Bewegungsdaten, Gespräche, Aufenthalt und Dauer des Aufenthalts auf anderen Webseiten). Damit ist aber u.E. der erforderliche Zusammenhang auch in Form eines tatsächlichen Gegenwertes gegeben.¹⁸³ Insofern korrespondiert mit *Englisch* und *Pfeiffer* der monetäre Wert der Einwilligung bei den gängigen Geschäftsmodellen zumindest tendenziell mit dem Umfang der erbrachten Gegenleistung.

¹⁷⁹ Demgegenüber hat der EuGH etwa bei einer Ausgleichszahlung einer Agrargemeinschaft an Landwirte für die Aufgabe ihrer Milcherzeugung keinen Leistungsaustausch gesehen, weil es keinen Verbrauch im Sinne des gemeinschaftlichen Mehrwertsteuersystems gab und damit auch keinen Vorteil für die Agrargemeinschaft (EuGH v. 29.2.1996 – C-215/94, Mohr, Rn. 19 ff.).

¹⁸⁰ *Ehrke-Rabel*, in Hey (Hrsg.), Digitalisierung im Steuerrecht, DStJG 42, 371 (402).

¹⁸¹ Dies fordert der EuGH für die Annahme eines Leistungsaustausches (EuGH v. 26.9.2013 – C-283/12, Serebryannay vek, Rn. 37; 3.9.2009 – C-37/08, RCI Europe, Rn. 24; 3.5.2012 – C-520/10, Lebara, Rn. 27).

¹⁸² *Englisch*, UR 2017, 875 (882).

¹⁸³ *Ehrke-Rabel*, in Hey (Hrsg.), Digitalisierung im Steuerrecht, DStJG 42, 371 (402).

7. Tauschähnlicher Umsatz?

Geht man davon aus, dass die vom Onlinedienstleister erbrachte Leistung eine umsatzsteuerbare Dienstleistung ist, weil zwischen den zur Nutzung überlassenen Daten und der Dienstleistung ein unmittelbarer Zusammenhang besteht, stellt sich die Frage, ob der Nutzer durch die Überlassung der Daten selbst zum Unternehmer i.S.v. Art. 9 MwStRL (§ 2 UStG) wird, sodass von einem Tausch auszugehen ist.

Pfeiffer verneint dies: Bei der Überlassung von personenbezogenen Daten zur Nutzung handle es sich nicht um eine wirtschaftliche Tätigkeit i.S.v. Art. 9 MwStRL. Personenbezogene Daten würden regelmäßig nicht einfach so verkauft werden wie ein Produkt oder eine Dienstleistung und außerdem liege das Ziel der Datenüberlassung durch den Nutzer nicht in der Erzielung von Einnahmen.¹⁸⁴ Darüber hinaus sehen *Ehrke-Rabel/Pfeiffer* in der Datenüberlassung einen der Ausgabe von Gesellschaftsrechten vergleichbaren Vorgang: Auch die Ausgabe von Gesellschaftsrechten kann auf Seiten der ausgebenden Gesellschaft nicht steuerbar sein, weil ihr eine nicht wirtschaftliche Tätigkeit zugrunde liegt. Gleichzeitig können aber genau diese Gesellschaftsrechte das Entgelt für die Sacheinlage des Gesellschafters aus seinem Unternehmen darstellen und im Fall einer Übertragung in der Eigenschaft eines Unternehmers einen steuerbaren Umsatz begründen.¹⁸⁵ *Englisch* scheint, ohne nähere Begründung, jedenfalls von einem Tauschgeschäft auszugehen.¹⁸⁶

Obwohl er im Regelfall insgesamt von nicht umsatzsteuerbaren Vorgängen ausgeht, sieht *M. Tumpel* in jenen Fällen, in denen tatsächlich ein steuerbarer Umsatz gegen Entgelt vorliegt, einen tauschähnlichen Umsatz i.S.d. § 3a UStG.¹⁸⁷ Die Unternehmereigenschaft des Nutzers verneint er jedoch, weil der Nutzer im Normalfall der Nutzung von Diensten und Apps im Internet

¹⁸⁴ *Pfeiffer*, International VAT Monitor 2016, 158 (161) unter Verweis auf EuGH v. 20.6.2013 – C-219/12, Finanzamt Freistadt Rohrbach Urfahr.

¹⁸⁵ *Ehrke-Rabel*, in Hey (Hrsg.), Digitalisierung im Steuerrecht, DStJG 42, 371 (408); *Ehrke-Rabel/Pfeiffer*, SWK 2017, 532 (537 f.) unter Verweis auf *Ehrke-Rabel/M. Tumpel*, Sacheinlagen in Gesellschaften, SWK 2010, 590 (590 ff.); so auch *Robisch*, in Bunjes, Umsatzsteuergesetz Kommentar, 19. Aufl. 2020, § 1 Rn. 70.

¹⁸⁶ *Englisch*, UR 2017, 875 (883).

¹⁸⁷ *M. Tumpel*, in Kirchmayr/Mayr/Hirschler/Kofler/Ehrke-Rabel (Hrsg.), Digitalisierung im Konzernsteuerrecht, 57 (67).

kein wirtschaftliches Risiko trägt. Die Zeit und die Mühe des Nutzers würden keine Auswirkungen auf das Ergebnis der Tätigkeit und somit auf die Höhe der Einnahmen zeitigen. Der Anwender könne den Nutzungswert des jeweiligen Angebots nur sehr bedingt beeinflussen.¹⁸⁸

8. Bewertung des Entgelts

Nach der stRsp. des EuGH muss eine Gegenleistung, wenn sie nicht in Geld besteht, in Geld ausgedrückt werden können.¹⁸⁹ So wie der EuGH die Ausdrückbarkeit in Geld angenommen hat, weil die von der Klägerin erbrachten Dienstleistungen durch die Lieferung eines Gegenstandes vergütet werden, kann sie auch im Fall der Erbringung von Onlinedienstleistungen gegen Überlassung von Daten zur Nutzung angenommen werden. Dass die Onlinedienstleistungen einen wirtschaftlichen Wert haben, ist bei Freemium-Diensten ganz offenkundig und bei nur unentgeltlichen Onlinedienstleistungen angesichts der vom EuGH entwickelten Anforderungen an eine Gegenleistung ebenso offensichtlich.¹⁹⁰ Eine Gegenleistung im umsatzsteuerrechtlichen Sinn stellt nämlich den subjektiven, im konkreten Fall tatsächlich erhaltenen Wert und nicht einen nach objektiven Maßstäben geschätzten Wert dar.¹⁹¹ Ein solcher Gegenwert ist auch dann gegeben, wenn dem Kunden der Wert der erhaltenen Leistung nur annähernd bekannt ist und wenn er den Wert des Vorteils, der dem leistenden Unternehmer aus der Gegenleistung des Kunden erwächst, überhaupt nicht bekannt ist. Entscheidend ist nur, dass der dem Leistungsempfänger erwachsende Vorteil für ihn tatsächlich einen

¹⁸⁸ M. Tumpel, in Kirchmayr/Mayr/Hirschler/Kofler/Ehrke-Rabel (Hrsg.), Digitalisierung im Konzernsteuerrecht, 57 (69).

¹⁸⁹ EuGH v. 5.2.1981, 154/80, Coöperatieve Aardappelenbelaarplaats, Rn. 13; 23.11.1988, 230/87, Naturally Yours Cosmetics, Rn. 16; 24.10.1996 – C-288/94, Argos Distributors, Rn. 17; 2.6.1994 – C-33/93, Empire Stores, Rn. 17; 19.12.2012 – C-549/11, Orfey Bulgaria, Rn. 36.

¹⁹⁰ Vgl. schon Ehrke-Rabel, in Hey (Hrsg.), Digitalisierung im Steuerrecht, DStJG 42, 371 (404).

¹⁹¹ EuGH v. 5.2.1981, 154/80, Coöperatieve Aardappelenbelaarplaats, Rn. 13; 23.11.1988, 230/87, Naturally Yours Cosmetics, Rn. 16; 5.5.1994 – C-38/93, Glawe, Rn. 8; 24.10.1996 – C-288/94, Argos Distributors, Rn. 16; 16.10.1997 – C-258/95, Fillibeck, Rn. 13; 3.7.2001 – C-380/99, Bertelsmann, Rn. 22; 29.7.2010 – C-40/09, Astra Zeneca UK, Rn. 28; 19.12.2012 – C-549/11, Orfey Bulgaria, Rn. 44.

wirtschaftlichen Wert hat.¹⁹² In diesem Sinn hat es der EuGH auch für unerheblich gehalten, dass dem Käufer von Waren unter Verwendung eines Gutscheines der tatsächliche Geldwert des von ihm verwendeten Gutscheines unbekannt war.¹⁹³ Dass Onlinedienstleistungen für ihre Nutzer einen wirtschaftlichen Wert haben, ist u.E. unbestritten, sonst wären sie weder bereit, dafür ein Nutzungsrecht an ihren Daten einzuräumen, noch ihre Freizeit für ihre Inanspruchnahme zu opfern.

In Abwesenheit eines Entgelts in Form eines Geldbetrages können als Bemessungsgrundlage die eigenen Kosten des leistenden Unternehmers herangezogen werden.¹⁹⁴ Allerdings hält *Englisch* die tatsächliche Bewertbarkeit der Gegenleistung für unwahrscheinlich. Angesichts des Umstandes, dass die marginalen Kosten für die Inanspruchnahme durch jeden weiteren Nutzer gegen null tendieren, müsse man eine Bewertung nach Durchschnittskosten je Voranmeldungszeitraum vornehmen. Dies habe der EuGH bislang nicht in Erwägung gezogen und stünde „an der Schwelle zur Bestimmung der Gegenleistung durch Schätzung“. Eine Schätzung habe der EuGH in der Vergangenheit explizit abgelehnt.¹⁹⁵ Außerdem würden bei dieser Betrachtung Daten umso weniger wert, je mehr Nutzer ihre Daten zur Verfügung stellen würden.¹⁹⁶

Ähnlich wie *Englisch* sieht auch *Grambeck* ein Bewertungsproblem. Es dürfe bezweifelt werden, dass Unternehmen wie z.B. Google bereit wären, für einen Datensatz den Marktpreis zu bezahlen. Daher wäre die Schätzung des Wertes für die Daten der einzige Ausweg.¹⁹⁷ Für den Fall, dass doch ein Leistungsaustausch anzunehmen ist, geht *M. Tumpel*, anders als *Eng-*

¹⁹² Vgl. GA *Walter van Gerven* zu EuGH v. C-33/93, *Empire Stores*, Rn. 18; im Ergebnis gleich EuGH v. 2.6.1994 – C-33/93, *Empire Stores*, Rn. 17; 14.7.1998 – C-172/96, *First National Bank of Chicago*, Rn. 49; 19.12.2012 – C-549/11, *Orfey Bulgaria*, Rn. 36; 10.1.2019 – C-410/17, *A Oy*, Rn. 43.

¹⁹³ EuGH v. 24.10.1996 – C-288/94 *Argos Distributors*, Rn. 20.

¹⁹⁴ Vgl. *Pfeiffer*, *International VAT Monitor* 2016, 158 (161 f.); *Ehrke-Rabel/Pfeiffer*, *SWK* 2017, 532 (538); *M. Tumpel*, in *Kirchmayr/Mayr/Hirschler/Kofler/Ehrke-Rabel* (Hrsg.), *Digitalisierung im Konzernsteuerrecht*, 57 (67); *Englisch*, *UR* 2017, 875 (883); *Grambeck*, *DStR* 2016, 2026 (2031); *Looks/Bergau*, *MwStR* 2016, 864 (865).

¹⁹⁵ *Englisch*, *UR* 2017, 875 (883) unter Verweis auf EuGH v. 5.2.1981, 154/80, *Coöperatieve Aardappelenbelaarplaats*, Rn. 13.

¹⁹⁶ *Englisch*, *UR* 2017, 875 (884).

¹⁹⁷ *Grambeck*, *DStR* 2016, 2026 (2031).

lich, aber offenbar von der Bewertbarkeit der Daten aus. Unter Verweis auf die Rsp. des EuGH hält er den Ansatz der Kosten für die Leistung, die an den Nutzer erbracht wird, für richtig. Wenngleich diese Kosten „sicherlich oftmals nur schwer ermittelt werden können“, geht er davon aus, dass eine Schätzung zumindest möglich und unionsrechtlich auch zulässig wäre.¹⁹⁸

Fest steht, dass eventuelle praktische Schwierigkeiten bei der Bestimmung des Werts der Gegenleistung es nicht erlauben, allein aus diesem Grund vom Fehlen einer Gegenleistung auszugehen.¹⁹⁹ Dass die Bewertung der vom Nutzer überlassenen Daten praktisch nicht einfach sein dürfte, ändert daher nichts am Vorliegen eines Leistungsaustausches.²⁰⁰

Bei der Bewertung von Umsätzen, bei denen die Gegenleistung nicht in Geld besteht, ist angesichts des subjektiven Werts der Gegenleistung²⁰¹ der Wert ausschlaggebend, den der Empfänger der Dienstleistung, die die Gegenleistung für seine eigene Leistung darstellt, den Dienstleistungen beimisst, die er sich verschaffen will. Dieser Wert muss dem Betrag entsprechen, den er zu diesem Zweck aufzuwenden bereit ist.²⁰² Wenn es sich bei diesem Aufwand um die Lieferung eines Gegenstandes handelt, kann dieser Wert nur der Kaufpreis sein, den der Lieferer für den Erwerb dieses Artikels gezahlt hat, den er als Gegenleistung für die betreffende Dienstleistung ohne Zuzahlung liefert.²⁰³

Für die Bewertung der durch den Nutzer eines Onlinedienstes überlassenen Daten ist somit jener Wert heranzuziehen, den der Onlinedienstleister als Empfänger der Daten für seine eigene Dienstleistung dieser Datenbereitstellung beimisst. Dieser Wert muss dem Betrag entsprechen, den der Onlinedienstleister zu diesem Zweck – nämlich zum Zweck der Verwendung im Rahmen von Werbedienstleistungen – aufzuwenden bereit ist. Bislang hatte

¹⁹⁸ M. Tumpel, in Kirchmayr/Mayr/Hirschler/Kofler/Ehrke-Rabel (Hrsg.), Digitalisierung im Konzernsteuerrecht, 57 (67).

¹⁹⁹ EuGH v. 14.7.1998 – C-172/96, First National Bank of Chicago, Rn. 31; 10.1.2019 – C-410/17, A Oy, Rn. 41.

²⁰⁰ Ehrke-Rabel, in Hey (Hrsg.), Digitalisierung im Steuerrecht, DStJG 42, 371 (405).

²⁰¹ EuGH v. 10.1.2019 – C-410/17, A Oy, Rn. 38.

²⁰² EuGH v. 2.6.1994 – C-33/93, Empire Stores, Rn. 19; 3.7.2001 – C-380/99, Bertelsmann, Rn. 23; 19.12.2012 – C-549/11, Orfey Bulgaria, Rn. 45; 10.1.2019 – C-410/17, A Oy, Rn. 38.

²⁰³ EuGH v. 2.6.1994 – C-33/93, Empire Stores, Rn. 19.

der EuGH, soweit zu sehen, noch nicht über einen Fall zu entscheiden, wo die Dienstleistung des Leistungsempfängers ebenfalls durch eine Dienstleistung abgegolten worden ist. Wurde die Dienstleistung des Leistungsempfängers durch die Lieferung eines Gegenstandes abgegolten, so waren die Kosten des leistenden Unternehmers für den Erwerb des Gegenstandes und die Kosten für seine Übermittlung an den Leistungsempfänger als Bemessungsgrundlage heranzuziehen. Damit hat der EuGH nicht gesagt, dass nur die Grenzkosten ausschlaggebend wären.²⁰⁴ Der Onlinedienstleister ist bereit, die gesamte Infrastruktur aufzuwenden, die der Inanspruchnahme des Onlinedienstes durch die Nutzer dient, um so Daten zu generieren, die er schließlich verarbeiten und kommerziell nutzen kann.

Für die Bewertung der zur Nutzung überlassenen Daten ist daher auf die Kosten abzustellen, die dem Onlinedienstleister für die Zurverfügungstellung des Onlinedienstes an seine Nutzer entstehen. Dabei sind die Kosten für die zweite Geschäftsfunktion des Onlinedienstleisters, nämlich die Kosten für die Datenverarbeitung, außer Betracht zu lassen. Da hier die Auffassung vertreten wird, dass nicht das einzelne Datum, sondern das Recht zur Nutzung der Daten in einer Art Dauerschuldverhältnis überlassen wird, könnten diese Kosten sachgerecht auf die Zahl der Nutzer in einem Voranmeldungszeitraum verteilt werden. Dass das auf den einzelnen Nutzer entfallende Entgelt mit zunehmender Nutzerzahl sinkt, könnte durch einen Vergleich mit der analogen Welt der Massenproduktion gerechtfertigt werden: Auch die Einkaufspreise von Rohstoffen sinken, je mehr Rohstoffe zur Verfügung stehen und je effizienter die Verarbeitungsverfahren sind.²⁰⁵

9. Konsumaufwand

Englisch sieht in dem Umstand, dass das Gros der Nutzer von kostenlosen Dienstleistungen „ihren personenbezogenen Daten selbst keinen relevanten wirtschaftlichen Wert beimessen dürfte“, ein gewichtiges Argument, das gegen die Annahme eines Leistungsaustausches sprechen würde.²⁰⁶ Die Inanspruchnahme der Onlinedienstleistungen sei nämlich gerade nicht mit einem relevanten Aufwand für den Leistungsempfänger verbunden. Gerade eine Konsumaufwendung und die darin zum Ausdruck kommende steu-

²⁰⁴ So aber offenbar *Englisch*, UR 2017, 875 (883).

²⁰⁵ *Ehrke-Rabel*, in Hey (Hrsg.), Digitalisierung im Steuerrecht, DStJG 42, 371 (405 f.).

²⁰⁶ *Englisch*, UR 2017, 875 (877 f.).

erliche Leistungsfähigkeit sieht *Englisch* als Rechtfertigung für die Erhebung einer Umsatzsteuer überhaupt.²⁰⁷ An anderer Stelle bezweifelt *Englisch* nochmals, ob dem Nutzer kostenloser Onlinedienste im Zusammenhang mit der Einwilligung in die Datenverarbeitung überhaupt irgendein belastungswürdiger Konsumaufwand erwächst. Denn es bestehe „*hier die Besonderheit, dass er jenseits der unmittelbar für die Nutzung des Onlinedienstes – d.h. der für seinen Konsum – erforderlichen Handlungen regelmäßig nicht selbst aktiv Daten generiert, sondern nur eine entsprechende Aktivität des Anbieters oder des Dritten duldet*“. Er sei außerdem auch nicht an der weiteren Nutzung seiner Daten gehindert, soweit er überhaupt Kenntnis von ihnen habe.²⁰⁸

Ähnlich argumentieren *Ruppe/Achatz*, wenn sie in der Überlassung von Daten zur Nutzung „*aus der Sicht einer Steuer auf die Einkommens- oder Vermögensverwendung*“ eine Verfügung über eine vermögenswerte Position, die als Entgelt in Betracht käme, nicht erkennen können.²⁰⁹

Das Argument, dass es beim Daten-„Träger“, d.h. beim Nutzer, nicht zu einer Entäußerung komme, trägt u.E. nicht. Bei der Überlassung von Nutzungsrechten im Allgemeinen kommt es regelmäßig nicht zu einer Entäußerung. Wer einem anderen eine Wohnung zur Nutzung überlässt, behält dennoch das Eigentum an der Wohnung. Wer das Nutzungsrecht an seinen Daten überlässt, bleibt dennoch verfügungsberechtigt über seine Daten. Anders als der Vermieter einer Wohnung kann er diese Daten auch weiteren Personen zur Nutzung überlassen. Dies kann angesichts der technischen Möglichkeiten zur Datengenerierung über diverse technische Medien (wie etwa Smartphones oder andere mit dem Internet verbundene Dinge, etwa einen persönlichen virtuellen Assistenten mit dem Namen Alexa) sogar mehreren Personen gleichzeitig ermöglicht werden. Daraus zu schließen, dass eine spezielle Gegenleistung nicht vorliege²¹⁰ oder aber kein Konsumaufwand anzunehmen sei, ist u.E. falsch. Wenn nämlich ein umsatzsteuerrechtlich relevanter Aufwand bzw. eine spezielle Gegenleistung nur im Verlust eines unmittelbar in Geld bewerteten Moments zu sehen ist, könnte die Umsatzbesteuerung des tauschähnlichen Umsatzes in der Form des Austausches von Dienstleistung-

²⁰⁷ *Englisch*, UR 2017, 875 (878).

²⁰⁸ *Englisch*, UR 2017, 75 (885).

²⁰⁹ *Ruppe/Achatz*, UStG, 5. Aufl. 2017, § 5 Rn. 68/1.

²¹⁰ *M. Tumpel*, in Kirchmayr/Mayr/Hirschler/Kofler/Ehrke-Rabel (Hrsg.), Digitalisierung im Konzernsteuerrecht, 57 (62 ff.).

gen ganz allgemein nicht gerechtfertigt werden: Ein Universitätsprofessor, der für einen Karton besten Weines an der Besprechung eines komplizierten Umsatzsteuerfalles teilnimmt, tätigt keinen unmittelbaren Konsumaufwand. Er stellt nur seine Zeit und seine Gedankenleistung zur Verfügung, die nahezu²¹¹ beliebig vermehrbar sind. Dennoch liegt aus umsatzsteuerrechtlicher Sicht ein tauschähnlicher Umsatz vor. Dasselbe geschieht bei der Überlassung von Daten zur Verarbeitung.²¹²

10. Fazit

Nach der hier vertretenen Auffassung handelt es sich bei den im Rahmen von multilateralen Geschäftsmodellen angebotenen Dienstleistungen an Endkunden nur vermeintlich um unentgeltliche und damit nicht umsatzsteuerbare Leistungen. Bei genauer Betrachtung leistet der Nutzer des Onlinedienstes mit Hilfe der Daten, die er willentlich oder nur beobachtbar bei der Nutzung des Onlinedienstes und vielfach darüberhinausgehend zur Verarbeitung überlässt, ein Entgelt für die Nutzung des Onlinedienstes. Die so erbrachte Dienstleistung ist daher als eine auf elektronischem Weg erbrachte Dienstleistung am Empfängerort der Umsatzsteuer zu unterwerfen.

²¹¹ Sowohl die verfügbare Zeit als auch verfügbare Gedankenressourcen unterliegen natürlichen Grenzen. Diese können jedoch je nach individueller Konstitution sehr weit hinausgeschoben werden.

²¹² *Ehrke-Rabel*, in Hey (Hrsg.), Digitalisierung im Steuerrecht, DStJG 42, 371 (407).

V. Geschäftsmodelle der „Sharing Economy“ (Ehrke-Rabel//Zechner)

1. Überblick

Jene Plattformbetreiber, die eindeutig im eigenen Namen und auf eigene Rechnung Waren anbieten – und nicht als Marktplätze fungieren, indem sie lediglich die Infrastruktur für andere Händler bereitstellen –, verfolgen Geschäftsmodelle, die typischerweise nur zweiseitig sind und ohne das Einschreiten eines Dritten zustande kommen. Weder an der Unternehmereigenschaft noch an der Entgeltlichkeit der von diesen Unternehmen ausgeführten Umsätze bestehen Zweifel. Sie sind nach den unter Abschnitt IV.2. dargelegten Grundsätzen umsatzsteuerrechtlich zu beurteilen.

Dort, wo Plattformbetreiber jedoch entweder als „vermittelnder“ Marktplatz fungieren oder Leistungen von Dritten auf andere Art und Weise ermöglichen (z.B. Uber oder Airbnb), eröffnen sich komplexere umsatzsteuerrechtliche Fragen. Auf diese Art von Aktivitäten soll hier eingegangen werden. Jene Marktplätze, bei denen an den Anbieter der vom Kunden gewünschten Leistung kein monetäres Entgelt gezahlt wird und die Erbringung seiner Leistung zum Bezug einer anderen auf der Plattform angebotenen Leistung (ggf. zu einem späteren Zeitpunkt) berechtigt, sind nicht Gegenstand dieser Abhandlung.²¹³

Gemeinsam ist den hier behandelten Aktivitäten, dass der Nutzer zunächst nur mit dem einen bestimmten (erwünschten) Umsatz organisierenden Plattformbetreiber in Kontakt tritt. Dieser Plattformbetreiber stellt häufig nicht bloß Kontaktdaten zur Verfügung, derer sich der Nutzer dann außerhalb der Plattform bedienen kann oder muss, um die gewünschte Dienstleistung zu erhalten, sondern der Plattformbetreiber stellt in der Regel den Kontakt zwischen dem Nutzer und dem unmittelbaren Leistungserbringer her. In den meisten Fällen übernimmt er auch die Zahlungsabwicklung.

Für die umsatzsteuerrechtliche Beurteilung dieser Art von wirtschaftlichen Aktivitäten im Internet, in die Plattformen als Intermediäre eingebunden sind, ist nach den unterschiedlichen Rechtsbeziehungen zwischen den Akteu-

²¹³ Der unmittelbare Zusammenhang zwischen Leistung und Gegenleistung könnte fehlen, wenn die Leistungen zu unterschiedlichen Zeitpunkten erbracht werden und der Anbieter im Zeitpunkt der Leistung noch gar nicht weiß, ob er eine Gegenleistung in Anspruch nehmen wird bzw. welche und von welchem Leistungserbringer.

ren zu unterscheiden: Zu beurteilen sind das Rechtsverhältnis zwischen dem Plattformbetreiber und dem Endkunden, jenes zwischen dem Plattformbetreiber und dem Anbieter der Leistung, und schließlich das Rechtsverhältnis zwischen dem Endkunden und dem Anbieter der Leistung auf der Plattform. In manchen Fällen, wie etwa bei der Essenzustellung durch Boten, kommt noch das Rechtsverhältnis zwischen dem Boten und dem Plattformbetreiber und allenfalls zwischen dem Boten und dem Endkunden oder demjenigen Unternehmer, dessen Erzeugnis durch den Boten zum Endkunden transportiert wird, hinzu.

Zunächst stellt sich die Frage, ob sämtliche bzw. welche Akteure als Unternehmer wirtschaftliche Tätigkeiten i.S.d. UStG ausüben. Dies wird unter Abschnitt V.2. näher untersucht. Daran schließen sich die in den Abschnitten V.3. bis V.5. untersuchten Fragen an, welche Art von Leistungen zwischen den Akteuren gegen welches Entgelt und an welchem Ort ausgetauscht werden.

2. Unternehmereigenschaft der Akteure

a. Unternehmereigenschaft des Plattformbetreibers

Plattformbetreiber treten über das Internet nach außen selbständig in Erscheinung. Sofern sie für ihre Leistungen eine Gegenleistung, ein Entgelt, erzielen, sind sie wirtschaftlich tätig. Inwieweit ein Plattformbetreiber im Rahmen all seiner Aktivitäten im Internet als Unternehmer auftritt, also wirtschaftlich tätig wird, muss für jede einzelne Funktion seines Geschäftsmodells gesondert beurteilt werden.

Wird für die jeweilige vom Plattformbetreiber erbrachte Leistung – etwa Vermittlungsleistung oder Werbedienstleistung – ein monetäres Entgelt eingehoben, liegt jedenfalls eine unternehmerische und damit umsatzsteuerbare Aktivität vor.

Wo für die einzelne Funktion *kein* monetäres Entgelt eingehoben wird, ist für die Annahme einer wirtschaftlichen Tätigkeit zu untersuchen, ob eine Gegenleistung an den Plattformbetreiber in einer anderen Form als in einer Geldleistung entrichtet wird. In Betracht kommt insb. das Recht zur Verarbeitung ihrer Daten, welches die Nutzer dem Betreiber der bereitgestellten Applikationen im Regelfall einräumen.²¹⁴

²¹⁴ Vgl. dazu bereits Abschnitt IV.

b. Unternehmereigenschaft des Anbieters

Ob die Person, die eine Leistung unmittelbar über die Plattform an den Endkunden erbringt (im Folgenden kurz: Anbieter), Unternehmerin ist, hängt von mehreren Faktoren ab. Erstens kann sie nur Unternehmerin sein, wenn sie ihre Leistung gegen Entgelt ausführt. Entgelt kann auch in einer anderen Dienstleistung oder einer Lieferung bestehen. Für die hier behandelten Fragen soll unterstellt werden, dass der Anbieter für seine Leistung ein monetäres Entgelt erhält. Unternehmer ist aber trotz Entgeltlichkeit nur, wer nachhaltig und selbständig auf dem Markt handelt. Nachhaltigkeit kann und wird dann zu verneinen sein, wenn der Anbieter einmalig oder nur gelegentlich seine Dienste oder Gegenstände anbietet (z.B. eine Tauschbörse für Hausrat). Letztere werden aus den vorliegenden Überlegungen ausgeklammert.

Ob der Anbieter selbständig auf dem Markt auftritt, hängt unter anderem von seinem Verhältnis zum Plattformbetreiber ab. Die selbständige Ausübung einer wirtschaftlichen Tätigkeit liegt insb. bei Lohn- und Gehaltsempfängern und sonstigen Personen nicht vor, *„soweit sie an ihren Arbeitgeber durch einen Arbeitsvertrag oder ein sonstiges Rechtsverhältnis gebunden sind, das hinsichtlich der Arbeitsbedingungen,“* der Entlohnung sowie der Verantwortlichkeit des Arbeitgebers *„ein Verhältnis der Unterordnung schafft“* (Art. 10 MwStRL; § 2 Abs. 2 Nr. 1 UStG). Ist eine Person bei der Bestimmung ihres Entgeltes von jemandem anderen abhängig, spricht dies gegen das Vorliegen einer selbständigen wirtschaftlichen Tätigkeit.²¹⁵ Ein Unterordnungsverhältnis i.S.d. Art. 10 MwStRL besteht allerdings nicht, wenn die betroffene Person das wirtschaftliche Risiko ihrer Tätigkeit trägt.²¹⁶ Ein wirtschaftliches Risiko trägt eine Person etwa, wenn der Gewinn, den sie aus dieser Tätigkeit zieht, auch vom Einsatz der für ihre Arbeit benötigten Arbeitskräfte und sachlichen Mittel und der Tragung der damit verbundenen Ausgaben abhängt.²¹⁷

Viele Geschäfte, die über eine Plattform zustande kommen, verbinden Personen miteinander, die ein eigenes, vom Plattformbetreiber unabhängiges, wirtschaftliches Risiko tragen. So verwenden die Fahrer einer Fahrdienstleistungsvermittlungsplattform regelmäßig ihren eigenen Pkw, sie können ihre „Arbeitszeiten“ frei einteilen und ein Fahrtangebot annehmen oder

²¹⁵ EuGH v. 18.10.2007 – C-355/06, van der Steen, Rn. 22.

²¹⁶ EuGH v. 25.7.1991 – C-202/90, Ayuntamiento de Sevilla, Rn. 13; 18.10.2007 – C-355/06, van der Steen, Rn. 13.

²¹⁷ EuGH v. 25.7.1991 – C-202/90, Ayuntamiento de Sevilla, Rn. 13.

auch ablehnen. Was ihnen im Fall von Uber etwa nicht möglich ist, ist die autonome Festsetzung des Leistungsentgelts. In diesem Fall wird auch die Bezahlung der Leistung über die Plattform abgewickelt. Was also die Möglichkeit, die Höhe des Verdienstes selbständig zu beeinflussen, anbelangt, sind Uber-Fahrer vom Plattformbetreiber abhängig. Dennoch ist in solchen Fallkonstellationen nicht von einem Unterordnungsverhältnis auszugehen, da die Betriebsmittel im Eigentum der Fahrer stehen und diese somit auch auf eigenes Risiko handeln.²¹⁸

Tritt der Anbieter nicht selbständig auf dem Markt auf, weil die *essentia* für die Annahme der Unternehmereigenschaft, insb. das Unternehmerisiko, fehlen, findet der Austausch der Leistung, die der Kunde begehrt und zu deren Erhalt er sich der Plattform bedient, nicht im Verhältnis zum (vermeintlichen) „Anbieter“ statt. Der Kunde bezieht die Leistung dann vielmehr direkt von demjenigen, in dessen Abhängigkeitsverhältnis der „Anbieter“ steht. Dies ist im Regelfall der Plattformbetreiber.

Bei den meisten Geschäftsmodellen der Sharing Economy ist davon auszugehen, dass die Personen, die die über die Plattform organisierten Leistungen unmittelbar erbringen, Eigentümer der dafür notwendigen Betriebsmittel sind, bei der Entscheidung über die Erbringung der Leistungen sowohl an sich (also hinsichtlich des „Ob“) als auch zeitlich völlig frei sind und vor allem keiner durch den Plattformbetreiber auferlegten Verpflichtung zur Leistungserbringung unterliegen.²¹⁹ Ein Unterordnungsverhältnis im umsatzsteuerrechtlichen Sinn wird daher im Regelfall nicht anzunehmen sein. In den meisten Fällen handeln sowohl der Plattformbetreiber als auch der unmittelbare Leistungserbringer selbständig. Da im vorliegenden Zusammenhang nur solche Geschäftsmodelle untersucht werden, bei denen eine Gegenleistung für die angebotenen Leistungen zu erbringen ist und bei denen alle Akteure mit einer gewissen Nachhaltigkeit (Regelmäßigkeit und Wiederholungsabsicht) ihre Leistungen anbieten, ist sowohl dem Plattformbetreiber als auch dem unmittelbaren Leistungserbringer grundsätzlich Unternehmereigenschaft i.S.d. § 2 UStG (Art. 9 MwStRL) zuzuerkennen.²²⁰

²¹⁸ Vgl. *Zechner*, SWI 2019, 522 (523 f.); *Zechner*, International VAT Monitor 2019, 261 (261 f.).

²¹⁹ So schon *Ehrke-Rabel*, in Hey (Hrsg.), Digitalisierung im Steuerrecht, DSTJG 42, 371 (384 f.).

²²⁰ Gerade der unmittelbare Leistungserbringer ist allerdings oftmals wegen der Kleinunternehmerregelung nicht umsatzsteuerpflichtig.

3. Art der Leistungen

Ist die Unternehmereigenschaft der Akteure festgestellt, sind die erbrachten Leistungen inhaltlich zu definieren, denn von der Art der erbrachten Leistungen hängen sowohl der Ort der Leistung, der anwendbare Steuersatz als auch die Bemessungsgrundlage ab.

Der Umsatz, um den es dem Endkunden geht, lässt sich im Regelfall leicht bestimmen, da es sich im Regelfall um einen Umsatz in der analogen Welt handelt.²²¹ Werden über eine Plattform etwa Beförderungsdienstleistungen ermöglicht, so handelt es sich beim Grundumsatz um eine (Personen-)Beförderungsdienstleistung. Werden Schlafgelegenheiten, möblierte Zimmer, möblierte Wohnungen oder möblierte Häuser angeboten, so handelt es sich in der Regel um eine Beherbergungsleistung. Wird die Zustellung von Essen ermöglicht, so geht es dem Endkunden darum, dass bestimmte Speisen zu ihm transportiert werden. Es geht also einerseits um den Erwerb bestimmter Speisen und Getränke ohne jene Zusatzleistungen, die einem Restaurant eigentümlich sind, sodass von einer Lieferung von Gegenständen auszugehen ist.²²² Andererseits geht es darum, dass diese Speisen und Getränke auch zum Leistungsempfänger transportiert werden. Je nachdem, wer die Vertragspartner des Endkunden sind und welche Leistungen sie erbringen, können also eine einheitliche Leistung oder mehrere getrennte Leistungen vorliegen. Steht dem Endkunden ein einziger Leistender gegenüber, kann aber auch insgesamt von einer einheitlichen Leistung, nämlich etwa einer Lieferung von Getränken und Speisen auszugehen sein.

Steht diejenige Person, die die Leistung unmittelbar erbringt, nicht in einem Unterordnungsverhältnis gegenüber dem Plattformbetreiber, sodass sie nicht als dessen Arbeitnehmerin zu qualifizieren ist, stellt sich die Frage, ob die Leistung, um die es dem Endkunden geht, vom Anbieter selbst, vom Plattformbetreiber oder von beiden erbracht wird. Dabei stellt sich weiters die Frage, wer in diesem dreipersonalen Verhältnis zueinander in Leistungsaustausch tritt. Damit in unmittelbarem Zusammenhang steht die Frage, wem die einzelnen Leistungen in diesem dreipersonalen Verhältnis zuzurechnen sind.

²²¹ So schon *Ehrke-Rabel*, in Hey (Hrsg.), *Digitalisierung im Steuerrecht*, DStJG 42, 371 (386).

²²² EuGH v. 10.3.2011 – C-497/09 u.a., Bog u.a.

4. Umfang der Leistungen

Für die Bestimmung des Umfangs einer Leistung im umsatzsteuerrechtlichen Sinn gibt es keine Regeln mit absoluter Geltung.²²³ Es sind die Gesamtumstände des Einzelfalls zu berücksichtigen.²²⁴ Dies bedeutet, dass Leistungen, die von Unternehmern über Internetplattformen erbracht werden, jeweils im Einzelfall unter Berücksichtigung der Gesamtumstände umsatzsteuerrechtlich zu würdigen sind. Dabei handelt es sich um eine Tatsachenbeurteilung,²²⁵ für die die charakteristischen Merkmale des betreffenden Umsatzes zu ermitteln sind.²²⁶ So hat etwa der EuGH entschieden, dass die Bereitstellung einer Infrastruktur durch einen Dienstleister, die es dem Kunden einer Dienstleistung ermöglicht, den Preis dieser Dienstleistung per Bankkarte zu bezahlen, für den Kunden keinen eigenen Zweck darstellt. Dabei handelt es sich auch um eine Dienstleistung, die dieser nicht unabhängig von der Hauptdienstleistung in Anspruch nehmen kann.²²⁷ Diese Infrastrukturbereitstellung war daher unselbständige Nebenleistung der Hauptleistung.

Nach der stRsp. des EuGH ist bei einem Umsatz, der aus verschiedenen Einzelleistungen besteht, eine Gesamtbetrachtung vorzunehmen, um zu bestimmen, ob zwei oder mehrere getrennte Leistungen vorliegen oder ob eine einheitliche Leistung anzunehmen ist.²²⁸ Grundsätzlich ist von Einzelleistungen auszugehen.²²⁹ Eine einheitliche Leistung liegt jedoch etwa dann vor, wenn mehrere Teile die Hauptleistung bilden, andere Teile hingegen als Neben-

²²³ EuGH v. 25.2.1999 – C-349/96, CPP, Rn. 27; 27.9.2012 – C-392/11, Field Fisher Waterhouse, Rn. 19; 17.1.2013 – C-224/11, BGŽ Leasing, Rn. 32.

²²⁴ EuGH v. 25.2.1999 – C-349/96, CPP, Rn. 27; 27.9.2012 – C-392/11, Field Fisher Waterhouse, Rn. 19.

²²⁵ EuGH v. 25.2.1999 – C-349/96, CPP, Rn. 32; 21.2.2008 – C-425/06, Part Service, Rn. 54; 10.3.2011 – C-497/09 u.a., Bog u.a., Rn. 55; 17.1.2013 – C-224/11, BGŽ Leasing, Rn. 33; 10.3.2011 – C-497/09 u.a., Bog u.a., Rn. 55.

²²⁶ EuGH v. 16.4.2015 – C-42/14, Wojskowa Agencja Mieszkaniowa, Rn. 32; 8.12.2016 – C-208/15, Stock 94, Rn. 28.

²²⁷ EuGH v. 2.12.2010 – C-276/09, Everything Everywhere, Rn. 27.

²²⁸ EuGH v. 27.10.2005 – C-42/04, Levob Verzekeringen und OV Bank, Rn. 19; 29.3.2007 – C-111/05, Aktiebolaget NN, Rn. 21; 10.3.2011 – C-497/09 u.a., Bog u.a., Rn. 52; 21.2.2013, C-18/12, Město Žamberk, Rn. 27.

²²⁹ EuGH v. 27.10.2005 – C-42/04, Levob Verzekeringen und OV Bank, Rn. 20.

leistungen anzusehen sind, die das Schicksal der Hauptleistung teilen.²³⁰ Für die Identifizierung der Hauptleistung ist der dominierende Bestandteil einer Leistung aus der Sicht des Durchschnittsverbrauchers zu bestimmen.²³¹ Dabei kommt es auf die qualitative und nicht die quantitative Bedeutung der Bestandteile im Rahmen der Gesamtleistung an.²³² Eine einheitliche Leistung ist insb. dann anzunehmen, wenn die Aufspaltung in verschiedene Einzelleistungen wirklichkeitsfremd wäre,²³³ weil die verschiedenen Elemente der Leistung so eng miteinander verbunden sind, dass sie objektiv eine eigene untrennbare Leistung darstellen.²³⁴ Die Aufspaltung einer solchen Leistung in mehrere Einzelleistungen wäre künstlich und würde die Funktionalität des Mehrwertsteuerrechts beeinträchtigen.²³⁵ Eine Nebenleistung ist insb. dann anzunehmen, wenn sie für den Kunden keinen eigenen Zweck, sondern das Mittel darstellt, um die Hauptleistung des Leistungserbringers unter optimalen Bedingungen in Anspruch zu nehmen.²³⁶ Für das Vorliegen eines einheitlichen Umsatzes kommt es nicht darauf an, ob ein Unternehmer eine einzige Rechnung oder eine getrennte Rechnung für einzelne Leistungsbestandteile

²³⁰ EuGH v. 25.2.1999 – C-349/96, CPP, Rn. 30; 27.10.2005 – C-42/04, Levob Verzekeringen und OV Bank, Rn. 27; 2.12.2010 – C-276/09, Everything Everywhere, Rn. 24; 10.3.2011 – C-497/09 u.a., Bog u.a., Rn. 52; 21.2.2013, C-18/12, Město Žamberk, Rn. 28; 17.1.2013 – C-224/11, BGŽ Leasing, Rn. 30.

²³¹ EuGH v. 27.10.2005 – C-42/04, Levob Verzekeringen und OV Bank, Rn. 22; 2.12.2010 – C-276/09, Everything Everywhere, Rn. 26; 21.2.2013, C-18/12, Město Žamberk, Rn. 30.

²³² EuGH v. 10.3.2011 – C-497/09 u.a., Bog u.a., Rn. 52; 21.2.2013, C-18/12, Město Žamberk, Rn. 30; 10.11.2016 – C-432/15, Baštová, Rn. 72.

²³³ EuGH v. 27.10.2005 – C-42/04, Levob Verzekeringen und OV Bank, Rn. 22; 2.12.2010 – C-276/09, Everything Everywhere, Rn. 24 f.; 21.2.2013, C-18/12, Město Žamberk, Rn. 32; 27.9.2012 – C-392/11, Field Fisher Waterhouse, Rn. 16.

²³⁴ EuGH v. 17.1.2013 – C-224/11, BGŽ Leasing, Rn. 30; 10.11.2016 – C-432/15, Baštová, Rn. 70.

²³⁵ EuGH v. 25.2.1999 – C-349/96, CPP, Rn. 29; 22.10.2009 – C-242/08, Swiss Re Germany Holding, Rn. 51; 17.1.2013 – C-224/11, BGŽ Leasing, Rn. 31.

²³⁶ EuGH v. 25.2.1999 – C-349/96, CCP, Rn. 30; 21.2.2008 – C-425/06, Part Service, Rn. 52; 10.3.2011 – C-497/09 u.a., Bog u.a., Rn. 54; 27.9.2012 – C-392/11, Field Fisher Waterhouse, Rn. 17; 10.3.2011 – C-497/09 u.a., Bog u.a., Rn. 54; 10.11.2016 – C-432/15, Baštová, Rn. 71; 8.12.2016 – C-208/15, Stock 94, Rn. 27.

ausstellt.²³⁷ Hat ein Kunde an einer Teilleistung im Rahmen einer Gesamtleistung kein gesondertes Interesse, ist von einer unselbständigen Nebenleistung auszugehen.²³⁸

5. Zurechnung der Leistungen

a. Allgemeines

Als Leistungstypen kommen neben einer eigenständigen unmittelbaren Leistung, die Dienstleistungskommission (Besorgungsleistung), die klassische Vermittlungsleistung, die auf elektronischem Weg erbrachte Dienstleistung und, wenn die Plattform auch die Zahlung der Leistung abwickelt, allenfalls eine eigenständige (Zahlungs-)Dienstleistung²³⁹ in Betracht.

Nach der Rsp. des BFH richtet sich die Zurechnung von Umsätzen an einen Unternehmer nach dem dem Leistungsaustausch zugrundeliegenden schuldrechtlichen Verpflichtungsgeschäft.²⁴⁰ Auch der EuGH geht davon aus, dass die vertragliche Situation normalerweise die wirtschaftliche und geschäftliche Realität widerspiegelt, sodass sich daraus im Regelfall ergibt, wem ein steuerbarer Umsatz zuzurechnen ist.²⁴¹ Etwas anderes kann jedoch insbesondere dann gelten, wenn die betreffenden Vertragsbestimmungen eine rein künstliche Gestaltung darstellen, die mit der wirtschaftlichen und geschäftlichen Realität der Transaktionen nicht übereinstimmt.²⁴² Im Ergebnis indiziert das Schuldverhältnis somit die Vertragspartner eines Leistungsaustausches. Gerade im B2C-Bereich und gerade bei Geschäften, die über das Internet abgewickelt werden, sind die vertraglichen Beziehungen oft nicht

²³⁷ EuGH v. 10.3.2011 – C-497/09 u.a., Bog u.a., Rn. 57; in diesem Sinn auch EuGH v. 2.12.2010 – C-276/09, Everything Everywhere, Rn. 28.

²³⁸ EuGH v. 2.10.2010 – C-276/09, Everything Everywhere, Rn. 27; 5.7.2018 – C-544/16, Marcandi, Rn. 30; 8.12.2016 – C-208/15, Stock 94, Rn. 32.

²³⁹ In der Regel wird es sich hierbei um eine unselbständige Nebenleistung zur Hauptleistung handeln; vgl. dazu am Beispiel Uber *Zechner*, SWI 2019, 522 (527); im Fall Airbnb kommt es – sofern ein gesondertes Entgelt erhoben wird – hingegen aufgrund der spezifischen Umstände zu einer eigenständigen Hauptleistung; vgl. *Zechner*, ÖStZ 2020, 300 (306).

²⁴⁰ BFH v. 16.3.1995 – V R 128/92; 12.8.2009 – XI R 48/07; *Robisch*, in Bunjes, UStG, 19. Aufl. 2020, § 1 Rn. 87; *Nieskens*, in Rau/Dürrewächter, UStG, 186. Lfg., 2020, § 1 Rn. 536.

²⁴¹ EuGH v. 20.6.2013 – C-653/11, Newey, Rn. 42 ff.

²⁴² EuGH v. 20.6.2013 – C-653/11, Newey, Rn. 44.

aussagekräftig, sodass der wirtschaftlichen Realität im Sinne einer Beurteilung des Gesamtbildes der Verhältnisse aus der Sicht eines Durchschnittsverbrauchers²⁴³ die entscheidende Bedeutung zukommt.

Weicht die reale Umsetzung des Verpflichtungsgeschäfts von der vertraglichen Vereinbarung ab, ist (in wirtschaftlicher Betrachtungsweise) die wirtschaftliche Realität für die umsatzsteuerrechtliche Beurteilung ausschlaggebend. Hierbei wird darauf abgestellt, wer im Außenverhältnis als leistender Unternehmer im eigenen Namen in Erscheinung tritt.²⁴⁴ Es ist das Außenverhältnis, das die wirtschaftliche Realität widerspiegelt und im Regelfall durch das schuldrechtliche Verpflichtungsgeschäft determiniert ist.

In der Sharing Economy findet der Vertragsabschluss immer über die Plattform statt. Um bestimmen zu können, welche Art von Umsatz der Plattformbetreiber gegenüber dem Nutzer einerseits und dem Anbieter andererseits erbringt, ist somit der Auftritt des Plattformbetreibers im Außenverhältnis ausschlaggebend. Im vorliegenden Zusammenhang wird unterstellt, dass der Plattformbetreiber auf Grund seiner zivil- und gesellschaftsrechtlichen Ausgestaltung Träger von Rechten und Pflichten sein kann.²⁴⁵ Für das Gesamtbild der Verhältnisse ist daher vor allem der Eindruck ausschlaggebend, der dem Nutzer bei der „Buchung“ der Dienstleistung über die elektronische Plattform entsteht.²⁴⁶

b. Eigenleistung

Die klassische Eigenleistung ist dadurch gekennzeichnet, dass der Leistungserbringer im eigenen Namen und auf eigene Rechnung gegenüber dem Leistungsempfänger auftritt und die Leistung auch selbst (gegebenenfalls durch seine Mitarbeiter oder andere Erfüllungsgehilfen) erbringt.

Dass der Plattformbetreiber im fremden Namen auftritt, kann im Einzelfall insb. dann hinterfragt werden, wenn der Nutzer der „vermittelten“ Dienst-

²⁴³ Ist der Verbrauch das Belastungsziel, muss auch die Art des Umsatzes aus der Sicht des (Durchschnitts-)Verbrauchers beurteilt werden.

²⁴⁴ Vgl. etwa BFH v. 16.3.2000 – V R 44/99, Rn. 15; österreichischer VwGH v. 31.1.2001 – 97/13/0066; 27.4.1994 – 94/13/0023.

²⁴⁵ Dass dies nicht selbstverständlich der Fall sein muss, wird unter Abschnitt VI. erläutert.

²⁴⁶ So schon *Zechner*, ÖStZ 2020, 300 (301); ähnlich *Ehrke-Rabel*, in Hey (Hrsg.), Digitalisierung im Steuerrecht, DStJG 42, 371 (387).

leistung die konkrete Identität des Anbieters gar nicht kennt. Je nach Ausgestaltung des Geschäftsmodells wird bei „vermittelten“ Fahrdiensten die Identität des Fahrers und dessen Reputation entweder bereits vor der Bestellung der Fahrt im Rahmen einer Liste, aus der der Fahrgast wählen kann, kommuniziert oder erst nach der Buchung preisgegeben. Bei der Ermöglichung der kurzfristigen Anmietung von Unterkünften über eine Plattform verfolgt der Plattformbetreiber häufig das in der Einleitung erwähnte Vertrauensmodell, sodass dem Nutzer die Identität des Anbieters in der Regel vor Geschäftsabschluss bekannt ist und die Entscheidung zur Buchung der Unterkunft auch auf der Reputation des Anbieters beruht. Etwas anderes könnte für Essenszustellungen zum Tragen kommen, wo die Identität des Boten dem Besteller in der Regel nicht bekannt wird.

Gibt der Plattformbetreiber über seinen Außenauftritt gegenüber potentiellen Kunden zu verstehen, dass er die Kontrolle über die Qualität der organisierten Dienstleistung innehat, werden allfällige Beschwerden betreffend eine konkrete Dienstleistung über die Plattform behandelt und erfolgen auch die Festsetzung des Preises und die Abwicklung der Bezahlung über diese Plattform, entsteht dem Nutzer im Regelfall zumindest der Eindruck, einen Leistungsaustausch mit dem Plattformbetreiber anzubahnen. Entrichtet der Nutzer den Preis für die Leistung an den Plattformbetreiber, ohne dass ihm erkennbar ist, dass der Plattformbetreiber dieses Entgelt nicht selbst vereinnahmt, so ist jedenfalls von einem Leistungsaustausch zwischen dem Kunden und dem Plattformbetreiber auszugehen.²⁴⁷ Dies gilt selbst dann, wenn für den Nutzer erkennbar ist, welcher Teil des Entgelts auf die Ausführung der tatsächlich angeforderten Leistung und welcher Teil auf die Ermöglichung der Leistungserbringung durch den Plattformbetreiber zurückzuführen ist.²⁴⁸ Daran ändert auch der Umstand nichts, dass ein Nutzer nach Annahme seiner „Anfrage“ durch den unmittelbar leistenden Unternehmer dessen Namen und die Einträge über die Zufriedenheit früherer Nutzer über die Plattform einsehen kann.²⁴⁹

²⁴⁷ Vgl. BFH v. 15.5.2012 – XI R 16/10 unter Verweis auf seine „Ladenrechtsprechung“, die auch für die über Internetplattformen angebotenen Leistungen gilt; dazu näher *Hammerl/Zechner*, SWK-Spezial Plattformhaftung, 2020, 22 ff. und unter Abschnitt VII.1.d.aa.

²⁴⁸ Vgl. zur Irrelevanz der Art der Rechnungsausstellung EuGH v. 25.9.1999 – C-349/96, CPP, Rn. 31; 27.10.2005 – C-41/04, Levob Verzekeringen und OV Bank, Rn. 25; 10.3.2011 – C-497/09 u.a., Bog u.a., Rn. 57.

²⁴⁹ *Ehrke-Rabel*, in Hey (Hrsg.), Digitalisierung im Steuerrecht, DStJG 42, 371 (387 f.).

Zeigt sich der Plattformbetreiber in der wirtschaftlichen Realität²⁵⁰ somit als „Herr“ über die dem Nutzer im Ergebnis erbrachte Leistung, ist er der Vertragspartner des Nutzers. Er erbringt dem Nutzer gegenüber dann auch die letztlich gewünschte Leistung und tritt damit jedenfalls im eigenen Namen auf.

Etwas anderes gilt jedoch dann, wenn der Plattformbetreiber deutlich zu erkennen gibt, dass der Abschluss des Rechtsgeschäfts, um das es dem Kunden geht, mit dem unmittelbaren Anbieter zustande kommt und der Plattformbetreiber selbst nur an der *Anbahnung* des Geschäftsabschlusses und an der Zahlungsabwicklung beteiligt ist.

c. Vermittlungsleistung

aa. Vorbemerkung

Entpuppt sich der Plattformbetreiber in der wirtschaftlichen Realität nicht als „Herr“ über die dem Nutzer im Ergebnis erbrachte Leistung, erbringt dieser an den Nutzer jedenfalls nicht die von ihm letztendlich gewünschte Leistung. Er kann nur Vertragspartner des Nutzers für eine andere (begleitende) Dienstleistung oder Lieferung sein, wenn er vom Nutzer dafür ein (gesondertes) Entgelt erhält. Ein solcher Fall kann in der wirtschaftlichen Realität etwa anzunehmen sein, wenn der Betreiber der Plattform deutlich zu erkennen gibt, dass er den Dienst nicht selbst erbringt und diesen auch nicht beeinflusst, sondern nur anbaut und so nicht in den Leistungsaustausch zwischen dem unmittelbaren Leistungserbringer und dem Nutzer eingebunden ist.²⁵¹

Entrichtet etwa der Nutzer kein Entgelt an den Plattformbetreiber, indem dieser entweder weder ein Entgelt noch Zahlungsdaten verlangt, oder gibt er seine Bank- oder Kreditkartendaten – erkennbar und tatsächlich gelebt – nur als Sicherheit bekannt, die dem unmittelbaren Leistungserbringer weitergeleitet werden, so kann zwischen dem Plattformbetreiber und dem Nutzer auch kein umsatzsteuerbarer Leistungsaustausch stattfinden. Ein Leistungsaustausch findet bei unterstellter Ausrichtung des Plattformbetreibers auf Einnahmenerzielung gegenüber dem Anbieter zwischen dem Anbieter und

²⁵⁰ Vgl. schon *Zechner*, ÖStZ 2020, 300 (301), wonach die rechtliche Beurteilung des Außenauftritts im Lichte der Rsp. des EuGH nach wirtschaftlichen Gesichtspunkten vorzunehmen ist.

²⁵¹ *Ehrke-Rabel*, in Hey (Hrsg.), Digitalisierung im Steuerrecht, DStJG 42, 371 (389).

dem Plattformbetreiber statt. Erhält dieser nicht nur vom Anbieter, sondern auch vom Nutzer der Plattform ein Entgelt (etwa in einem gewissen Prozentsatz vom Preis der unmittelbar konsumierten Leistung), so findet auch ein Leistungsaustausch zwischen dem Plattformbetreiber und dem Nutzer statt. Dieser unterscheidet sich aber von dem Leistungsaustausch, bei dem der Plattformbetreiber als „Herr“ der gegenüber dem Nutzer im Ergebnis erbrachten Dienstleistung auftritt. Der Plattformbetreiber erbringt weder an den Nutzer noch an den Anbieter die vom Nutzer gewünschte und im Endergebnis verbrauchte Leistung.²⁵²

Fraglich ist also, welche Art von Leistung der Plattformbetreiber in einem solchen Fall erbringt. In Betracht kommen eine Vermittlungsleistung oder eine auf elektronischem Weg erbrachte Dienstleistung.

bb. Definition und Rechtsfolgen

Bei der Vermittlungsleistung ist der Vermittler in den Leistungsaustausch gegenüber dem Endkunden nicht eingebunden. Er bahnt das Geschäft zwischen zwei Personen an. Bei einer Vermittlungsleistung handelt es sich um die Herbeiführung eines Vertragsabschlusses für einen Auftraggeber.²⁵³ Im Zusammenhang mit Finanzdienstleistungen hat der EuGH die Vermittlung als eine Tätigkeit beschrieben, welche von einer Mittelsperson ausgeübt wird, die selbst nicht die Parteistellung in einem Vertrag über ein Finanzprodukt hat und deren Tätigkeit sich von den typischen Leistungen unterscheidet, die von den Parteien solcher Verträge erbracht werden. Er hat die Vermittlungstätigkeit als eine Dienstleistung bezeichnet, die gegenüber einer Vertragspartei erbracht und von dieser als eigenständige Mittlertätigkeit vergütet wird.²⁵⁴ Zweck der Tätigkeit eines Vermittlers ist daher, das Erforderliche zu tun, damit zwei Parteien einen Vertrag abschließen.²⁵⁵ Die Tätigkeit eines Vermittlers kann etwa darin bestehen, einer Vertragspartei die Gelegenheiten zum Abschluss eines Vertrages zu bieten, mit der anderen Partei Kontakt aufzunehmen oder im Namen und für Rechnung des Kunden über

²⁵² *Ehrke-Rabel*, in Hey (Hrsg.), Digitalisierung im Steuerrecht, DStJG 42, 371 (389 f.).

²⁵³ *Stadie*, in Rau/Dürrewächter, UStG, 178. Lfg., 2018, § 3a Rn. 442 unter Verweis auf BFH v. 12.1.1989 – V R 43/85; 26.1.1995 – V R 9/93.

²⁵⁴ EuGH v. 21.6.2007 – C-453/05, Ludwig, Rn. 23.

²⁵⁵ EuGH v. 13.12.2001 – C-235/00, CSC Financial Services, Rn. 39; 21.6.2007 – C-453/05, Ludwig, Rn. 23.

die Einzelheiten des Vertrages zu verhandeln. Wesentlich ist, dass der Vermittler an dem Inhalt des vermittelten Vertrages kein Eigeninteresse hat.²⁵⁶ Der Begriff des Vermittlers ist für die MwStRL einheitlich zu verstehen.²⁵⁷ Vermittler können auch als Vertreter für ihren Auftraggeber fungieren. In solchen Fällen geht ihre Tätigkeit über die bloße Anbahnung eines Vertrages hinaus. Schließen die Vertragsparteien das Rechtsgeschäft aber schlussendlich im fremden Namen und auf fremde Rechnung ab, beschränkt sich ihre Leistung weiterhin auf eine bloße Vermittlungsleistung.²⁵⁸ Der Wille, im fremden Namen zu handeln, muss nach außen erkennbar sein.²⁵⁹ So erbringt der Vermittler seine Vermittlungsleistung gegenüber dem Anbieter und der Anbieter die angebotene Dienstleistung gegenüber dem Nutzer.

Nach § 3a Abs. 3 Nr. 4 UStG werden Vermittlungsleistungen an dem Ort ausgeführt, an dem der vermittelte Umsatz ausgeführt wird. Dies gilt nur, wenn der Empfänger der Vermittlungsleistung die Leistung als Nichtunternehmer i.S.d. § 3a Abs. 3 Nr. 4 UStG bezieht. Ist der Leistungsempfänger ein Unternehmer i.S.v. § 3a Abs. 2 UStG, richtet sich der Ort der Vermittlungsleistung nach dem Leistungsempfänger. Wird also ein Umsatz über eine Plattform für einen unternehmerisch tätigen Leistenden²⁶⁰ vermittelt, wird die Leistung des Plattformbetreibers gem. § 3a Abs. 2 UStG am Sitz des Leistungsempfängers ausgeführt. Hat der Plattformbetreiber seinen Sitz in einem anderen Mitgliedstaat als der Leistungsempfänger, d.h. im vorliegenden Zusammenhang der unmittelbare Leistungserbringer, und betreibt er dort keine feste Niederlassung, von der aus er die Vermittlungsleistung erbringt, kommt es zum Übergang der Steuerschuld auf den unmittelbaren Leistungserbringer (§ 13b UStG), die diesen unter den übrigen Voraussetzungen zum Vorsteuerabzug berechtigt (§ 15 UStG).

²⁵⁶ EuGH v. 21.6.2007 – C-453/05, Ludwig, Rn. 28 unter Verweis auf EuGH v. 13.12.2001 – C-235/00, CSC Financial Services, Rn. 39; 5.7.2012 – C-259/11, DTZ Zadelhoff, Rn. 27.

²⁵⁷ *Stadie*, in Rau/Dürrewächter, UStG, 178. Lfg., 2018, § 3a Rn. 444 unter Verweis auf EuGH v. 5.7.2012 – C-259/11 DTZ Zadelhoff, Rn. 27.

²⁵⁸ In diesem Sinn *Stadie*, in Rau/Dürrewächter, UStG, 178. Lfg., 2018, § 3a Rn. 442.

²⁵⁹ *Langer*, in Reiß/Kraeusel/Langer (Hrsg.), UStG, 151. Lfg., 2019, § 3a Rn. 105.1.

²⁶⁰ Der Empfänger der Vermittlungsleistung könnte auch eine einem Unternehmer gleichgestellte Person i.S.d. § 3a Abs. 1 UStG sein.

Wird an den Plattformbetreiber ein Entgelt sowohl vom unmittelbaren Leistungserbringer als auch vom Leistungsempfänger der „vermittelten“ Leistung, der ein Endverbraucher ist, geleistet, so werden beide Leistungen des Plattformbetreibers – wegen des sogleich unter Abschnitt V.5.c.cc. zu erläuternden Vorranges der Leistungsortregel für auf elektronischem Weg erbrachte Dienstleistungen gegenüber jener für Vermittlungsleistungen – am Empfängerort ausgeführt. Für das Entgelt, das der Anbieter entrichtet, kommt es zum Übergang der Steuerschuld. Für die Leistung an den Endverbraucher verbleibt die Steuerschuld beim Plattformbetreiber (mit der Möglichkeit zur Inanspruchnahme des OSS für die Erfüllung seiner mehrwertsteuerrechtlichen Verpflichtungen; vgl. dazu unter Abschnitt III.3.d.).

cc. Auf elektronischem Weg erbrachte Dienstleistung als *lex specialis*

Betreiber digitaler Plattformen führen ihre eigenen Leistungen im Wesentlichen automatisiert aus. Die Leistungserbringung erfolgt mit nur minimaler menschlicher Beteiligung und wäre so ohne Informationstechnologie nicht möglich. Damit können ihre Vermittlungsleistungen an Nichtunternehmer auch als auf elektronischem Weg erbrachte Dienstleistungen nach Art. 7 Abs. 1 MwStDVO zu qualifizieren sein. Nach Ansicht der deutschen Finanzverwaltung ist die Anwendung der Regel für elektronische Dienstleistungen bei der „*Online-Vermittlung von online gebuchten Leistungen*“ ausgeschlossen.²⁶¹ Wie im Folgenden ausgeführt, ist diese Ansicht u.E. unzutreffend.

In Bezug auf die Niederlassungsfreiheit hat der EuGH zur Kurzzeitvermietungsplattform Airbnb bereits festgestellt, dass ein Vermittlungsdienst, der darin besteht, über eine elektronische Plattform gegen Entgelt eine Geschäftsbeziehung zwischen potenziellen Mietern und gewerblichen oder nicht gewerblichen Vermietern, die kurzfristige Beherbergungsleistungen anbieten, anzubahnen, und gleichzeitig auch einige Zusatzdienstleistungen zu diesem Vermittlungsdienst zur Verfügung zu stellen, als „Dienst der Informationsgesellschaft“ einzustufen ist, der unter die RL 2000/31/EG („Richtlinie über den elektronischen Geschäftsverkehr“) fällt.²⁶² Dasselbe gilt unter bestimmten Voraussetzungen auch für Fahrtendienste, deren Geschäftsmodell darin besteht, mittels einer Smartphone-Applikation Personen, die eine innerstädtische Fahrt unternehmen möchten, und zugelassene Taxifahrer gegen Entgelt miteinander in Kontakt zu bringen: Anders als bei Uber hat

²⁶¹ Vgl. Abschn. 3a.12. Abs. 6 Nr. 19 UStAE.

²⁶² EuGH v. 19.12.2019 – C-390/18, AIRBNB Ireland, Rn. 69.

der Anbieter des Dienstes in diesem Fall Dienstleistungsverträge mit den betreffenden Taxifahrern geschlossen und von ihnen einen festen monatlichen Betrag erhalten, ihnen aber weder die Aufträge übermittelt noch den Fahrpreis festgelegt, noch dessen Begleichung durch die genannten Personen gewährleistet – die vielmehr direkt beim Taxifahrer zahlten – und auch nicht die Qualität der Fahrzeuge oder das Verhalten der Fahrer kontrolliert.²⁶³

Vermittlungsleistungen durch Plattformbetreiber könnten auch aus umsatzsteuerrechtlicher Sicht als auf elektronischem Weg erbrachte Dienstleistungen zu qualifizieren sein, so die Legaldefinition der auf elektronischem Weg erbrachten Dienstleistungen (Art. 7 MwStDVO) „elektronisch erbrachte Vermittlungsleistungen“ einschließt. Ein Plattformbetreiber, der nicht „Herr“ im hier beschriebenen Verständnis ist, erbringt eine Dienstleistung über das Internet, deren Erbringung im Wesentlichen automatisiert und nur mit minimaler menschlicher Beteiligung erfolgt. Die Erbringung dieser Dienstleistungen auf die Art, wie sie tatsächlich erbracht werden, wäre ohne Informationstechnologie nicht möglich. Art. 7 Abs. 1 MwStDVO scheint somit erfüllt.

Nach Art. 7 Abs. 2 Buchst. d MwStDVO stellt insb. *„die Einräumung des Rechts, gegen Entgelt eine Leistung auf einer Website, die als Online-Marktplatz fungiert, zum Kauf anzubieten, wobei die potenziellen Käufer ihr Gebot im Wege eines automatisierten Verfahrens abgeben und die Beteiligten durch eine automatische computergenerierte E-Mail über das Zustandekommen des Verkaufs unterrichtet werden,“* eine auf elektronischem Weg erbrachte Dienstleistung dar. Die Beispiele für eine elektronische Dienstleistung in Art. 7 Abs. 2 MwStDVO erwecken insgesamt den Eindruck, dass das Ausmaß der tatsächlichen menschlichen Beteiligung am Zustandekommen des konkreten Leistungsaustausches für die Annahme einer elektronischen Dienstleistung sehr gering sein muss.²⁶⁴ Dies trifft auf die meisten Internetplattformen zu.

Bei den in Art. 7 Abs. 3 MwStDVO ausdrücklich genannten Ausnahmen vom Begriff der auf elektronischem Weg erbrachten Dienstleistung handelt es sich einerseits um Vorgänge, in denen das Ausmaß der menschlichen Beteiligung im Einzelfall strittig sein kann. Andererseits finden die dort genannten Vorgänge jedenfalls mit mehr als minimaler menschlicher Beteiligung statt. Dies trifft insb. für online gebuchte Eintrittskarten für Sport- und Unterhal-

²⁶³ EuGH v. 3.12.2020 – C-62/19, Star Taxi App, Rn. 55.

²⁶⁴ *Ehrke-Rabel*, in Hey (Hrsg.), Digitalisierung im Steuerrecht, DStJG 42, 371 (391).

tungsveranstaltungen und online gebuchte Beherbergungs-, Restaurant- oder Personenbeförderungsleistungen zu (Art. 7 Abs. 3 Buchst. t und Buchst. u MwStDVO). Diese Bestimmungen zielen nicht auf die Buchung als Leistung, sondern auf die der Buchung zugrundeliegenden Leistungen ab. Es ist daher davon auszugehen, dass damit nur klargestellt werden sollte, dass die einer Onlinebuchung zugrundeliegende Dienstleistung, die selbst nicht über das Internet erbracht wird, auch durch die Onlinebuchung nicht zur elektronisch erbrachten Dienstleistung wird.²⁶⁵

Zu prüfen bleibt also, ob die gegenständlichen Plattformen, wenn deren Betreiber nicht Herren über die im Ergebnis erbrachten Leistungen sind, als Marktplätze i.S.d. Art. 7 Abs. 2 Buchst. d MwStDVO zu sehen sind. Das analoge Pendant zu den dort erfassten Online-Marktplätzen ist u.E. ein Marktplatz, für dessen Nutzung Personen ein Entgelt entrichten, ohne dass der Betreiber des Marktplatzes auf das Zustandekommen eines Leistungsaustausches auf dem Marktplatz oder auf die Preisbildung Einfluss ausüben kann und ausübt.²⁶⁶ Die Leistung eines solchen Marktplatzbetreibers beschränkt sich also auf die Einräumung der Möglichkeit, Handel zu betreiben. Die vom Plattformbetreiber zur Verfügung gestellte Infrastruktur zum Angebot bestimmter Dienstleistungen und zu deren Nachfrage kann mit einem solchen analogen Marktplatz verglichen werden. Stellt ein Plattformbetreiber tatsächlich *nur* einen digitalen Marktplatz zur Verfügung, ist jedenfalls ein Fall des Art 7 Abs. 2 Buchst. d MwSt-DVO gegeben. Damit erbringt der Plattformbetreiber eine Dienstleistung auf elektronischem Weg, sodass der Leistungsort auch bei Leistung an einen Nichtunternehmer am Sitz des Leistungsempfängers anzunehmen ist (§ 3a Abs. 5 UStG).

In vielen Fällen „tut“ ein Plattformbetreiber aber selbst dann, wenn er nicht „Herr“ im hier beschriebenen Verständnis ist, mehr als ein Marktplatz in der analogen Wirtschaftswelt: Die elektronische Anwendung, die der Plattformbetreiber als Marktplatz zur Verfügung stellt, führt den Vertragsabschluss automatisiert herbei, sodass der Plattformbetreiber in den Vertragsabschluss eingebunden ist.²⁶⁷ In der analogen Welt wäre ein solcher Fall als Vermittlungsleistung zu qualifizieren: Eine Person ermöglicht die Erbringung einer

²⁶⁵ Vgl. dazu schon *Ehrke-Rabel*, in Hey (Hrsg.), Digitalisierung im Steuerrecht, DStJG 42, 371 (391 f.).

²⁶⁶ So schon *Ehrke-Rabel*, in Hey (Hrsg.), Digitalisierung im Steuerrecht, DStJG 42, 371 (392).

²⁶⁷ Aus der Sicht der Informatik handelt es sich auch dabei um einen „Smart Contract“ (vgl. dazu i.Z.m. Kryptowährungen unter Abschnitt VI.1.).

Dienstleistung durch eine andere Person, indem sie gegenüber dem Dienstleistungsempfänger als eine bloß ermöglichende Person auftritt und im Auftrag der die Dienstleistung erbringenden Person den Vertrag über diese Dienstleistung abschließt. Eine solche ermöglichende Person handelt im fremden Namen und auf fremde Rechnung und ist damit Vermittlerin. Vermittlungsleistungen werden – anders als auf elektronischem Weg erbrachte Dienstleistungen – an dem Ort ausgeführt, an dem der vermittelte Umsatz ausgeführt wird, wenn der Leistungsempfänger ein Endverbraucher ist. Handelt es sich beim Leistungsempfänger um einen Unternehmer, ist der Sitz des Leistungsempfängers ausschlaggebend (vgl. dazu schon unter Abschnitt V.5.c.bb.).

Da Art. 7 Abs. 2 Buchst. d MwStDVO aber gerade auch solche digitalen Marktplatzbetreiber nennt, die anders als analoge Marktplatzbetreiber in den Vertragsabschluss eingebunden sind, ist davon auszugehen, dass Art. 7 MwStRL auch „auf elektronischem Weg erbrachte Vermittlungsleistungen“ umfasst. Wenn ein Gebot im Wege eines automatisierten Verfahrens abgegeben wird und die Beteiligten durch eine automatische computergenerierte E-Mail über das Zustandekommen des Vertrages informiert werden, dann ist der Vertrag über die vermittelnde Plattform zustande gekommen. Für die Bestimmung des Leistungsortes liegt bei digitalen Marktplatzbetreibern dann eine auf elektronischem Weg erbrachte Dienstleistung vor, sodass an Stelle von § 3a Abs. 3 Nr. 4 UStG § 3a Abs. 5 UStG zur Anwendung gelangt.²⁶⁸ Somit geht die Vermittlungsleistung in der elektronischen Dienstleistung auf. Die Vermittlungsleistung teilt damit in Hinblick auf den Leistungsort nicht mehr automatisch das Schicksal der vermittelten Leistung.

dd. Beispiel einer elektronischen Dienstleistung: kurzfristige Wohnraumvermietung

Um die Unterschiede, die sich aus den Tatsachen, d.h. aus der tatsächlichen Ausgestaltung eines Geschäftsmodells ergeben, zu illustrieren, soll hier die Ermöglichung von kurzfristigen Zimmeranmietungen über eine Plattform untersucht werden.

Unternehmer, die über Internetplattformen kurzfristige Wohnraumver- und -anmietungen ermöglichen, sind, wenn überhaupt, nur in untergeordnetem Ausmaß in die tatsächliche Leistung (nämlich die Vermietung) eingebun-

²⁶⁸ Zechner, ÖStZ 2020, 300 (305 f.); a.A. allerdings Abschn. 3a.12. Abs. 6 Nr. 19 UStAE.

den.²⁶⁹ Die über die Plattform ermöglichten Leistungen können auch recht vielfältig sein,²⁷⁰ sodass die zentrale Festlegung einheitlicher Qualitätsmerkmale durch den Plattformbetreiber faktisch wesentlich schwieriger umzusetzen ist und praktisch den Erfolg des Geschäftsmodells unterlaufen würde. Unternehmer, welche die kurzfristige Wohnraumvermietung über eine Plattform ermöglichen, arbeiten zwar in der Regel auch mit Reputationsmechanismen zur Qualitätssicherung, legen aber nicht das Entgelt für die Leistung fest. In der Praxis erfolgt auch hier die Bezahlung der Dienstleistung meist über die Plattform.

Für die umsatzsteuerrechtliche Beurteilung ist zunächst festzustellen, mit wem der Endkunde in Leistungsaustausch tritt. In Betracht kommen der Plattformbetreiber und die Person, welche die Dienstleistung tatsächlich erbringt. Möglich wäre ein Leistungsaustausch mit beiden (zwei unterschiedliche Leistungen) oder nur mit einem der beiden Akteure. Es ist wiederum auf den Einzelfall abzustellen und unter Berücksichtigung aller Umstände zu beurteilen, welche Leistung von wem an wen erbracht wird. Letztendlich kommt es auf das Gesamtbild der Verhältnisse an.

Auch wenn die durch einen Unternehmer betriebene Plattform nur das Mittel zum Zweck der Inanspruchnahme der zentralen Leistung, nämlich der Anmietung einer Unterkunft, darstellt, ist die durch die Internetplattform erbrachte Leistung eine eigenständige Hauptleistung, wenn der Plattformbetreiber die zugrundeliegende Leistung weder selbst erbringt noch deren Erbringung im Auftrag des Endkunden besorgt. Dies ist nach den hier entwickelten Abgrenzungskriterien dann anzunehmen, wenn sich der Plattformbetreiber nach dem Gesamtbild der Verhältnisse nicht als Herr über das gesamte Geschäft darstellt.²⁷¹

Dass der Plattformbetreiber die Leistung nicht selbst erbringt, steht angesichts der fehlenden Verfügungsmacht über die zur Verfügung stehenden Unterkunftsmöglichkeiten außer Zweifel. In Betracht kommen nur die Besorgungsleistung, die Vermittlungsleistung oder die auf elektronischem Weg erbrachte Dienstleistung. Anders als bei Übers Beförderungsdienstleis-

²⁶⁹ Vgl. am Beispiel Airbnb ausführlich *Zechner*, ÖStZ 2020, 300 (303 ff.).

²⁷⁰ So wird etwa bloß Wohnraum zur vorübergehenden Nutzung überlassen, bisweilen werden Zusatzleistungen angeboten oder auch Leistungen, die von der Wohnraumüberlassung völlig unabhängig sind (etwa eine Stadtführung oder Ähnliches; vgl. *Zechner*, ÖStZ 2020, 300 (302)).

²⁷¹ Vgl. zu Airbnb *Zechner*, ÖStZ 2020, 300 (303 ff.).

tungen sucht hier in der Regel nicht der Plattformbetreiber eine Person aus, die die vom Endkunden angeforderte Leistung zu erbringen in der Lage ist, sondern präsentiert über ihre elektronische Anwendung sämtliche Personen, die die gewünschten Leistungen anbieten.²⁷² Dass durch Filterfunktionen einzelne Anbieter aus dem Sichtfeld des Endkunden ausgeblendet werden können, ändert nichts an dem Umstand, dass der Endkunde aus einer Vielzahl an verschiedenen Anbietern frei wählen kann. Dadurch kann der Endkunde erkennen, dass verschiedene Anbieter mit verschiedenen Dienstleistungen zur Verfügung stehen, von denen er einen auswählen kann. Die Einbindung des Plattformbetreibers in die Leistungserbringung durch den Anbieter erscheint daher nicht sehr intensiv.

Je nach Geschäftsmodell können auch bei der kurzfristigen Wohnraumvermietung Qualitätsanforderungen festgelegt werden.²⁷³ Dies dürfte am Gesamteindruck des Nutzers, wonach der jeweilige Vermieter die zugrundeliegende Leistung erbringt, allerdings nichts ändern: Der Nutzer wählt Unterkunft und Vermieter – die nach wie vor nicht austauschbar sind – selbst aus, stellt den Kontakt her und führt die Buchung durch.²⁷⁴

Ist schließlich sowohl dem Anbieter als auch dem Kunden erkennbar, dass der Plattformbetreiber individuelle Vereinbarungen über den Leistungsaustausch nicht unmöglich macht, ist der Plattformbetreiber in den Leistungsaustausch nicht eingebunden. Ist der Plattformbetreiber in den Leistungsaustausch nicht eingebunden, steht fest, dass der Austausch der vom Nutzer gewünschten Dienstleistung zwischen dem unmittelbaren Leistungserbringer und dem Nutzer stattfindet. Die Funktion des Plattformbetreibers ist dann die eines Intermediärs, der in den unmittelbaren Leistungsaustausch nicht eingebunden ist. Erhält der Plattformbetreiber für die Anbahnung des Umsatzes zwischen dem unmittelbaren Leistungserbringer und dem Nutzer ein Entgelt, würde es sich dabei in der analogen Welt jedenfalls um eine Vermittlungsleistung handeln. Je nachdem, ob nur ein oder beide Vertragspartner zur Entrichtung eines Entgelts verpflichtet sind, würde die Vermittlungsleistung an einen oder beide Vertragspartner erbracht.

Die hier in Frage stehende Vermittlungsdienstleistung wird aber auf elektronischem Wege erbracht. Die Plattform stellt einen digitalen Marktplatz zur Verfügung, auf dem ein Interessent ein Angebot abgeben kann; in der

²⁷² So für Airbnb schon *Zechner*, ÖStZ 2020, 300 (304 f.).

²⁷³ Vgl. etwa zum Plusprogramm von Airbnb *Zechner*, ÖStZ 2020, 300 (303 ff.).

²⁷⁴ So zu Airbnb *Zechner*, ÖStZ 2020, 300 (304 f.).

Folge wird er über das Internet, etwa per E-Mail, über das Zustandekommen des Vertrages informiert. Es handelt sich demnach um einen Marktplatz, der jenem in Art. 7 Abs. 2 Buchst. d MwStDVO sehr ähnelt und der nach dem Regelungszweck von Art. 7 MwStDVO erfasst ist.²⁷⁵ Im Ergebnis liegt also eine auf elektronischem Weg erbrachte Dienstleistung i.S.v. Art. 7 MwStDVO vor.

In vielen Fällen übernimmt der Plattformbetreiber gegenüber dem Leistungsempfänger zusätzliche Dienstleistungen. Hinsichtlich dieser Leistungen muss im Einzelfall geprüft werden, ob es sich um unselbständige Nebenleistungen zur Hauptleistung des Plattformbetreibers oder um eigenständige Hauptleistungen handelt. Übernimmt der Plattformbetreiber die Zahlungsabwicklung, handelt es sich dabei grundsätzlich um eine unselbständige Nebenleistung, die umsatzsteuerrechtlich das Schicksal der auf elektronischem Weg erbrachten Dienstleistung teilt.²⁷⁶

d. Kommissionsgeschäft (Besorgungsleistung)

aa. Definition und Rechtsfolgen

Beim Kommissionsgeschäft (Besorgungsleistung) tritt ein Unternehmer gegenüber dem Leistungsempfänger zwar im eigenen Namen, im Innenverhältnis jedoch auf fremde Rechnung auf. Der Kommittent muss dem Leistungsempfänger gar nicht bekannt sein. Dabei kann der Kommissionär entweder für Rechnung eines Auftraggebers Leistungen einkaufen oder Leistungen verkaufen. Die Besorgungsleistung wird umsatzsteuerrechtlich behandelt wie die besorgte Leistung.

Für die Dienstleistungskommission sieht Art. 28 MwStRL vor, dass „*Steuerpflichtige, die im eigenen Namen aber für Rechnung Dritter tätig werden*“, behandelt werden, „*als ob sie die Dienstleistungen selbst erbracht hätten*“. Der Kommissionär handelt im Innenverhältnis auf Rechnung des Kommit-

²⁷⁵ *Zechner*, ÖStZ 2020, 300 (305).

²⁷⁶ Vgl. i.Z.m. einer Besorgungsleistung *Zechner*, SWI 2019, 522 (527) mit Verweis auf EuGH v. 2.12.2010, Everything Everywhere – C-276/09, Rn. 28 m.w.N.; im Fall Airbnb kommt es – sofern ein Entgelt erhoben wird – aufgrund der Zahlungsabwicklung durch eine gesonderte Niederlassung zu einer eigenständigen Hauptleistung; *Zechner*, ÖStZ 2020, 300 (306).

tenten, im Außenverhältnis jedoch im eigenen Namen.²⁷⁷ Wird ein Unternehmer in die Erbringung einer sonstigen Leistung eingeschaltet und handelt er dabei im eigenen Namen, jedoch für fremde Rechnung, gilt diese Leistung als an ihn und von ihm erbracht (§ 3 Abs. 11 UStG). Über die Fiktion einer Leistungskette wird der Kommissionär zum Empfänger der ersten und Erbringer der zweiten Leistung.²⁷⁸ Die beiden Leistungen sind umsatzsteuerrechtlich gesondert zu beurteilen, haben aber den gleichen Inhalt, und alle sachbezogenen umsatzsteuerrechtlichen Merkmale der ersten Leistung sind für die zweite Leistung maßgebend.²⁷⁹

Sowohl der Kommissionär als auch der Kommitent führen somit umsatzsteuerrechtlich dieselbe Leistung aus. Dass der Endkunde zur Inanspruchnahme der letztlich besorgten Leistung die vom Plattformbetreiber bereitgestellte digitale Anwendung nützt, sodass der Vertrag vollautomatisiert über das Internet zustande kommt und anders nicht zustande kommen könnte, ändert nichts an dem Umstand, dass insgesamt eine Besorgung der durch den unmittelbaren Anbieter erbrachten (Haupt-)Dienstleistung vorliegt. Die Leistung des Plattformbetreibers ist nämlich als eine einheitliche Leistung zu qualifizieren.²⁸⁰

Für die Abgrenzung zwischen Besorgungsleistung und Eigenleistung ist auf das Innenverhältnis zwischen dem Betreiber der Plattform und dem unmittelbar leistenden Unternehmer abzustellen. In vielen Fällen, in denen sich der Plattformbetreiber auf Grund des Gesamtbildes der Verhältnisse als Herr des Geschäftes zu erkennen gibt, tritt dieser auf Rechnung des Anbieters auf. Dies ergibt sich etwa daraus, dass der Plattformbetreiber hinsichtlich der zugrundeliegenden Dienstleistung nicht das wirtschaftliche Risiko trägt, sondern der Anbieter.²⁸¹ Die Plattformbetreiber erbringen daher – selbst wenn sie nach außen die Herren des Geschäftsverhältnisses sind, sodass ihnen die

²⁷⁷ Vgl. *Fritsch*, in Reiß/Kraeusel/Langer (Hrsg.), UStG, 126. Lfg., 2016, § 3 Rn. 699.

²⁷⁸ Vgl. *Fritsch*, in Reiß/Kraeusel/Langer (Hrsg.), UStG, 126. Lfg., 2016, § 3 Rn. 699.6.

²⁷⁹ Vgl. *Fritsch*, in Reiß/Kraeusel/Langer (Hrsg.), UStG, 126. Lfg., 2016, § 3 Rn. 699.5 und 699.8; *Nieskens*, in Rau/Dürrwächter, UStG, 180. Lfg., 2019, § 3 Rn. 4444 ff.

²⁸⁰ Vgl. i.Z.m. Über *Zechner*, SWI 2019, 522 (527).

²⁸¹ Vgl. etwa zu Uber *Zechner*, SWI 2019, 522 (527); zu Airbnb *Zechner*, ÖStZ 2020, 300 (303).

Leistung an den Nutzer zuzurechnen ist – selten Eigenleistungen.²⁸² Sie handeln im Innenverhältnis auf fremde Rechnung, sodass insgesamt eine Besorgungsleistung vorliegt. Die Unterscheidung zwischen Eigenleistung und Besorgungsleistung ist angesichts der umsatzsteuerrechtlichen Fiktion praktisch rein akademischer Natur.

Im Fall einer Besorgungsleistung ist die Interaktion zwischen dem Nutzer und dem Plattformbetreiber umsatzsteuerrechtlich etwa folgendermaßen zu sehen: Der Nutzer erteilt dem Plattformbetreiber den Auftrag, eine bestimmte Leistung im eigenen Namen, aber für fremde Rechnung für den Nutzer einzukaufen. Dabei kann es sich z.B. um eine Personenbeförderungsleistung, eine Beherbergungsleistung oder die Zustellung von Speisen und Getränken handeln. Der Plattformbetreiber sucht für den Nutzer nach einem geeigneten Leistungserbringer, kommt mit ihm über den Preis überein und verrechnet dem Kunden den Preis für die Gesamtleistung.

bb. Beispiel einer Besorgungsleistung: Personenbeförderung

Auf den ersten Blick befördert ein Plattformbetreiber wie Uber niemanden, sondern ermöglicht nur die Beförderung. Für Personenbeförderungsdienstleistungen gilt im Umsatzsteuerrecht abweichend von den Grundregeln jener Ort als Leistungsort, an dem die Beförderung nach Maßgabe der zurückgelegten Beförderungstrecke jeweils stattfindet (Art. 48 MwStRL; § 3b Abs. 1 UStG).²⁸³

Aus umsatzsteuerrechtlicher Sicht kann ein Unternehmen, das Personenbeförderungsdienstleistungen über eine Plattform ermöglicht, ohne sich zur Erbringung der Beförderungsdienstleistung selbst unselbständiger Hilfskräfte zu bedienen, nur selbst Beförderungsdienstleistungen erbringen, wenn

²⁸² *Ehrke-Rabel*, in Hey (Hrsg.), Digitalisierung im Steuerrecht, DStJG 42, 371 (388).

²⁸³ Der Begriff der Personenbeförderungsdienstleistung ist jedenfalls enger als jener der Leistungen auf dem Gebiet des Verkehrs. Aus der Rsp. des EuGH ergibt sich, dass der Begriff der Verkehrsdienstleistung im Sinne der Dienstleistungsrichtlinie weit auszulegen ist und im Wesentlichen alle Dienstleistungen im Bereich des Verkehrs erfasst, auch solche, die etwa der Verbesserung der Verkehrssicherheit dienen. Vgl. etwa EuGH v. 15.10.2015 – C-168/14, Grupo ITELVELSESA u.a., Rn. 49 ff., m.w.N. und EuGH v. 20.12.2017 – C-434/15, Asociación Profesional Elite Taxi, Rn. 41. Eine Übertragung der Ausführungen des EuGH betreffend die Anwendung der Dienstleistungsrichtlinie ist somit nicht ohne weiteres möglich.

sich die Geschäftsanbahnung über die Plattform als unselbständige Nebenleistung zur Personenbeförderungshauptleistung darstellt, weil der Plattformbetreiber als „Herr“ über das Geschäft im oben dargestellten Sinn einzustufen ist (vgl. dazu unter Abschnitt V.5.b.). Eine solche Sichtweise setzt voraus, dass der das Geschäft über die Plattform anbahnende Unternehmer *nicht* als der umsatzsteuerrechtliche Vertragspartner der zu befördernden Person zu qualifizieren ist.

Der im Internet zugängliche Ablauf des Geschäftsmodells von Uber lässt erkennen, dass die Fahrer mit ihren eigenen Fahrzeugen und nach freier Zeiteinteilung tätig werden.²⁸⁴ Die Tätigkeit des Plattformbetreibers Uber ist daher mit der Tätigkeit eines klassischen Spediteurs vergleichbar. Ein Spediteur verpflichtet sich gegenüber einem Kunden, die Versendung eines Gutes zu besorgen (§ 453 HGB). Dieser Fall wird umsatzsteuerrechtlich auch als Leistungseinkauf²⁸⁵ oder als eine Besorgungsleistung²⁸⁶ bezeichnet. Eine solche Leistung liegt vor, wenn ein Unternehmer im eigenen Namen eine Beförderungsleistung für Rechnung seines Auftraggebers in Auftrag gibt.²⁸⁷

Übertragen auf das hier untersuchte Geschäftsmodell gibt eine Person, die eine Personenbeförderung wünscht, über die Plattform deren Betreiber den Auftrag, die gewünschte Personenbeförderung zu „organisieren“. Der Plattformbetreiber sucht für den Nutzer einen geeigneten „Beförderer“, kommt – wenn das nicht schon zuvor erfolgt ist – mit diesem über den Preis überein und verrechnet dem Nutzer den Preis für die Gesamtleistung. Damit ergibt sich aber aus der Rsp. des EuGH,²⁸⁸ dass der die Plattform betreibende Unternehmer gegenüber dem zu befördernden Kunden eine Besorgungsdienstleistung erbringt, die eine einheitliche Leistung darstellt. Die Plattform stellt nur die Infrastruktur dar, die es dem Kunden ermöglicht, die Besorgungsleistung unter optimalen Bedingungen in Anspruch zu nehmen. Sie ist daher unselb-

²⁸⁴ Vgl. zum Geschäftsmodell auch *Zechner*, SWI 2019, 522 (523); *Zechner*, International VAT Monitor 2019, 261 (263).

²⁸⁵ *Püschner*, in Reiß/Kraeusel/Langer (Hrsg.), UStG, 131. Lfg., 2016, § 3b Rn. 68.8.

²⁸⁶ *Reiß*, in Rau/Dürrwächter, UStG, 82. Lfg., 1995, § 3b Rn. 71; *Püschner*, in Reiß/Kraeusel/Langer (Hrsg.), UStG, 131. Lfg., 2016, § 3b Rn. 68.8.

²⁸⁷ *Reiß*, in Rau/Dürrwächter, UStG, 82. Lfg., 1995, § 3b Rn. 71.

²⁸⁸ Vgl. zur Rsp. des EuGH zum Grundsatz der Einheitlichkeit der Leistung schon Abschnitt V.4.

ständige Nebenleistung zur Hauptleistung, nämlich der Besorgung einer Personenbeförderung.²⁸⁹

Vor dem Hintergrund des § 3 Abs. 11 UStG (Art. 28 MwStRL) erbringt daher der Plattformbetreiber eine Personenbeförderungsleistung an den Endkunden und der Fahrer erbringt eine Personenbeförderungsleistung an den Plattformbetreiber.²⁹⁰ Da Personenbeförderungsleistungen unabhängig von der Eigenschaft des Leistungsempfängers immer dort ausgeführt werden, wo die Beförderung bewirkt wird, liegt für beide Beförderungsleistungen der Leistungsort dort, wo der Fahrer den Kunden tatsächlich befördert. Dies gilt unabhängig davon, ob die beförderte Person als Unternehmerin i.S.d. § 3a Abs. 2 UStG oder als Nichtunternehmerin i.S.d. § 3a Abs. 1 UStG auftritt.

Die Qualifikation der Leistung des Plattformbetreibers als Besorgungsleistung hat zur Folge, dass zwischen dem tatsächlichen Fahrer und der beförderten Person kein Leistungsaustausch stattfindet.²⁹¹ Ob im Verhältnis zwischen dem Fahrer und dem Plattformbetreiber auch tatsächlich eine Umsatzsteuerschuld entsteht, hängt im Einzelfall davon ab, ob der Fahrer ein von der Umsatzsteuer befreiter Kleinunternehmer ist.

Ist der Plattformbetreiber dagegen nicht als „Herr“ der Gesamtleistung einzustufen, so liegt aus umsatzsteuerrechtlicher Sicht keine Besorgungsleistung und damit Personenbeförderungsdienstleistung seitens des Plattformbetreibers vor, sondern eine Vermittlungsleistung oder, wenn diese vollautomatisiert erbracht wird, eine elektronische Dienstleistung. Dies ist etwa dann erfüllt, wenn der Plattformbetreiber weder den Preis festlegt, noch den unmittelbar leistenden Unternehmer auswählt und auf die Qualität der Fahrleistung auch keinen Einfluss nimmt. In diesem Fall ist die Geschäftsanbahnung über die Plattform keine unselbständige Nebenleistung zur Personenbeförderungsleistung, sondern die *Hauptleistung* des Plattformbetreibers.

²⁸⁹ Zechner, SWI 2019, 522 (527 f.); Zechner, International VAT Monitor 2019, 261 (263).

²⁹⁰ Vgl. Langer, in Reiß/Kraeusel/Langer (Hrsg.), UStG, 151. Lfg., 2019, § 3a Rn. 105.2; Stadie, in Rau/Dürrwächter, UStG, 178. Lfg., 2018, § 3a Rn. 101; Ruppe/Achatz, UStG, 5. Aufl. 2017, § 3a Rn. 17 zu dem § 3 Abs. 11 UStG vergleichbaren § 3a Abs. 4 öUStG.

²⁹¹ Vgl. Zechner, SWI 2019, 522 (528).

6. Fazit

Aus den vorangegangenen umsatzsteuerrechtlichen Überlegungen geht hervor, dass die umsatzsteuerrechtliche Beurteilung von Geschäftsmodellen der Sharing Economy immer einzelfallbezogen vorzunehmen ist. Was für die Durchführung von Personenbeförderungsdienstleistungen durch eine Plattform wie Uber gilt, muss nicht selbstverständlich für eine andere Plattform, die gleichartige Dienstleistungen ermöglicht, gelten.²⁹² Ob eine Besorgungs- oder bloße Vermittlungsleistung vorliegt, muss im Einzelfall im Rahmen einer Gesamtwürdigung der tatsächlichen Umstände, unter denen die jeweiligen Geschäfte abgewickelt werden, beurteilt werden.

Vor diesem Hintergrund ist in den Fällen, in denen der Plattformbetreiber als „Herr“ über das gesamte Geschäft auftritt, von einer Besorgungsleistung auszugehen. Diese Beurteilung bietet ein medienneutrales umsatzsteuerrechtliches Ergebnis, das gleichzeitig den Verbrauchsteuergedanken der Umsatzsteuer wahr.²⁹³

Ist der Plattformbetreiber nicht „Herr“ des Geschäftes insgesamt, wird der Grundsatz der Medienneutralität durchbrochen, weil die Dienstleistung des Plattformbetreibers immer dort ausgeführt wird, wo der Leistungsempfänger sein Unternehmen betreibt (so es sich um einen Unternehmer oder eine einem Unternehmer nach § 3a Abs. 2 S. 2 UStG gleichgestellte Person handelt) oder wo der Leistungsempfänger seinen Wohnsitz, seinen gewöhnlichen Aufenthaltsort oder seinen Sitz hat (§ 3a Abs. 5 UStG). Würde der Plattformbetreiber dieselbe Leistung in der analogen Welt anbieten, läge im Regelfall eine Vermittlungsleistung vor, die, so sie an einen Nichtunternehmer i.S.d. § 3a Abs. 1 UStG erbracht wird, an dem Ort als ausgeführt gilt, an dem der vermittelte Umsatz ausgeführt wird (§ 3a Abs. 3 Nr. 4 UStG). Eine Vermittlungsleistung an einen Unternehmer oder eine diesem nach § 3a Abs. 2 S. 2 UStG gleichgestellte Person würde am Empfängerort ausgeführt. Ist der Leistungsempfänger ein Unternehmer, besteht somit im Ergebnis kein Unterschied zwischen der Erbringung der Leistung in der analogen und in der digitalen Welt. Hinsichtlich der Vermittlungsleistung an den Nichtunternehmer ergibt sich jedoch ein Unterschied.

²⁹² Vgl. auch die unterschiedliche Beurteilung der Fahrdienste Uber und Star Taxi durch den EuGH: EuGH v. 20.12.2017 – C-434/15, Asociación Profesional Elite Taxi und EuGH v. 3.12.2020 – C-62/19, Star Taxi App.

²⁹³ *Ehrke-Rabel*, in Hey (Hrsg.), Digitalisierung im Steuerrecht, DStJG 42, 371 (393).

Das Ergebnis der analogen Vermittlungsleistung wird u.E. dem Verbrauchsteuergedanken besser gerecht als das Ergebnis der digitalen Vermittlungsleistung.²⁹⁴ Die Durchbrechung des Grundsatzes der Medienneutralität hinsichtlich der auf elektronischem Weg erbrachten Dienstleistungen soll jedoch Abgrenzungsprobleme – etwa zwischen digitalen Marktplätzen, die wie analoge Marktplätze allein Infrastruktur bereitstellen, und solchen, die in den Vertragsabschluss eingebunden sind – beseitigen und, wie eingangs erläutert, den Vollzug des Umsatzsteuerrechts erleichtern. Das Konzept der elektronisch erbrachten Dienstleistung ist u.E. daher sachgerecht.²⁹⁵

²⁹⁴ Vgl. dazu bereits *Ehrke-Rabel*, in Hey (Hrsg.), Digitalisierung im Steuerrecht, DStJG 42, 371 (394); *Zechner*, ÖStZ 2020, 300 (307 f.).

²⁹⁵ So schon *Zechner*, ÖStZ 2020, 300 (309).

VI. Exkurs: Blockchainbasierte Geschäftsmodelle (Ehrke-Rabel/Zechner)

1. Blockchaintechnologie als Instrument zur Beseitigung von Intermediären

Wenn heute von Blockchaintechnologie gesprochen wird, handelt es sich dabei um eine Kombination verschiedener Technologien, die es ermöglichen, digitale Werte auf eine Art und Weise zu übertragen, die als sehr betrugssicher gilt. Die Ausgestaltungsmöglichkeiten der Technologie sind vielfältig.²⁹⁶ Eine Blockchain kann etwa als geschlossenes oder als offenes Netzwerkkonzipiert werden²⁹⁷ und als ein digitales Register verstanden werden, in dem diverse Vorgänge bzw. Informationen unveränderbar (mit einem Zeitstempel versehen) verbucht werden können.²⁹⁸ Der bekannteste Anwendungsfall ist die Kryptowährung Bitcoin.

Die Betrugssicherheit liegt in zweierlei: Sämtliche Übertragungen werden in einem sog. „Block“ unwiderruflich verbucht. Bei der Bitcoin-Blockchain, der ersten weltumspannend bekannten Blockchain, wird ungefähr alle zehn Minuten ein solcher Block generiert, in welchem die in diesem Zeitfenster validierten Transaktionen gespeichert werden. Die Blöcke werden aneinandergereiht, sodass eine Kette von Blöcken entsteht. In den jeweiligen Blöcken können keine Löschungen vorgenommen werden, sodass die in einem Block verbuchte Übertragung eines digitalen Wertes nur durch eine Rückübertragung, die in einem neuen Block verbucht wird, rückgängig gemacht werden kann. Die Validierung der Transaktionen und damit die Erzeugung

²⁹⁶ Vgl. dazu *Ehrke-Rabel/I. Eisenberger/Hödl/Zechner*, ALJ 2017, 188 (188 ff.) und *Buocz/Ehrke-Rabel/Hödl/I. Eisenberger*, Bitcoin and the GDPR: Allocating responsibility in distributed networks, *Computer Law & Security Review* 2019, 182 (182 ff.).

²⁹⁷ Für einen illustrativen Überblick siehe *Government Office For Science*, Distributed Ledger Technology: beyond block chain – A report by the UK Government Chief Scientific Advisor, 2015, https://www.gov.uk/government/uploads/attachment_data/file/492972/gs-16-1-distributed-ledger-technology.pdf (abgefragt am 9.5.2019).

²⁹⁸ *Ehrke-Rabel*, in Hey (Hrsg.), Digitalisierung im Steuerrecht, DStJG 42, 371 (409).

der einzelnen Blöcke kann nach unterschiedlichen Methoden erfolgen. Bei Bitcoin und Ethereum erfolgt sie durch den sog. „proof-of-work“.²⁹⁹

Berühmtheit hat die Blockchaintechnologie durch die offen ausgestaltete Bitcoin-Blockchain erfahren. Die Teilnehmer verwalten die Blockchain gemeinsam, indem sie dieselbe Software auf ihren Computern laufen lassen und die abzuwickelnden Geschäftsvorfälle verbuchen. Die Verbuchung eines Geschäftsvorfalles setzt voraus, dass ein digitales „Zertifikat“, eine Befugnis zur Vornahme dieses Geschäftsvorfalles vorliegt, das auch übertragen werden kann (sog. „Token“, im Fall der Bitcoin-Blockchain sog. „Bitcoin“). Die Verbuchung des Geschäftsvorfalles setzt einerseits den Besitz eines Token voraus und andererseits einen Validierungsvorgang durch die Teilnehmer des Blockchainsystems. Derzeit erfolgt die Validierung der meisten Blockchainsysteme durch sog. „Miner“, die den sog. „proof-of-work“ vornehmen. Dabei handelt es sich um (automatisierte) Rechenoperationen, die die Miner des Blockchainsystems auf ihren Rechnern durchführen. Die Rechenoperationen haben die Lösung eines kryptographischen Rätsels zum Ziel. Sie werden vom Programmcode gesteuert. Bei Bitcoin ist dieser so ausgestaltet, dass nur ein Rechner das nächste Rätsel als erster lösen kann. Wurde das Rätsel gelöst, was bei der Bitcoin-Blockchain etwa alle zehn Minuten geschieht, werden die in diesem Zeitfenster durchgeführten Transaktionen in einem Block des digitalen Registers für alle Teilnehmer des Netzwerks einsehbar verbucht. Verbucht wird aber nur die Übertragung des digitalen Zertifikats, das durch eine kryptographische Verschlüsselung keinem realen wirtschaftlichen Eigentümer unmittelbar zugeordnet werden kann.³⁰⁰

²⁹⁹ Zur technischen Funktionsweise ausführlich *Boehm/Pesch*, Rechtliche Herausforderungen einer virtuellen Währung – eine erste juristische Einordnung, MMR 2014, 75 (75 ff.); *Ehrke-Rabel/I. Eisenberger/Hödl/Zechner*, ALJ 2017, 188 (194 ff.); vgl. auch *Dietsch*, Umsatzsteuerliche Behandlung von Bitcoin-Mining, MwStR 2018, 250 (250 ff.); *Schlund/Pongratz*, Distributed-Ledger-Technologie und Kryptowährungen – eine rechtliche Betrachtung, DStR 2018, 598 (598 f.).

³⁰⁰ Der wirtschaftliche Eigentümer hat für jedes Zertifikat zwei „Schlüssel“, einen öffentlichen Schlüssel, der jedem einsehbar ist und dahinterliegend einen privaten Schlüssel, über den nur er verfügt. Über den privaten Schlüssel erhält er Zugriff auf sein digitales Zertifikat. Die Verschlüsselung erzeugt keine Anonymität, sondern nur Pseudonymität; dazu *Ehrke-Rabel/Hödl*, Effizienter Steuervollzug im Lichte des Datenschutzes, in Jähnel (Hrsg.), Jahrbuch 16 Datenschutzrecht, 2016, 231 (258 ff.).

Die Validierung von Transaktionen und die damit einhergehende Schaffung eines Blocks verlangt den Einsatz hochspezialisierter Hardware, einer bestimmten Software und konsumiert Energie.³⁰¹ Um die Teilnehmer eines Netzwerks dazu anzuregen, an diesem Validierungsprozess teilzunehmen, wird nach der erfolgreichen Bildung jedes Blocks ein sog. „Block Reward“ an denjenigen ausbezahlt, der das zur Validierung einer Transaktion vorgesehene kryptographische Rätsel zuerst gelöst hat. Dieser Block Reward besteht seinerseits in digitalen Token. Der „proof-of-work“ wird demnach auch als „Mining“ bezeichnet, weil die erfolgreiche Lösung des kryptographischen Rätsels zu einer Belohnung in Form vom System neu geschaffener Bitcoin führt. Zusätzlich zu den Block Rewards können von den Transakteuren Transaktionsgebühren ausgelobt werden. Dabei handelt es sich um einen gesonderten Vertrag, der u.E. zwischen dem einzelnen Miner, der den „Zuschlag“ erhält, und den Transakteuren zustande kommt und daher umsatzsteuerrechtlich nach den allgemeinen Grundsätzen zu bewerten ist.³⁰² Darauf soll hier nicht näher eingegangen werden. Erwähnt sei im vorliegenden Zusammenhang, dass nicht allen Teilnehmern am Netzwerk dieselben Handlungsmöglichkeiten offenstehen. So ist im Bitcoin-Netzwerk zunächst zwischen „lightweight nodes“ und „full nodes“ zu unterscheiden. Miner können nur über full nodes aktiv werden, aber nicht jeder full node ist auch Miner. Außerdem gibt es Teilnehmer, die den Status eines Developer haben.³⁰³

Einmal verbuchte Vorgänge können nicht gelöscht werden. Eine Rückgängigmachung setzt eine neuerliche Transaktion in die andere Richtung voraus, die wiederum in einem eigenen Block verbucht werden muss. Solange der

³⁰¹ Vgl. im Zusammenhang mit Bitcoin *Ehrke-Rabel/I. Eisenberger/Hödl/Zechner*, ALJ 2017, 188 (210 f.).

³⁰² A.A. *Dietsch*, MwStR 2018, 250 (252), der die Transaktionsgebühren und den Block Reward als einheitliche Leistung sieht und offenbar den Leistungsaustausch insgesamt zwischen den Transakteuren, deren Transaktionen in dem vom einzelnen Miner verifizierten Block verbucht werden, und dem erfolgreichen Miner sieht. Dies ist u.E. angesichts des Umstands, dass der Block Reward im Netzwerk generiert und nicht von den Transakteuren aufgewendet wird, nicht nachvollziehbar. Dagegen müssen die Transaktionsgebühren von den konkreten Transakteuren aufgewendet werden, sodass von zwei verschiedenen Vertragspartnern für den erfolgreichen Miner auszugehen ist. Vgl. auch *Schlund/Pongratz*, DStR 2018, 598 (602).

³⁰³ Dazu im Detail *Buocz/Ehrke-Rabel/Hödl/I. Eisenberger*, Computer Law & Security Review 2019, 182 (182 ff.).

Programmcode nicht geändert wird, was in der Regel nur mit der Zustimmung der Mehrheit der Teilnehmer am Blockchainsystem möglich ist, bleiben Transaktionen fix verbucht. Da alle Miner dasselbe Programm laufen lassen und dieselbe Abbildung des digitalen Registers speichern, wird das Register nicht an einer zentralen Stelle, sondern verteilt (distribuiert) aufbewahrt. Dies erhöht die Wahrscheinlichkeit, dass Cyber-Angriffe ins Leere gehen.³⁰⁴

Nach den „Gründungspapieren“ der Bitcoin-Blockchain, dem sog. „White Paper“³⁰⁵ von *Nakamoto*, sollten Bitcoin als sicheres Zahlungsmittel Banken überflüssig machen. Aus der Zielsetzung, als Zahlungsmittel eingesetzt zu werden, hat sich für Bitcoin die Bezeichnung „Kryptowährung“ ergeben. Der (sprunghafte³⁰⁶) Erfolg von Bitcoin und nicht zuletzt ein beeindruckendes Marketing haben eine Vielzahl neuer digitaler Token auf den Internetmarkt gebracht, die sich alle Kryptowährungen nennen. Ob diese sog. Kryptowährungen tatsächlich Bitcoin sowohl ihrer Funktion nach als auch ihrer Kreative- und Übertragungsweise nach vergleichbar sind, muss jeweils im Einzelfall beurteilt werden.³⁰⁷ Fest steht, dass zum Zeitpunkt des Abschlusses dieses Manuskripts auf „bitinfocharts.com“ über 1.000 Kryptowährungen mit Wechselkursen in € und in \$ aufscheinen.

Soweit es sich bei diesen anderen sog. Kryptowährungen um blockchainbasierte Token handelt, bauen diese mehrheitlich auf der Ethereum-Blockchain auf. Von der technischen Funktionsweise ist diese der Bitcoin-Blockchain vergleichbar, die auf ihr übertragenen und im Zuge der Validierung generierten Token heißen jedoch „Ether“ und hatten nach dem dazugehörigen Whitepaper³⁰⁸ nie den Zweck, als allgemeines Zahlungsmittel in der realen Welt

³⁰⁴ Eine sog 51%-Attacke, die einen solchen Angriff darstellen würde, wird angesichts der distribuierten Ausgestaltung und des Anreizsystems des Bitcoin-Netzwerks für unwahrscheinlich gehalten; vgl. dazu *Ehrke-Rabel/I. Eisenberger/Hödl/Zechner*, ALJ 2017, 188 (193).

³⁰⁵ *Nakamoto*, Bitcoin: A Peer-to-Peer Electronic Cash System, 2008, <https://bitcoin.org/bitcoin.pdf> (abgefragt am 29.12.2020).

³⁰⁶ Derzeit liegt der Bitcoin auf einem Altzeithöchststand; vgl. dazu *Brenneis*, Totgesagte steigen höher, Spiegel v. 30.11.2020, <https://www.spiegel.de/netzwelt/bitcoin-kurs-der-kryptowaehrung-auf-rekordhoch-a-1b24ca2d-1e58-4546-b518-6ab02e9904e1> (abgefragt am 31.12.2020).

³⁰⁷ Vgl. *Zechner*, taxlex 2017, 388 (392 f.).

³⁰⁸ *Buterin*, Ethereum Whitepaper, <https://ethereum.org/en/whitepaper/> (abgefragt am 30.12.2020).

zu fungieren. Sie sollten nur der „Treibstoff“ auf der Ethereum-Blockchain sein.³⁰⁹

Die Ethereum-Blockchain erlaubt es, einfache Transaktionen über sog. „Smart Contracts“ vollautomatisiert vorzunehmen. Smart Contracts können als computergestützte Protokolle, die bestimmte Vertragsbedingungen automatisch ausführen, verstanden werden.³¹⁰ Sie können die Funktion der Blockchainanwendung ergänzen und erweitern. Ein Blick auf die Website von Ethereum zeigt, dass über Smart Contracts etwa finanzielle Mittel zur Finanzierung einer Geschäftsidee aufgebracht werden können.³¹¹ Dies ist vor allem im Jahr 2017 im Rahmen sog. „Initial Coin Offerings“ (kurz: ICO) geschehen. Die Ethereum-Blockchain soll auch die automatisierte, betrugs-sichere Durchführung demokratischer Wahlen oder die Gründung von „digitalen autonomen Organisationen“ (sog. „Digital Autonomous Organizations“, kurz: DAO) ermöglichen, deren Leitung ein Computerprogramm an der Stelle eines Menschen übernimmt.

2. Umsatzsteuerrechtliche Fragen

Abgesehen von der Frage, ob die Blockchaintechnologie angesichts des enormen Energieaufwands, der für ihren Betrieb erforderlich ist, tatsächlich das Potential hat, in der ursprünglich erdachten Form auf breiter Ebene zur Anwendung zu gelangen, und abgesehen von allgemein rechtlichen Fragen der Verantwortung für das Verhalten des Netzwerks in seiner Gesamtheit und der einzelnen Akteure,³¹² stellen sich bei den blockchainbasierten Geschäftsmodellen, die bereits realisiert worden sind und die Menschen letztendlich Einnahmen verschafft haben, umsatzsteuerrechtliche Fragen. Sie im Detail zu erörtern, würde den Rahmen der vorliegenden Abhandlung sprengen. Sie sollen daher „angerissen“ bzw. in ihren Ergebnissen präsentiert werden. Wo die Verfasserinnen bereits Antworten gegeben haben, beschränken sich die

³⁰⁹ Zechner, taxlex 2017, 388 (390); vgl. auch Ehrke-Rabel/Zechner, VAT Treatment of Cryptocurrency Intermediation Services, Intertax 2020, 498 (501 f.).

³¹⁰ Dazu etwa ausführlich Buchleitner/Rabl, Blockchain und Smart Contracts – Revolution oder alter Wein im digitalen Schlauch? ecolex 2017, 4 (6); De Filippi/Wright, Blockchain and the Law, 2018, 72 ff.

³¹¹ Zu Ethereum im Detail Diedrich, Ethereum: Blockchains, Digital Assets, Smart Contracts, Decentralized Autonomous Organizations, 2016.

³¹² Vgl. zur Zurechnung im Rahmen der DSGVO Buocz/Ehrke-Rabel/Hödl/I. Eisenberger, Computer Law & Security Review 2019, 182 (182 ff).

nachfolgenden Ausführungen auf Zusammenfassungen von an anderer Stelle veröffentlichten umfassenden Abhandlungen.

Untersucht wird einerseits, wie der sog. „proof-of-work“ in der Bitcoin-Blockchain aus umsatzsteuerrechtlicher Sicht zu bewerten ist. In diesem Zusammenhang ist zu betonen, dass die Blockchaintechnologie eine Vielzahl von verschiedenen Organisationsformen und Anwendungsfällen ermöglicht, sodass verschiedene blockchainbasierte Geschäftsmodelle auch umsatzsteuerrechtlich nicht unbedingt gleich, sondern einzelfallbezogen zu beurteilen sind. Der Handel mit Bitcoin, der außerhalb der Blockchain stattfindet, ist ebenfalls zu beleuchten. Ein Blick soll auf die umsatzsteuerrechtliche Beurteilung der Ausgabe von neuen Token im Rahmen eines ICO geworfen werden. Und schlussendlich soll der Blick dafür geschärft werden, welche Herausforderungen eine echte blockchainbasierte autonome Organisation für das Umsatzsteuerrecht darstellen kann, so sie sich als Akteur im Wirtschaftsleben durchsetzen sollte.

3. Bitcoin-Mining

a. Vorbemerkung

Damit das Mining von Bitcoin überhaupt umsatzsteuerrechtlich relevant ist, muss es zu einem Leistungsaustausch kommen. Es muss also ein Unternehmer gegenüber einem Leistungsempfänger eine Leistung gegen Entgelt bereitstellen und es bedarf eines unmittelbaren Zusammenhanges zwischen der Leistung und der Gegenleistung.

Im Schrifttum wird bisweilen die Auffassung vertreten, dass es beim Bitcoin-Mining an einem solchen synallagmatischen Verhältnis fehle.³¹³ Auch das BMF hält das Mining von Bitcoin für nicht steuerbar.³¹⁴ Dies trifft u.E. nicht zu, da das Mining von Bitcoin nicht mit dem Schürfen von Gold und damit mit dem Finden eines Bodenschatzes vergleichbar ist.³¹⁵ Bitcoin existieren nicht von vornherein, kommen also nicht natürlich vor und müssen erst entdeckt werden, sondern sie entstehen durch die Validierung eines Blocks,

³¹³ Vgl. *Enzinger*, Mining von Kryptowährungen, SWK 2017, 1013 (1018 f.).

³¹⁴ BMF v. 27.2.2018, Umsatzsteuerliche Behandlung von Bitcoin und anderen sog. virtuellen Währungen; EuGH-Urteil vom 22. Oktober 2015, C-264/14, Hedqvist, BStBl. I 2018, 316, sowie Abschn. 4.8.3 Abs. 3a UStAE.

³¹⁵ Vgl. schon *Ehrke-Rabel/I. Eisenberger/Hödl/Zechner*, ALJ 2017, 188 (198, Fn. 79).

müssen erzeugt werden, bzw. werden zwischen Eigentümern übertragen. Die Erzeugung von Bitcoin beruht nicht auf einem natürlichen Prozess, sondern wird durch einen Programmcode vorgegeben, der die Erzeugung von der Aktivität eines Netzwerkes abhängig macht. Die Ausgestaltung des Programmcodes wird vom Netzwerk bestimmt. Dies ist mit der Konstruktion einer Maschine vergleichbar, die schließlich durch Anwender gemeinsam betrieben wird und sich nur durch diesen gemeinsamen Betrieb am Leben erhält, um zwei Produkte erzeugen: Das eine Produkt ist die betrugssichere Verbuchung von Transaktionen (Produkt 1) und das andere Produkt ist der Bitcoin als Belohnung für die Verifizierung und Validierung der Transaktion (Produkt 2). Produkt 1 kommt allen Betreibern der Maschine zugute, steigert die allgemeine Attraktivität der Maschine und trägt dazu bei, dass die betrugssichere Verbuchung von Transaktionen zunimmt. Produkt 2 kommt nur demjenigen zugute, der durch überproportional hohen Ressourceneinsatz und eine große Portion Glück³¹⁶ ausgewählt wurde.³¹⁷

Die Entstehung von Bitcoin wird durch die Aktivität des Netzwerkes ermöglicht. Nicht der einzelne Miner lässt den Bitcoin entstehen, sondern die Miningaktivitäten des gesamten Netzwerkes. Im Ergebnis gibt es allerdings nur einen Miner, der die neu entstandenen Bitcoin erhält. Es ist somit das Netzwerk, das sowohl die Miningaktivitäten ermöglicht, als auch die Bitcoin als Belohnung für den erfolgreichen Miner entstehen lässt.³¹⁸

Wenn aber das Mining von Bitcoin nicht mit dem Schürfen von Gold in grauen Vorzeiten vergleichbar ist, stellt sich weiterhin die Frage, ob dem Mining ein Leistungsaustausch zugrunde liegt, der zwischen zwei Akteuren stattfindet. Ohne synallagmatische Beziehung kann Umsatzsteuer nämlich nur bei unentgeltlichen Wertabgaben anfallen. Als Akteure mit umsatzsteuerrechtlicher Relevanz in Betracht kommen der Miner selbst, der Transaktionen validiert, und das Bitcoin-Netzwerk, das durch die Leistung der einzelnen Miner aufrechterhalten wird und dafür eine Gegenleistung in Form eines Block Reward auslobt.

³¹⁶ Dem Mining von Bitcoin ist das Zufallsmoment absolut inhärent; vgl. dazu im Detail *Ehrke-Rabel/I. Eisenberger/Hödl/Zechner*, ALJ 2017, 188 (194 ff.).

³¹⁷ *Ehrke-Rabel*, Kryptowährungen und Umsatzsteuer, in Kirchmayr/Mayr/Hirschler/Kofler/Ehrke-Rabel (Hrsg.), Digitalisierung im Konzernsteuerrecht. 145 (161 f.); *Ehrke-Rabel*, in Hey (Hrsg.), Digitalisierung im Steuerrecht, DStJG 42, 371 (413).

³¹⁸ *Ehrke-Rabel*, in Kirchmayr/Mayr/Hirschler/Kofler/Ehrke-Rabel (Hrsg.), Digitalisierung im Konzernsteuerrecht, 145 (161).

b. Unternehmereigenschaft des Miners

Für die umsatzsteuerrechtliche Beurteilung des Bitcoin-Mining auf Seiten des Miners liefert das Urteil des EuGH in der Rs. Hedqvist³¹⁹ keine Antwort. Der EuGH hat nichts über denjenigen ausgesagt, der in Geld bewertbare Leistungen aufbringt, die sich nicht auf die bloße Hingabe von Geld beschränken,³²⁰ um in den Besitz von Bitcoin zu gelangen.

Fest steht, dass Miner Rechenleistung, d.h. Hardware und Energie aufbringen, um an Bitcoin zu gelangen. Damit unterscheidet sich ein Miner vorerhand nicht von einem anderen Unternehmer. Was er am Ende für seinen Einsatz erhält, sind Bitcoin, bei einem gewöhnlichen Unternehmer sind es in der Regel gesetzliche Zahlungsmittel. Wäre aus dem Urteil Hedqvist abzuleiten, dass die Tätigkeiten des Miners nicht steuerbar sind, weil sie wie Geld zu behandeln sind, hätte dies zur Folge, dass auch sonst Unternehmer, die für den nachhaltigen Einsatz bestimmter Ressourcen als Entgelt ein gesetzliches Zahlungsmittel erhalten, keine steuerbare Tätigkeit ausüben. Dies würde das Umsatzsteuerrecht ad absurdum führen. Daraus ergibt sich somit, dass der Miner mit seinen Tätigkeiten grundsätzlich wirtschaftlich (unternehmerisch) tätig werden könnte.³²¹

Wenn die Rs. Hedqvist keine Rückschlüsse auf die umsatzsteuerrechtliche Beurteilung des Bitcoin-Mining zulässt, stellt sich aber die Frage, ob das Mining von Bitcoin eine wirtschaftliche Tätigkeit i.S.v. Art. 9 MwStRL ist bzw. Unternehmereigenschaft i.S.v. § 2 UStG begründet.³²² Unternehmer ist nach § 2 Abs. 1 UStG, wer selbständig und nachhaltig eine wirtschaftliche Tätigkeit in der Absicht, Einnahmen zu erzielen, ausübt. Nach Art. 9 Abs. 2 MwStRL übt eine wirtschaftliche Tätigkeit selbständig aus, wer die Tätigkeit eines Erzeugers, Händlers oder Dienstleistenden einschließlich der Tätigkeiten der Urproduzenten, der Landwirte sowie der freien Berufe und der diesen gleichgestellten Berufe ausübt.

³¹⁹ EuGH v. 22.10.2015 – C-264/14, Hedqvist.

³²⁰ Ein Vorgang ist nur dann umsatzsteuerbar, wenn für die erbrachte Leistung eine zumindest in Geld bewertbare Gegenleistung entrichtet wird (vgl. dazu schon unter Abschnitt IV.2).

³²¹ So schon *Ehrke-Rabel*, in Kirchmayr/Mayr/Hirschler/Kofler/Ehrke-Rabel (Hrsg.), Digitalisierung im Konzernsteuerrecht 145 (157 f.).

³²² Dazu schon *Ehrke-Rabel*, in Kirchmayr/Mayr/Hirschler/Kofler/Ehrke-Rabel (Hrsg.), Digitalisierung im Konzernsteuerrecht, 145 (158).

Der Miner wäre somit als Unternehmer zu qualifizieren bzw. wäre wirtschaftlich tätig, wenn er etwas in einer Form einsetzen würde, die als wirtschaftliche Tätigkeit qualifiziert werden kann, um damit Einnahmen zu erzielen. Unbestritten ist, dass die Miner einen Einsatz leisten. Wie *Ehrke-Rabel/I. Eisenberger/Hödl/Zechner*,³²³ *Varro*³²⁴ und *Enzinger*³²⁵ jedoch – mit sehr unterschiedlichen Schlussfolgerungen – dargelegt haben, ist die Erlangung von Bitcoin durch Mining hochgradig vom Zufall abhängig.³²⁶ *Ehrke-Rabel/I. Eisenberger/Hödl/Zechner* sind daher zum Ergebnis gelangt, dass das Mining von Bitcoin als Teilnahme an einem Glücksspiel³²⁷ zu qualifizieren ist. Wer an einem Glücksspiel teilnimmt, indem er dafür Ressourcen einsetzt, handelt zumindest gegenüber demjenigen, der den Gewinn ausbezahlt, nicht wie ein Erzeuger, Händler oder Dienstleistender und kann daher im Verhältnis zum Anbieter des Glücksspiels nicht als Unternehmer qualifiziert werden.³²⁸

³²³ Vgl. zum österreichischen Glücksspielrecht *Ehrke-Rabel/I. Eisenberger/Hödl/Zechner*, ALJ 2017, 188 (210 f.).

³²⁴ *Varro*, Bitcoin-Mining: nicht steuerbares Glücksspiel? taxlex 2017, 399 (401 ff.).

³²⁵ *Enzinger*, SWK 2017, 1013 (1017).

³²⁶ Den Block Reward erhält jener Miner, der den richtigen Hashwert errechnet hat. Der für Bitcoin verwendete Hash-Algorithmus zählt zum Typ SHA256. Dieser ist besonders betrugssicher, weil er als völlig unvorhersehbare Pseudorandom-Funktion ausgestaltet ist. Der Miner kann somit nur durch Versuch und Irrtum einen gültigen Block erzeugen; vgl. dazu etwa *Tapscott/Tapscott*, Blockchain Revolution 2016, 32; vgl. dazu auch im Detail *Ehrke-Rabel/I. Eisenberger/Hödl/Zechner*, ALJ 2017, 188 (194 ff.).

³²⁷ Ob es sich dabei, wie *Ehrke-Rabel/I. Eisenberger/Hödl/Zechner* argumentieren, um die Teilnahme an einem entgeltlichen Online-Glücksspiel oder aber, wie *Varro* argumentiert, um die Teilnahme an einem unentgeltlichen Preisausschreiben handelt, ist im vorliegenden Zusammenhang insoweit ohne Belang, als in beiden Fällen auf Seiten des Teilnehmers keine Umsatzsteuer anfällt, weil dieser in beiden Fällen durch sein Mining nicht unternehmerisch tätig wird. Auf Seiten des Anbieters des Glücksspiels oder Preisausschreibens kann es jedoch einen Unterschied machen. Auf diesen soll im vorliegenden Zusammenhang zunächst nicht eingegangen werden.

³²⁸ A.A. *Dietsch*, MwStR 2018, 250 (252), der die Zufallsabhängigkeit nicht problematisiert und daher im Einsatz von Rechenleistung eine sonstige Leistung zum Bezug eines Entgelts, nämlich von Bitcoin, in der Art einer wirtschaftlichen Tätigkeit sieht und letztlich die Unternehmereigenschaft des Miners bejaht.

c. Umsatzsteuerrechtlich relevante Leistung an den Miner?

Unabhängig davon, ob man dem Miner Unternehmereigenschaft oder als Teilnehmer an einem Glücksspiel lediglich (nicht umsatzsteuerbare) Spielereigenschaft zugesteht, bedarf es eines Vertragspartners, der dem Miner einen Vorteil verschafft oder zumindest die Verschaffung eines Vorteils in Aussicht stellt, damit die „Leistung“ an den Miner umsatzsteuerrechtlich relevant wird.³²⁹ Der Umsatzsteuer unterliegen nämlich nur Lieferungen und sonstige Leistungen, die ein Unternehmer gegen Entgelt ausführt.

Fraglich ist, ob das Bitcoin-Netzwerk als Empfänger der Mining-Leistungen der einzelnen Miner und damit als Unternehmer in Betracht kommt. Ist dies zu verneinen, ist das Mining mangels Vertragspartners, der eine synallagmatische Verknüpfung zwischen der Bereitstellung der Hardware bzw. dem Einsatz von Rechenleistung und dem erhaltenen Block Reward herstellt, umsatzsteuerrechtlich irrelevant.

Die Bitcoin-Blockchain kann, wie eingangs beschrieben, mit einer Maschine verglichen werden, die allen Anwendern im Netzwerk gemeinsam gehört und von allen Anwendern im Netzwerk gemeinsam betrieben wird. Das Geschäftsmodell wird somit von allen Anwendern gemeinsam verwirklicht, die ihre Kräfte zu einem gemeinsamen Zweck vereinen, ohne dafür eine besondere zivilrechtliche Form zu wählen.³³⁰ Fraglich ist, ob diese Gemeinschaft Zurechnungssubjekt von Umsätzen sein kann.

Unternehmer ist nach § 2 UStG, wer selbständig und nachhaltig eine gewerbliche oder berufliche Tätigkeit ausübt, in der Absicht, Einnahmen zu erzielen. Auf eine bestimmte Rechtsform oder gar Rechtsfähigkeit kam es nach bisher herrschender Auffassung nicht an.³³¹ Nach einer jüngeren Entscheidung des BFH erfordert die Zurechenbarkeit von Leistungen an einen Unternehmer und damit die Unternehmereigenschaft jedoch die zivilrechtliche Fähigkeit, Träger von Rechten und Pflichten zu sein.³³² Nach der stRsp. des BFH

³²⁹ *Ehrke-Rabel*, in Kirchmayr/Mayr/Hirschler/Kofler/Ehrke-Rabel (Hrsg.), Digitalisierung im Konzernsteuerrecht, 145 (157).

³³⁰ Dazu ausführlich *Ehrke-Rabel/I. Eisenberger/Hödl/Zechner*, ALJ 2017, 188 (210 f.).

³³¹ *Korn*, in Bunjes, UStG, 19. Aufl. 2020, § 2 Rn. 15; Abschn. 2.1. Abs. 2 UStAE; für Österreich *Ruppe/Achatz*, UStG, 5. Aufl. 2017, § 2 Rn. 17; VwGH v. 5.2.1992 – 89/13/0111.

³³² BFH v. 22.11.2018 – V R 65/17, Rn. 21 ff.

richtet sich nämlich die Person des Leistenden und die des Leistungsempfängers nach dem der Leistung zugrundeliegenden Rechtsverhältnis.³³³ Handelt es sich bei einer Gemeinschaft um eine Bruchteilsgemeinschaft i.S.d. §§ 741 ff. BGB, ist die Gemeinschaft selbst unfähig, Trägerin von Rechten und Pflichten zu sein. Sie nimmt weder selbst noch durch Rechtsvertreter am Rechtsverkehr teil,³³⁴ sodass nur die einzelnen Gemeinschaftler als Gläubiger der zu erbringenden Leistung in Betracht kommen, nicht die Gemeinschaft selbst.³³⁵ In seiner Entscheidung aus dem Jahr 2018 hält der BFH daher in Abkehr von seiner bisherigen Rsp. fest, dass eine Bruchteilsgemeinschaft keine Unternehmerin sein kann. Es liegen vielmehr zivil- und umsatzsteuerrechtlich anteilig erbrachte Leistungen durch die Gemeinschaftler als jeweilige Unternehmer vor.³³⁶

Der BFH sieht seine Einschätzung als im Einklang mit dem Unionsrecht stehend. Der EuGH könne nämlich im Rahmen der ihm zustehenden Auslegungsbefugnis nur entscheiden, welche Anforderungen an die Unternehmereigenschaft nach der Richtlinie zu stellen sind, nicht aber auch, welche Rechtsformen des nationalen Rechts diesen Anforderungen genügen.³³⁷ Eine Gesellschaft bürgerlichen Rechts als Gesamthandsgemeinschaft i.S.d. §§ 705 ff. BGB kann jedoch jedenfalls Unternehmerin und damit Zurech-

³³³ BFH v. 28.8.2014 – V R 49/13; 22.11.2018 – V R 65/17, Rn. 19; vgl. dazu schon Abschnitt V.5.a.

³³⁴ BFH v. 1.10.1998 – V R 31/98, Rn. 14.

³³⁵ BFH v. 1.10.1998 – V R 31/98, Rn. 23 f.; 22.11.2018 – V R 65/17, Rn. 22, ausdrücklich entgegen dem Nichtanwendungserlass des BMF v. 9.5.2008, Vorsteuerabzug, Verzicht auf die Steuerbefreiung und gesonderte und einheitliche Feststellung der auf die Gemeinschaftler entfallenden Vorsteuern bei gemeinschaftlicher Auftragserteilung, BStBl. I 2008, 675.

³³⁶ BFH v. 22.11.2018 – V R 65/17, Rn. 23 unter Verweis auf das Schrifttum.

³³⁷ BFH v. 22.11.2018 – V R 65/17, Rn. 24. Hier ist nicht der Raum, sich mit dieser Entscheidung kritisch auseinanderzusetzen. Wiewohl die Argumentation des BFH den Charme hat, das Umsatzsteuerrecht besser vollziehbar zu machen, steht es doch dem Grundsatz entgegen, wonach Sachverhalte umsatzsteuerrechtlich nach der wirtschaftlichen Realität und nicht nach den zivilrechtlichen Gestaltungen zu beurteilen sind. Die Sichtweise des BFH kann zudem die einheitliche Anwendung des Unionsrechts gefährden, weil danach für die Begründung der Unternehmereigenschaft mitgliedstaatliche außerumsatzsteuerrechtliche Wertungen maßgebend werden. Nachfolgend wird die Entscheidung des BFH jedoch einfach hingenommen.

nungssubjekt von Leistungen sein.³³⁸ Das Bitcoin-Netzwerk ist dadurch gekennzeichnet, dass der einzelne Miner einerseits Mitglied des Netzwerks und auf Erzielung eines gemeinschaftlichen Zwecks ausgerichtet am Netzwerk teilnimmt. Andererseits setzt der einzelne Miner zusätzliche Ressourcen ein, um eine Chance auf den Block Reward zu erwerben.³³⁹ Ist dieses Netzwerk als Gesamthandsgemeinschaft zu qualifizieren, kann es selbst dann Unternehmer sein, wenn es ausschließlich gegenüber seinen Mitgliedern in Erscheinung tritt. Voraussetzung dafür ist nur, dass die Mitglieder gegenüber diesem Gebilde eigenständig auftreten und für die Leistungen des Gebildes ein gesondertes Entgelt entrichten.³⁴⁰

Ist das Bitcoin-Netzwerk als Bruchteilsgemeinschaft zu qualifizieren, kommt ihm keine Unternehmereigenschaft zu. Dem einzelnen Miner am Netzwerk wird aber nicht abzusprechen sein, dass seine Teilnahme am Netzwerk einen für ihn übergeordneten gemeinschaftlichen Zweck hat, für den er sich einzusetzen bereit ist. Weil sich die Netzwerkteilnehmer in einem demokratischen Prozess geeinigt haben, jenem Miner, der das kryptographische Rätsel als erster löst, einen Vorteil in der Form des Block Reward zukommen zu lassen, entfalten sie im Rahmen der Bruchteilsgemeinschaft eine nachhaltige wirtschaftliche Tätigkeit. Der Vorteil, den die Netzwerkteilnehmer aus der Auslobung des Block Rewards erzielen, ist die Erhaltung der Funktionsfähigkeit des Netzwerks. Da die Funktionsfähigkeit des Netzwerks die Übertragung von Bitcoin möglich macht und dessen Qualität mitbestimmend ist für den in Geld ausdrückbaren Wert, der Bitcoin zuerkannt wird, werden dem Netzwerk durch die Aktivitäten der Miner geldwerte Vorteile verschafft. Die Tätigkeit des Bitcoin-Netzwerks ist somit auf die Erzielung von Einnahmen ausgerichtet und daher unternehmerisch. Ob nun im Rahmen einer Bruchteilsgemeinschaft dem einzelnen Netzwerkteilnehmer Unternehmereigenschaft zuzuerkennen ist oder aber, weil es als Gesamthandsgemeinschaft zu qualifizieren ist, dem Netzwerk, richtet sich nach dem Zivilrecht und damit nach den Vereinbarungen zur Netzwerkteilnahme.³⁴¹

³³⁸ BFH v. 22.11.2018 – V R 65/17, Rn. 27 ff.

³³⁹ *Ehrke-Rabel/I. Eisenberger/Hödl/Zechner*, ALJ 2017, 188 (212).

³⁴⁰ EuGH v. 27.1.2000 – C-23/98, Heerma, Rn. 13; 18.10.2007 – C-355/06, Van der Steen, Rn. 29; VwGH v. 29.6.2016 – 2013/15/0308; 3.7.2003 – 99/15/0190; *Ehrke-Rabel/I. Eisenberger/Hödl/Zechner*, ALJ 2017, 188 (213).

³⁴¹ Vgl. zur Rechtspersönlichkeit des Bitcoin-Netzwerks und der Zurechnung von Verantwortung im Rahmen der DSGVO *Buocz/Ehrke-Rabel/Hödl/I. Eisenberger*, *Computer Law & Security Review* 2019, 182 (182 ff.).

Dies hat aber zur Folge, dass dem einzelnen Miner für den Einsatz seiner erhöhten Rechenleistung und seiner Spezialhardware von Seiten der Bruchteilsgemeinschaft oder von Seiten der Gesamthandsgemeinschaft eine Dienstleistung angeboten wird.³⁴² Da das Netzwerk diese Leistungen nachhaltig anbietet, kommt dem Netzwerk oder den einzelnen Teilnehmern am Netzwerk Unternehmereigenschaft zu.³⁴³ Damit handelt es sich bei dem Einsatz des Miners zum Mining und der vom Netzwerk angebotenen Dienstleistung um einen umsatzsteuerbaren Leistungsaustausch.

Fraglich ist, welche Dienstleistung durch das Netzwerk angeboten wird. Da die Erlangung eines Block Rewards in der Bitcoin-Blockchain vorwiegend vom Zufall abhängt, handelt es sich dabei – wie hier vertreten – um ein Glücksspiel, genauer um eine elektronische Lotterie.³⁴⁴ Diese sind nach § 4 Nr. 9 Buchst. b UStG nur dann von der Umsatzsteuer befreit, wenn sie unter das Rennwett- und Lotteriegesetz fallen und nicht von der Rennwett- oder Lotteriesteuer befreit sind oder die Steuer allgemein nicht erhoben wird.

d. Zwischenfazit

Maßgebend für die rechtliche Einordnung von Vorgängen i.Z.m. Kryptowährungen ist die Art und Weise, wie diese entstehen, und ihr Einsatz im globalen Wirtschaftsleben. Um Wirtschaftsaktivitäten i.Z.m. Bitcoin bewerten zu können, ist es notwendig, die technischen Abläufe des Bitcoin-Mining zu verstehen. Der Bitcoin-Miner selbst ist nicht als Unternehmer i.S.d. § 2 UStG zu qualifizieren, ihm werden vom Bitcoin-Netzwerk – als Bruchteilsgemeinschaft oder Gesamthandsgemeinschaft – jedoch Dienstleistungen angeboten, sodass ein umsatzsteuerbarer Leistungsaustausch vorliegt. Dies zeigt, dass das materielle Umsatzsteuerrecht mit distribuierten Strukturen grundsätzlich

³⁴² *Ehrke-Rabel*, in Hey (Hrsg.), Digitalisierung im Steuerrecht, DStJG 42, 371 (417).

³⁴³ *Varro* vertritt hingegen die Auffassung, dass der einzelne Miner mit seiner Tätigkeit keine Leistung gegenüber jemandem erbringt, sich somit nicht am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr beteiligt. Es würden „wohl“ keine potenziellen Partner für die Leistung der Miner existieren. Die „Leistung“ der Miner sei vielmehr mit dem Anbot einer Tätigkeit für die Menschheit, für das Funktionieren des Grundbuchs oder des Firmenbuchs, für das Internet oder für die Bevölkerung eines Landes vergleichbar; *Varro*, taxlex 2017, 399 (401).

³⁴⁴ Vgl. zum österreichischen Glücksspielrecht *Ehrke-Rabel/I. Eisenberger/Hödl/Zechner*, ALJ 2017, 188 (205 ff.).

umgehen kann. Schwierigkeiten bereitet allerdings der Vollzug des anwendbaren Rechts.³⁴⁵

4. Handel mit Bitcoin

a. EuGH Rs. Hedqvist: steuerbefreite Tätigkeit

In der Rs. Hedqvist hatte der EuGH über die umsatzsteuerrechtliche Beurteilung des Tausches der Kryptowährung Bitcoin in eine gesetzliche Währung gegen eine im Wechselkurs enthaltene Provision und umgekehrt zu urteilen. Der EuGH hielt zunächst fest, dass es sich bei Bitcoin nicht um einen Gegenstand i.S.d. MwStRL handelt, „weil der Zweck dieser Währung, (...), ausschließlich in der Verwendung als Zahlungsmittel besteht“.³⁴⁶ Umsätze, die im Umtausch solcher Währungen bestehen, stellen daher Dienstleistungen dar.³⁴⁷ Der EuGH hat Bitcoin schließlich einem gesetzlichen Zahlungsmittel gleichgestellt³⁴⁸ und die Entgeltlichkeit bejaht. Der EuGH dehnte Art. 135 Abs. 1 Buchst. e MwStRL, der Umsätze betrifft, die sich auf „Devisen, Banknoten und Münzen beziehen, die gesetzliche Zahlungsmittel sind“, auf die virtuelle, nicht gesetzliche Währung Bitcoin aus. Die verschiedenen Sprachfassungen der MwStRL erlaubten nicht die eindeutige Feststellung, dass von dieser Steuerbefreiung nur konventionelle Währungen erfasst sein sollen.³⁴⁹ Daher schloss der EuGH aus dem Kontext und im Licht des Zwecks und der Systematik der MwStRL,³⁵⁰ dass „Umsätze, die sich auf nicht konventionelle Währungen beziehen, d.h., auf andere Währungen als solche, die in einem oder mehreren Ländern gesetzliche Zahlungsmittel sind, indessen Finanzgeschäfte dar(stellen), soweit diese Währungen von den an der Transaktion Beteiligten als alternatives Zahlungsmittel zu den gesetzlichen Zahlungsmitteln akzeptiert worden sind und sie keinem anderen Zweck als der Verwendung als Zahlungsmittel dienen“.³⁵¹

³⁴⁵ Vgl. Ehrke-Rabel/I. Eisenberger/Hödl/Zechner, ALJ 2017, 188 (210 ff.).

³⁴⁶ EuGH v. 22.10.2015 – C-264/14, Hedqvist, Rn. 24.

³⁴⁷ EuGH v. 22.10.2015 – C-264/14, Hedqvist, Rn. 26.

³⁴⁸ EuGH v. 22.10.2015 – C-264/14, Hedqvist, Rn. 25.

³⁴⁹ EuGH v. 22.10.2015 – C-264/14, Hedqvist, Rn. 46.

³⁵⁰ EuGH v. 22.10.2015 – C-264/14, Hedqvist, Rn. 47.

³⁵¹ EuGH v. 22.10.2015 – C-264/14, Hedqvist, Rn. 49.

b. Kritische Würdigung

Die für die Beurteilung des Umtausches von Bitcoin in gesetzliche Währung und umgekehrt einschlägige Richtlinienbestimmung war in ihrem Wortlaut nach Auffassung des EuGH unbestimmt gefasst. Nach Auffassung des EuGH erlaubten es die unterschiedlichen Sprachfassungen von Art. 135 Abs. 1 Buchst. e MwStRL nicht, eindeutig festzustellen, ob die Befreiungsbestimmung nur auf Umsätze anwendbar ist, die sich auf konventionelle Währungen beziehen.³⁵² Angesichts der durch den EuGH identifizierten sprachlichen Unterschiede konnte die Bedeutung der Bestimmung nicht allein anhand der grammatikalischen Interpretation ermittelt werden. Es war vielmehr auf den Kontext der Bestimmung im Licht des Zwecks und der Systematik der MwStRL abzustellen.³⁵³

Der Wortlaut war nicht eindeutig, sodass eine Auslegung *intra legem* noch denkbar war. So ist der EuGH auch vorgegangen. Dem EuGH stellte sich die Frage (und das muss eine Sachverhaltsfrage sein), ob Bitcoin mit gesetzlichen Zahlungsmitteln vergleichbar sind. Der EuGH ist von der Medienneutralität der Befreiungstatbestände des Umsatzsteuerrechts ausgegangen und hat sich – in Ermangelung der Existenz von Bitcoin zum Zeitpunkt der Schaffung der MwStRL – die Frage gestellt, welcher analoge Sachverhalt dem digitalen Sachverhalt am ehesten entspricht. Zu diesem Zweck hat er die Technologie ausgeblendet und auf die wirtschaftliche Funktion des Sachverhalts abgestellt.

Für seine Beurteilung hat der EuGH die Warte eines Gesetzgebers eingenommen, der um die Existenz von Bitcoin weiß. Der EuGH war der Auffassung, dass Umsätze, die sich nicht auf konventionelle Währungen beziehen, dann Finanzgeschäfte i.S.d. Art. 135 Abs. 1 Buchst. e MwStRL darstellen, *„soweit diese Währungen von den an der Transaktion Beteiligten als alternatives Zahlungsmittel zu den gesetzlichen Zahlungsmitteln akzeptiert worden sind und sie keinem anderen Zweck als der Verwendung als Zahlungsmittel dienen“*.³⁵⁴ Der EuGH wendet die Steuerbefreiung schließlich mit folgender Begründung auf den Handel mit Bitcoin an: *„Im Ausgangsverfahren ist unstreitig, dass die virtuelle Währung Bitcoin keinem anderen Zweck als der*

³⁵² EuGH v. 22.10.2015 – C-264/14, Hedqvist, Rn. 46.

³⁵³ EuGH v. 22.10.2015 – C-264/14, Hedqvist, Rn. 47 unter Verweis auf EuGH v. 19.4.2007 – C-455/05, Velvet & Steel Immobilien, Rn. 20.

³⁵⁴ EuGH v. 22.10.2015 – C-264/14, Hedqvist, Rn. 49.

*Verwendung als Zahlungsmittel dient und dass sie in dieser Eigenschaft von bestimmten Teilnehmern akzeptiert wird*³⁵⁵.

Man mag darüber streiten, ob es sich um eine teleologische Interpretation eines unklaren Gesetzeswortlautes oder gar um einen Analogieschluss handelt, sicher ist, dass der EuGH jedenfalls weder eine grammatikalische noch eine historische Interpretation vorgenommen und damit den Versuch unternommen hat, ein neu aufgetretenes „Phänomen“ der Informations- und Kommunikationstechnologie „in wirtschaftlicher Betrachtungsweise“ in das bestehende Rechtssystem einzuordnen. Dieser Ansatz trägt der Forderung nach Medienneutralität des Rechts Rechnung und spiegelt die grundsätzliche Anpassungsfähigkeit genereller Umsatzsteuerrechtsnormen an neue reale Verhältnisse wider.³⁵⁶

Gerade der Fall von Bitcoin zeigt aber, dass derartige Interpretationen auch gefährlich sein können: Bitcoin waren zweifelsohne – zumindest suggeriert dies das White Paper von *Nakamoto* – zu dem Zweck geschaffen, die klassischen gesetzlichen Zahlungsmittel zu ersetzen. Sie werden auch in der Tat (vereinzelt) als Zahlungsmittel akzeptiert.³⁵⁷ Die Entwicklungen der letzten Jahre haben jedoch gezeigt, dass sie eher Spekulationsobjekt als Zahlungsmittel sind.³⁵⁸ Ihren Umtausch in gesetzliche Währung und umgekehrt daher umsatzsteuerrechtlich dem klassischen Geldwechsel gleichzustellen, könnte, im Nachhinein betrachtet, als eine Gleichstellung mit Ungleichem qualifiziert werden.³⁵⁹

Die Lösung des EuGH hat Betreibern von „Bitcoin-Wechselstuben“ jedenfalls ein regulatorisches Eldorado beschert: Auf den Wechsel war gleich wie beim Handel mit gesetzlichen Zahlungsmitteln keine Umsatzsteuer zu entrichten, was die Gewinnmarge erhöhte. Die strengen bankenaufsichtsrechtlichen Regelungen, die für den Handel mit gesetzlichen Währungen gelten,

³⁵⁵ EuGH v. 22.10.2015 – C-264/14, Hedqvist, Rn. 52.

³⁵⁶ *Ehrke-Rabel*, in Hey (Hrsg.), Digitalisierung im Steuerrecht, DStJG 42, 371 (378); *Ehrke-Rabel/Zechner*, Intertax 2020, 498 (510).

³⁵⁷ Dazu *Zechner*, taxlex 2017, 388 (392).

³⁵⁸ Vgl. *Ehrke-Rabel/Zechner*, Intertax 2020, 498 (510); so etwa auch *M. Tumpel*, in Kirchmayr/Mayr/Hirschler/Kofler/Ehrke-Rabel (Hrsg.), Digitalisierung im Konzernsteuerrecht, 57 (67). Zweifelnd auch *Schlund/Pongratz*, DStR 2018, 598 (602).

³⁵⁹ *Ehrke-Rabel*, in Hey (Hrsg.), Digitalisierung im Steuerrecht, DStJG 42, 371 (379); *Ehrke-Rabel/Zechner*, Intertax 2020, 498 (510).

waren aber auf den Handel mit Bitcoin nicht anwendbar.³⁶⁰ Die so entstandene Dichotomie kann jedoch niemandem zum Vorwurf gemacht werden, sind doch die einzelnen Rechtsgebiete voneinander unabhängig. Hinzu kommt, dass die Sichtweise des EuGH, die eben in wirtschaftlicher Betrachtungsweise eine Erweiterung des gesetzlichen Tatbestandes auf dem historischen Gesetzgeber nicht bekannte Phänomene ermöglicht hat, für den Bereich der Finanzmarktaufsicht nicht angenommen wurde. Die formalrechtliche Anknüpfung für Zwecke der Finanzmarktaufsicht auf der einen Seite und die wirtschaftliche Betrachtungsweise im Bereich der Umsatzsteuer auf der anderen Seite haben dazu beigetragen, die (Spekulations-)Gewinne der Geldwechsler zu maximieren, obwohl sie aufsichtsrechtlich gar nicht wie Finanzinstitute behandelt wurden. Ob dies rechtspolitisch erwünscht sein soll, kann zumindest in Frage gestellt werden.

Da der EuGH in der Rs. Hedqvist u.E. Bitcoin in wirtschaftlicher Betrachtungsweise angesichts ihrer zum Urteilszeitpunkt einschlägigen *Verwendung als* gesetzliche Zahlungsmittel eingestuft hat, ohne damit zu behaupten, dass sie gesetzliche Zahlungsmittel *sind*, muss eine Verwendungsänderung zu einem späteren Zeitpunkt auch eine andere rechtliche Beurteilung nach sich ziehen.³⁶¹ Wie bereits erwähnt, werden Bitcoin heute vor allem als Spekulationsobjekte verwendet. Sie sind selbständig be- und verwertbar und werden daher aus ertragsteuer- und bilanzrechtlicher Sicht als nicht abnutzbarer immaterieller Vermögensgegenstand qualifiziert.³⁶² Fraglich ist, ob es sich angesichts dieser veränderten Funktion aus umsatzsteuerrechtlicher Sicht

³⁶⁰ Mit der Umsetzung der 5. GeldwäscheRL (RL 2018/843/EU des Europäischen Parlaments und des Rates vom 30. Mai 2018 zur Änderung der RL 2015/249/EU zur Verhinderung der Nutzung des Finanzsystems zum Zwecke der Geldwäsche und der Terrorismusfinanzierung und zur Änderung der RL 2009/138/EG und 2013/36/EU, ABl. L 2018/156, 43), hat sich das geändert. Sowohl die Anbieter von Dienstleistungen i.Z.m. Kryptowährungen als auch Kryptowährungen selbst sind nunmehr von der Geldwäscherichtlinie erfasst.

³⁶¹ *Ehrke-Rabel*, in Hey (Hrsg.), Digitalisierung im Steuerrecht, DStJG 42, 371 (379); *Ehrke-Rabel/Zechner*, Intertax 2020, 498 (510).

³⁶² *Hirschler/Stückler*, Die Bilanzierung von Kryptowährungen, in Kirchmayr/Mayr/Hirschler/Kofler/Ehrke-Rabel (Hrsg.), Digitalisierung im Konzernsteuerrecht, 2018, 115 (119). Aus der Sicht der österreichischen Finanzverwaltung handelt es sich um nicht abnutzbare immaterielle Wirtschaftsgüter: öBMF v. 23.7.2014, 1485/AB 25.GP; so auch *Varro/Sturma*, Ertragsteuerrechtliche Behandlung von Kryptowährungen und ICOs, in Kirchmayr/Mayr/Hirschler/Kofler/Ehrke-Rabel (Hrsg.), Digitalisierung im Konzernsteuerrecht, 2018, 127 (131).

um einen Gegenstand i.S.d. Art. 14 MwStRL handelt.³⁶³ Als „Lieferung von Gegenständen“ gilt nach Art. 14 Abs. 1 MwStRL die Übertragung der Befähigung, über einen *körperlichen* Gegenstand faktisch so zu verfügen wie ein Eigentümer.³⁶⁴ Unkörperliche Gegenstände können nur dann Gegenstände einer Lieferung sein, wenn es sich um Elektrizität, Gas, Wärme oder Kälte und ähnliche Sachen handelt (Art. 15 MwStRL). Diesen unkörperlichen Gegenständen ist gemeinsam, dass sie ihrer Natur nach normalerweise Gegenstand von Kaufverträgen sind.³⁶⁵ Der Firmenwert und der Kundstamm können jedoch etwa nicht Gegenstand einer Lieferung sein.³⁶⁶ Jeder Umsatz, der keine Lieferung von Gegenständen ist, ist nach Art. 24 MwStRL als Dienstleistung zu qualifizieren.

Bitcoin vermitteln ohne Zweifel *nicht* die Befähigung, wie ein Eigentümer über einen körperlichen Gegenstand zu verfügen.³⁶⁷ Bitcoin können nur über das Internet generiert und übertragen werden. Sowohl deren Generierung als auch deren Übertragung erfolgt aufgrund ihrer Art im Wesentlichen automatisiert und nur mit minimaler menschlicher Beteiligung. Sie wären ohne Informationstechnologie überhaupt nicht möglich.³⁶⁸ Die Übertragung von Bitcoin ist mit der Übertragung von Software vergleichbar. Bei ihr handelt es sich daher um auf elektronischem Weg erbrachte Dienstleistungen i.S.v. Art. 7 MwStDVO, die am Empfängerort zu besteuern sind.³⁶⁹

³⁶³ Vgl. dazu schon ausführlich *Ehrke-Rabel*, in Hey (Hrsg.), Digitalisierung im Steuerrecht, DStJG 42, 371 (379 f.).

³⁶⁴ Für viele: EuGH v. 15.12.2005 – C-63/04, *Centralan Property*, Rn. 63; 27.3.2019 – C-201/18, *Mydibel*, Rn. 35.

³⁶⁵ Vgl. GA Mengozzi, Schlussanträge vom 13.5.2009 in der Rs. C-242/08, *Swiss Re Germany Holding*, Rn. 18.

³⁶⁶ EuGH v. 22.10.2009 – C-242/08, *Swiss Re Germany Holding*; Abschn. 3.1 Abs. 4 S. 2 UStAE; gl.A. in Österreich das Bundesfinanzgericht (BFG v. 28.2.2014 – RV 2100756/2012; 31.3.2016 – RV/5100368/2016) und das Schrifttum (*Ruppe/Achatz*, UStG, 5. Aufl. 2017, § 3 Rn. 12; *Pernegger*, in *Melhardt/M. Tumpel*, UStG Umsatzsteuergesetz Kommentar, 2. Aufl. 2015, § 3 Rn. 20). – A.A. noch in Österreich die Finanzverwaltung (Umsatzsteuerrichtlinien 2000, Rn. 342) und der Verwaltungsgerichtshof (VwGH v. 29.3.2007 – 2004/15/0017).

³⁶⁷ Vgl. schon *Ehrke-Rabel*, in Hey (Hrsg.), Digitalisierung im Steuerrecht, DStJG 42, 371 (380).

³⁶⁸ So schon *Zechner*, taxlex 2017, 388 (392).

³⁶⁹ *Zechner*, taxlex 2017, 388 (392); *Ehrke-Rabel*, in Hey (Hrsg.), Digitalisierung im Steuerrecht, DStJG 42, 371 (380).

Selbst wenn man anerkennen mag, dass Bitcoin zum Zeitpunkt der Entscheidung durch den EuGH als Zahlungsmittel verwendet wurden, so werden sie aus heutiger Sicht jedenfalls nicht mehr ausschließlich als solche verwendet. Damit ist aber auch die Begründung des EuGH für die Anwendung von Art. 135 Abs. 1 Buchst. e MwStRL heute nicht mehr gültig. Aus heutiger Sicht kann die Steuerbefreiung des § 4 Nr. 8 Buchst. b UStG (Art. 135 Abs. 1 Buchst. e MwStRL) daher nicht mehr zur Anwendung gelangen.³⁷⁰

c. Zwischenfazit

Die Entwicklung von Bitcoin nach Ergehen des Urteils Hedqvist zeigt, dass sich die rechtliche Einordnung von Geschäftsmodellen im Zusammenhang mit neuen Technologien im Laufe der Zeit ändern kann, weil die technologische Anwendung im Laufe der Zeit eine andere Funktion ein- oder annehmen kann. Aus heutiger Sicht scheinen Bitcoin als Zahlungsmittel gescheitert, aber als Spekulationsobjekt sehr erfolgreich zu sein. Ist sich ein Gericht des Umstandes bewusst, dass sich die tatsächliche Funktion, also die wirtschaftliche Realität eines Geschäftsmodells, im Laufe der Zeit ändern kann, könnte ein Gerichtshof dies in der Begründung seiner Entscheidung berücksichtigen und so erkennbar machen, dass sich die rechtliche Beurteilung mit der Veränderung der Funktion ändern kann. Wenn also ein Gericht zu einem Zeitpunkt X die Meinung vertritt, dass etwas, das definitiv nicht dasselbe ist wie der ursprüngliche Regelungsgegenstand, wie der Regelungsgegenstand zu sehen ist, könnte er dies methodisch deutlich machen.³⁷¹

Methodische Deutlichkeit in der Herleitung der Rechtsfolgen bei digitalen Geschäftsmodellen hätte nicht nur den Vorteil, offensichtlich zu machen, dass Veränderungen in der Wahrnehmung der wirtschaftlichen Realität eines Geschäftsmodells auch eine veränderte rechtliche Beurteilung nach sich ziehen können. Sie würde auch offenkundig machen, dass eine Entscheidung zur (umsatz-)steuerrechtlichen Beurteilung eines digitalen Geschäftsmodells nicht ohne weiteres auf ein anderes ähnliches, aber nicht unbedingt tatsächlich vergleichbares Geschäftsmodell übertragbar ist. So kann aus einer Entscheidung zur umsatzsteuerrechtlichen Behandlung des Wechsels von Bitcoin in gesetzliche Währung und umgekehrt nicht auf die gleiche umsatz-

³⁷⁰ So auch *Ehrke-Rabel/Zechner*, Intertax 2020, 498 (510).

³⁷¹ *Ehrke-Rabel*, in Hey (Hrsg.), Digitalisierung im Steuerrecht, DSzG 42, 371 (381).

steuerrechtliche Behandlung des Wechsels von Ether in gesetzliche Währung und umgekehrt geschlossen werden.³⁷²

5. Initial Coin Offerings

a. Das Geschäftsmodell

Initial Coin Offerings (ICO) bieten die Möglichkeit, über eine Blockchain-technologie Kapital aufzubringen. Sie können als eine automatisierte Form des Crowdinvesting verstanden werden.³⁷³ Anders als bei der Bitcoin-Blockchain erzeugt dabei eine Gruppe von Personen oder eine Person allein Token auf einer Blockchain (z.B. auf Ethereum), die über eine Website zum Verkauf angeboten werden. Die Ausgabe der Token wird über die Ethereum-Blockchain und darauf aufbauende Smart Contracts effektiert. Teilnehmen an einem ICO kann jede Person, die über einen Internetzugang verfügt. Im Regelfall hat ein Investor in einen ICO zunächst Ether zu erwerben, die er dann auf der Ethereum-Blockchain in die im Rahmen des ICO ausgegebenen Token tauschen kann.

Welche Funktion die Token schließlich für deren (neue) Besitzer haben, richtet sich nach dem White Paper, das vor Beginn des ICO ausgegeben wird. Gemeinsam ist den meisten ICO, dass sich deren Organisatoren verpflichten, den Token über kurz oder lang auf einer digitalen Handelsplattform für Kryptowährungen als Kryptowährung zu listen,³⁷⁴ sodass sie dort gehandelt werden können. Darüber hinaus wird den Investoren im Regelfall in Aussicht gestellt, dass sie mit diesen Token künftig Leistungen in dem finanzierten Geschäft beziehen können (sog. Utility-Token). Bisweilen wurden den Investoren auch Teilhaberechte am Gewinn in Aussicht gestellt (sog. Secu-

³⁷² Vgl. *Zechner*, taxlex 2017, 388 (392 f.); *Ehrke-Rabel*, in Hey (Hrsg.), Digitalisierung im Steuerrecht, DStJG 42, 371 (381); gl.A. BMF v. 27.2.2018, Umsatzsteuerliche Behandlung von Bitcoin und anderen sog. virtuellen Währungen; EuGH-Urteil vom 22. Oktober 2015, C-264/14, Hedqvist, BStBl. I 2018, 316; Abschn. 4.8.3 Abs. 3a UStAE; a.A. aber etwa *Pielke*, Umsatzsteuerrechtliche Behandlung von Bitcoins nach dem Urteil des EuGH, MwStR 2016, 150 (152).

³⁷³ *Ehrke-Rabel*, in Hey (Hrsg.), Digitalisierung im Steuerrecht, DStJG 42, 371 (418 f.).

³⁷⁴ Zur Unterscheidung zwischen Token und Kryptowährung vgl. etwa *Dietsch*, Umsatzsteuerliche Einordnung von Initial Coin Offerings, MwStR 2018, 546 (547 f.); *Schmidt*, Kryptowährungen und Blockchain, 2019, 67 f.

riety-Token).³⁷⁵ Dies ist jedoch aus finanzmarktaufsichtsrechtlichen Gründen zumeist vermieden worden. Eingegangen wird im vorliegenden Zusammenhang daher nur auf die sog. Utility-Token.

b. Token als Recht auf (künftige) Leistungen

Ein (vor allem im Wege eines ICO ausgegebener) Token kann an Stelle einer Beteiligung am Gewinn oder Umsatz des ausgebenden Unternehmers das Recht zum Bezug künftiger Leistungen des ausgebenden Unternehmers vermitteln. Bei im Rahmen von ICO ausgegebenen Token wird im Zeitpunkt ihres Erwerbs vom ausgebenden Unternehmer noch keine Leistung erbracht. Aus umsatzsteuerrechtlicher Sicht stellt sich in solchen Fällen die Frage, ob die zu erbringende Leistung so hinreichend konkretisiert ist, dass die Zahlung für den Token als Zahlung für eine umsatzsteuerrechtlich relevante Leistung zu qualifizieren ist. Denkbar ist, dass im Zeitpunkt der Ausgabe des Token bereits ein umsatzsteuerrechtlich relevanter Leistungsaustausch oder zumindest einer Anzahlung auf eine künftige Leistung vorliegen (Art. 65 MwStRL). Alternativ könnte die Leistung auch noch so wenig bestimmt sein, dass die Ausgabe des Token als Recht auf Bezug einer künftigen Leistung wie die Ausgabe eines besonderen Zahlungsmittels und daher als nicht umsatzsteuerbar zu qualifizieren ist.³⁷⁶ Der steuerbare Umsatz würde dann erst im Zeitpunkt des Eintausches der Kryptowährung gegen die konkrete Leistung verwirklicht.³⁷⁷

Verspricht der Erzeuger eines Token dem Erwerber, mit diesem Token in Zukunft die Leistungen des Erzeugers in Anspruch nehmen zu dürfen, wird dem Erwerber des Token ohne Zweifel das Recht auf Bezug bestimmter zukünftiger Leistungen übertragen. Von der Konkretisierung der Leistungen und des Leistungserbringers hängt es ab, ob die Übertragung dieses Rechts (also des Token, dem u.U. die Eigenschaft einer Kryptowährung attestiert wird) bereits im Zeitpunkt seiner Ausgabe oder erst im Zeitpunkt seiner Einlösung einen umsatzsteuerbaren Vorgang auslöst. Verspricht etwa ein Erzeu-

³⁷⁵ Dazu bereits *Ehrke-Rabel*, in Kirchmayr/Mayr/Hirschler/Kofler/Ehrke-Rabel (Hrsg.), *Digitalisierung im Konzernsteuerrecht*, 145 (171).

³⁷⁶ Vgl. *Englisch*, *Das neue MwSt-Sonderregime für Gutscheine*, ifst-Schrift 515 (2017), 17 f.

³⁷⁷ *Ehrke-Rabel*, in Kirchmayr/Mayr/Hirschler/Kofler/Ehrke-Rabel (Hrsg.), *Digitalisierung im Konzernsteuerrecht*, 145 (171); *Ehrke-Rabel*, in Hey (Hrsg.), *Digitalisierung im Steuerrecht*, DStJG 42, 371 (419).

ger eines Token den Erwerb, dass sie den Token in Zukunft auf der von ihm zu schaffenden elektronischen Plattform für verschiedene Aktivitäten des Online-Zeitvertreibs nutzen können, so könnte darin vergleichbar der Rs. Marcandi³⁷⁸ die Einräumung des Rechts zur Nutzung einer elektronischen Plattform, also ein Zutrittsrecht zu einem bestimmten Dienstleistungsmarkt, gesehen werden.³⁷⁹

Die Besonderheit eines ICO im Verhältnis zu tatsächlichen Eintrittsrechten liegt jedoch darin, dass die Plattform, auf der der ausgegebene Token verwendet werden soll, im Zeitpunkt der Ausgabe des Token noch nicht existiert. Das Recht auf Zutritt zu diesem Dienstleistungsmarkt kann daher konkret erst zu einem späteren Zeitpunkt ausgeübt werden.

Fraglich ist also, ob im Zeitpunkt der Ausgabe des Token – obwohl die Dienstleistung, die mithilfe des Token bezogen werden kann, weder erbracht ist noch erbracht werden kann – bereits ein Leistungsaustausch im umsatzsteuerrechtlichen Sinn gegeben ist. Dies setzt voraus, dass der im Rahmen eines ICO ausgegebene Token als Leistung für das vom „Investor“ hingegabene Geld zu qualifizieren ist. Eine Leistung setzt einen bestimmbareren Inhalt voraus und verlangt, dass die Modalitäten der Leistungserbringung so feststehen, dass eine umsatzsteuerrechtliche Beurteilung möglich ist. Dies verlangt auch, dass der Leistungsort festgestellt werden kann.³⁸⁰

Fest steht, dass die Leistung selbst bei der Ausgabe des Token noch nicht bezogen werden kann. Damit der Token als Substitut für die tatsächliche Leistung im Zeitpunkt seiner Ausgabe einen steuerbaren Leistungsaustausch begründen kann, muss die tatsächliche (zukünftige) Leistung spezifizierbar sein. Soll ein im Rahmen eines ICO ausgegebener Token nach Realisierung des finanzierten Geschäfts den Bezug von elektronischen Diensten zum Zeitvertreib auf einer bestimmten Plattform ermöglichen, wird das Recht zum Bezug von Dienstleistungen eingeräumt, die im Wesentlichen automatisiert und mit minimaler menschlicher Beteiligung über das Internet erbracht werden. Dabei handelt es sich um auf elektronischem Weg erbrachte Dienstleistungen i.S.d. Art. 7 MwStDVO. Solche Dienstleistungen gelten gem. § 3a Abs. 5 UStG als am Empfängerort erbracht. Da derartige Dienstleistungen

³⁷⁸ EuGH v. 5.7.2018 – C-544/16, Marcandi.

³⁷⁹ Vgl. *Ehrke-Rabel*, in Kirchmayr/Mayr/Hirschler/Kofler/Ehrke-Rabel (Hrsg.), Digitalisierung im Konzernsteuerrecht, 145 (174).

³⁸⁰ *Ehrke-Rabel*, in Hey (Hrsg.), Digitalisierung im Steuerrecht, DStJG 42, 371 (419).

über eine mobile Internetanwendung bezogen werden können, kann im Zeitpunkt der Ausgabe des Token nicht beurteilt werden, wo die Dienstleistung letztendlich bezogen werden wird. Sämtliche umsatzsteuerrechtlich relevanten Umstände der Dienstleistung, zu deren (späterem) Bezug der Token ermächtigt, sind also im Zeitpunkt seiner Ausgabe noch nicht bekannt. Damit kann die Ausgabe des Token nicht als Leistung und auch nicht als Ausgabe eines virtuellen Einzweckgutscheins qualifiziert werden. So hält etwa die GutscheinRL fest, dass ein steuerbarer Vorgang bei der Ausgabe eines Gutscheins nicht vorliegt, wenn der Ort der sonstigen Leistung im Zeitpunkt der Ausgabe noch nicht feststeht (Art. 30a Nr. 2 GutscheinRL).³⁸¹ Es kann daher nicht von einer im Zeitpunkt der Ausgabe des Gutscheins hinreichend spezifizierten Leistung ausgegangen werden, sodass die Steuerschuld erst im Zeitpunkt der tatsächlichen Geltendmachung der vermittelten Rechte entstehen kann.

Vermittelt hingegen die Ausgabe einer Kryptowährung im Ausgabezeitpunkt bereits einen Anspruch auf eine künftige Lieferung oder sonstige Leistung, die hinreichend spezifiziert ist, bei der vor allem der Leistungsort bestimmbar ist, kann von einem Einzweckgutschein ausgegangen werden. Dann entsteht die Umsatzsteuerschuld im Zeitpunkt der Ausgabe des Token.³⁸²

Ob dem Offerenten des Tokens ein Vorsteuerabzug zusteht, richtet sich nach dem von ihm verfolgten Geschäftsmodell. Gibt er Token zur Inanspruchnahme künftiger steuerpflichtiger Leistungen aus, kann er bei Vorliegen der allgemeinen Voraussetzungen den Vorsteuerabzug geltend machen. Gibt er hingegen Token zur Inanspruchnahme künftiger umsatzsteuerbefreiter Leistungen aus, besteht kein Recht zum Vorsteuerabzug.³⁸³

³⁸¹ Vgl. auch *Englisch*, Das neue Mehrwertsteuersonderregime für Gutscheine, ifst-Schrift 515 (2017), 20, der die Bestimmbarkeit des Leistungsortes im Zeitpunkt der Ausgabe des Gutscheines als für die Einordnung als Einzweckgutschein essentiell erachtet.

³⁸² *Ehrke-Rabel*, in Kirchmayr/Mayr/Hirschler/Kofler/Ehrke-Rabel (Hrsg.), Digitalisierung im Konzernsteuerrecht, 145 (175); *Ehrke-Rabel*, in Hey (Hrsg.), Digitalisierung im Steuerrecht, DStJG 42, 371 (420).

³⁸³ *Ehrke-Rabel*, in Kirchmayr/Mayr/Hirschler/Kofler/Ehrke-Rabel (Hrsg.), Digitalisierung im Konzernsteuerrecht, 145 (175); *Ehrke-Rabel*, in Hey (Hrsg.), Digitalisierung im Steuerrecht, DStJG 42, 371 (420).

c. Token als Teilhaberecht

Ist der im Zuge eines ICO ausgegebene Token ein sog. „Security Token“, vermittelt er eine Form der Teilhabe am Unternehmen. Je nach Ausgestaltung kann es sich dabei um Eigen- oder um Fremdkapital handeln. Aus umsatzsteuerrechtlicher Sicht sind derartige Vorgänge entweder nicht steuerbar (Eigenkapital) oder steuerbefreit (als Hingabe von Darlehen nach § 4 Nr. 8 Buchst. a UStG).

6. Fazit

Aktivitäten im Zusammenhang mit blockchainbasierten Geschäftsmodellen lassen sich materiell-umsatzsteuerrechtlich einordnen. Wie gezeigt wurde, bedarf es jedoch auch hier einer Beurteilung im Einzelfall, die auf den wirtschaftlichen Gehalt der Vorgänge abzielt. Auch blockchainbasierte Geschäfte können vielfältig ausgestaltet werden. Das Umsatzsteuerrecht ist geeignet, auch auf dieser Technologie basierende Innovationen zu erfassen.

Zunehmend schwierig und gerade bei distribuierten offenen Blockchainsystemen nahezu unmöglich kann jedoch der Vollzug werden. Dies liegt einerseits daran, dass die Verantwortungsträger in einer distribuierten Blockchain nach Art des Bitcoin-Netzwerkes schwer identifiziert werden können. Wenn eine Identifikation möglich ist, kann sich ihre Inanspruchnahme zur Verantwortung als unsachlich erweisen.³⁸⁴ Zudem handelt es sich bei den blockchainbasierten Unternehmungen in der Regel um Unternehmungen, die weltweit mit einer Vielzahl von Akteuren tätig sind, was den auf das nationale Territorium beschränkten Vollzug selbst in Zeiten einer einigermaßen funktionierenden zwischenstaatlichen Kooperation vor unüberwindbare Herausforderungen stellen kann.³⁸⁵

³⁸⁴ Dazu ausführlich *Ehrke-Rabel/I. Eisenberger/Hödl/Zechner*, ALJ 2017, 188 (221 f.).

³⁸⁵ Zur zwischenstaatlichen Kooperation in Umsatzsteuersachen unter Abschnitt VIII.

VII. Die Rolle von Plattformbetreibern im Vollzug (Hammerl/Zechner)

1. Plattformbetreiber als Leistungserbringer

a. Allgemeines

Bei der Ausgestaltung ihrer Geschäftsmodelle agieren Plattformbetreiber erfahrungsgemäß mit der Absicht, als „bloße Vermittler“ von Leistungen wahrgenommen zu werden, ohne weiter in die „vermittelten“ Leistungen eingebunden zu sein. Wie gezeigt, kann die rechtliche Beurteilung auf Basis des Außenauftritts des Plattformbetreibers und der wirtschaftlichen Realität des Leistungsaustauschs bereits nach den bestehenden Regeln über die Leistungszurechnung zu einem anderen Ergebnis führen. Der europäische und der deutsche Gesetzgeber greifen der Leistungszurechnung durch den Rechtsanwender zunehmend bewusst vor, indem die Plattformbetreiber im Rahmen einer fingierten Leistungskette zu Erbringern der über ihre Plattformen erbrachten elektronischen Dienstleistungen erklärt werden.

Dieses Konzept wird ab 1.7.2021 auch auf Plattformbetreiber, die bestimmte *Lieferungen* Dritter „unterstützen“, angewandt und soll der zunehmenden wirtschaftlichen Komplexität bei digitalen Geschäftsmodellen Rechnung tragen sowie den mit diesen Geschäftsmodellen verbundenen Vollzugsdefiziten entgegenwirken. Die hierfür verwendeten Leistungszurechnungsnormen stellen Typisierungen dar, mit denen der Gesetzgeber individuelle Unterschiede ausblendet und typische, im Durchschnittsfall zutreffende Umstände unterstellt.³⁸⁶ Als Vorteile von Typisierungen werden gemeinhin die Rechtssicherheit für die Rechtsanwender, die Normenklarheit und die Ermöglichung eines effektiven und effizienten Vollzuges ins Treffen geführt.³⁸⁷ Die entsprechenden unionsrechtlichen sowie nationalen Bestimmungen sind Gegenstand dieses Abschnitts.

³⁸⁶ Vgl. dazu *Hammerl/Zechner*, Besteuerung im Bestimmungsland – Ausgewählte regulatorische Sonderregime vor dem Hintergrund der Digitalisierung, in Endredaktion.

³⁸⁷ Vgl. *G. Kirchhof*, Der digitalisierte Steuerzahler, ALJ 2017, 125 (133); *G. Kirchhof*, Rechtsetzung und Rechtsanwendung im steuerlichen Massenfallrecht, in Drüen (Hrsg.), Besteuerung von Arbeitnehmern, Veröffentlichungen der DStJG, Band 40, 2017 47 (52), m.w.N.

Die typisierende Leistungszurechnung ist neben Aufzeichnungspflichten und Haftungen³⁸⁸ eine von drei Maßnahmen, mittels derer Plattformbetreiber hinsichtlich jener Transaktionen, die durch ihre Plattformen ermöglicht werden, in den Umsatzsteuervollzug eingebunden werden. Der deutsche Gesetzgeber hat bereits 2019 mit dem Gesetz zur Vermeidung von Umsatzsteuerausfällen beim Handel mit Waren im Internet und zur Änderung weiterer steuerlicher Vorschriften vom 11.12.2018³⁸⁹ Sonderregime in Form von Aufzeichnungspflichten und Haftungen für Anbieter digitaler Geschäftsmodelle eingeführt. Mit dem JStG 2020³⁹⁰ werden diese an die ab 1.7.2021 anzuwendenden unionsrechtlichen Vorgaben angepasst bzw. die bisher noch nicht umgesetzten unionsrechtlich determinierten Bestimmungen einer nationalen Umsetzung zugeführt. Diese Rechtsvorschriften sind erstmals auf Umsätze und Einfuhren anzuwenden, die nach dem 30.6.2021 ausgeführt werden.³⁹¹ In Abschnitt VII.2. werden die Aufzeichnungspflichten für Plattformbetreiber dargestellt und bewertet. In Abschnitt VII.3. erfolgen eine Darstellung sowie eine rechtliche Einordnung der deutschen Haftungsregelung.

b. § 3 Abs. 11a UStG

aa. Unionsrechtliche Grundlagen

Art. 9a MwStDVO³⁹² bindet Plattformbetreiber seit 1.1.2015 in das Schuldverhältnis bezüglich über das Internet erbrachter Telefondienste³⁹³ und elektronisch erbrachter Dienstleistungen ein, indem sie per gesetzlicher Vermutung zu Erbringern der über ihre Plattformen zustande kommenden Leistungen erklärt werden. Elektronisch erbrachte Dienstleistungen sind nach der Legaldefinition in Art. 7 Abs. 1 MwStDVO jene Dienstleistungen, die

³⁸⁸ Vgl. dazu allgemein *Scarcella*, E-commerce and effective VAT/GST enforcement: Can online platforms play a valuable role? *Computer Law & Security Review* 2020, 36 (36 ff.); *Rattinger/Zawodsky*, Die umsatzsteuerliche Plattformhaftung in Österreich, *SWK* 2020, 4 (4 ff.).

³⁸⁹ BGBl. I 2018, 2338 („UStAVerM“).

³⁹⁰ Jahressteuergesetz 2020 (JStG 2020), BGBl. I 2020, 3096.

³⁹¹ Vgl. § 27 Abs. 33 JStG 2020.

³⁹² I.d.F. DVO 1042/2013.

³⁹³ Diese sind gem. Art. 6a Abs. 1 Buchst. b MwStDVO ein Anwendungsfall von Telekommunikationsdienstleistungen i.S.d. Art. 24 Abs. 2 MwStRL.

- über das Internet oder ein ähnliches elektronisches Netz
- aufgrund der Art der Dienstleistungen im Wesentlichen automatisiert
- sowie mit lediglich minimaler menschlicher Beteiligung erbracht werden
- und deren Erbringung ohne Informationstechnologie unmöglich wäre.³⁹⁴

Abgestellt wird damit auf die Art der Leistungserbringung, nicht auf den konkreten Leistungsinhalt.³⁹⁵

Die gesetzliche Vermutung besteht konkret darin, dass der jeweilige Plattformbetreiber als Kommissionär i.S.d. Art. 28 MwStRL gilt.³⁹⁶ Konkret normiert Art. 9a Abs. 1 S. 1 MwStDVO die Vermutung der Kommissionärseigenschaft von Plattformbetreibern wie folgt:

Für die Anwendung von Artikel 28 der Richtlinie 2006/112/EG gilt, dass wenn elektronisch erbrachte Dienstleistungen über ein Telekommunikationsnetz, eine Schnittstelle oder ein Portal wie einen Appstore erbracht werden, davon auszugehen ist, dass ein an dieser Erbringung beteiligter Steuerpflichtiger im eigenen Namen, aber für Rechnung des Anbieters dieser Dienstleistungen tätig ist, es sei denn, dass dieser Anbieter von dem Steuerpflichtigen ausdrücklich als Leistungserbringer genannt wird und dies in den vertraglichen Vereinbarungen zwischen den Parteien zum Ausdruck kommt. <...>

Dem Plattformbetreiber steht folglich die Möglichkeit offen, die Vermutung zu widerlegen. Allerdings ist Art. 9a Abs. 1 letzter S. MwStDVO zu beachten, der die Möglichkeit zur Widerlegung der Vermutung wie folgt erheblich einschränkt:

Für die Zwecke dieses Absatzes ist es einem Steuerpflichtigen nicht gestattet, eine andere Person ausdrücklich als Erbringer von elektronischen Dienstleistungen anzugeben, wenn er hinsichtlich der Erbringung dieser Dienstleistungen die Abrechnung mit dem Dienstleistungsempfänger autorisiert oder die Erbringung der Dienstleistungen genehmigt oder die allgemeinen Bedingungen der Erbringung festlegt.

Damit wird im Anwendungsbereich von Art. 9a MwStDVO, wenn der Betreiber der Plattform

³⁹⁴ Vgl. dazu bereits unter Abschnitt III.3.

³⁹⁵ Zechner, ÖStZ 2020, 300 (305 f); Hammerl/Zechner, SWK-Spezial Plattformhaftung, 2020, 11; vgl. dazu im Detail auch unter Abschnitt V.5.c.cc.

³⁹⁶ Vgl. dazu bereits unter Abschnitt V.5.d.aa.

- die Abrechnung mit dem Dienstleistungsempfänger autorisiert oder
- die Erbringung der Dienstleistungen genehmigt oder
- die allgemeinen Bedingungen der Erbringung festlegt

die Kommissionärsenschaft des Plattformbetreibers zu einer unwiderleglichen gesetzlichen Vermutung. Damit kann er sich in diesen Fällen nicht darauf berufen, „bloß“ Vermittler zu sein.³⁹⁷

Gem. Art. 9a Abs. 3 MwStDVO unterliegen Unternehmer, die ausschließlich Zahlungen in Bezug auf im Internet erbrachte Telefondienste und elektronisch erbrachte Dienstleistungen abwickeln und nicht an der zugrundeliegenden Leistungserbringung beteiligt sind, nicht dem Sonderregime von Art. 9a MwStDVO.

Beispiel³⁹⁸

Unternehmer C mit Sitz in China vertreibt die von ihm entwickelte Smartphone-App über die Plattform des Unternehmers L mit Sitz in Luxemburg. Endverbraucher D mit Wohnsitz in Deutschland erwirbt die App über die Plattform von L, wobei L die Zahlung für Unternehmer C vereinnahmt und die Leistungserbringung genehmigt.

Lösung: Unternehmer L erbringt als Kommissionär eine elektronisch erbrachte Dienstleistung an Endverbraucher D, welche gem. § 3a Abs. 5 UStG in Deutschland steuerbar ist. Unternehmer C erbringt als Kommittent eine fingierte elektronisch erbrachte Dienstleistung an Unternehmer L, die nach der B2B-Grundregel (§ 3a Abs. 2 UStG) in Luxemburg steuerbar ist. Die Geschäftsbesorgungsleistung, die der Kommissionär (Unternehmer L) an den Kommittenten (Unternehmer C) erbringt, geht umsatzsteuerrechtlich in der fingierten Dienstleistung des Kommittenten an den Kommissionär auf.³⁹⁹

Die Steuerschuld für die fingierte Dienstleistung von Unternehmer C an Unternehmer L geht im Rahmen des Reverse Charge (§ 13b UStG) auf Unternehmer L über, der diese unter den allgemeinen Voraussetzungen als Vorsteuer abziehen kann (§ 15 UStG). Unternehmer L schuldet zudem die

³⁹⁷ Hammerl/Zechner, SWK-Spezial Plattformhaftung, 2020, 11.

³⁹⁸ Angelehnt an Hammerl/Zechner, SWK-Spezial Plattformhaftung, 2020, 12.

³⁹⁹ Vgl. zur Besorgungsleistung etwa Fritsch, in Reiß/Kraeusel/Langer (Hrsg.), UStG, 126. Lfg., 2016, § 3 Rn. 699.6.

Umsatzsteuer für die nach § 3a Abs. 5 UStG steuerbare Leistung an Endverbraucher D.

Die umsatzsteuerrechtlichen Compliance-Pflichten konzentrieren sich im Anwendungsbereich von Art. 9a MwStDVO somit wesentlich auf die Plattformbetreiber (im obigen Beispiel: Unternehmer L).⁴⁰⁰ Zur vereinfachten Entrichtung der Umsatzsteuer, die sie für die Leistungen an die Endverbraucher schulden, können Plattformbetreiber auf den Mini-One-Stop-Shop (MOSS) bzw. ab 1.7.2021 den One-Stop-Shop (OSS) zurückgreifen (§ 18i und § 18j UStG). Damit lassen sich die Erklärungs- und Entrichtungspflichten in einem Mitgliedstaat abwickeln, anstatt diesen potenziell in sämtlichen Mitgliedstaaten nachkommen zu müssen.⁴⁰¹

bb. Aufnahme in das UStG

Mit dem Gesetz zur Anpassung des nationalen Steuerrechts an den Beitritt Kroatiens zur EU und zur Änderung weiterer steuerlicher Vorschriften vom 25.7.2014 mit Wirkung ab 1.1.2015⁴⁰² wurde § 3 Abs. 11a in das UStG eingefügt. Der Wortlaut von § 3 Abs. 11a UStG stimmt mit jenem von Art. 9a MwStDVO nahezu vollständig überein. § 3 Abs. 11a UStG erfasst jedoch (in Anlehnung an den früheren § 45h Abs. 4 TKG⁴⁰³) sämtliche sonstige Leistungen, die über ein Telekommunikationsnetz, eine Schnittstelle oder ein Portal erbracht werden.⁴⁰⁴

Konkret sieht § 3 Abs. 11a UStG vor, dass ein Unternehmer, der „in die Erbringung einer sonstigen Leistung, die über ein Telekommunikationsnetz, eine Schnittstelle oder ein Portal erbracht wird, eingeschaltet“ ist, i.S.v. § 3 Abs. 11 UStG „als im eigenen Namen und für fremde Rechnung handelnd“ gilt. Dies soll dann nicht gelten, „wenn der Anbieter dieser sonstigen Leis-

⁴⁰⁰ Hammerl/Zechner, SWK-Spezial Plattformhaftung, 2020, 12.

⁴⁰¹ Ehrke-Rabel, in Doralt/Ruppe, Grundriss des österreichischen Steuerrechts Band II, 8. Aufl. 2019, Rn. 569a; Hammerl/Zechner, SWK-Spezial Plattformhaftung, 2020, 12.

⁴⁰² BGBl. I 2014, 1266.

⁴⁰³ Vgl. RegE KroatienStAnpG v. 26.5.2014, BT-Drucks. 18/1529, Begr. Zu Artikel 8, Zu Nummer 1, § 3 Nummer 11a, Zu Satz 1.

⁴⁰⁴ Vgl. dazu näher Fritsch, in Reiß/Kraeusel/Langer (Hrsg.), UStG, 126. Lfg., 2016, § 3 Rn. 705; Nieskens, in Rau/Dürwächter, UStG, 180. Lfg., 2019, § 3 Rn. 4449.2; Martin, in Sölch/Ringleb (Hrsg.), Umsatzsteuergesetz, 90. Lfg., 2020, § 3 Rn. 754.

tion von dem Unternehmer als Leistungserbringer ausdrücklich benannt wird und dies in den vertraglichen Vereinbarungen zwischen den Parteien zum Ausdruck kommt⁴⁰⁵. Die Kriterien für die Erfüllung dieser Bedingung decken sich mit jenen in Art. 9a MwStDVO. Dasselbe gilt für jene Kriterien, die zur Unwiderlegbarkeit der gesetzlichen Vermutung führen, und den Ausschluss vom Anwendungsbereich dieser Bestimmung für Unternehmer, die *ausschließlich* Zahlungen im Zusammenhang mit den über die Plattform zustande kommenden Leistungen abwickeln und nicht an der zugrundeliegenden Leistungserbringung beteiligt sind.⁴⁰⁵

c. § 3 Abs. 3a UStG

aa. Unionsrechtliche Grundlagen

Das Konzept „Plattformbetreiber als Leistungserbringer“, welches die OECD – von der zur Umsetzung gewählten Rechtstechnik abstrahierend – als „full VAT/GST liability regime“ bezeichnet,⁴⁰⁶ ist im Lichte der obigen Ausführungen zu Art. 9a MwStDVO bzw. § 3 Abs. 11a UStG im Umsatzsteuerrecht nichts Neues. Neu ist jedoch, dass dieses Konzept ab 1.7.2021 auch für bestimmte Lieferungen anwendbar sein wird. Grundlegend zu beachten ist hierfür die unionsrechtliche Vorgabe des Art. 14a MwStRL.⁴⁰⁷ Hiernach werden Unternehmer, welche die nachfolgenden Lieferungen *durch die Nutzung einer elektronischen Schnittstelle, beispielsweise eines Marktplatzes, einer Plattform, eines Portals oder Ähnlichem*, „unterstützen“, so behandelt, als ob sie die Gegenstände selbst erhalten und geliefert hätten.⁴⁰⁸

– Fernverkäufe von aus Drittgebieten oder Drittländern eingeführten Gegenständen i.S.d. Art. 14 Abs. 4 Nr. 2 MwStRL in Sendungen mit einem Sachwert von höchstens 150 € (Art. 14a Abs. 1 MwStRL);

⁴⁰⁵ Vgl. *Martin*, in Sölch/Ringleb, UStG, 90. Lfg., 2020, § 3 Rn. 766.

⁴⁰⁶ Vgl. *OECD*, *The Role of Digital Platforms in the Collection of VAT/GST on Online Sales*, 23 ff.

⁴⁰⁷ I.d.F. RL 2017/2455.

⁴⁰⁸ Vgl. dazu im Detail bereits *Hammerl/Zechner*, *SWK-Spezial Plattformhaftung*, 2020, 13; vgl. allgemein von *Streit/Duyffes*, *E-Commerce 2021 – Neues bei der Regelung der Fernverkäufe (Teil I)*, UStB 2020, 20 (20 ff.); *Oldiges/Mateev*, *Änderungen im E-Commerce durch Jahressteuergesetz 2020 (Entwurf) – Erneuter Anpassungsbedarf für Online-Marktplätze und Onlinehändler*, DStR 2020, 1937 (1937 ff.).

- Lieferung von Gegenständen innerhalb der Gemeinschaft durch einen nicht in der Gemeinschaft ansässigen Steuerpflichtigen an eine nicht steuerpflichtige Person (Art. 14a Abs. 2 MwStRL).

Damit soll kommissionsähnlich eine Lieferkette vom eigentlichen Verkäufer zum Plattformbetreiber und von diesem zum Käufer des Gegenstandes geschaffen werden.⁴⁰⁹

bb. Anwendungsbereich

aaa. Allgemeines

Die Umsetzung dieser unionsrechtlichen Vorgabe findet sich zuvorderst in § 3 Abs. 3a S. 1 und S. 2 UStG wieder. Gem. § 3 Abs. 3a S. 1 UStG wird ein Unternehmer, der mittels seiner elektronischen Schnittstelle die Lieferung eines Gegenstands, dessen Beförderung oder Versendung im Unionsgebiet beginnt und endet, durch einen nicht im Unionsgebiet ansässigen Unternehmer an einen Empfänger nach § 3a Abs. 5 S. 1 UStG unterstützt, behandelt, als ob er diesen Gegenstand für sein Unternehmen selbst erhalten und geliefert hätte.

§ 3 Abs. 3a S. 2 UStG erstreckt die Fiktion der Lieferkette vom Verkäufer zum Plattformbetreiber und von diesem zum Käufer auf jene Fälle, in denen der Unternehmer mittels seiner elektronischen Schnittstelle⁴¹⁰ den Fernverkauf von aus dem Drittlandsgebiet eingeführten Gegenständen in Sendungen mit einem Sachwert von höchstens 150 € unterstützt. Die Lieferkette nach § 3 Abs. 3a S. 2 UStG gilt gem. § 3 Abs. 3a S. 6 UStG nicht für die Lieferung neuer Fahrzeuge und eines Gegenstandes, der mit oder ohne probeweise Inbetriebnahme durch den Lieferer oder für dessen Rechnung montiert oder installiert geliefert wird.

Bei einer elektronischen Schnittstelle i.S.v. § 3 Abs. 3a S. 1 und S. 2 UStG handelt es sich gem. § 3 Abs. 3a S. 3 UStG um einen elektronischen Marktplatz, eine elektronische Plattform, ein elektronisches Portal oder Ähnliches. Vom Begriff der elektronischen Schnittstelle sind daher in erster Linie

⁴⁰⁹ Vgl. *Hidien*, Ist das deutsche Haftungsmodell für Online-Marktplatzbetreiber unionsrechtswidrig? *DStR* 2020, 257 (260); *Joost/Oldenburger*, Umsetzung des Digitalpakets zum 1.7.2021 – Teil 1: Materielle Regelungen, *MwStR* 2020, 773 (774); *Hammerl/Zechner*, SWK-Spezial Plattformhaftung, 2020, 13 ff.

⁴¹⁰ Der bereits verbreitete Begriff der „Plattform“ wird hier synonym für jenen der „elektronischen Schnittstelle“ verwendet.

Apps und Websites erfasst.⁴¹¹ Diese werden von Plattformbetreibern bei der „Unterstützung“ von Lieferungen verwendet.

bbb. Unterstützende Unternehmer

Was unter dem Begriff des „Unterstützens“ zu verstehen ist, ist Art. 5b UAbs. 1 MwStDVO⁴¹² zu entnehmen. Dort heißt es: *Für die Anwendung von Artikel 14a der Richtlinie 2006/112/EG bezeichnet der Begriff ‚unterstützen‘ die Nutzung einer elektronischen Schnittstelle, um es einem Erwerber und einem Lieferer, der über eine elektronische Schnittstelle Gegenstände zum Verkauf anbietet, zu ermöglichen, in Kontakt zu treten, woraus eine Lieferung von Gegenständen über die elektronische Schnittstelle an diesen Erwerber resultiert.*

Diese Begriffsdefinition ist insofern missverständlich, als es für die Annahme einer unterstützenden Tätigkeit u.E. nicht genügen kann, dass der Unternehmer den Kontakt zwischen Lieferer und Erwerber abstrakt über „eine“ i.S.v. „irgendeine“ elektronische Schnittstelle ermöglicht.⁴¹³ Entscheidend sollte vielmehr sein, dass dies über „die“ elektronische Schnittstelle des Unternehmers geschieht. Dies geht auch klar aus der englischen Sprachfassung von Art. 5b UAbs. 1 MwStDVO hervor, die explizit auf „*the electronic interface*“ und nicht „*an electronic interface*“ abstellt.⁴¹⁴ Als unterstützend i.S.d. Art. 5b MwStDVO zu qualifizieren sind folglich nur jene Unternehmer, über deren elektronische Schnittstelle (z.B. Website oder App) Verkäufer Gegenstände anbieten und Käufer diese Gegenstände erwerben können. Damit reicht etwa die Weiterleitung auf die elektronische Schnittstelle eines anderen Unternehmers für eine „Unterstützung“ i.S.d. Art. 14a MwStRL bzw. § 3 Abs. 3a UStG nicht aus.⁴¹⁵ Wie aus den kürzlich erschienenen Erläuterungen

⁴¹¹ Vgl. dazu bereits *Hammerl/Zechner*, SWK-Spezial Plattformhaftung, 2020, Fn. 30.

⁴¹² I.d.F. DVO 2019/2026.

⁴¹³ Beispielsweise die elektronische Schnittstelle eines anderen Unternehmers.

⁴¹⁴ Die englische Sprachfassung von Art. 5b MwStDVO lautet: “For the application of Article 14a of Directive 2006/112/EC, the term “facilitates” means the use of an electronic interface to allow a customer and a supplier offering goods for sale through the electronic interface to enter into contact which results in a supply of goods through that electronic interface”.

⁴¹⁵ *Hammerl/Zechner*, SWK-Spezial Plattformhaftung, 2020, 13; vgl. auch Art. 5b UAbs. 3 Buchst. c MwStDVO.

zum E-Commerce-Paket hervorgeht, kommt es nach Ansicht der Europäischen Kommission insbesondere auf den Geschäftsabschluss über die Plattform an.⁴¹⁶

Als nicht unterstützend gelten Unternehmer, welche die in Art. 5b UAbs. 2 MwStDVO wie folgt festgelegten Voraussetzungen kumulativ erfüllen:

- a) *Der Steuerpflichtige legt weder unmittelbar noch mittelbar irgendeine der Bedingungen für die Lieferung der Gegenstände fest;*
- b) *der Steuerpflichtige ist weder unmittelbar noch mittelbar an der Autorisierung der Abrechnung mit dem Erwerber bezüglich der getätigten Zahlung beteiligt;*
- c) *der Steuerpflichtige ist weder unmittelbar noch mittelbar an der Bestellung oder Lieferung der Gegenstände beteiligt.*

Setzt ein Unternehmer auch nur eine dieser Handlungen, ist er damit als unterstützend zu betrachten, sofern auch Art. 5b UAbs. 1 MwStDVO erfüllt ist. Die in Art. 5b UAbs. 2 MwStDVO angeführten Tätigkeiten weisen eine gewisse Ähnlichkeit mit jenen Tätigkeiten in Art. 9a Abs. 1 letzter S. MwStDVO auf, welche die Vermutung der Kommissionärseigenschaft des Plattformbetreibers unwiderleglich machen.⁴¹⁷

Schließlich enthält Art. 5b UAbs. 3 MwStDVO einen Katalog von Tätigkeiten, die die Anwendbarkeit von Art. 14a MwStRL bzw. § 3 Abs. 3a UStG für jene Unternehmer ausschließen, die nur eine der folgenden Tätigkeiten anbieten:

- die Verarbeitung von Zahlungen im Zusammenhang mit der Lieferung von Gegenständen (Art. 5b UAbs. 3 Buchst. a MwStDVO)
- die Auflistung von Gegenständen oder die Werbung für diese (Art. 5b UAbs. 3 Buchst. b MwStDVO)
- die Weiterleitung oder Vermittlung von Erwerbern an andere elektronische Schnittstellen, über die Gegenstände zum Verkauf angeboten werden, ohne dass eine weitere Einbindung in die Lieferung besteht (Art. 5b UAbs. 3 Buchst. c MwStDVO).

⁴¹⁶ Die Europäische Kommission spricht von „Bestell- und Kaufabwicklungsvorgang“; vgl. *Europäische Kommission*, Erläuterungen zu den Mehrwertsteuervorschriften für den elektronischen Geschäftsverkehr, 2020, 18.

⁴¹⁷ Vgl. dazu bereits unter Abschnitt VII.1.b.aa.

Art. 5b UAbs. 3 MwStDVO ist u.E. eine Klarstellung: Unternehmer, die eine der genannten Tätigkeiten ausüben, wären im Regelfall ohnehin nicht als unterstützend i.S.d. Art. 5b UAbs. 1 MwStDVO zu qualifizieren. Dass es problematisch wäre, Art. 5b UAbs. 3 MwStDVO konstitutive Wirkung beizumessen, lässt sich an der Formulierung in Art. 5b UAbs. 3 MwStDVO illustrieren, wonach die gesetzliche Vermutung i.S.v. Art. 14a MwStRL bzw. § 3 Abs. 3a UStG nur für jene Unternehmer nicht anwendbar ist, die „*lediglich eine der folgenden Leistungen anbieten*“. Würde ein Unternehmer zwei dieser Leistungen anbieten, etwa sowohl Werbung für Gegenstände als auch die Weiterleitung von Erwerbern an andere elektronische Schnittstellen – z.B. durch Platzierung sowohl von einfacher Bannerwerbung als auch von „affiliate links“ im Rahmen von „affiliate marketing“⁴¹⁸ –, könnte die Anwendbarkeit von Art. 14a MwStRL bzw. § 3 Abs. 3a UStG nicht gem. Art. 5b UAbs. 3 MwStDVO verneint werden.

Diese Unternehmer wären jedoch regelmäßig nicht in der Lage, den mit Art. 14a MwStRL bzw. § 3 Abs. 3a UStG einhergehenden umsatzsteuerrechtlichen Verpflichtungen nachzukommen, weil sie nicht über die hierfür notwendigen Informationen verfügen: Ein werbender Unternehmer, der Bannerwerbung und affiliate links einsetzt, kennt in der Regel nicht die Details betreffend den Leistungsaustausch, die Bemessungsgrundlage oder die Transportwege der Ware. Das Vorhandensein entsprechender Informationen stellt jedoch eine essentielle Voraussetzung für die Anwendung des „full VAT/GST liability regime“ dar.⁴¹⁹ Dass dem „unterstützenden“ Unternehmer jene Informationen vorliegen müssen, die für die Erfüllung seiner Umsatzsteuerpflichten notwendig sind, wird auch in den Erläuterungen zum E-Commerce-Paket der Europäischen Kommission erwähnt.⁴²⁰ Ganz allgemein sprechen im Übrigen grundrechtliche Bedenken gegen das Vorsehen einer steuerrechtlichen Verpflichtung, bei der sich die Verpflichteten die

⁴¹⁸ Affiliate marketing ist ein Online-Vertriebsmodell, bei dem Vertriebspartner (sog Affiliates) Kunden über affiliate links an ihre Kooperationspartner wie z.B. Webshops weiterleiten; vgl. <https://wirtschaftslexikon.gabler.de/definition/affiliate-53520> (abgefragt am 10.8.2020).

⁴¹⁹ Vgl. *OECD*, *The Role of Digital Platforms in the Collection of VAT/GST on Online Sales*, 26.

⁴²⁰ *Europäische Kommission*, *Erläuterungen zu den Mehrwertsteuervorschriften für den elektronischen Geschäftsverkehr*, 25.

erforderlichen Mittel nicht mit zumutbarem Aufwand beschaffen können, um ihr nachzukommen.⁴²¹

Im Ergebnis sind u.E. insbesondere nicht von Art. 14a MwStRL bzw. § 3 Abs. 3a UStG erfasst:⁴²²

- „Affiliates“ im Rahmen von „affiliate marketing“;
- Anzeigenportale;⁴²³
- Banken und andere Zahlungsdienstleister;
- Influencer;⁴²⁴
- Internetzugangsanbieter;
- Online-Zeitungen oder Blogs;
- Preisvergleichsseiten;
- Suchmaschinen.

Ist ein Unternehmer demgegenüber als unterstützend i.S.d. Art. 5b UAbs. 1 MwStDVO anzusehen, gilt er bei Erfüllung der im Folgenden dargestellten Tatbestände als Leistungserbringer hinsichtlich der „unterstützten“ Lieferungen.

⁴²¹ Vgl. etwa BVerfG v. 29.11.1967 – 1 BvR 175/66; 16.3.1971 – 1 BvR 52/66, 1 BvR 665/66, 1 BvR 667/66, 1 BvR 754/66; BFH v. 20.2.2019 – X R 28/17; so auch der österreichische VfGH v. 15.3.2000 – G141/99 ua; 16.12.2004 – B1575/03; 16.6.2011 – G18/11; dazu näher unter Abschnitt VII.3.c.

⁴²² Vgl. bereits *Hammerl/Zechner*, SWK-Spezial Plattformhaftung, 2020, 14 f.

⁴²³ Anzeigenportale sind nach unserem Verständnis Plattformen, die lediglich eine Online-Infrastruktur für Inserate schaffen, ohne in den Verkauf eingebunden zu sein. Da der Plattformbetreiber bei Kontaktaufnahme der Parteien etwa via Telefon oder E-Mail-Adresse keine Kenntnis darüber erlangt, ob und zwischen welchen Personen es zu einer Einigung kommt, ob sich beide Parteien an die auf der Plattform angezeigten essentialia negotii halten oder ob diese vor Geschäftsabschluss doch noch etwas anderes ausverhandeln und ob ein tatsächlicher Leistungsaustausch letztlich stattfindet, bleibt das Geschäft außerhalb des Wirkungskreises der Plattform.

⁴²⁴ Influencer sind Personen, die in sozialen Medien laufend eigene Inhalte wie Fotos oder Videos (sog. Posts) veröffentlichen und mit einem Publikum (sog. Follower) interagieren; vgl. etwa <https://wirtschaftslexikon.gabler.de/definition/influencer-100360> (abgefragt am 10.8.2020). Denkbar ist etwa, dass ein Influencer einen „sponsored post“ veröffentlicht, in dem er ein Foto von sich mit einem Produkt und einen Link zu einem Webshop beifügt, über welchen das Produkt erworben werden kann.

ccc. Erfasste Lieferungen

aaaa. Lieferungen durch Drittlandsunternehmer: § 3 Abs. 3a S. 1 UStG

„Unterstützenden“ Plattformbetreibern werden nach § 3 Abs. 3a UStG Lieferungen zugerechnet, deren Beförderung oder Versendung im Unionsgebiet beginnt und endet,⁴²⁵ sofern die Lieferung durch einen nicht in der EU ansässigen Unternehmer an einen „nichtunternehmerischen“ Empfänger i.S.v. § 3a Abs. 5 S. 1 UStG erfolgt.⁴²⁶

bbbb. Drittlandsfernverkäufe: § 3 Abs. 3a S. 2 UStG

Daneben findet die gesetzliche Vermutung gem. § 3 Abs. 3a S. 2 UStG auch in Fällen eines Drittlandsfernverkaufes (dazu bereits unter Abschnitt III.2.b.cc.) in Sendungen mit einem Sachwert von höchstens 150 € Anwendung. Zu beachten ist, dass gem. § 3 Abs. 3a S. 6 UStG die Leistungskette des § 3 Abs. 3a S. 2 UStG nicht gilt für die Lieferung neuer Fahrzeuge, sowie die Lieferung von Gegenständen, die mit oder ohne probeweise Inbetriebnahme durch den Lieferer oder für dessen Rechnung montiert oder installiert geliefert werden.

cc. Flankierende Bestimmungen

aaa. Typisierung der Unternehmereigenschaft

Um unterstützenden Unternehmern die Anwendung von Art. 14a MwStRL bzw. § 3 Abs. 3a UStG zu erleichtern,⁴²⁷ sieht Art. 5d MwStDVO eine Typisierung der (Nicht-)Unternehmereigenschaft von Verkäufer und Käufer wie folgt vor:

- Die Person, welche die Gegenstände über die elektronische Schnittstelle des unterstützenden Unternehmers *verkauft*, ist *als Unternehmerin* zu behandeln (Art. 5d Buchst. a MwStDVO);

⁴²⁵ Erfasst sind somit sowohl rein „innerstaatliche Lieferungen“ als auch innerhalb des Unionsgebietes grenzüberschreitende Lieferungen wie bspw. innerschweizerische Fernverkäufe (vgl. dazu unter Abschnitt III.2.b.bb.).

⁴²⁶ Vgl. zur Kritik an der Formulierung von § 3a Abs. 5 S. 1 UStG *Wäger*, in *Sölch/Ringleb, Umsatzsteuergesetz*, 90. Lfg., 2020, § 3a Rn. 329.

⁴²⁷ Vgl. *ErwG*. 8 DVO 2019/2016.

- die Person, die diese Gegenstände über die elektronische Schnittstelle des unterstützenden Unternehmers *kauft*, ist *nicht als Unternehmerin* zu behandeln (Art. 5d Buchst. b MwStDVO).

Zugunsten einer effizienten und effektiven Anwendung des „full VAT/GST liability regime“ wird hiermit eine gewisse Unschärfe bewusst in Kauf genommen, sofern dem unterstützenden Unternehmer keine gegenteiligen Angaben vorliegen, die eine exakte Anwendung ermöglichen. Diese Vermutung ist praktikabel und stellt eine Vereinfachung für die Plattformbetreiber dar. Eine Nachforschungspflicht des Plattformbetreibers betreffend den Status des Verkäufers und des Käufers besteht u.E. nur in jenen Fällen, in denen diese dem Plattformbetreiber solche „*gegenteiligen Informationen*“ zukommen lassen – wie etwa die Behauptung des Verkäufers, kein Unternehmer zu sein, oder die Bekanntgabe der USt-IdNr. durch den Käufer. In einem solchen Fall liegt es grundsätzlich in der Sphäre⁴²⁸ des Plattformbetreibers, auf Basis der ihm ohnedies zur Verfügung stehenden Informationen festzustellen, ob diese Angaben stimmen können; etwa durch Überprüfung der Gültigkeit der USt-IdNr. im MwSt-Informationsaustauschsystem (MIAS⁴²⁹) oder der Häufigkeit der durch diese Person über die Plattform getätigten Umsätze bzw. der Höhe der über diese erwirtschafteten Umsätze.

Im Hinblick auf die Möglichkeit zur vereinfachten Feststellung des Status des Leistungsempfängers ist ein Unterschied zu unter Art. 9a MwStDVO fallenden Unternehmern zu konstatieren. Letztere können gem. Art. 18 Abs. 2 UAbs. 2 MwStDVO nämlich ungeachtet gegenteiliger Informationen davon ausgehen, dass ein innerhalb der EU ansässiger Leistungsempfänger Endverbraucher ist, solange dieser seine USt-IdNr. nicht bekanntgibt.⁴³⁰

bbb. Reihengeschäft

Ist ein Tatbestand des Art. 14a MwStRL bzw. § 3 Abs. 3a UStG erfüllt, ergibt sich als Rechtsfolge, dass der unterstützende Unternehmer so behandelt wird, als ob er die Gegenstände, deren Lieferung er unterstützt, selbst

⁴²⁸ Vgl. zu den Kriterien der Sphärenverantwortung und Beweisnähe näher unter Abschnitt VII.3.b.

⁴²⁹ Vgl. zum MIAS näher unter *Europäische Kommission*, Validierung der MwSt-Nummer, http://ec.europa.eu/taxation_customs/vies/ und *Europäische Kommission*, Fragen und Antworten (FAQ), http://ec.europa.eu/taxation_customs/vies/faq.html (beide abgefragt am 12.8.2020).

⁴³⁰ *Hammerl/Zechner*, SWK-Spezial Plattformhaftung, 2020, 19.

erhalten und geliefert hätte. Die Rechtsfolge dieser Lieferkette wird durch Art. 36b MwStRL⁴³¹ bzw. § 3 Abs. 6b UStG konkretisiert. Hiernach handelt es sich bei der Lieferkette um ein Reihengeschäft, bei dem die Versendung oder Beförderung der Gegenstände ex lege und unwiderleglich der Lieferung durch den unterstützenden Unternehmer zugeschrieben wird.⁴³² Die dieser Lieferung vorausgehende Lieferung des Verkäufers an den unterstützenden Unternehmer gilt gem. § 3 Abs. 7 UStG als ausgeführt, wo die Beförderung oder Versendung des Gegenstands beginnt, und ist damit als „ruhende“ Lieferung zu qualifizieren.

Verkauft im Anwendungsbereich von § 3 Abs. 3a UStG also beispielsweise Händler A einen Gegenstand über die Plattform des unterstützenden Unternehmers B an den Endkunden C, ist die „bewegte“ Lieferung gem. § 3 Abs. 6b UStG jene durch den unterstützenden Unternehmer B an Endverbraucher C. Die „ruhende“ Lieferung ist § 3 Abs. 7 Nr. 1 UStG jene durch Händler A an den unterstützenden Unternehmer B.⁴³³

Liegt der Leistungsort der ruhenden Lieferung im Drittlandsgebiet, ist die ruhende Lieferung nicht steuerbar. Befindet sich der Leistungsort der ruhenden Lieferung hingegen im Unionsgebiet, sind die Art. 136a und 169 Buchst. b MwStRL⁴³⁴ zu beachten, welche die Mitgliedstaaten dazu verhalten, die ruhende Lieferung an den unterstützenden Unternehmer als echt steuerfrei zu behandeln.⁴³⁵ Die Umsetzung dieser Vorgabe findet sich in § 4 Nr. 4c UStG, wonach die Lieferung von Gegenständen an einen Unternehmer für sein Unternehmen, die dieser nach § 3 Abs. 3a S. 1 UStG im Unionsgebiet weiterliefert, steuerfrei ist. Nach § 15 Abs. 3 UStG handelt es sich um eine echte Steuerbefreiung – der unterstützende Unternehmer kann daher unter den allgemeinen Voraussetzungen einen Vorsteuerabzug aus der Lieferung des Verkäufers geltend machen.

⁴³¹ I.d.F. RL 2019/1995.

⁴³² Vgl. zu den Eigenschaften von Reihengeschäften grundlegend *Kettisch*, Reihengeschäfte in der Umsatzsteuer, 2017, 55 ff.

⁴³³ Siehe dazu auch *Bathe*, Umsatzsteuerliche Änderungen durch das Jahressteuergesetz 2020 – Teil 1: Die wesentlichen Neuregelungen, BC 2020, 562 (566); *Bathe*, Umsatzsteuerliche Änderungen durch das Jahressteuergesetz 2020 – Teil 2: (Drittlands-)Lieferungen über elektronische Schnittstellen und (Drittlands-)Fernverkäufe, BC 2021, 25 (27 ff.)

⁴³⁴ I.d.F. RL 2019/1995.

⁴³⁵ *Becker*, MwStR 2019, 215 (216); *Hammerl/Zechner*, SWK-Spezial Plattformhaftung, 2020, 19.

Der neu gefasste Art. 33 MwStRL⁴³⁶ bzw. der neu eingefügte § 3c UStG sieht für die bewegte Lieferung des unterstützenden Unternehmers im Anwendungsbereich von Art. 14a Abs. 1 MwStRL bzw. § 3 Abs. 3a S. 2 UStG und im Anwendungsbereich von Art. 14a Abs. 2 MwStRL bzw. § 3 Abs. 3a S. 1 UStG bei grenzüberschreitenden Lieferungen die Besteuerung nach dem Bestimmungslandprinzip vor – die bewegte Lieferung gilt also in dem Mitgliedstaat als ausgeführt, in dem die Beförderung oder Versendung an den Abnehmer endet.

ccc. Steuerschuld

§ 13 Abs. 1 Nr. 1 Buchst. i UStG setzt Art. 66a MwStRL um und sieht vor, dass die Steuer im Anwendungsbereich von § 3 Abs. 3a UStG zu dem Zeitpunkt entsteht, zu dem die Zahlung angenommen wurde. Dieser Zeitpunkt wird in Art. 41a MwStDVO folgendermaßen definiert:

Für die Anwendung von Artikel 66a der Richtlinie 2006/112/EG bezeichnet der Zeitpunkt, zu dem die Zahlung angenommen wurde, den Zeitpunkt, zu dem die Zahlung bestätigt wurde oder die Zahlungsgenehmigungsmeldung oder eine Zahlungszusage des Erwerbers beim Lieferer, der die Gegenstände über eine elektronische Schnittstelle verkauft, oder für dessen Rechnung eingeht, und zwar unabhängig davon, wann die tatsächliche Zahlung erfolgt, je nachdem, welcher Zeitpunkt der frühere ist.

Daraus folgt, dass der Zeitpunkt der tatsächlichen Zahlung für die Entstehung der Steuerschuld nicht von Relevanz ist. Relevant ist hierfür vielmehr der frühere der folgenden Zeitpunkte:

- Zeitpunkt der Zahlungsbestätigung;
- Zeitpunkt des Einganges der Zahlungsgenehmigungsmeldung oder Zahlungszusage des Erwerbers beim Verkäufer selbst oder für dessen Rechnung.

Einen unterstützenden Unternehmer trifft im Anwendungsbereich von Art. 14a MwStRL sowohl eine Liquiditätsbelastung als auch das Risiko der Umsatzsteuerentrichtung, wenn die Zahlungen der Käufer direkt an die Ver-

⁴³⁶ I.d.F. RL 2017/2455.

käufer erfolgen.⁴³⁷ Für den unterstützenden Unternehmer kann die Feststellung der Höhe der Steuerschuld problematisch sein, insbesondere dann, wenn er über keinen Einblick in die Zahlungen betreffend die durch ihn unterstützten Lieferungen verfügt.⁴³⁸ Vor diesem Hintergrund ist Art. 5c MwStDVO zu beachten, der eine Einschränkung der Steuerschuld unterstützender Unternehmer wie folgt normiert:

Für die Anwendung von Artikel 14a der Richtlinie 2006/112/EG schuldet ein Steuerpflichtiger, der behandelt wird, als ob er die Gegenstände selbst erhalten und selbst geliefert hätte, nicht die Mehrwertsteuerbeträge, die die Mehrwertsteuer übersteigen, die er für diese Lieferungen erklärt und entrichtet hat, wenn alle folgenden Voraussetzungen erfüllt sind:

- a) *Der Steuerpflichtige ist auf die Angaben angewiesen, die von Lieferanten, die Gegenstände über eine elektronische Schnittstelle verkaufen, oder von Dritten erteilt werden, um die Mehrwertsteuer für diese Lieferungen korrekt erklären und entrichten zu können;*⁴³⁹
- b) *die in Buchstabe a genannten Angaben sind falsch;*
- c) *der Steuerpflichtige kann nachweisen, dass er nicht wusste und nach vernünftigem Ermessen nicht wissen konnte, dass diese Angaben nicht zutreffend waren.*⁴⁴⁰

Beispiel

Im Anwendungsbereich von Art. 14a MwStRL bzw. § 3 Abs. 3a UStG verkauft Unternehmer A über die Plattform des unterstützenden Unternehmers B einen Gegenstand um ein Nettoentgelt i.H.v. 150 € an den Endverbraucher C in Deutschland. Aufgrund falscher Angaben von A entrichtet B

⁴³⁷ Vgl. *Lamensch*, Rendering Platforms Liable to Collect and Pay VAT on B2C Imports: A Silver Bullet? *International VAT Monitor* 2018, 48 (48); *Papis-Almansa*, VAT and electronic commerce: the new rules as a means for simplification, combatting fraud and creating a more level playing field? *ERA Forum* 2019, 201 (219); *Franke/J. Tumpel*, *SWK* 2018, 1354 (1357); *Becker*, *MwStR* 2019, 215 (219).

⁴³⁸ *Hammerl/Zechner*, *SWK-Spezial Plattformhaftung*, 2020, 20.

⁴³⁹ Unklar bleibt hierbei, wann der unterstützende Unternehmer konkret auf die Angaben des Lieferanten oder von Dritten angewiesen ist; vgl. *Becker*, *MwStR* 2019, 215 (217); vgl. zur Kritik auch unter Abschnitt VII.1.d.

⁴⁴⁰ Vgl. zum Kriterium des „Wissens oder Wissenmüssens“ in der Rsp. des EuGH näher unter Abschnitt VII.3.b.

einen Umsatzsteuerbetrag i.H.v. 15 €, obwohl korrekterweise ein Betrag von 28,50 € zu entrichten wäre.

Lösung: Ist B auf die Angaben des A angewiesen und weiß B nicht, dass die Angaben des A falsch waren und ist ihm dieses Nichtwissen auch nicht vorwerfbar, schuldet er gem. Art. 5c MwStDVO den Differenzbetrag i.H.v. 13,50 € (28,50 € minus 15 €) nicht.

Hinzuweisen ist darauf, dass für unter Art. 9a MwStDVO fallende Unternehmer keine vergleichbare Bestimmung existiert.

ddd. One-Stop-Shop

Wie unter Art. 9a MwStDVO fallende Unternehmer können auch unterstützende Unternehmer im Anwendungsbereich von Art. 14a MwStRL bzw. § 3 Abs. 3a UStG zur vereinfachten Entrichtung der Umsatzsteuer auf den One-Stop-Shop (OSS) zurückgreifen und ihren umsatzsteuerrechtlichen Verpflichtungen in einem einzigen Mitgliedstaat nachkommen, anstatt sich potenziell in sämtlichen Mitgliedstaaten für die Zwecke der Umsatzsteuer-entrichtung registrieren zu müssen. Konkret ist hierfür im Anwendungsbereich von Art. 14a Abs. 1 MwStRL bzw. § 3 Abs. 3a S. 2 UStG der OSS gem. Art. 369l ff. MwStRL bzw. § 18k UStG und im Anwendungsbereich von Art. 14a Abs. 2 MwStRL bzw. § 3 Abs. 3a S. 1 UStG der OSS gem. Art. 369a ff. MwStRL bzw. § 18j UStG zu verwenden.⁴⁴¹

dd. Zusammenfassendes Beispiel

Das folgende Beispiel soll die Rechtslage im Anwendungsbereich von Art. 14a MwStRL bzw. § 3 Abs. 3a UStG illustrieren.⁴⁴²

Der chinesische Händler C verkauft einen Gegenstand über die Plattform von Unternehmer L mit Sitz in Luxemburg an den Endverbraucher D mit Wohnsitz in Deutschland. Der Kaufpreis beträgt 60 € brutto. Unternehmer L legt die Lieferbedingungen fest, autorisiert die Abrechnung mit Ö und nimmt in Luxemburg eine OSS-Sonderregelung in Anspruch.

⁴⁴¹ Vgl. zum OSS kurz schon unter Abschnitt III.3.d.

⁴⁴² Vgl. für ein entsprechendes Beispiel bereits *Hammerl/Zechner*, SWK-Spezial Plattformhaftung, 2020, 21 f.

Variante a.): Die Ware gelangt direkt von China nach Deutschland.

Lösung Variante a.): Gem. Art. 14a Abs. 1 MwStRL bzw. § 3 Abs. 3a S. 2 UStG führt im Rahmen eines Reihengeschäfts Unternehmer C eine Lieferung an Unternehmer L aus und Unternehmer L eine Lieferung an Endverbraucher D. Die ruhende Lieferung ist jene durch den chinesischen Unternehmer C an Unternehmer L. Diese ist in China steuerbar. Die bewegte Lieferung wird gem. Art. 36b MwStRL bzw. § 3 Abs. 6b UStG der Lieferung durch Unternehmer L an Endverbraucher D zugeordnet. Diese ist als Drittlandsfernverkauf gem. Art. 33 Buchst. c MwStRL bzw. § 3c Abs. 3 UStG in Deutschland steuerbar und steuerpflichtig. Unternehmer L erklärt und entrichtet die deutsche Umsatzsteuer i.H.v. 9,50 € über den IOSS in Luxemburg. Die Einfuhr ist unter den Voraussetzungen von § 5 Abs. 1 Nr. 7 UStG steuerfrei.

Variante b.): Händler C unterhält – ohne damit eine Betriebsstätte zu begründen – ein Lager in den Niederlanden, von dem aus der Gegenstand nach Deutschland gelangt.

Lösung Variante b.): Gem. Art. 14a Abs. 2 MwStRL bzw. § 3 Abs. 3a S. 1 UStG führt im Rahmen eines Reihengeschäfts Unternehmer C eine Lieferung an Unternehmer L aus und Unternehmer L eine Lieferung an Endverbraucher D. Die ruhende Lieferung ist jene durch den chinesischen Unternehmer C an Unternehmer L. Diese ist aufgrund der Vorgaben des Art. 136a und Art. 169 Buchst. b MwStRL (§ 4 Nr. 4c und § 15 Abs. 3 UStG) in den Niederlanden steuerbar und echt steuerfrei. Die bewegte Lieferung wird gem. Art. 36b MwStRL bzw. § 3 Abs. 6b UStG der Lieferung durch Unternehmer L an Endverbraucher D zugeordnet. Diese ist als innergemeinschaftlicher Fernverkauf gem. Art. 33 Buchst. a MwStRL bzw. § 3c Abs. 1 UStG in Deutschland steuerbar und steuerpflichtig. Unternehmer L erklärt und entrichtet die deutsche Umsatzsteuer i.H.v. 9,50 € über den EU-OSS in Luxemburg.

d. Kritische Würdigung

aa. Leistungszurechnung und der Grundsatz des eigenen Ladens

Fraglich ist, ob das Konzept „Plattformbetreiber als Leistungserbringer“ über ein aus der Systematik des Umsatzsteuerrechts herzuleitendes Fundament verfügt. Dazu ist zunächst Folgendes festzuhalten: Eine Leistung wird allgemein demjenigen Unternehmer zugerechnet, der im Außenverhältnis

zu ihrer Erbringung verpflichtet ist.⁴⁴³ Dabei ist primär auf die Vertragsbeziehungen abzustellen – dies allerdings nur unter der Voraussetzung, dass sie auch die wirtschaftliche Realität widerspiegeln.⁴⁴⁴ Der Außenauftritt des Unternehmers ist aus der Sicht eines durchschnittlichen Kunden zu beurteilen.⁴⁴⁵

Im Zusammenhang mit Plattformen ist, wie unter VII.1.d.aa. bereits ausgeführt, der Grundsatz des eigenen Ladens von besonderer Bedeutung. Nach diesem Grundsatz sind die in den Geschäftsräumlichkeiten (dem „Laden“) eines Unternehmers zustande kommenden Leistungen dem Inhaber der Geschäftsräumlichkeiten zuzurechnen, sofern er nach außen hin nicht deutlich macht, dass er im fremden Namen und damit als Vermittler tätig ist.⁴⁴⁶ Dieser Grundsatz entwickelte sich aus der Rsp. zu „analogen Geschäftsräumlichkeiten“, wurde vom BFH aber auch auf „digitale Geschäftsräumlichkeiten“ übertragen: Nur dann, wenn der Betreiber einer Internetseite, mit-hin einer „digitalen Geschäftsräumlichkeit“, sein Tätigwerden im fremden Namen und auf fremde Rechnung vor oder bei Vertragsabschluss unzweifelhaft zu erkennen gibt, werden ihm die über seine digitale Geschäftsräumlichkeit abgewickelten Leistungen nicht zugerechnet.⁴⁴⁷

Zwar betraf der vom BFH behandelte Fall elektronisch erbrachte Dienstleistungen, bei denen nicht nur das Verpflichtungsgeschäft, sondern auch das Verfügungsgeschäft „digital“ erfolgt, während bei Lieferungen das Verfügungsgeschäft aufgrund der Körperlichkeit des Leistungsgegenstandes naturgemäß nicht digital erfolgen kann. Nichtsdestoweniger darf es für die umsatzsteuerrechtliche Behandlung eines Sachverhaltes und die Anwendung der allgemeinen Regeln zur Leistungszurechnung keinen Unterschied

⁴⁴³ BFH v. 16.3.1995 – V R 128/92; 31.1.2002 – V B 108/01; 7.7.2005 – V R 60/03; *Friedrich-Vache*, in Reiß/Kraeusel/Langer (Hrsg.), UStG, 137. Lfg., 2017, § 1 Rn. 120.

⁴⁴⁴ EuGH v. 20.6.2013 – C-653/11, Newey, Rn. 43, 52; 18.6.2020 – C-653/11, KrakVet Marek Batko, Rn. 66 ff.

⁴⁴⁵ Vgl. dazu bereits unter Abschnitt V.5.a.

⁴⁴⁶ BFH v. 16.3.2000 – V R 44/99; 23.4.1964 – V 190/61 U; 12.4.1956 – V 196/55 U; vgl. dazu näher *Robisch*, in Bunjes, UStG, 19. Aufl. 2020, § 1 Rn. 98 f.; *Ruppe/Achatz*, UStG, 5. Aufl. 2017, § 1 Rn. 274. Vgl. auch österreichischer VwGH v. 30.6.1960 – 0188/59.

⁴⁴⁷ Vgl. BFH v. 15.5.2012 – XI R 16/10, Rn. 25 ff.; *Robisch*, in Bunjes, UStG, 19. Aufl. 2020, § 1 Rn. 99; vgl. dazu i.Z.m. der Internetplattform Airbnb *Zechner*, ÖStZ 2020, 300 (301).

machen, ob die Verpflichtungsgeschäfte bei Lieferungen auf analogem oder digitalem Wege zustande kommen. Damit ist der Grundsatz des eigenen Ladens u.E. auch auf Lieferungen anwendbar, deren Verpflichtungsgeschäfte über digitale Geschäftsräumlichkeiten wie Plattformen abgeschlossen werden. Im Ergebnis stellt der Grundsatz des eigenen Ladens daher einen tauglichen Referenzpunkt für die Bewertung sowohl von Art. 9a MwStDVO als auch Art. 14a MwStRL dar.⁴⁴⁸

bb. Art. 9a MwStDVO bzw. § 3 Abs. 11a UStG

Aus Art. 9a MwStDVO⁴⁴⁹ folgt ein Ergebnis, das sich bereits aus den allgemeinen Regeln zur Leistungszurechnung und aus dem Grundsatz des eigenen Ladens ableiten lässt.⁴⁵⁰ Ist ein Unternehmer an der Erbringung bestimmter digitaler Dienstleistungen⁴⁵¹ beteiligt, indem diese also über die digitalen Geschäftsräumlichkeiten wie die Plattform des Unternehmers erbracht werden, sind dem Unternehmer die Dienstleistungen als Leistungserbringer persönlich zuzurechnen. Dies gilt nicht, wenn er ausdrücklich darauf hinweist, dass er im fremden Namen tätig wird und dies aus den vertraglichen Vereinbarungen und den Rechnungsangaben hervorgeht.⁴⁵²

Allerdings hängt die Anerkennung der „bloßen“ Vermittlereigenschaft des Unternehmers bei der Abwicklung digitaler Dienstleistungen in digitalen Geschäftsräumlichkeiten nicht nur davon ab, dass der Unternehmer das Tätigwerden im fremden Namen nach außen unmissverständlich und spä-

⁴⁴⁸ Vgl. zum Ganzen bereits *Hammerl/Zechner*, SWK-Spezial Plattformhaftung, 2020, 22 ff.

⁴⁴⁹ Die folgenden Ausführungen gelten dort, wo sie sich auf Art. 9a MwStDVO beziehen, sinngemäß auch für § 3 Abs. 11a UStG, es sei denn, es wird explizit auf § 3 Abs. 11a UStG abgestellt.

⁴⁵⁰ Auch *Monfort* scheint keinen Widerspruch zu Art. 28 MwStRL zu erkennen; *Monfort*, Elektronische Dienstleistungen: Dienstleistungskommission bei In-App Käufen, UStB 2020, 190 (192); *Monfort*, in Birkenfeld/Wäger, USt-Handbuch, 77. Lfg., 2017, UStG § 3 Abs. 11a Rn. 27; zweifelnd *Nieskens*, in Rau/Dürrewächter, UStG, 180. Lfg., 2019, § 3 Rn. 4447.1.

⁴⁵¹ Elektronisch erbrachte Dienstleistungen i.S.d. Art. 7 MwStDVO und über das Internet erbrachte Telefondienste.

⁴⁵² Diese Aspekte sind für die rechtliche Beurteilung insoweit von Bedeutung als sie die wirtschaftliche und geschäftliche Realität widerspiegeln.

testens bei Vertragsabschluss erkennbar macht. Vielmehr sind die folgenden Voraussetzungen zusätzlich zu beachten:⁴⁵³

- *Erstens* darf der Unternehmer die Abrechnung mit dem Dienstleistungsempfänger nicht autorisieren; mit anderen Worten darf er über keine Einflussmöglichkeit darüber verfügen, ob, wann und unter welchen Bedingungen der Leistungsempfänger zahlt.
- *Zweitens* darf der Unternehmer die Erbringung der Dienstleistung nicht genehmigen; er darf also keinen Einfluss darauf haben, ob, wann und unter welchen Voraussetzungen die Leistungserbringung erfolgt.
- *Drittens* darf der Unternehmer die allgemeinen Bedingungen der Erbringung nicht festlegen, er darf also die Rechte und Pflichten wie den Preis, Zahlungs- und Lieferbedingungen sowie Gewährleistungsbestimmungen nicht vorgeben.

Nimmt der Unternehmer zumindest eine dieser Tätigkeiten vor, gilt er jedenfalls als im eigenen Namen (und auf fremde Rechnung) handelnd. In dieser unwiderlegbaren Typisierung der Leistungszurechnung erschöpft sich u.E. die eigenständige Bedeutung von Art. 9a MwStDVO.

Festzuhalten ist diesbezüglich zunächst, dass die Leistungszurechnung dem Grunde nach einzelfallbezogen und anhand des durch die wirtschaftliche Realität gezeichneten Gesamtbildes der Verhältnisse zu erfolgen hat. Nach der Rsp. des EuGH müssen die zivilrechtlichen Verhältnisse die wirtschaftliche und geschäftliche Realität reflektieren, um als Anknüpfungspunkt für die umsatzsteuerrechtliche Leistungszurechnung dienen zu können.⁴⁵⁴ Folglich ist die für die Leistungszurechnung entscheidende Frage – nämlich ob der Plattformbetreiber nach außen unzweifelhaft zum Ausdruck bringt, für einen anderen tätig zu sein – nach wirtschaftlichen Gesichtspunkten zu beurteilen.⁴⁵⁵ Diese wirtschaftliche Betrachtung hat im Lichte des Verbrauchsteuercharakters der Umsatzsteuer aus der Perspektive eines durchschnittlichen Kunden zu erfolgen. Für die Beurteilung, ob ein Plattformbetreiber im eigenen oder im fremden Namen handelt, ist daher grundsätzlich der Eindruck maßgeblich, der vor und bei Abschluss des Verpflichtungsgeschäftes beim

⁴⁵³ *Europäische Kommission*, Erläuterungen zu den Änderungen der EU-Mehrwertsteuervorschriften bezüglich des Ortes von Telekommunikations-, Rundfunk- und elektronischen Dienstleistungen, die 2015 in Kraft treten, 2014, 38.

⁴⁵⁴ Vgl. dazu bereits Abschnitte V.5.a. und VII.1.d.aa.

⁴⁵⁵ *Zechner*, ÖStZ 2020, 300 (301); *Hammerl/Zechner*, SWK-Spezial Plattformhaftung, 2020, 24.

durchschnittlichen Kunden entsteht. Ein bloßer Hinweis auf das Tätigwerden für einen anderen in den Allgemeinen Geschäftsbedingungen oder am Rechnungsbeleg reicht für ein Handeln im fremden Namen demnach nicht aus.⁴⁵⁶

Art. 9a Abs. 1 letzter S. MwStDVO legt typisierend fest, unter welchen Umständen einem an der Leistungserbringung beteiligten Plattformbetreiber die über seine Plattform abgewickelten Leistungen unwiderlegbar persönlich zuzurechnen sind. Dabei scheint die gesetzliche Vermutung zunächst weiter zu gehen als die Anwendung der bisherigen Regeln zur Leistungszurechnung, da ein Unternehmer, der eine der in Art. 9a Abs. 1 letzter S. MwStDVO angeführten Tätigkeiten ausübt, beim Kunden in wirtschaftlicher Betrachtungsweise nicht stets den Eindruck erwecken wird, selbst die Dienstleistung zu erbringen. Die Typisierung lässt sich jedoch aus wirtschaftlichen Gesichtspunkten ableiten: Behält sich der Unternehmer die Kontrolle der über die Plattform zustande kommenden Leistungen über die Autorisierung der Abrechnung, die Genehmigung der Leistungserbringung oder die Festlegung der allgemeinen Bedingungen vor, kann beim Kunden der Eindruck entstehen, dass die Leistungsbeziehung unmittelbar mit dem Plattformbetreiber zustande kommt.⁴⁵⁷ Demnach könnte die Leistungszurechnung an den Plattformbetreiber bereits aufgrund der allgemeinen Regeln erfolgen, wenn der Plattformbetreiber in die Leistungserbringung oder den Leistungsinhalt an sich eingreift. Die gesetzliche Vermutung dürfte auf der Überlegung fußen, dass eine Einzelfallbeurteilung durch den Rechtsanwender im Zusammenhang mit den gegenständlichen plattformbasierten Leistungen mit erheblichem Aufwand und im Ergebnis auch mit (grenzüberschreitender) Rechtsunsicherheit behaftet sein kann.

Bringt der Plattformbetreiber hingegen nach außen deutlich zum Ausdruck, für einen anderen tätig zu werden, und legt er beispielsweise lediglich jene allgemeinen Bedingungen fest, die die Benutzung der Plattform oder andere Modalitäten im Vorstadium zur eigentlichen Leistungserbringung betreffen,

⁴⁵⁶ So in Bezug auf den Rechnungsbeleg schon der österreichische VwGH v. 30.6.1960 – 0188/59. Vielmehr sollten sich die Art der vermittelten Leistung deutlich vom Eigensortiment abheben, zum Beispiel Schilder auf die bloße Vermittlung der betroffenen Waren klar hinweisen, der Verkauf räumlich getrennt vom Eigensortiment stattfinden und im Kassensystem getrennt von den Eigensätzen abgerechnet werden; BFH v. 31.1.2002 – V B 108/01; 7.7.2005 – V R 60/03; *Robisch*, in Bunjes, UStG, 19. Aufl. 2020, § 1 Rn. 98.

⁴⁵⁷ Vgl. dazu bereits unter Abschnitt V.5.

sollte dies für sich betrachtet nicht zur Annahme eines Handelns im eigenen Namen führen. Fraglich ist damit, ob auch für diese Plattformbetreiber die Unwiderlegbarkeit der gesetzlichen Vermutung in Art. 9a Abs. 1 MwSt-DVO zur Anwendung gelangen soll. Die Europäische Kommission bejaht dies:⁴⁵⁸ Bereits „*die von Marktplätzen und ähnlichen Plattformen festgelegten Bedingungen, die die Nutzer dazu verpflichten, den allgemeinen Bedingungen für die Nutzung der betreffenden Website oder Plattform zuzustimmen (z.B. ein Konto zu führen)*“ sollen hierfür ausreichen. Zu beachten ist dabei jedoch, dass ein Plattformbetreiber, der seine Nutzer bei Registrierung zwar dazu veranlasst, seinen Allgemeinen Geschäftsbedingungen zuzustimmen, diese auf die zugrundeliegende Leistungserbringung aber nicht Bezug nehmen und der Betreiber der Plattform auch sonst nicht in die Leistungserbringung involviert ist oder die Zahlungen abwickelt, in der Regel weder aus der Sicht eines durchschnittlichen Kunden zwingend als Leistungserbringer auftritt, noch über die zur Erfüllung seiner Pflichten notwendigen Informationen verfügt – etwa ob es tatsächlich zu einem Leistungsaustausch gekommen ist und zu welchem Entgelt.⁴⁵⁹

Dagegen wird ein an der Leistungserbringung beteiligter Plattformbetreiber, der die Abrechnung mit dem Dienstleistungsempfänger autorisiert oder die Erbringung der Dienstleistung genehmigt oder die allgemeinen Bedingungen der zugrundeliegenden Leistungserbringung festlegt, typischerweise auch für einen durchschnittlichen Kunden als Leistungserbringer in Erscheinung treten. Jene Aspekte, die beim durchschnittlichen Kunden in der Regel den Eindruck der Leistungserbringung durch den Plattformbetreiber erwecken, werden in eine Typisierung gegossen, um mehr Rechtssicherheit zu schaffen. Zudem wird der Plattformbetreiber über die Informationen hinsichtlich der über seine Plattform abgewickelten Leistungen verfügen, die notwendig sind, um den umsatzsteuerrechtlichen Verpflichtungen nachzukommen, die sich aus der Zurechnung dieser Leistungen an ihn als Leistungserbringer ergeben.

⁴⁵⁸ *Europäische Kommission*, Erläuterungen zu den Änderungen der EU-Mehrwertsteuervorschriften, 38.

⁴⁵⁹ Vgl. i.Z.m. Art. 14a MwStRL *Franke/J. Tumpel*, SWK 2018, 1354 (1357); *Prätzler/Zawodsky*, Umsatzsteuerliche Plattformhaftung – Deutschland schließt in Sachen Betrugsbekämpfung zum Vereinigten Königreich auf, UStB 2018, 269 (278); *Becker*, MwStR 2019, 215 (219); *M. Tumpel*, Konzepte zur Besteuerung der digitalen Wirtschaft – Umsatzsteuerliche Aspekte, in *Urnik/Kirchmayr/Steinhauser* (Hrsg.), Besteuerung und Wirtschaftsprüfung im Kontext der Digitalisierung, 2020, 136 (147); *Hidien*, DStR 2020, 257 (262).

Klarstellend ist im Übrigen Art. 9a Abs. 3 MwStDVO zu beachten. Diese Bestimmung trägt dem Informationsdefizit und der fehlenden unmittelbaren Einbindung von Unternehmern, die *ausschließlich* Zahlungen im Zusammenhang mit den über die Plattform zustande kommenden Leistungen abwickeln und nicht an der Erbringung der zugrundeliegenden Leistung beteiligt sind, Rechnung und nimmt diese Unternehmer vom Sonderregime des Art. 9a MwStDVO aus.

Im Ergebnis ist Folgendes festzuhalten: Art. 9a Abs. 1 MwStDVO normiert u.a. für eine Vielzahl an Plattformbetreibern ein unwiderlegbares Handeln im eigenen Namen. Die Bestimmung nimmt eine Typisierung vor, die es dem Rechtsanwender erspart, in jedem Einzelfall zu bestimmen, wem die Leistung zuzurechnen ist, und stellt demnach eine Vereinfachung dar.⁴⁶⁰ Insgesamt besteht das Ziel der Bestimmung darin, bei elektronischen Dienstleistungen einen effizienten und effektiven Vollzug zu gewährleisten. Parallel dazu berücksichtigt sie wirtschaftliche Gesichtspunkte, indem die Erfüllung jener Kriterien, die eine tendenziell starke Position des Plattformbetreibers indizieren, eine unwiderlegbare Vermutung des Handelns im eigenen Namen bewirkt. Ein Plattformbetreiber, der die Abrechnung autorisiert oder die Erbringung einer elektronischen Dienstleistung genehmigt oder wesentliche Vertragsbedingungen zwischen den Nutzern festlegt, wird auf die für seine Pflichterfüllung notwendigen Informationen in der Regel Zugriff haben. Die weite Auslegung der Festlegung der allgemeinen Bedingungen seitens der Europäischen Kommission ist allerdings kritisch zu sehen. Auf diese Weise könnten Plattformbetreiber zu Leistungserbringern erklärt werden, obwohl sie aus Sicht eines durchschnittlichen Kunden nicht zwingend als Erbringer der über die Plattform abgewickelten Leistungen auftreten. Zudem würden diese nicht über die erforderlichen Informationen verfügen, um ihren daraus resultierenden Pflichten nachzukommen. Bei entsprechend restriktiver Interpretation der Kriterien, die zur Unwiderlegbarkeit der gesetzlichen Vermu-

⁴⁶⁰ Vgl. auch *Erdbrügger*, Mögliche Einflüsse der Bekämpfung von Steuerhinterziehungen und des Mehrwertsteuerbetrugs auf die künftige Ausgestaltung des Mehrwertsteuersystems, *MwStR* 2018, 685 (688); *Erdbrügger*, Änderung der EU-Umsatzsteuervorschriften für den E-Commerce ab 2019 bzw. 2021, *DStR* 2018, 593 (596).

tung führen, ist Art. 9a MwStDVO durch das Abstellen auf einen adäquaten Maßstab jedoch eine zulässige und praktikable Vereinfachungsnorm.⁴⁶¹

cc. Art. 14a MwStRL bzw. § 3 Abs. 3a UStG

aaa. Allgemeines

Die Rechtsfolge für Plattformbetreiber im Anwendungsbereich sowohl von Art. 9a MwStDVO als auch Art. 14a MwStRL ist im Kern dieselbe: Sie werden behandelt, als ob sie die über ihre Plattformen abgewickelten Leistungen selbst erhalten und erbracht hätten. In beiden Fällen wird also eine „Leistungskette“ vom Verkäufer zum Plattformbetreiber und von diesem zum Käufer fingert. Wenngleich die gewählte Rechtstechnik jeweils eine andere ist – was auch den allgemeinen Unterschieden in der umsatzsteuerrechtlichen Behandlung von Lieferungen und Dienstleistungen geschuldet ist –, handelt es sich im Wesentlichen um funktional vergleichbare Bestimmungen.⁴⁶²

Der (Unions-)Gesetzgeber will mit Art. 14a MwStRL bzw. § 3 Abs. 3a UStG einerseits auf die Vermeidung von Steuerausfällen hinwirken, andererseits aber auch den Verwaltungsaufwand für Verkäufer, Steuerverwaltungen und Erwerber reduzieren.⁴⁶³ In Umsetzung dieser Ziele wird für die Leistungszurechnung – mutatis mutandis wie bei Art. 9a MwStDVO – eine typisierende Betrachtungsweise gewählt.⁴⁶⁴ Im Vordergrund dürfte dabei die Vermeidung von Steuerausfällen stehen. Dies zeigt sich insbesondere daran, dass die Regelung nur auf Lieferungen mit Drittlandsbezug anwendbar ist, weil die gelieferten Gegenstände entweder aus dem Drittlandsgebiet eingeführt werden oder ihr Verkäufer seinen Sitz im Drittlandsgebiet hat – der Vollzug dieser Lieferungen ist in besonderem Maße problembehaftet.⁴⁶⁵ Das Vollzugsproblem wird noch dadurch verstärkt, dass der neu gefasste Art. 33

⁴⁶¹ Vgl. bereits *Hammerl/Zechner*, SWK-Spezial Plattformhaftung, 2020, 26; zu den sich in diesem Zusammenhang stellenden grundrechtlichen Aspekten näher *Hammerl/Zechner*, Besteuerung im Bestimmungsland – Ausgewählte regulatorische Sonderregime vor dem Hintergrund der Digitalisierung, in Endredaktion.

⁴⁶² *Hidien*, DStR 2020, 257 (261).

⁴⁶³ ErwG. 7 RL 2017/2455.

⁴⁶⁴ Dazu bereits im Detail unter Abschnitt VII.1.d.bb.

⁴⁶⁵ Vgl. bereits unter Abschnitt III.1.

MwStRL⁴⁶⁶ bzw. § 3c UStG die Besteuerung nach dem Bestimmungslandprinzip bei Lieferungen an nicht zum Vorsteuerabzug berechnete Personen ausweitete. Erwähnenswert erscheint in diesem Zusammenhang, dass Mitgliedstaaten aufgrund des neu gefassten Art. 7 Abs. 4 MwSt-Zusammenarbeits-VO⁴⁶⁷ Ersuchen auf Informationen und behördliche Ermittlungen nur eingeschränkt ablehnen können, wenn die Ermittlungen Steuerbeträge betreffen, die ein im ersuchten Mitgliedstaat ansässiger Steuerpflichtiger im ersuchenden Mitgliedstaat schuldet.⁴⁶⁸ Dementsprechend erweist sich Art. 14a MwStRL bzw. § 3 Abs. 3a UStG als geeignet und erforderlich, mittels Konzentration der effektiven Steuerschuld auf Plattformbetreiber Umsatzsteuer ausfälle in diesem Zusammenhang zu vermeiden.⁴⁶⁹

Die damit verbundene Einbindung der Plattformbetreiber in den Umsatzsteuervollzug darf jedoch nicht unverhältnismäßig sein. Festzuhalten ist diesbezüglich zunächst, dass sowohl Art. 9a MwStDVO als auch Art. 14a MwStRL grundsätzlich die Bereitstellung digitaler Geschäftsräumlichkeiten („Plattformen“) für die Abwicklung bestimmter Leistungen erfassen sollen. Unterschiede bestehen aber in terminologischer Hinsicht: Art. 9a Abs. 1 MwStDVO erfasst an der Erbringung bestimmter digitaler Dienstleistungen „beteiligte“ Unternehmer, Art. 14a MwStRL hingegen Unternehmer, die bestimmte Lieferungen „unterstützen“. Zudem ist die Leistungszurechnung nach Art. 9a MwStDVO durch den beteiligten Unternehmer grundsätzlich widerleglich, jene nach Art. 14a MwStRL i.V.m. Art. 5b MwStDVO jedoch nicht.

In Grundzügen ähneln sich die persönlichen Anwendungsbereiche dieser Bestimmungen jedoch. Wird ein nach den Grundtatbeständen „beteiligter“ oder „unterstützender“ Unternehmer i.S.v. Art. 9a Abs. 1 letzter S. MwStDVO bzw. Art. 5b UAbs. 2 MwStDVO tätig, gilt er nicht als Vermittler, sondern als unmittelbar Leistender. Dies gilt bereits bei Erfüllung einer dieser Tätigkeiten. Die nachfolgende Tabelle stellt die jeweiligen Tätigkeiten gegenüber:

⁴⁶⁶ I.d.F. RL 2017/2455.

⁴⁶⁷ I.d.F. VO (EU) 2018/1541 des Rates vom 2. Oktober 2018 zur Änderung der Verordnungen (EU) Nr. 904/2010 und (EU) 2017/2454 zur Stärkung der Zusammenarbeit der Verwaltungsbehörden auf dem Gebiet der Mehrwertsteuer, ABl. L 2018/259, 1.

⁴⁶⁸ Vgl. dazu *Ehrke-Rabel* in dieser Schrift unter Abschnitt VIII.

⁴⁶⁹ *Hammerl/Zechner*, SWK-Spezial Plattformhaftung, 2020, 26.

Art. 9a Abs. 1 letzter S. MwStDVO	Art. 5b UAbs. 2 MwStDVO
Autorisierung der Abrechnung mit dem Dienstleistungsempfänger	Unmittelbare oder mittelbare Beteiligung an der Autorisierung der Abrechnung mit Erwerber bezüglich der getätigten Zahlung
Genehmigung der Erbringung der Dienstleistung	Unmittelbare oder mittelbare Beteiligung an der Bestellung oder Lieferung der Gegenstände
Festlegung der allgemeinen Bedingungen der Erbringung	Unmittelbare oder mittelbare Festlegung irgendeiner der Bedingungen für die Lieferung der Gegenstände

Der wesentliche Unterschied zwischen diesen beiden Aufzählungen besteht darin, dass der Wortlaut von Art. 5b UAbs. 2 MwStDVO durch die Verwendung des Wortes „mittelbar“ wesentlich weiter gefasst ist. Art. 5b UAbs. 2 MwStDVO ist jedoch im Lichte der u.E. gebotenen Interpretation von Art. 5b UAbs. 1 MwStDVO zu betrachten, wonach nur jene Unternehmer unterstützend i.S.v. Art. 14a MwStRL tätig sind, über *deren* Plattform Verkäufer Gegenstände anbieten und Käufer diese Gegenstände erwerben können, ohne dass eine Weiterleitung auf die Plattform eines anderen Unternehmers erfolgt.

bbb. Interpretation der Europäischen Kommission in den Erläuterungen

In den – rechtlich unverbindlichen⁴⁷⁰ – Erläuterungen zum E-Commerce-Paket führt die Europäische Kommission zur Einbeziehung des Begriffes „mittelbar“ aus, dass diese lediglich darauf abziele, die künstliche Aufspaltung und Aufteilung von Rechten und Pflichten zwischen der elektronischen Schnittstelle und den einzelnen Händlern zu verhindern.⁴⁷¹ Um die „Unterstützung“ des Plattformbetreibers verneinen zu können, reicht es nach dieser Ansicht nicht aus, nur darauf hinzuweisen, dass die einzelnen Verkäufer für die auf der Plattform angebotenen Waren verantwortlich sind. Vielmehr muss laut Europäischer Kommission statt auf die Vertragsverhältnisse auf die

⁴⁷⁰ Vgl. zur Rechtsqualität der Erläuterungen der Europäischen Kommission *Kokott*, Das Recht der Europäischen Union 2018, § 1 Rn. 38 ff.; *Lamensch*, Soft Law and EU VAT: From informal to inclusive governance? *World Journal of VAT/GST Law* 2016, 9 (17 ff.); vgl. auch EuGH v. 13.12.1989 – C-322/88, Grimaldi, Rn. 18 f.

⁴⁷¹ Vgl. *Europäische Kommission*, Erläuterungen zu den Mehrwertsteuervorschriften für den elektronischen Geschäftsverkehr, 20.

„wirtschaftliche Realität“ abgestellt werden. Dieses Ergebnis ließe sich zwar auch ohne die Verwendung des Begriffes „mittelbar“ in Art. 5b MwStDVO aus der Rsp. des EuGH ableiten.⁴⁷² Die Europäische Kommission dürfte die Verwendung des Begriffes „mittelbar“ jedoch als Instrument gegen Umgehungsstrukturen verstehen.

Dass sich die Aufnahme des Begriffes „mittelbar“ in Art. 5b UAbs. 2 MwStDVO als unpraktikabel erweist, wird aus den Erläuterungen deutlich: Obwohl die Europäische Kommission einerseits allgemein von einer „weiten Auslegung“ von Art. 5b MwStDVO spricht,⁴⁷³ soll andererseits offenbar nicht jeder Unternehmer, der an einer der Tätigkeiten in Art. 5b UAbs. 2 MwStDVO „mittelbar“ beteiligt ist, als „unterstützender“ Unternehmer qualifiziert werden. Vielmehr soll nur jenem Plattformbetreiber, über dessen Plattform im Einzelfall der Geschäftsabschluss stattfindet, die Eigenschaft als „unterstützender“ Unternehmer zukommen.⁴⁷⁴ Nach Ansicht der Europäischen Kommission kann nämlich nur *ein* Unternehmer „unterstützender“ Unternehmer sein.⁴⁷⁵

Dies lässt sich mit der grundlegenden Dogmatik des Reihengeschäfts erklären, wonach in der Kette nur *eine* Lieferung die bewegte Lieferung sein kann. Denn bei der durch Art. 14a MwStRL bzw. § 3 Abs. 3a UStG angeordneten Lieferkette handelt es sich gem. Art. 36b MwStRL bzw. § 3 Abs. 6b UStG um ein Reihengeschäft, bei dem die bewegte Lieferung ex lege dem unterstützenden Plattformbetreiber zugeordnet wird.⁴⁷⁶ Würde man für die Qualifikation als unterstützender Plattformbetreiber eine bloß mittelbare Einbindung in die Lieferung genügen lassen, könnten *mehrere* Unternehmer zugleich als unterstützende Unternehmer einer Lieferung in Frage kommen und folglich mehrere bewegte Lieferungen vorliegen.⁴⁷⁷

⁴⁷² Vgl. zur Relevanz der geschäftlichen und wirtschaftlichen Realität unter Abschnitt VII.1.d.aa.

⁴⁷³ Vgl. *Europäische Kommission*, Erläuterungen zu den Mehrwertsteuervorschriften für den elektronischen Geschäftsverkehr, 19.

⁴⁷⁴ Vgl. die Beispiele in *Europäische Kommission*, Erläuterungen zu den Mehrwertsteuervorschriften für den elektronischen Geschäftsverkehr, 25.

⁴⁷⁵ Vgl. *Europäische Kommission*, Erläuterungen zu den Mehrwertsteuervorschriften für den elektronischen Geschäftsverkehr, 24.

⁴⁷⁶ Vgl. dazu unter Abschnitt VII.1.c.cc.bbb.

⁴⁷⁷ Dazu kritisch *Becker*, MwStR 2019, 215 (217).

Bloß „mittelbar“ involvierte Unternehmer wären – ohne Umgestaltung ihres Geschäftsbetriebs – zudem regelmäßig kaum in der Lage, die mit Art. 14a MwStRL bzw. § 3 Abs. 3a UStG verbundenen umsatzsteuerrechtlichen Verpflichtungen ordnungsgemäß zu erfüllen. Ein Beispiel hierfür ist das nunmehr sehr weite Verständnis des Begriffes der „Autorisierung der Abrechnung“ in Art. 5b UAbs. 2 MwStDVO: Anders als noch in den Erläuterungen zu den 2015 in Kraft getretenen Änderungen der MwSt-Vorschriften betreffend Art. 9a MwStDVO konkretisiert die Europäische Kommission dieses Kriterium nun anhand von Beispielen.⁴⁷⁸ Danach suggerieren bereits folgende Tätigkeiten eine Autorisierung der Abrechnung durch den Plattformbetreiber:

- die Übermittlung von Informationen betreffend die Zahlung, wie beispielsweise den Preis;
- die Einleitung des Zahlungsvorgangs;
- der Erhalt von Zahlungsinformationen;
- die Entgegennahme und Weiterleitung der Zahlung an den Verkäufer oder
- die Weiterleitung des Kunden an eine dritte Person, welche die Zahlungsabwicklung auf Anweisung des Plattformbetreibers durchführt.

Nach diesem Verständnis sind auch Plattformbetreiber, die Tätigkeiten ausüben, welche einen bloß peripheren Zusammenhang mit der Zahlung aufweisen, vom Anwendungsbereich des Art. 14a MwStRL erfasst.⁴⁷⁹ Damit geht der persönliche Anwendungsbereich von Art. 14a MwStRL i.V.m. Art. 5b UAbs. 2 MwStDVO weiter, als er bei Anwendung der allgemeinen Bestimmungen zur Leistungszurechnung wäre. Denn durch die Übermittlung oder den Erhalt von Informationen betreffend die Zahlung bzw. die Weiterleitung des Kunden an einen dritten Zahlungsdienstleister wird beim durchschnittlichen Kunden nicht zwingend der Eindruck der Leistungserbringung durch den Plattformbetreiber entstehen.⁴⁸⁰ Die zur umsatzsteuerrechtlichen Pflicht-

⁴⁷⁸ Europäische Kommission, Erläuterungen zu den Mehrwertsteuervorschriften für den elektronischen Geschäftsverkehr, 21.

⁴⁷⁹ Dieser Fall ist von jenen Fällen zu unterscheiden, in denen der Unternehmer *ausschließlich* in die Verarbeitung von Zahlungen involviert und damit nicht vom Anwendungsbereich des Art. 14a MwStRL erfasst ist, wie etwa Banken; vgl. dazu bereits unter Abschnitt VII.1.c.bb.bbb.

⁴⁸⁰ Während die Einflussmöglichkeit darüber, ob, wann und unter welchen Bedingungen der Leistungsempfänger zahlt, beim Kunden tatsächlich den Eindruck erwecken könnte, dass die Leistungsbeziehung unmittelbar mit dem Plattformbetreiber zustande kommt; vgl. dazu bereits unter Abschnitt VII.1.b.aa.

erfüllung erforderlichen Informationen werden einem solchen Plattformbetreiber zudem nicht in jedem Fall zur Verfügung stehen.

Zwar hat der Unionsgesetzgeber für diese Fälle mit der Einführung von Art. 5c MwStDVO vorgesorgt, der die Steuerschuld unterstützender Unternehmer einschränkt, sofern sie nicht fähig sind, den sich aus Art. 14a MwStRL bzw. § 3 Abs. 3a UStG ergebenden Verpflichtungen nachzukommen.⁴⁸¹ Die Anwendung von Art. 5c MwStDVO sollte sich u.E. jedoch möglichst auf Ausnahmefälle beschränken und nicht zur Regel werden. Dies insbesondere aus dem Grund, dass mit dieser Bestimmung eine komplizierte Nachweisführung im Einzelfall verbunden ist. Dies verdeutlicht, dass mit dem Sonderregime von Art. 14a MwStRL eine bedeutende Einschränkung der Rechtssicherheit einhergeht. Nach Ansicht der Europäischen Kommission sollten Plattformbetreiber die (automatische) Einholung von Informationen betreffend die über die Plattform abgewickelten Lieferungen sowie eine stichprobenartige bzw. – bei Vorhandensein der erforderlichen Ressourcen – vollautomatisierte Überprüfung der erhobenen Informationen in Betracht ziehen.⁴⁸² Dass die Beweislast für die Voraussetzungen des Art. 5c MwStDVO nach Ansicht der Europäischen Kommission beim Plattformbetreiber liegt, ist u.E. insbesondere vor dem Hintergrund des weiten Wortlauts von Art. 14a MwStRL kritisch zu sehen.

Aus den Erläuterungen zum E-Commerce-Paket geht insgesamt hervor, dass die Europäische Kommission den Kreis der vom Sonderregime des Art. 14a MwStRL bzw. § 3 Abs. 3a UStG erfassten Plattformbetreiber weiter als noch bei Art. 9a Abs. 1 letzter S. MwStDVO ziehen möchte. Dagegen wäre es u.E. sachgerecht, nur bei jenen Plattformbetreibern, die sich „unmittelbar“ am Leistungsaustausch beteiligen, anzunehmen, dass sie i.S.d. Art. 14a MwStRL bzw. § 3 Abs. 3a UStG Lieferungen unterstützen. Legt man Art. 14a MwStRL bzw. § 3 Abs. 3a UStG diesen engen persönlichen Anwendungsbereich zugrunde, ist die Regelung auch als verhältnismäßig zu bewerten.⁴⁸³

⁴⁸¹ Vgl. dazu unter Abschnitt VII.1.c.cc.ccc.

⁴⁸² Vgl. *Europäische Kommission*, Erläuterungen zu den Mehrwertsteuervorschriften für den elektronischen Geschäftsverkehr, 28 ff.

⁴⁸³ So bereits *Hammerl/Zechner*, SWK-Spezial Plattformhaftung, 2020, 26 ff.

ccc. Ursprünglich angedachtes Konzept

Wie aus einem Vorschlag der Europäischen Kommission aus dem Jahr 2016 hervorgeht, strebte diese ursprünglich an, Plattformbetreiber hinsichtlich der über ihre Plattformen abgewickelten Lieferungen in Form einer Klarstellung zu Art. 14 Abs. 2 MwStRL einzubinden.⁴⁸⁴ Diese Bestimmung stellt auf *die Übertragung eines Gegenstands auf Grund eines Vertrags über eine Einkaufs- oder Verkaufskommission* ab und determiniert damit die Lieferkommission unionsrechtlich.⁴⁸⁵ Nach dem Vorschlag der Europäischen Kommission hätte Art. 14 Abs. 2 Buchst. c MwStRL *die Übertragung eines Gegenstands auf Grund eines Vertrags über eine Einkaufs- oder Verkaufskommission, einschließlich der Fälle, in denen ein Telekommunikationsnetz, eine Schnittstelle oder ein Portal für diesen Zweck genutzt wird* umfassen sollen.⁴⁸⁶ Dies lässt den Schluss zu, dass die Europäische Kommission auch der Normierung „bloßer“ Klarstellungen in der MwStRL nicht ablehnend gegenübersteht.

Würde man Art. 14a MwStRL i.V.m. Art. 5b MwStDVO restriktiv interpretieren, ergäbe sich wie nach Art. 9a MwStDVO eine bloße Klarstellung der ohnehin nach wirtschaftlichen Gesichtspunkten vorzunehmenden Leistungszurechnung. Die eigenständige Bedeutung dieser Normen würde sich sodann in der Typisierung der maßgeblichen wirtschaftlichen Gesichtspunkte erschöpfen. Damit wären die sich bei der Bestimmung der Perspektive des durchschnittlichen Kunden ergebenden Schwierigkeiten ausgeräumt und Rechtssicherheit gewährleistet. U.E. erscheint diese von der Europäischen Kommission ursprünglich angestrebte und enger an das Vorbild von Art. 9a MwStDVO angelehnte Lösung insgesamt vorzugswürdig. Diesfalls wäre es jedoch fragwürdig, den sachlichen Anwendungsbereich auf bestimmte Lieferungen mit Drittlandsbezug einzuschränken. Vielmehr wäre das erforderliche dogmatische Fundament für die Einbeziehung sämtlicher Lieferungen bereits vorhanden.

⁴⁸⁴ Vgl. *Europäische Kommission*, COM (2016) 757 final, 11, 20.

⁴⁸⁵ Diese Bestimmung entspricht inhaltlich ungeachtet des abweichenden Wortlautes jener zur Dienstleistungskommission (Art. 28 MwStRL); vgl. in diesem Sinne *Terra/Kajus*, A Guide to the European VAT Directive, 2020, 473.

⁴⁸⁶ Vgl. *Europäische Kommission*, COM (2016) 757 final, 11, 20.

e. Zwischenfazit

Art. 14a MwStRL und Art. 9a MwStDVO bzw. § 3 Abs. 3a und 11a UStG erklären jene Plattformbetreiber, die in den Anwendungsbereich dieser Bestimmungen fallen, zu Erbringern der über ihre Plattformen abgewickelten Leistungen. Art. 9a MwStDVO bzw. § 3 Abs. 11a UStG ist seit 1.1.2015 auf digitale Dienstleistungen anwendbar. Diesem Vorbild folgend, im Hinblick auf die erfassten Plattformbetreiber aber darüberhinausgehend, wird § 3 Abs. 3a UStG ab 1.7.2021 auch auf Lieferungen anwendbar sein. Der persönliche Anwendungsbereich von Art. 14a MwStRL bzw. § 3 Abs. 3a UStG umfasst „unterstützende“ Plattformbetreiber i.S.v. Art. 5b MwStDVO.

Die Einbindung der Plattformbetreiber erfolgt im Rahmen von § 3 Abs. 11a UStG sowie § 3 Abs. 3a UStG jeweils über eine Leistungskette vom Verkäufer an den Plattformbetreiber und von diesem an den Käufer. Während von § 3 Abs. 11a UStG jene Plattformbetreiber persönlich erfasst sind, die ohnedies bereits aufgrund der allgemeinen Regeln zur Leistungszurechnung weitgehend als Leistungserbringer zu qualifizieren wären, soll § 3 Abs. 3a UStG zusätzlich auch Plattformbetreiber erfassen, bei denen dies nicht der Fall ist.

Beide Bestimmungen nehmen die Leistungszurechnung in typisierender Weise vor und bezwecken eine vereinfachte Rechtsanwendung sowie einen effizienten und effektiven Vollzug. Ob diese Ziele bei Art. 14a MwStRL bzw. § 3 Abs. 3a UStG auch in jenen Fällen erreicht werden können, in denen Plattformbetreiber nicht über die für die Erfüllung ihrer umsatzsteuerrechtlichen Verpflichtungen notwendigen Informationen verfügen, ist zweifelhaft. Dies ist vor dem Hintergrund grundrechtlicher Vorgaben kritisch zu betrachten und bei Anwendung und Interpretation der Regelung entsprechend zu berücksichtigen.

2. Aufzeichnungspflichten für Plattformbetreiber

a. Unionsrechtliche Grundlagen

aa. Persönlicher Anwendungsbereich

Unternehmer, die bestimmte Leistungen⁴⁸⁷ „unterstützen“, treffen besondere Aufzeichnungspflichten gem. Art. 242a MwStRL.⁴⁸⁸ Der Begriff „unterstützen“ i.S.d. Art. 242a MwStRL wird durch Art. 54b MwStDVO⁴⁸⁹ konkretisiert. Danach bezeichnet der Begriff „unterstützen“ *„die Nutzung einer elektronischen Schnittstelle, um es einem Erwerber und einem Lieferer, der über eine elektronische Schnittstelle Dienstleistungen oder Gegenstände zum Verkauf anbietet, zu ermöglichen, in Kontakt zu treten, woraus eine Erbringung von Dienstleistungen oder eine Lieferung von Gegenständen über die elektronische Schnittstelle resultiert“*. Die Wirtschaftstreibenden, deren Umsätze diese Plattformbetreiber unterstützen, werden in der Folge als „Kooperationspartner“ bezeichnet.

Nicht als unterstützend gelten Unternehmer, die kumulativ *weder unmittelbar noch mittelbar*

- irgendeine der Bedingungen für die Lieferung der Gegenstände bzw. die Erbringung der Dienstleistungen festlegen (Art. 54b Abs. 1 Buchst. a MwStDVO);
- an der Autorisierung der Abrechnung mit dem Erwerber bezüglich der getätigten Zahlung beteiligt sind (Art. 54b Abs. 1 Buchst. b MwStDVO);
- an der Bestellung oder Lieferung der Gegenstände oder der Bestellung oder Erbringung der Dienstleistungen beteiligt sind (Art. 54b Abs. 1 Buchst. c MwStDVO).

Die Begriffsdefinition des „Unterstützens“ in Art. 54b MwStDVO findet sich auch in Art. 5b MwStDVO, welcher den persönlichen Anwendungsbereich von Art. 14a MwStRL definiert. Einziger Unterschied ist, dass Art. 54b MwStDVO auch das Unterstützen von Dienstleistungen umschreibt, während sich Art. 5b MwStDVO allein auf die Unterstützung von Lieferungen

⁴⁸⁷ Vgl. zu diesen sogleich unter Abschnitt VII.2.b.

⁴⁸⁸ Siehe dazu bereits *Hammerl/Zechner*, SWK-Spezial Plattformhaftung, 2020, 28 ff.

⁴⁸⁹ I.d.F. DVO 2019/2026.

bezieht. Der persönliche Anwendungsbereich von Art. 242a MwStRL i.V.m. Art. 54b MwStDVO ist u.E. – wie auch bei Art. 14a MwStRL i.V.m. Art. 5b MwStDVO – auf jene Unternehmer beschränkt, die in die über *ihre* Plattform abgewickelten Leistungen involviert sind.⁴⁹⁰

Dementsprechend sind im Allgemeinen jene Plattformbetreiber nicht als „unterstützend“ i.S.d. Art. 54b Abs. 1 MwStDVO zu qualifizieren, die unter zumutbarem Aufwand nicht in Erfahrung bringen können, ob es zu einem Leistungsaustausch zwischen den Nutzern der Plattform gekommen ist und zu welchem Entgelt.

Die Annahme, dass Leistungen i.S.d. Art. 242a MwStRL „unterstützt“ werden, ist im Ergebnis nur sachgerecht, wenn der Plattformbetreiber auch tatsächlich Handlungen setzt, durch die er die zu seiner Pflichterfüllung notwendigen Informationen erhält. Damit gelten auch die Aufzeichnungspflichten insbesondere nicht für die folgenden Unternehmer:

- „Affiliates“ im Rahmen von „affiliate marketing“;
- Anzeigenportale;
- Banken und andere Zahlungsdienstleister;
- Influencer;
- Internetzugangsanbieter;
- Online-Zeitungen oder Blogs;
- Preisvergleichsseiten;
- Suchmaschinen.

bb. Sachlicher Anwendungsbereich

Ist ein Unternehmer als unterstützend zu qualifizieren, sieht Art. 242a MwStRL besondere Aufzeichnungspflichten für die „*Lieferung von Gegenständen oder Dienstleistungen innerhalb der Gemeinschaft an eine nicht steuerpflichtige Person im Einklang mit Titel V*“ vor. Aufzeichnungspflichtig sind damit nur Leistungen, die an Endverbraucher erbracht werden. Problematisch erscheint hier zunächst, dass Art. 242a MwStRL über kein Pendant zu Art. 5d MwStDVO⁴⁹¹ verfügt. Demgegenüber kann ein Plattformbetreiber im Anwendungsbereich von Art. 14a MwStRL gem. Art. 5d MwStDVO

⁴⁹⁰ Vgl. im Zusammenhang mit Art. 14a MwStRL bzw. § 3 Abs. 3a UStG bereits unter Abschnitt VII.1.c.bb.bbb.

⁴⁹¹ I.d.F. DVO 2019/2026.

davon ausgehen, dass auf seiner Plattform ein Verkäufer Unternehmer und ein Käufer Endverbraucher ist, sofern ihm keine gegenteiligen Informationen vorliegen.⁴⁹² Eine analoge Heranziehung von Art. 5d MwStDVO für die Zwecke von Art. 242a MwStRL erscheint denkbar.⁴⁹³

Ein weiteres Problem ergibt sich im Hinblick auf den konkreten sachlichen Anwendungsbereich von Art. 242a MwStRL. Durch die Verwendung der Wortfolge „*innerhalb der Gemeinschaft*“ wäre es denkbar, dass nur jene Lieferungen und Dienstleistungen aufzeichnungspflichtig sein sollen, die ausgehend von einem Ort innerhalb der EU an einen anderen Ort innerhalb der EU erbracht werden (Leistungen innerhalb der EU i.e.S.). So interpretiert wären Leistungen, die von einem Ort außerhalb der EU an einen Ort innerhalb der EU erbracht werden, nicht aufgrund von Art. 242a MwStRL aufzeichnungspflichtig. Dagegen lässt sich jedoch einwenden, dass Art. 242a MwStRL explizit auf Leistungen innerhalb der Gemeinschaft *im Einklang mit Titel V* der MwStRL abstellt. Da Titel V der MwStRL die Überschrift „*Ort des steuerbaren Umsatzes*“ trägt und folglich Leistungsortbestimmungen enthält, wäre auch die Interpretation vertretbar, dass Art. 242a MwStRL innerhalb der Gemeinschaft steuerbare (ausgeführte) Leistungen erfassen will.

Letzterer Interpretation ist u.E. der Vorzug gegeben, da andernfalls ohne ersichtliche Rechtfertigung zwischen Leistungen innerhalb der EU i.e.S. und Leistungen aus dem Drittland in die EU differenziert würde. Da gerade bei Leistungen aus dem Drittland ein eminentes Vollzugsdefizit besteht, wäre dies kritisch zu sehen. Ihre Nichteinbeziehung in den Anwendungsbereich von Art. 242a MwStRL ließe sich auch nicht damit rechtfertigen, dass die Durchsetzung solcher Aufzeichnungspflichten in der Regel scheitern würde – denn Plattformbetreiber, die solche Umsätze unterstützen, sind vielfach auch in der EU ansässig.⁴⁹⁴

Die Aufzeichnungspflichten i.S.d. Art. 242a MwStRL werden durch Art. 54c MwStDVO konkretisiert. Nach Art. 54c MwStDVO ist zwischen drei Fällen zu unterscheiden:

1. Gilt ein unterstützender Unternehmer gem. Art. 14a MwStRL bzw. Art. 9a MwStDVO als Leistungserbringer und nimmt er eine OSS-Sonderrege-

⁴⁹² Vgl. dazu näher unter Abschnitt VII.1.c.cc.aaa.

⁴⁹³ Das sieht offenbar auch die österreichische Finanzverwaltung so; vgl. öBMF v. 10.12.2020, Umsatzsteuerrichtlinien 2000, Rn. 2595.

⁴⁹⁴ So bereits *Hammerl/Zechner*, SWK-Spezial Plattformhaftung, 2020, 30.

lung in Anspruch, richten sich seine Aufzeichnungspflichten gem. Art. 54c Abs. 1 Buchst. a MwStDVO nach den Vorgaben von Art. 63c MwStDVO.

2. Gilt ein unterstützender Unternehmer gem. Art. 14a MwStRL bzw. Art. 9a MwStDVO als Leistungserbringer, nimmt er aber keine OSS-Sonderregelung in Anspruch, richten sich seine Aufzeichnungspflichten gem. Art. 54c Abs. 1 Buchst. b MwStDVO nach den allgemeinen Regeln (Art. 242 MwStRL bzw. § 18 Abs. 1 bis 10 UStG).
3. Für die unterstützten Leistungen, die nicht unter Art. 54c Abs. 1 Buchst. a oder b MwStDVO fallen – das sind Leistungen außerhalb des Anwendungsbereiches von Art. 14a MwStRL oder Art. 9a MwStDVO –, hat der unterstützende Unternehmer die Aufzeichnungspflichten zu beachten, die sich aus Art. 54c Abs. 2 MwStDVO ergeben.

Art. 54c Abs. 1 Buchst. a und b MwStDVO verweisen für den Inhalt der Aufzeichnungspflichten auf andere Bestimmungen. Art. 54c Abs. 1 MwStDVO kommt damit klarstellende Bedeutung zu: Die Aufzeichnungspflicht von Unternehmern, die eine OSS-Sonderregelung in Anspruch nehmen, würde sich auch ohne den in Art. 54c Abs. 1 Buchst. a MwStDVO enthaltenen Verweis auf Art. 63c MwStDVO nach dieser Bestimmung richten. Die Aufzeichnungspflicht von Unternehmern, die als Steuerschuldner gelten, würde sich wiederum auch ohne den in Art. 54c Abs. 1 Buchst. b MwStDVO enthaltenen expliziten Verweis nach Art. 242 MwStRL richten.

Demgegenüber ist Art. 54c Abs. 2 MwStDVO eigenständige Bedeutung beizumessen – die Bestimmung legt den Katalog aufzeichnungspflichtiger Informationen wie folgt fest:

Ein Steuerpflichtiger gemäß Artikel 242a der Richtlinie 2006/112/EG muss die folgenden Angaben über Leistungen, die nicht unter Absatz 1 fallen, aufbewahren:

- a) *Name, Postanschrift und elektronische Adresse oder Website des Lieferers oder Dienstleistungserbringers, dessen Lieferungen oder Dienstleistungen durch die Nutzung der elektronischen Schnittstelle unterstützt werden, und – falls erhältlich –*
 - i) *die Mehrwertsteuer-Identifikationsnummer oder nationale Steuernummer des Lieferers oder Dienstleistungserbringers;*
 - ii) *die Bankverbindung oder Nummer des virtuellen Kontos des Lieferers oder Dienstleistungserbringers;*

- b) eine Beschreibung der Gegenstände, ihres Wertes und des Ortes, an dem die Versendung oder die Beförderung der Gegenstände endet, zusammen mit dem Zeitpunkt der Lieferung, und falls erhältlich die Bestellnummer oder die eindeutige Transaktionsnummer;
- c) eine Beschreibung der Dienstleistungen, ihres Wertes und Angaben, mittels derer Ort und Zeit der Erbringung der Dienstleistungen bestimmt werden können, und falls erhältlich die Bestellnummer oder die eindeutige Transaktionsnummer.

Nach Ansicht der Europäischen Kommission sind mit Informationen, die nur aufzuzeichnen sind, wenn sie erhältlich sind, jene Informationen gemeint, die im Rahmen des gewöhnlichen Geschäftsbetriebs erhältlich und für deren Erhebung keine spezifischen, eingehenden Nachforschungen erforderlich sind.⁴⁹⁵ Bei der bloßen Ausgestaltung der technischen Plattform im Hinblick auf die automatische Einholung von solchen Informationen handelt es sich u.E. nicht um derartige spezifische und eingehende Nachforschungen. Eine über die automatisierte Einholung hinausgehende Nachforschungspflicht des Plattformbetreibers ist aber nicht gegeben.

Beispiel:

Ein österreichischer Händler verkauft über die Plattform eines luxemburgischen Unternehmers einen Gegenstand an einen Endverbraucher in Deutschland. Der luxemburgische Unternehmer ist hinsichtlich dieser Lieferung als unterstützend zu qualifizieren und die Ware gelangt von Österreich nach Deutschland.

Lösung: Hier sind weder die Voraussetzungen für eine Leistungszurechnung an den luxemburgischen Unternehmer nach Art. 14a Abs. 1 MwStRL (kein Drittlandsfernverkauf i.S.d. Art. 14 Abs. 4 Nr. 2 MwStRL) noch nach Art. 14a Abs. 2 MwStRL gegeben (Händler kein Drittlandsunternehmer). Damit scheidet eine Leistungszurechnung an den luxemburgischen Unternehmer nach Art. 14a MwStRL aus, womit aus diesem Grund eine Aufzeichnungspflicht nach Art. 242a MwStRL i.V.m. Art. 54c Abs. 1 MwStDVO zu verneinen ist. Es sind jedoch Aufzeichnungen nach Art. 54c Abs. 2 MwStDVO zu führen.

⁴⁹⁵ Europäische Kommission, Erläuterungen zu den Mehrwertsteuervorschriften für den elektronischen Geschäftsverkehr, 34.

Beispiel:

Ein chinesischer Händler verkauft über die Plattform eines luxemburgischen Unternehmers einen Gegenstand um 200 € an einen Endverbraucher in Deutschland (Drittlandsfernverkauf i.S.d. Art. 14 Abs. 4 Nr. 2 MwStRL). Der luxemburgische Unternehmer ist hinsichtlich dieser Lieferung als unterstützend zu qualifizieren.

Lösung: Da es sich um einen Drittlandsfernverkauf i.S.d. Art. 14 Abs. 4 Nr. 2 MwStRL handelt und der Warenwert über 150 € beträgt, scheidet die Leistungszurechnung an Unternehmer L nach Art. 14a MwStRL aus, womit aus diesem Grund eine Aufzeichnungspflicht des luxemburgischen Unternehmers nach Art. 242a MwStRL i.V.m. Art. 54c Abs. 1 MwStDVO zu verneinen ist. In Frage kommt nur eine Aufzeichnungspflicht nach Art. 242a MwStRL i.V.m. Art. 54c Abs. 2 MwStDVO. Bei einer engen Interpretation von Art. 242a MwStRL und der damit verbundenen Beschränkung auf Lieferungen innerhalb der Gemeinschaft i.e.S. würde keine Aufzeichnungspflicht bestehen, da es sich um eine Lieferung aus einem Drittland handelt. Nach der u.E. gebotenen Interpretation von Art. 242a MwStRL sind jedoch die Aufzeichnungen nach Art. 54c Abs. 2 MwStDVO zu führen.

b. Umsetzung in Deutschland

aa. Persönlicher Anwendungsbereich

Besondere Aufzeichnungsverpflichtungen für Plattformbetreiber fanden mit dem UStAVermG Eingang in das deutsche UStG. Während die unionsrechtlich determinierten Aufzeichnungsverpflichtungen in Art. 242a MwStRL erst ab 1.7.2021 anzuwenden sind, sieht der deutsche Gesetzgeber Aufzeichnungspflichten für Plattformbetreiber auf nationaler Ebene schon seit 1.1.2019 vor. Deren Inhalt wurde mit dem JStG 2020 an die unionsrechtlichen Vorgaben angepasst und ist Gegenstand dieses Abschnittes. § 22f UStG ist erstmals auf Umsätze und Einfuhren anzuwenden, die nach dem 30.6.2021 ausgeführt werden.⁴⁹⁶

§ 22f UStG sieht nun in den Fällen des § 25e Abs. 1 UStG für „Betreiber“ eine Aufzeichnungsverpflichtung *„für Lieferungen eines Unternehmers, bei denen die Beförderung oder Versendung im Inland beginnt oder endet“* vor. Erfasst sind damit bestimmte Plattformbetreiber, über deren Plattformen inländische Lieferungen oder grenzüberschreitende Lieferungen aus ande-

⁴⁹⁶ Vgl. § 27 Abs. 33 UStG.

ren EU-Staaten oder Drittstaaten abgewickelt werden.⁴⁹⁷ „Betreiber“ i.S.d. § 25e Abs. 1 UStG ist, „wer mittels einer elektronischen Schnittstelle die Lieferung eines Gegenstandes unterstützt“. Der Vertrieb eigener Waren über die eigene Webseite ist daher nicht erfasst.⁴⁹⁸ Der Begriff der elektronischen Schnittstelle dürfte an die Formulierungen in Art. 14a MwStRL bzw. § 3 Abs. 3a UStG angelehnt sein:⁴⁹⁹ „Eine elektronische Schnittstelle (...) ist ein elektronischer Marktplatz, eine elektronische Plattform, ein elektronisches Portal oder Ähnliches“. Die Definition des Unterstützens in § 25e Abs. 6 UStG deckt sich mit jener in Art. 54b MwStDVO.⁵⁰⁰ Damit sind „Betreiber“ i.S.d. §§ 22f bzw. 25e UStG auch als „unterstützende Unternehmer“ zu qualifizieren.

bb. Sachlicher Anwendungsbereich

Seit Anpassung des § 22f Abs. 1 UStG durch das JStG 2020 stimmen die aufgrund dieser Bestimmung aufzuzeichnenden Informationen mit jenen nach Art. 54c Abs. 2 MwStDVO inhaltlich überein. Zudem wurden die Aufzeichnungspflichten im Einklang mit der unionsrechtlichen Vorgabe in Art. 242a MwStRL auf „unterstützte“ *Dienstleistungen* ausgedehnt.⁵⁰¹

§ 22f UStG geht insofern weiter als seine unionsrechtliche Vorgabe, als die Aufzeichnungspflichten nicht nur Leistungen an Endverbraucher, sondern auch an Unternehmer betreffen. Innerhalb der EU besteht keine vollständige Harmonisierung des Mehrwertsteuersystems.⁵⁰² Aufgrund des Grundsatzes der Verfahrensautonomie der Mitgliedstaaten sind insbesondere die Verfahrensvorschriften der MwStRL nicht harmonisiert. Bei Art. 242a MwStRL handelt es sich um eine verfahrensrechtliche Bestimmung, die lediglich einen „Mindeststandard“ festlegt. Folglich ist davon auszugehen, dass § 22f Abs. 1 UStG als strengerer nationaler Umsetzungsakt (sog. „Gold plating“)

⁴⁹⁷ So zur in dieser Hinsicht vergleichbaren bisherigen Rechtslage *Heuermann*, in Sölch/Ringleb, Umsatzsteuergesetz, 90. Lfg., 2020, § 22f Rn. 23; *Heidner*, in Bunjes, Umsatzsteuergesetz Kommentar, 19. Aufl. 2020, § 22f Rn. 5.

⁴⁹⁸ So zur bisherigen Rechtslage *Heidner*, in Bunjes, UStG, 19. Aufl. 2020, § 22f Rn. 14.

⁴⁹⁹ Vgl. dazu bereits unter Abschnitt VII.1.c.bb.

⁵⁰⁰ Vgl. dazu bereits unter Abschnitt VII.2.a.aa.

⁵⁰¹ Vgl. § 22f Abs. 3 UStG, der unmittelbar auf Art. 54c MwStDVO verweist.

⁵⁰² Vgl. etwa EuGH v. 5. 5. 1982 – 15/81, Schul Douane Expeditur, Rn. 13; 12. 1. 1983 – 39/82, Donner, Rn. 9; 10. 7. 1984, 42/83, Dansk Denkvit, Rn. 27.

keine Unionsrechtswidrigkeit begründet.⁵⁰³ Freilich müssen die nationalen Umsetzungsakte jedoch der allgemeinen Rsp. des EuGH zum Äquivalenz- und Effektivitätsprinzip gerecht werden.⁵⁰⁴

§ 22f Abs. 2 UStG nimmt eine Differenzierung zwischen „als Unternehmer“ und „nicht als Unternehmer“ registrierten Verkäufern vor. Registriert sich ein Verkäufer auf der Plattform nicht als Unternehmer, sind die folgenden Daten aufzuzeichnen:

- der vollständige Name und die vollständige Anschrift des liefernden Unternehmers;
- der Ort des Beginns der Beförderung oder Versendung sowie der Bestimmungsort;
- der Zeitpunkt und die Höhe des Umsatzes;
- eine Beschreibung der Gegenstände;
- soweit bekannt, die Bestellnummer oder die eindeutige Transaktionsnummer und
- das Geburtsdatum.

Nach dem Wortlaut von § 22f Abs. 2 UStG scheint es zunächst, als würde es ausreichen, wenn der Plattformbetreiber seine Plattform IT-seitig so ausgestaltet, dass der Verkäufer bei Registrierung seinen Status angeben muss. Denn damit wird die Registrierung „als Unternehmer“ oder „nicht als Unternehmer“ durch den jeweiligen Verkäufer auf der Plattform ermöglicht. Allerdings kann sich der Plattformbetreiber der Prüfung der materiellen Vorausset-

⁵⁰³ Vgl. dazu etwa *Burmeister/Staebe*, Grenzen des sog. Gold Plating bei der Umsetzung europäischer Richtlinien in nationales Recht, EuR 2009, 444 (444 ff.); *Vcelouch*, in Jaeger/Stöger, Kommentar zu EUV und AEUV, 197. Lfg., 2017, Art. 288 AEUV Rn. 51 mit Verweis auf EuGH v. 19.11.1996 – C-42/95, Siemens/Nold und 8.3.2003 – C-44/01, Pippig/Hartlauer, Rn. 40, 44.

⁵⁰⁴ Das bedeutet, die Regelungen dürfen „nicht ungünstiger“ sein „als diejenigen, die gleichartige Sachverhalte regeln, die dem innerstaatlichen Recht unterliegen“ (Äquivalenzgrundsatz) und „die Ausübung der durch das Unionsrecht verliehenen Rechte nicht praktisch unmöglich machen oder übermäßig erschweren“ (Effektivitätsgrundsatz); vgl. EuGH v. 6.10.2005 – C-291/03, MyTravel, Rn. 17; 15.3.2007 – C-35/05, Reemtsma Cigarettenfabriken, Rn. 37 m.w.N.; 26.4.2017 – C-564/15, Farkas, Rn. 31; 11.4.2019 – C-691/17, PORR Építési, Rn. 39; vgl. dazu *Englisch*, in Tipke/Lang, Steuerrecht, 23. Aufl. 2018, § 4 Rn. 41 f.; *Kahl*, in Callies/Ruffert, EUV/AEUV Das Verfassungsrecht der Europäischen Union mit Europäischer Grundrechtecharta Kommentar, 5. Aufl. 2016, Art. 4 EUV Rn. 65.

zungen des § 2 Abs. 1 UStG betreffend die (Nicht-)Unternehmereigenschaft des Verkäufers nicht gänzlich entziehen: Ist bei „nicht als Unternehmern“ registrierten Verkäufern nämlich nach „*Art, Menge oder Höhe der erzielten Umsätze*“ davon auszugehen, dass der Plattformbetreiber „*Kenntnis davon hatte oder nach der Sorgfalt eines ordentlichen Kaufmannes hätte haben müssen, dass die Umsätze im Rahmen eines Unternehmens erbracht werden*“, haftet er für die „*nicht entrichtete Steuer*“ aus diesen Lieferungen auf Grundlage von § 25e Abs. 1 und Abs. 3 UStG.⁵⁰⁵

Eine Auslegung des § 22f Abs. 2 UStG, wonach es lediglich darauf ankommt, wie sich der Verkäufer formell gegenüber dem Plattformbetreiber identifiziert, steht bei Vorliegen gegenteiliger Informationen in Widerspruch zu § 25e UStG. Die (Nicht-)Unternehmereigenschaft ist daher grundsätzlich anhand der allgemeinen Grundsätze und der Rsp. von EuGH und BFH zu beurteilen.⁵⁰⁶ Zurückgegriffen werden kann etwa auf die Rsp. des BFH zu eBay, wonach der Verkauf zahlreicher Gegenstände, die nicht Teil einer Sammlung sind, unter Vornahme aktiver Schritte zur Vermarktung dieser Gegenstände eine unternehmerische Tätigkeit darstellt.⁵⁰⁷ Zu berücksichtigen ist in diesem Zusammenhang jedoch, dass der Plattformbetreiber keine Möglichkeit hat, von Umsätzen zu erfahren, die „außerhalb“ seiner Plattform erzielt werden.

Der Plattformbetreiber hat die Aufzeichnungen gem. § 22f Abs. 4 UStG zehn Jahre lang aufzubewahren und auf Anforderung des Finanzamts elektronisch zu übermitteln. Die allgemeine Vorschrift für die Buchführung und für Aufzeichnungen gem. § 146 AO bleibt unberührt.⁵⁰⁸ Stellt die Finanzbehörde ein Sammelauskunftersuchen (§ 93 Abs. 1a S. 1 AO), findet § 93 Abs. 1a S. 2 AO keine Anwendung, sodass die – bei Sammelauskunftersuchen normalerweise bestehende – Voraussetzung, dass ein hinreichender Anlass für die Ermittlungen besteht und andere zumutbare Maßnahmen zur Sachverhaltsaufklärung keinen Erfolg versprechen, wegfällt. Unternehmer ohne Wohnsitz oder gewöhnlichen Aufenthalt, Sitz oder Geschäftsleitung im Inland, einem anderen Mitgliedstaat der EU oder in einem Staat, auf den das

⁵⁰⁵ Vgl. dazu noch unter Abschnitt VII.3.

⁵⁰⁶ Vgl. dazu etwa *Stadie*, in Rau/Dürnwächter, UStG, 173. Lfg., 2017, § 2 Rn. 1 ff.

⁵⁰⁷ BFH v. 12.8.2015 – XI R 43/13 mit Verweis auf EuGH v. 19.7.2012 – C-263/11, Rēdlihs, Rn. 35 f.

⁵⁰⁸ Vgl. zur alten Rechtslage BMF v. 28.1.2019, Haftung für Umsatzsteuer beim Handel mit Waren im Internet (§§ 22f, 25e und 27 Abs. 25 UStG), BStBl. I 2019, 106 (106 f.).

Abkommen über den Europäischen Wirtschaftsraum anwendbar ist, haben spätestens mit dieser Antragstellung einen Empfangsbevollmächtigten im Inland zu benennen.⁵⁰⁹

Zudem enthält § 22f Abs. 5 UStG eine Verordnungsermächtigung für das BMF, mit Zustimmung des Bundesrates Vorschriften zum Datenübermittlungsverfahren nach § 22f Abs. 4 S. 1 UStG zu erlassen. Soweit ersichtlich, ist zum Zeitpunkt der Drucklegung noch keine diesbezügliche Verordnung erlassen worden. Bei Verletzung der Aufzeichnungspflichten kommen – neben der unter Abschnitt VII.3. noch zu behandelnden Haftungsregelung – die allgemeinen Bestimmungen der AO zur Anwendung: Als Sanktionen kommen Zwangsmittel gem. § 328 AO, die Schätzung gem. § 162 AO oder die Ahndung als Ordnungswidrigkeit gem. § 379 Abs. 1 S. 1 Nr. 3 AO in Betracht.⁵¹⁰

cc. Kritische Würdigung

Mithilfe der gegenständlichen Aufzeichnungspflichten für Plattformbetreiber sollen die Finanzbehörden von ihnen unbekanntem steuerrelevanten Sachverhalten erfahren können. Diese Verpflichtungen haben die Aufzeichnung und Aufbewahrung einer sehr großen Menge an Daten durch Plattformbetreiber zur Folge, deren Übermittlung die Finanzbehörden verlangen können.⁵¹¹ Mit der gesetzlichen Aufzeichnungs- und Auskunftspflicht gelangt die Finanzverwaltung demnach an eine Fülle an Daten der Nutzer einer Plattform.⁵¹²

⁵⁰⁹ Wird ein Empfangsbevollmächtigter nicht benannt, gilt ein an den Unternehmer gerichtetes Schriftstück einen Monat nach Aufgabe zur Post und ein auf elektronischem Wege übermitteltes Dokument drei Tage nach der Absendung als zugegangen, außer es steht fest, dass das Schriftstück oder das elektronische Dokument den Empfänger nicht oder zu einem späteren Zeitpunkt erreicht hat (§ 123 S. 2 und S. 3 AO).

⁵¹⁰ So zur in dieser Hinsicht vergleichbaren bisherigen Rechtslage *Heuermann*, in *Sölch/Ringleb*, UStG, 90. Lfg., 2020, § 22f Rn. 28.

⁵¹¹ Die datenschutzrechtlichen Aspekte dieser Aufzeichnungspflichten sind nicht Gegenstand dieser Ausführungen.

⁵¹² Vgl. zur bisherigen Rechtslage *Kemper*, Die geplante Regelung einer Haftung für die Betreiber elektronischer Marktplätze (Plattformbetreiber) im Onlinehandel – Eine Einschätzung, UStB 2019, 288 (292); *Zugmaier/Oldiges*, Elektronische Marktplätze haften für Umsatzsteuerausfälle – Rechtliche Beurteilung der Neuregelungen und Rechtsschutz des Onlinehändlers, DStR 2019, 15 (20 f.).

Von dieser Datensammlung sind auch Wirtschaftstreibende erfasst, die ihren umsatzsteuerrechtlichen Verpflichtungen nachkommen.

Dieses Sonderregime für Plattformbetreiber und die damit einhergehende Herausgabe der Daten sämtlicher Kooperationspartner ist u.E. vor dem Hintergrund des ansonsten drohenden Vollzugsdefizits, der Sicherung des Steueraufkommens und der Gleichmäßigkeit der Besteuerung zulässig.⁵¹³ Durch die Auskunftspflichtung wird ein geeignetes und erforderliches Kontrollnetz geschaffen, das auch verhältnismäßig ist.⁵¹⁴ Zum einen umfasst die Aufzeichnungspflicht im Wesentlichen Informationen, welche die Wirtschaftstreibenden im Rahmen ihrer Offenlegungspflichten ohnedies zu dokumentieren und gegenüber den Finanzbehörden zu offenbaren hätten. Zum anderen kann u.E. von einem Plattformbetreiber, der bestimmte Leistungen „unterstützt“, verlangt werden, Informationen hinsichtlich dieser Leistungen beizubringen – sofern er zu diesen nicht ohnehin schon Zugang hat –, wenn diese im Rahmen des regulären Geschäftsbetriebs durch entsprechende technische Ausgestaltung der Plattform eingeholt werden können.⁵¹⁵

⁵¹³ Vgl. die Argumentation in BFH v. 16.5.2013 – II R 15/12 zu Sammelauskünften.

⁵¹⁴ Vgl. zur Einbindung Dritter allgemein *Schuster*, in Hübschmann/Hepp/Spitaler, Abgabenordnung Finanzgerichtsordnung Kommentar, 245. Lfg., 2017, § 93 AO Rn. 20; vgl. auch *Ehrke-Rabel*, Third Parties as Supplementary Sources of Tax Transparency, in Yavaşlar/Hey (Hrsg.), Tax Transparency EATLP Annual Congress Zürich, 2019, 67 (67 ff.).

⁵¹⁵ Vgl. zu den aufzuzeichnenden Informationen bereits unter Abschnitt VII.2.a.bb. sowie unter Abschnitt VII.2.b.bb.

3. Haftungen für Plattformbetreiber

a. Allgemeines

Mit den §§ 22f und 25e UStG führte der deutsche Gesetzgeber im Rahmen des UStAVermG ein neues Ordnungssystem zur Inanspruchnahme von Plattformbetreibern im Haftungswege ein.⁵¹⁶ Der Inhalt dieser Haftungsregelung, der mit dem JStG 2020 grundlegend verändert wurde, ist Gegenstand dieses Abschnittes. § 25e UStG ist erstmals auf Umsätze und Einfuhren anzuwenden, die nach dem 30.6.2021 ausgeführt werden.⁵¹⁷

Gem. § 25e UStG haften „*Betreiber*“ – also Personen, die mittels einer elektronischen Schnittstelle die Lieferung eines Gegenstandes unterstützen⁵¹⁸ – für die nicht entrichtete Steuer aus dieser Lieferung, es sei denn, es handelt sich um einen Fall des § 3 Abs. 3a UStG.⁵¹⁹ Dies soll dann nicht gelten, wenn

- der liefernde Unternehmer i.S.d. § 22f Abs. 1 S. 1 Nr. 3 UStG „*im Zeitpunkt der Lieferung über eine gültige, ihm vom Bundeszentralamt für Steuern nach § 27a UStG erteilte Umsatzsteuer-Identifikationsnummer verfügt*“, es sei denn, er hatte Kenntnis davon oder hätte „*nach der Sorgfalt eines ordentlichen Kaufmanns*“ davon Kenntnis haben müssen, „*dass der liefernde Unternehmer seinen steuerlichen Verpflichtungen nicht oder nicht im vollen Umfang nachkommt*“ (§ 25e Abs. 2 UStG) oder
- die Registrierung auf der Plattform des Betreibers nicht als Unternehmer erfolgt ist und der Betreiber die in § 22f Abs. 2 UStG genannten Daten aufzeichnet, es sei denn, es ist nach „*Art, Menge oder Höhe der erzielten Umsätze*“ davon auszugehen, dass der Plattformbetreiber „*Kenntnis davon hatte oder nach der Sorgfalt eines ordentlichen Kaufmannes hätte haben müssen, dass die Umsätze im Rahmen eines Unternehmens erbracht werden*“ (§ 25e Abs. 3 UStG).

Die Regelung gilt in den Fällen nicht, in denen der Plattformbetreiber gem. § 3 Abs. 3a UStG Schuldner der Umsatzsteuer ist. Kommt der liefernde Unternehmer seinen steuerlichen Pflichten „*nicht oder nicht in wesentlichem Umfang nach*“, kann das zuständige Finanzamt dies dem Plattformbetrei-

⁵¹⁶ BGBl. 2018 I, 2338.

⁵¹⁷ Vgl. § 27 Abs. 33 UStG.

⁵¹⁸ Vgl. zu den Begriffen des „Unterstützens“ und der „elektronischen Schnittstelle“ bereits unter Abschnitt VII.1.c.bb. sowie unter Abschnitt VII.2.a.aa.

⁵¹⁹ Vgl. zu § 3 Abs. 3a UStG bereits unter Abschnitt VII.1.c. sowie unter Abschnitt VII.1.d.cc.

ber gem. § 25e Abs. 4 UStG (formlos) mitteilen, „*wenn andere Maßnahmen keinen unmittelbaren Erfolg versprechen*“.⁵²⁰ Eine Verletzung steuerrechtlicher Pflichten „in wesentlichem Umfang“ wird etwa bei Nichtanmeldung und Nichtabfuhr von Umsatzsteuerbeträgen, bei Erteilung falscher Rechnungen, aber auch bei Registrierung nicht als Unternehmer trotz Unternehmereigenschaft vorliegen.⁵²¹ Fraglich ist, welche Bedeutung dem Erfordernis zukommt, dass „*andere Maßnahmen keinen unmittelbaren Erfolg versprechen*“. Nach *Heuermann* dürfte die Bestimmung auf eine Einschätzungsprärogative des Finanzamts abzielen.⁵²² Der Plattformbetreiber haftet nach Zugang der Mitteilung für die Steuer auf Umsätze i.S.d. § 25e Abs. 1 UStG, sofern das dem Umsatz zugrunde liegende Rechtsgeschäft nach dem Zugang der Mitteilung abgeschlossen worden ist. Eine solche Inanspruchnahme des Plattformbetreibers im Haftungswege erfolgt jedoch dann nicht, wenn dieser innerhalb einer vom Finanzamt im Rahmen der Mitteilung gesetzten Frist nachweist, dass der liefernde Unternehmer über seine Plattform keine Waren mehr anbieten kann.⁵²³ Es handelt sich somit um einen Sonderfall des Wissens oder Wissenmüssens von der potenziellen Nichteinhaltung von Umsatzsteuervorschriften durch den Verkäufer.⁵²⁴

Damit muss ein „*Betreiber*“ – ein unterstützender Unternehmer –, um der Haftung zu entgehen, bei Registrierung des Verkäufers „*nicht als Unternehmer*“ die Aufzeichnungspflichten gem. § 22f Abs. 2 UStG erfüllen. Mit „*als Unternehmer*“ registrierten Verkäufern darf er nur dann kooperieren, wenn diese ihre USt-IdNr. zur Verfügung stellen. Das Ausmaß der Haftung bei Nichtentrichtung der Steuer aus einer Lieferung, die mittels elektronischer Schnittstelle unterstützt wurde, bezieht sich gem. § 25e Abs. 1 UStG konkret auf die „*nicht entrichtete Steuer aus dieser Lieferung*“. Dabei handelt es

⁵²⁰ Vgl. zur Rechtsnatur dieser Mitteilung nach der bisherigen Rechtslage *Härtwig*, Gesetzliche Neuregelung zur Haftung von Handelsplattformen, UR 2018, 777 (780 ff.); *Zugmaier/Oldiges*, DStR 2019, 2019, 15 (20); *Heuermann*, in *Sölch/Ringleb*, UStG, 90. Lfg., 2020, § 25e Rn. 30 f.

⁵²¹ So zur bisherigen Rechtslage *Heuermann*, in *Sölch/Ringleb*, UStG, 90. Lfg., 2020, § 25e Rn. 35.

⁵²² So zur bisherigen Rechtslage *Heuermann*, in *Sölch/Ringleb*, UStG, 90. Lfg., 2020, § 25e Rn. 35.

⁵²³ Diese Mitteilung müsste auch dem liefernden Unternehmer als Drittbetroffenem i.S.d. § 122 Abs. 1 AO bekannt gegeben werden; vgl. dazu *Zugmaier/Oldiges*, DStR 2019, 15 (20 f.); *Marchal*, in *Rau/Dürrwächter*, UStG, 182. Lfg., 2019, § 25e Rn. 52.

⁵²⁴ *Marchal*, in *Rau/Dürrwächter*, UStG, 182. Lfg., 2019, § 25e Rn. 54.

sich um die Umsatzsteuer auf Lieferungen, die in Deutschland steuerbar und steuerpflichtig sind.⁵²⁵ Dazu zählen auch Umsatzsteuerbeträge, die erklärt, aber etwa aufgrund einer Insolvenz nicht gezahlt wurden, oder der Leistungsempfänger – und damit etwa auch der Kunde des Verkäufers – schuldet.⁵²⁶ Anders als in Österreich⁵²⁷ besteht keine Haftung für die nicht entrichtete Steuer bei Dienstleistungen, die mittels elektronischer Schnittstelle unterstützt wurden.⁵²⁸

§ 25e UStG normiert das Entstehen für eine fremde Steuerschuld, also die Haftung eines Dritten. Die Geltendmachung der Haftung erfolgt mittels Haftungsbescheids (§ 191 Abs. 1 AO) und führt zu einem selbständigen Haftungsanspruch.⁵²⁹ Der Haftungsschuldner kann erst in Anspruch genommen werden, wenn die Steuerschuld beim eigentlichen Steuerschuldner i.S.d. § 219 S. 1 AO uneinbringlich ist.⁵³⁰ Für den Erlass des Haftungsbescheides ist gem. § 25e Abs. 7 UStG das Finanzamt örtlich zuständig, das für die Besteuerung des liefernden Unternehmers zuständig ist. Darin muss das Finanzamt erläutern, warum der Plattformbetreiber in Anspruch genommen wird. Das Verfahren richtet sich nach allgemeinem Abgabenverfahrensrecht.⁵³¹ Hat der liefernde Unternehmer keinen Wohnsitz oder gewöhnlichen Aufenthalt, Sitz oder Geschäftsleitung im Inland, einem anderen Mitgliedstaat der EU oder in einem Staat, auf den das Abkommen über den europäischen Wirtschaftsraum anzuwenden ist, ist § 219 AO gem. § 25e Abs. 8 UStG nicht anzuwenden, sodass die Inanspruchnahme des Plattformbetreibers gegenüber der

⁵²⁵ So zur in dieser Hinsicht vergleichbaren bisherigen Rechtslage *Heuermann*, in *Sölch/Ringleb*, UStG, 90. Lfg., 2020, § 25e Rn. 11.

⁵²⁶ Vgl. zur bisherigen Rechtslage *Zugmaier/Oldiges*, DStR 2019, 15 (19).

⁵²⁷ Vgl. zur österreichischen Haftungsregelung im Detail *Hammerl/Zechner*, SWK-Spezial Plattformhaftung, 2020, 36 ff.

⁵²⁸ In dieser Hinsicht kritisch zur bisherigen Rechtslage *Kemper*, UStB 2019, 288 (293).

⁵²⁹ Vgl. zur Gesamtschuld von Steuerschuldner und Haftungsschuldner *Boeker*, in *Hübschmann/Hepp/Spitaler*, Abgabenordnung Finanzgerichtsordnung Kommentar, 227. Lfg., 2014, § 44 AO Rn. 13 f.; *Boeker*, in *Hübschmann/Hepp/Spitaler*, AO FGO, 227. Lfg., 2014, § 191 AO Rn. 30 mit Verweis auf BFH v. 11.7.2001 – VII R 28/99.

⁵³⁰ Ein Fall des § 219 S. 2 AO liegt nicht vor; vgl. zur Bestimmung im Detail *Alber*, in *Hübschmann/Hepp/Spitaler*, Abgabenordnung Finanzgerichtsordnung Kommentar, 214. Lfg., 2011, § 219 AO Rn. 18 ff.

⁵³¹ So zur bisherigen Rechtslage *Heidner*, in *Bunjes*, UStG, 19. Aufl. 2020, § 25e Rn. 56.

Inanspruchnahme des Steuerschuldners in diesem Fall *nicht* subsidiär ist. Im Umkehrschluss kommt es in allen Fällen außer jenen des § 25e Abs. 8 UStG zur Subsidiarität der Haftung des Plattformbetreibers. Bei Eintritt der Haftung können sich zivilrechtliche Regressansprüche des Plattformbetreibers ergeben.⁵³²

b. Unionsrechtliche Grundlagen

Für die Klärung der Frage, ob die vom deutschen Gesetzgeber eingeführten Haftungen unionsrechtskonform sind, sind Art. 205 MwStRL und die dazu ergangene Rsp. des EuGH zu beachten. Auf Basis von Art. 273 MwStRL können die Mitgliedstaaten nicht vorsehen, dass eine andere Person als der Steuerschuldner die Steuer gesamtschuldnerisch zu entrichten hat. Dies ist dem noch zu Art. 22 Abs. 3 bzw. Abs. 7 und Abs. 8 der Sechsten Richtlinie 77/388/EWG ergangenen Urteil des EuGH in der Rs. Federation of Technological Industries zu entnehmen.⁵³³

Nach Art. 205 MwStRL sind die Mitgliedstaaten ermächtigt zu bestimmen, dass „*eine andere Person als der Steuerschuldner die Steuer gesamtschuldnerisch zu entrichten hat*“.⁵³⁴ Die Kriterien für eine solche Gesamtschuld hat der EuGH u.a. in den Urteilen Federation of Technological Industries und Vlaamse Oliemaatschappij konkretisiert.⁵³⁵ Laut EuGH sind bei Erlassung einer nationalen Regel, die eine gesamtschuldnerische Entrichtung normiert, die allgemeinen Rechtsgrundsätze der Unionsrechtsordnung zu berücksich-

⁵³² Vgl. dazu im Hinblick auf die bisherige Rechtslage kurz *Zaumseil*, Die neue umsatzsteuerliche Haftung von Betreibern elektronischer Marktplätze, MwStR 2019, 252 (257).

⁵³³ EuGH v. 11.5.2006 – C-384/04, Federation of Technological Industries, Rn. 42 ff.; vgl. auch *Terra/Kajus*, A Guide to the European VAT Directives, 2020, 1503 f. Diese Rsp. des EuGH ist für die Auslegung des Art. 205 MwStRL weiterhin relevant; vgl. *Europäische Kommission*, Vorschlag für eine Richtlinie des Rates zur Änderung der Richtlinie 2006/112/EG über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem zur Bekämpfung des Steuerbetrugs bei der Einfuhr und anderen grenzüberschreitenden Umsätzen, COM (2008) 805 final, 7.

⁵³⁴ Vgl. zur Haftung im Umsatzsteuerrecht grundlegend *Kindl*, Gesamtschuld und Haftung im nationalen und europäischen Umsatzsteuerrecht, 2010.

⁵³⁵ Diese beiden Entscheidungen sind noch zu Art. 21 Abs. 3 der Sechsten Richtlinie i.d.F. RL 2000/65/EG ergangen.

tigen, darunter die Rechtssicherheit und Verhältnismäßigkeit.⁵³⁶ Solche nationalen Regelungen sind dann verhältnismäßig, wenn sie es erlauben, ein legitimes Ziel – hier den Schutz der Ansprüche des Staates – wirksam zu erreichen, ohne über das hinauszugehen, was hierfür erforderlich ist.⁵³⁷

Nach der Rsp. des EuGH ist es beispielsweise zulässig, eine Haftung des Empfängers einer Lieferung vorzusehen, die davon abhängig ist, dass dieser im Zeitpunkt der Lieferung wusste oder wissen hätte müssen, dass die darauf entfallende Umsatzsteuer ganz oder teilweise unbezahlt bleiben würde.⁵³⁸ Die Mitgliedstaaten dürfen für diesen Sorgfaltsmaßstab bzw. das „Wissen oder Wissenmüssen“ eines Unternehmers, der am Steuerschuldverhältnis formal nicht beteiligt ist, und die damit einhergehende Haftung gesetzliche Vermutungen aufstellen, die der betroffene Unternehmer widerlegen kann.⁵³⁹ Solche widerlegbaren Vermutungen müssen jedoch auf eine Weise formuliert sein, dass die Widerlegung nicht „praktisch unmöglich oder übermäßig schwierig“ wird.⁵⁴⁰ Andernfalls würde dies zu einer unbedingten Haftung führen, die über das erforderliche Maß hinausgeht.

Eine Vermutung, die es dem in die Pflicht genommenen gutgläubigen Unternehmer überhaupt nicht ermöglicht, „sich der Haftung zu entziehen“, ist laut EuGH a priori unzulässig.⁵⁴¹ Der Unternehmer muss die Möglichkeit haben, zu beweisen, dass er „mit den Machenschaften des Steuerschuldners nichts zu tun hat“.⁵⁴² Es wäre „offenkundig unverhältnismäßig“, einem Unternehmer entgangene Steuereinnahmen anzulasten, die durch einen anderen (den

⁵³⁶ EuGH v. 11.5.2006 – C-384/04, Federation of Technological Industries, Rn. 29; 21.12.2011 – C-499/10, Vlaamse Oliemaatschappij, Rn. 20; vgl. auch EuGH v. 21.2.2008 – C-271/06, Netto Supermarkt, Rn. 18.

⁵³⁷ EuGH v. 11.5.2006 – C-384/04, Federation of Technological Industries, Rn. 30; 21.12.2011 – C-499/10, Vlaamse Oliemaatschappij, Rn. 22; vgl. auch EuGH v. 21.2.2008 – C-271/06, Netto Supermarkt, Rn. 20.

⁵³⁸ EuGH v. 11.5.2006 – C-384/04, Federation of Technological Industries, Rn. 31.

⁵³⁹ EuGH v. 11.5.2006 – C-384/04, Federation of Technological Industries, Rn. 31 f.

⁵⁴⁰ EuGH v. 11.5.2006 – C-384/04, Federation of Technological Industries, Rn. 32.

⁵⁴¹ EuGH v. 21.12.2011 – C-499/10, Vlaamse Oliemaatschappij, Rn. 24.

⁵⁴² EuGH v. 21.12.2011 – C-499/10, Vlaamse Oliemaatschappij, Rn. 24.

eigentlichen Steuerpflichtigen) verursacht worden sind, auf dessen Tun der Unternehmer keinen Einfluss hat.⁵⁴³

Die Mitgliedstaaten dürfen nach Ansicht des EuGH von Unternehmern verlangen, alle Maßnahmen zu ergreifen, die „vernünftigerweise“ von ihnen verlangt werden können, um sicherzustellen, dass ihre „Tätigkeit nicht zur Beteiligung an einer Steuerhinterziehung führt“.⁵⁴⁴ Ob ein Unternehmer als Gesamtschuldner für die Mehrwertsteuer herangezogen werden kann, richtete sich in den vom EuGH behandelten Fällen letztlich danach, ob dieser gutgläubig handelte. Davon war auszugehen, wenn er „die Sorgfalt eines verständigen Wirtschaftsteilnehmers beachtet hat“, alle ihm „zustehenden zumutbaren Maßnahmen ergriffen hat“ und seine „Beteiligung an einem Betrug ausgeschlossen ist“.⁵⁴⁵ Jene, die diesen Sorgfaltsmaßstab einhalten, müssten laut EuGH darauf vertrauen können, nicht für die Zahlung einer Steuer gesamtschuldnerisch in Anspruch genommen zu werden, die von einem anderen Unternehmer geschuldet wird.⁵⁴⁶

Mit dieser Rsp. in Zusammenhang steht die stRsp. des EuGH zum „Grundsatz der Ablehnung von Formalismus“⁵⁴⁷ und zum „Grundsatz des Verbots missbräuchlicher Praktiken“⁵⁴⁸. Nach ersterem Grundsatz sind den Steuerpflichtigen Rechte auch dann zu gewähren, wenn zwar nicht alle formalen Voraussetzungen für ihre Gewährung vorliegen, den materiellen Anfor-

⁵⁴³ EuGH v. 21.12.2011 – C-499/10, Vlaamse Oliemaatschappij, Rn. 24; 21.2.2008 – C-271/06, Netto Supermarkt, Rn. 23.

⁵⁴⁴ EuGH v. 21.12.2011 – C-499/10, Vlaamse Oliemaatschappij, Rn. 25; in diesem Sinne auch EuGH v. 11.5.2006 – C-384/04, Federation of Technological Industries, Rn. 33 mit Verweis auf EuGH v. 27.9.2007 – C-409/04, Teleos u.a., Rn. 65; EuGH v. 21.2.2008 – C-271/06, Netto Supermarkt, Rn. 25.

⁵⁴⁵ EuGH v. 21.12.2011 – C-499/10, Vlaamse Oliemaatschappij, Rn. 26; EuGH v. 21.2.2008 – C-271/06, Netto Supermarkt, Rn. 25 mit Verweis auf EuGH v. 27.9.2007 – C-409/04, Teleos u.a., Rn. 66.

⁵⁴⁶ EuGH v. 11.5.2006 – C-384/04, Federation of Technological Industries, Rn. 33 mit Verweis auf EuGH v. 12.1.2006 – C-354/03, C-355/03 und C-484/03, Optigen u.a., Rn. 52.

⁵⁴⁷ Vgl. dazu GA *Saugmandsgaard Øe*, Schlussanträge v. 6.4.2016 – C-24/15, Plöckl, Rn. 80 ff.

⁵⁴⁸ Vgl. dazu *Schön*, Rechtsmissbrauch im europäischen (Steuer-)Recht – Eine methodologische und institutionelle Perspektive – Teil 1, EuZW 2020, 637 (637 ff.).

derungen jedoch Genüge getan wird.⁵⁴⁹ Als Ausnahme hiervon vertritt der EuGH, dass den Steuerpflichtigen Rechte dann zu versagen sind, wenn „*aufgrund objektiver Umstände*“ feststeht, dass diese Rechte „*in betrügerischer Weise geltend gemacht*“ wurden.⁵⁵⁰ Rechte dieser Art werden trotz Umsätzen in der Lieferkette, die mit einem Mehrwertsteuerbetrug behaftet sind, aber nicht berührt, wenn der Steuerpflichtige vom Betrug kein Wissen hatte oder haben konnte.⁵⁵¹ Zudem obliegt es den Steuerbehörden, „*die objektiven Umstände, die den Schluss zulassen, dass der Steuerpflichtige wusste oder hätte wissen müssen, dass der zur Begründung dieses Rechts geltend gemachte Umsatz in einen solchen Betrug einbezogen war; rechtlich hinreichend nachzuweisen*“.⁵⁵²

Inhalt und Grenzen der damit zusammenhängenden Sorgfaltspflicht richten sich auch im dreipersonalen Verhältnis nach den Kriterien der „Sphärenverantwortung“ und der „Beweisnähe“:⁵⁵³ Je mehr Tatsachen sich in der Informations- oder Tätigkeitssphäre des Unternehmers befinden, desto größer ist seine Verantwortung für die Aufklärung des Sachverhaltes. Die im konkreten Einzelfall in der Sphäre des Verkäufers liegenden Umstände müssen dem-

⁵⁴⁹ Vgl. EuGH v. 1.4.2004 – C-90/02, Bockemühl, Rn. 49 ff.; 27.9.2007 – C-146/05, Collée, Rn. 31; 20.10.2016 – C-24/15, Plöckl, Rn. 37 ff.; zu diesem Problemkreis im Detail *Schinnerl*, Wie formal ist die Umsatzsteuer? ÖStZ 2017, 336 (336 ff.) m.w.N.

⁵⁵⁰ EuGH v. 6.7.2006 – C-439/04 und C-440/04, Kittel und Recolta Recycling, Rn. 55; 21.2.2006 – C-255/02, Halifax u.a., Rn. 68; 18.12.2014 – C-131/13, C-163/13 und C-164/13, Schoenimport „Italmoda“ Mariano Previti, Rn. 43 ff.; 22.11.2017 – C-251/16, Cussens, Rn. 31 ff.

⁵⁵¹ Vgl. EuGH v. 12.1.2006 – C-354/03 – C-355/03 und C-484/03, Optigen u.a., Rn. 52; EuGH v. 21.6.2012 – C-80/11 und C-142/11, Mahagében und Dávid, Rn. 48 f.; vgl. auch EuGH v. 7.12.2010 – C-285/09, R, Rn. 55; EuGH v. 6.9.2012 – C-273/11, Mecsek-Gabona, Rn. 54.

⁵⁵² EuGH v. 16.10.2019 – C-189/18, Glencore Agriculture Hungary, Rn. 36; EuGH v. 13.2.2014 – C-18/13, Maks Pen, Rn. 29; EuGH v. 6.12.2012 – C-285/11, Bonik, Rn. 43, 44; EuGH v. 21.6.2012 – C-80/11 und C-142/11, Mahagében und Dávid, Rn. 49.

⁵⁵³ *Gunacker-Slawitsch*, Die „fahrlässige“ Beteiligung an einem Mehrwertsteuerbetrug, RdW 2018, 127 (130 ff.); vgl. auch BFH v. 15.2.1989 – X R 16/86; *Seer*, in Tipke/Kruse, Abgabenordnung Finanzgerichtsordnung Kommentar, 153. Lfg., 2018, § 96 FGO Rn. 88 ff.

nach leicht und deutlich erkennbar sein und ohne besondere Nachforschungen in die Sphäre des Plattformbetreibers gelangen.⁵⁵⁴

c. Erfordernis der Sachlichkeit

Die deutschen Haftungsbestimmungen müssen nicht nur unionsrechtlichen Vorgaben, sondern auch nationalen Sachlichkeitserfordernissen gerecht werden. Dem Gesetzgeber ist es grundsätzlich nicht verwehrt, bei der Abgabenerhebung Mitwirkungspflichten Privater vorzusehen, obschon diese eine Staatsaufgabe ist und als solche gem. Art. 108 GG grundsätzlich den Finanzbehörden obliegt.⁵⁵⁵ Zulässig ist es zudem, diese Mitwirkungspflichten nicht nur den Steuerschuldern selbst aufzuerlegen, sondern auch jenen Personen, die formal nicht am Steuerschuldverhältnis beteiligt sind.⁵⁵⁶ Dabei ist jedoch zu beachten, dass die Festlegung des für eine Steuer haftenden Personenkreises sachlich gerechtfertigt sein muss und Eingriffszweck und Eingriffsintensität in angemessenem Verhältnis stehen müssen.⁵⁵⁷ Nach *Drüen* ist eine Indienstnahme nur dann verfassungskonform, wenn es dem Dritten faktisch möglich ist, die Vorschrift zu befolgen.⁵⁵⁸ Diese „*innere Konsistenzanforderung*“ an die Ausgestaltung der betreffenden Haftungsnorm ergebe sich aus

⁵⁵⁴ Vgl. auch österreichischer VwGH v. 26.3.2014 – 2009/13/0172. Gelangen Auffälligkeiten in den Kenntnisbereich des Unternehmers, so trifft ihn in weiterer Folge eine Nachforschungspflicht, jedoch keine „Erfolgspflicht“; *Gunacker-Slawitsch*, RdW 2018, 127 (133) mit Verweis auf GA *Mengozi*, Schlussanträge v. 1.2.2017 – C-26/16, Santogal, Rn. 76.

⁵⁵⁵ Vgl. BVerfG v. 29.11.1967 – 1 BvR 175/66.

⁵⁵⁶ Vgl. etwa *Trzaskalik*, Die Steuererhebungspflichten Privater, in Friauf (Hrsg.), Steuerrecht und Verfassungsrecht, Veröffentlichungen der DStJG, Band 12 1988, 157 (157 ff.); *Drüen*, Die Indienstnahme Privater für den Vollzug von Steuergesetzen, 2012, 234 ff.

⁵⁵⁷ Vgl. etwa BVerfG v. 29.11.1967 – 1 BvR 175/66; 16.3.1971 – 1 BvR 52/66, 1 BvR 665/66, 1 BvR 667/66, 1 BvR 754/66; BFH v. 20.2.2019 – X R 28/17; vgl. allgemein zur Sach- und Verantwortungsnähe BVerfG v. 22.1.1997 – 2 BvR 1915/91; 13.9.2005 – 2 BvF 2/03; 2.3.2010 – 1 BvR 256/08, 1 BvR 263/08, 1 BvR 586/08; vgl. dazu *Hufeld*, Betreiberhaftung im Internethandel, DStZ 2018, 755 (755 ff.).

⁵⁵⁸ Vgl. *Drüen*, Die Indienstnahme Privater für den Vollzug von Steuergesetzen, 375.

dem Gebot der Gleichmäßigkeit der Besteuerung sowie dem Gebot der Folgerichtigkeit⁵⁵⁹ aus der Rsp. des BVerfG.⁵⁶⁰

Der österreichische VfGH hat sich bereits mehrmals mit Normen auseinandergesetzt, die am Schuldverhältnis formal unbeteiligte Personen zur Berechnung, Einbehaltung und Abfuhr der Steuer verpflichten, weshalb in der Folge auf diese Rsp. eingegangen wird. Nach Auffassung des österreichischen VfGH lässt sich die sachliche Rechtfertigung für abgabenrechtliche Haftungsbestimmungen aus dem öffentlichen Interesse an der Sicherung der Einbringlichkeit öffentlicher Abgaben einerseits und aus einem „*sachlichen Zusammenhang*“ zwischen der Person des Steuerpflichtigen und des in die Pflicht genommenen Unternehmers andererseits herleiten.⁵⁶¹ Für den sachlichen Zusammenhang zu berücksichtigen sind sowohl Qualität als auch Umfang der Beziehungen rechtlicher oder wirtschaftlicher Art zwischen Steuerpflichtigen und Haftungspflichtigen. Nicht möglich ist es daher, Dritten unabhängig von der Qualität und des Umfangs dieser Beziehungen „*Mitwirkungspflichten jedweden Inhaltes und jedweder Intensität aufzuerlegen*“.

Vielmehr muss nach Auffassung des österreichischen VfGH zwischen dem Schuldner und dem Dritten eine qualifizierte Beziehung rechtlicher oder wirtschaftlicher Art bestehen, aufgrund derer gerade diesem Dritten eine entsprechende Mitwirkungspflicht auferlegt werden kann.⁵⁶² Dies kann dann der Fall sein, wenn die „*bestehende rechtliche oder wirtschaftliche Beziehung gleichzeitig das steuerschuld begründende Ereignis ist*“, wenn „*die dem Steuertatbestand entsprechenden Bemessungsgrundlagen über ihn laufen oder er zu ihnen zumindest leicht Zugang hat, und es daher legitim erscheint, ihn bei der Weiterleitung oder auch beim Empfang dieser Mittel mit Abzugs- und Abfuhrpflichten zu belasten*“ oder wenn „*sonstige Umstände vorliegen, die eine Inpflichtnahme gerade dieser Person sachlich gerechtfertigt erscheinen lassen*“.⁵⁶³

⁵⁵⁹ Vgl. dazu etwa P. Kirchhof, Die Widerspruchsfreiheit im Steuerrecht als Verfassungspflicht, StuW 2000, 316 (318).

⁵⁶⁰ BVerfG v. 27.6.1991 – 2 BvR 1493/89; 9.3.2004 – 2 BvL 17/02; vgl. Drüen, Die Indienstnahme Privater für den Vollzug von Steuergesetzen, 374 f m.w.N., der von „Voraussetzungsrichtigkeit“ spricht.

⁵⁶¹ VfGH v. 30.11.1972 – B221/72; 15.12.1988 – G89/88; 9.3.1989 – G163/88; G167/88; G211/88; G226/88; G231/88.

⁵⁶² VfGH v. 15.3.2000 – G141/99 u.a.; 16.12.2004 – B1575/03; 16.6.2011 – G18/11.

⁵⁶³ VfGH v. 16.6.2011 – G18/11.

Unsachlich ist nach der Rsp. des österreichischen VfGH eine Haftung, nach der ein Dritter für Umstände einzustehen hat, die „*außerhalb seiner Interessen- und Einflussosphäre*“ liegen.⁵⁶⁴ Die „*Interessensphäre*“ beinhaltet ein unmittelbares wirtschaftliches Interesse am Steuertatbestand.⁵⁶⁵ Hierbei muss es sich um eine spezifische, aus der Rechtsbeziehung resultierende Verbindung zur wirtschaftlichen Situation des Haftungspflichtigen handeln, eine „*allgemeine Interessenlage*“ reicht nicht aus.⁵⁶⁶ Mit „*Einflussosphäre*“ ist der Einfluss auf das die Steuerpflicht auslösende Ereignis – und nicht auf den haftungsauslösenden Vorgang – gemeint.⁵⁶⁷ Diese Einflussmöglichkeit erfolgt in erster Linie über die Ausgestaltung des vertraglichen Verhältnisses.⁵⁶⁸ Auf den spezifischen Einzelfall kommt es hierbei nicht an, sondern darauf, ob der Haftungspflichtige in einer rechtlichen Position ist, die es ihm *typischerweise* ermöglicht, Einfluss zu nehmen.⁵⁶⁹ Wesentlich ist zudem, dass der Haftungspflichtige den Eintritt des der Haftung zugrundeliegenden Steuertatbestandes vorhersehen und wirtschaftlich darauf reagieren kann.⁵⁷⁰ Auch nach der Rsp. des österreichischen VfGH kann die Frage, ob der Dritte von bestehenden Abgabenrückständen wusste oder wissen musste,⁵⁷¹ relevant sein.⁵⁷²

Im Ergebnis hält der österreichische VfGH fest, dass einer Norm dann keine sachliche Rechtfertigung zukommt und sie damit gegen den Gleichheitssatz

⁵⁶⁴ Vgl. etwa VfGH v. 30.6.1966 – G6/66; 13.10.1993 – G4/93; 16.3.2000 – B1297/99 u.a.; 5.3.2009 – B66/07.

⁵⁶⁵ Vgl. etwa VfGH v. 26.6.1991 – G86/91; G137/91; *Mayer*; Verfassungsrechtliche Grenzen verwaltungsstrafrechtlicher Haftung, *ecolex* 1996, 803 (805).

⁵⁶⁶ *Mayr*, Haftung für Abgabenverbindlichkeiten Dritter, *ÖZW* 2001, 102 (106 f.).

⁵⁶⁷ Ein derart enger Bezug lag etwa in der Rs. VfGH v. 26.9.1963 – B213/68 zur Haftung beider Vertragsparteien für eine an einen Kaufvertrag knüpfende Verkehrsteuer vor; *Mayr*, *ÖZW* 2001, 102 (107).

⁵⁶⁸ *Mayr*, *ÖZW* 2001, 107.

⁵⁶⁹ VfGH v. 15.3.2000 – G141/99 u.a.; *Mayer*, *ecolex* 1996, 803 (805); *Mayr*, *ÖZW* 2001, 102 (108).

⁵⁷⁰ VfGH v. 15.12.1988 – G89/88; VfGH v. 5.12.1988 – G82/88; G83/88; G85/88; G86/88; G87/88; G88/88; G90/88; G207/88; VfGH v. 20.6.1991 – G3/91; G127/91; G173/91; VfGH v. 4.10.1991 – G210/91; *Mayr*, *ÖZW* 2001, 109 f.

⁵⁷¹ Vgl. dazu nach der Rsp. des EuGH bereits unter Abschnitt VII.3.b.

⁵⁷² Vgl. zum „*Kennenmüssen*“ als Voraussetzung für die Haftung nach § 14 der österreichischen BAO VfGH v. 20.6.1991 – G3/91; G127/91; G173/91; vgl. auch VfGH v. 4.10.1991 – G210/91.

verstößt, wenn sie Dritten eine Steuerabfuhrverpflichtung „auch in Fällen auferlegt, in denen ihnen die für die ordnungsgemäße Steuerabfuhr erforderlichen Daten und/oder die für die Steuerentrichtung erforderlichen finanziellen Mittel nicht zur Verfügung stehen und von ihnen auch nicht ohne weiteres beschafft bzw. zurückerlangt werden können“.⁵⁷³

d. Kritische Würdigung

aa. Anwendungsbereich

Aus § 25e UStG lassen sich folgende Fälle ableiten, die zu einer Haftung des Plattformbetreibers führen können:

- der Plattformbetreiber wusste oder hätte wissen müssen, dass ein liefernder Unternehmer seinen steuerrechtlichen Pflichten nicht oder nicht in vollem Umfang nachkommt;
- ein liefernder Unternehmer verfügt im Zeitpunkt der Lieferung über keine gültige USt-IdNr.;
- das zuständige Finanzamt teilt dem Plattformbetreiber mit, dass ein liefernder Unternehmer seinen steuerrechtlichen Pflichten nicht nachkommt, und der Plattformbetreiber weist nicht innerhalb der vom Finanzamt gesetzten Frist nach, dass der liefernde Unternehmer über seine Plattform keine Waren mehr anbieten kann;
- ein liefernder Unternehmer ist nicht als Unternehmer registriert und der Plattformbetreiber wusste oder hätte nach Art, Menge oder Höhe der erzielten Umsätze wissen müssen, dass die Umsätze im Rahmen eines Unternehmens erbracht werden.

Nach der bisherigen Haftungsregelung ist für die Vermeidung der Haftung des Plattformbetreibers eine „Bescheinigung“ erforderlich, welche gem. § 22f Abs. 1 S. 2 UStG das Vorliegen *sämtlicher* in § 22f Abs. 1 UStG genannten Informationen nachweist. Dagegen stellt die neue Haftungsregelung in § 25e Abs. 2 UStG lediglich auf das Vorliegen einer gültigen USt-IdNr. ab – und nicht auf das Vorliegen *sämtlicher* Informationen, für die gem. § 22f Abs. 1 UStG eine Aufzeichnungspflicht besteht. Fraglich ist daher, ob es nach der neuen Haftungsregelung zu keiner Haftung kommt, wenn der Plattformbetreiber bei Umsätzen liefernder Unternehmer – bei Vorliegen gültiger USt-

⁵⁷³ VfGH v. 15.3.2000 – G141/99 u.a.; vgl. dazu auch *Driien*, Inanspruchnahme Dritter für den Steuervollzug, in Widmann (Hrsg.), Steuervollzug im Rechtsstaat, Veröffentlichungen der DStJG, Band 31, 2008, 167 (185).

IdNr. – keine der übrigen in § 22f Abs. 1 UStG genannten Informationen aufzeichnet. Würde man dies bejahen, wäre ein erheblicher Unterschied zur bisherigen Regelung zu konstatieren, zumal die Sanktion für die Nichtaufzeichnung der relevanten Informationen (abgesehen von der USt-IdNr.) nach der Neufassung des § 25e UStG nicht mehr in einer Haftung des Plattformbetreibers bestünde. Anzunehmen ist allerdings, dass die Nichtaufzeichnung der in § 22f Abs. 1 UStG genannten Informationen ein Wissen oder Wissenmüssen „nach der Sorgfalt eines ordentlichen Kaufmanns“ i.S.d. § 25e Abs. 2 S. 2 UStG nahelegt.

bb. Vereinbarkeit mit der Rsp. des EuGH zu Art. 205 MwStRL

Über die Erfordernisse einer gültigen USt-IdNr. des liefernden Unternehmers (§ 25e Abs. 2 S. 1 UStG) und der Einhaltung der Aufzeichnungspflichten bei Registrierung des Verkäufers „nicht als Unternehmer“ (§ 25e Abs. 3 S. 1 UStG) werden Ausnahmen von der Haftung des Plattformbetreibers bzw. unterstützenden⁵⁷⁴ Unternehmers geschaffen. Die Bindung an Kriterien wie diese trägt dem Umstand Rechnung, dass die von den Haftungsbestimmungen erfassten Unternehmer Geschäftsmodelle im Internet verfolgen, die über technische Plattformen weitestgehend automatisiert funktionieren und im laufenden Betrieb nur minimale menschliche Beteiligung erfordern. Da es am menschlichen Element hier teilweise fehlt, erscheint eine „Entsubjektivierung“ zunächst durchaus angebracht. Eine gewisse Parallele kann zum Konzept der Legitimation durch Verfahren gezogen werden: So wie etwa der Einsatz von „künstlicher Intelligenz“ und „Big Data Analytics“ als großteils „entmenschlichter“ Prozess u.U. besonderer Verfahrensmaßnahmen bedarf,⁵⁷⁵ so müssen großteils auf technischen Automatismen beruhende Geschäftsmodelle gewisse Verfahren einhalten, um das ihnen nicht inhärente menschliche Moment zumindest teilweise auszugleichen. Zudem unterstützen von § 25e UStG erfasste Plattformbetreiber vielfach die Lieferungen einer kaum überschaubaren Zahl von Verkäufern. Insofern ist es sinnvoll,

⁵⁷⁴ Vgl. zum Begriff „unterstützen“ nach Art. 54b MwStDVO bereits unter Abschnitt VII.2.a.aa.

⁵⁷⁵ Vgl. *Ehrke-Rabel*, Profiling im Steuervollzug, FR 2019, 45 (45 ff.); *Ehrke-Rabel*, in Haslehner/Kofler u.a. (Hrsg.), *Tax and the Digital Economy: Challenges and Proposals for Reform*, 283 (283 ff.).

Maßnahmen zur Sicherung des Umsatzsteueraufkommens an die Einhaltung bestimmter Compliance-Pflichten zu knüpfen.⁵⁷⁶

Ob der liefernde Unternehmer – wie in § 25e Abs. 2 UStG gefordert – über eine gültige USt-IdNr. verfügt, fällt an sich in die Verantwortung des jeweiligen liefernden Unternehmers. Laut den Ausführungen im Regierungsentwurf muss jedoch der Plattformbetreiber nachweisen, dass der liefernde Unternehmer im Zeitpunkt der Lieferung über eine gültige, ihm nach § 27a UStG erteilte USt-IdNr. verfügt, um sich „aus der Haftung für die nicht entrichtete Umsatzsteuer“ zu „befreien“.⁵⁷⁷ Zudem hat der Plattformbetreiber die Gültigkeit der USt-IdNr. „regelmäßig auch auf Gültigkeit zu prüfen“.⁵⁷⁸ Um dem Plattformbetreiber die Möglichkeit einzuräumen, die ihm von liefernden Unternehmern mitgeteilten USt-IdNr. „qualifiziert zu prüfen“,⁵⁷⁹ wurde § 18e Nr. 3 UStG geschaffen, wonach das Bundeszentralamt für Steuern dem Plattformbetreiber auf Anfrage die Gültigkeit einer inländischen USt-IdNr. sowie den Namen und die Anschrift des liefernden Unternehmers zu bestätigen hat.

Es ist daher anzunehmen, dass Plattformbetreiber die Plattform, über die sie tätig sind – ohne ihre Geschäftsprozesse grundlegend verändern zu müssen –, auf eine Art und Weise ausgestalten werden, die ihnen die automatisierte Abfrage des Status des Verkäufers⁵⁸⁰ bzw. der USt-IdNr. erlaubt.⁵⁸¹ Sowohl bei Registrierung der Verkäufer als auch während aufrechter Kooperationsverhältnisse hat der Plattformbetreiber die Option festzulegen, welche Informationen diese bekannt geben müssen, um auf der Plattform überhaupt Leistungen anbieten zu können.⁵⁸² U.E. ist es dem Plattformbetreiber zumutbar,

⁵⁷⁶ Vgl. dazu i.Z.m. der österreichischen Haftungsregelung bereits *Hammerl/Zechner*, SWK-Spezial Plattformhaftung, 2020, 42.

⁵⁷⁷ Jahressteuergesetz 2020 (JStG 2020), BGBl. I 2020, 3096, 170.

⁵⁷⁸ Jahressteuergesetz 2020 (JStG 2020), BGBl. I 2020, 3096, 170.

⁵⁷⁹ Jahressteuergesetz 2020 (JStG 2020), BGBl. I 2020, 3096, 163.

⁵⁸⁰ Vgl. auch Abschnitt VII.2.b.bb.

⁵⁸¹ So auch zur bisherigen Rechtslage *R. Hammerl/Baumgartner*, Das neue BMF-Schreiben zur Umsatzsteuerhaftung elektronischer Marktplatzbetreiber, NWB 2019, 706 (713); *Becker*, MwStR 2019, 215 (217 f.).

⁵⁸² Den mangelnden Rechtsschutz für Händler, die aufgrund der bisherigen Haftungsregelung von den Plattformen ausgeschlossen werden, kritisieren *Zugmaier/Oldiges*, DStR 2019, 15 (20); *Liegmann*, Die umsatzsteuerrechtliche Portalhaftung – eine kritische Analyse der Verwaltungsauffassung zu § 22f und § 25e UStG, UR 2019, 161 (168 f.).

sich zu vergewissern, dass der liefernde Unternehmer über eine USt-IdNr. verfügt, und deren Gültigkeit beim Bundeszentralamt abzufragen. Die Feststellung des Status des Verkäufers – auf Basis der aus der „unterstützenden“ Tätigkeit bekannt gewordenen Informationen – und ob ein liefernder Unternehmer über eine gültige USt-IdNr. verfügt sowie der Ausschluss des Verkäufers von der Plattform bei Vorliegen einer Mitteilung durch das Finanzamt (§ 25e Abs. 4 UStG) stellen u.E. keine unverhältnismäßige Belastung für den Plattformbetreiber dar. Es ist damit weder „praktisch unmöglich“ noch „übermäßig schwierig“, die Haftung zu vermeiden. Folglich handelt es sich nicht um eine „unbedingte“ Haftung des Plattformbetreibers, die über das erforderliche Maß hinausgeht. Vielmehr ist gewährleistet, dass der Plattformbetreiber durch Maßnahmen, die „vernünftigerweise“ von ihm verlangt werden können, sicherstellen kann, dass seine „Tätigkeit nicht zur Beteiligung an einer Steuerhinterziehung führt“.

Ist die Plattform technisch derart ausgestaltet, dass ihre Nutzung ohne Angabe des Status des Verkäufers bzw. einer gültigen USt-IdNr. nicht möglich ist, ist eine Haftung des Plattformbetreibers nur zunächst ausgeschlossen (§ 25e Abs. 2 S. 1 und Abs. 3 S. 1 UStG). Da die Rückausnahme in § 25e UStG in Abs. 2 und Abs. 3 explizit auf das Wissen bzw. das Wissenmüssen „nach der Sorgfalt eines ordentlichen Kaufmanns“ abstellt, hat der Plattformbetreiber eine darüberhinausgehende Verantwortung. Fraglich ist, wie weit die damit zusammenhängende Nachforschungspflicht für Plattformbetreiber i.S.d. § 25e UStG geht. Inhalt und Grenzen der konkreten Sorgfaltspflicht orientieren sich grundsätzlich an den Kriterien der Sphärenverantwortung und der Beweisnähe.⁵⁸³ Die Hinnahme von falschen Angaben, die sich in der Informations- oder Tätigkeitssphäre des Plattformbetreibers befinden und deren Unrichtigkeit für ihn leicht und deutlich erkennbar ist, ist demnach haftungsbegründend. Im Schreiben zur bisherigen Rechtslage qualifizierte die Finanzverwaltung ein aktives Ausforschen von Pflichtverletzungen durch liefernde Unternehmer als nicht erforderlich.⁵⁸⁴ Trotz potenziell zahlreicher Umsätze der liefernden Unternehmer ist bei einem Plattformbetreiber i.S.d. § 25e UStG aufgrund seiner Position als „unterstützender“ Unternehmer jedoch von einer gewissen Nähe zu den liefernden Unternehmern auszugehen. In vielen Fällen werden die Lieferungen daher innerhalb

⁵⁸³ Vgl. dazu bereits unter Abschnitt VII.3.b.

⁵⁸⁴ Vgl. zur bisherigen Rechtslage *Rattinger/Zawodsky*, SWK 2020, 4 (10); BMF v. 28.1.2019, Haftung für Umsatzsteuer beim Handel mit Waren (§§ 22f, 25e und 27 Abs. 25 EStG), BStBl. I 2019, 106 (108).

der Sphäre des Plattformbetreibers erbracht. Dem Plattformbetreiber ist es demnach auch zumutbar, auf Basis der ihm unmittelbar aus seiner „unterstützenden“ Tätigkeit zur Verfügung stehenden Informationen zu überprüfen, ob der Verkäufer tatsächlich kein Unternehmer i.S.d. § 2 Abs. 1 UStG ist bzw. der liefernde Unternehmer trotz vorliegender USt-IdNr. umsatzsteuerunehrlich ist.

Zu beachten ist ferner, dass die bloß auf „objektive“ Merkmale abstellende – und insoweit „subjektive“ Merkmale außer Acht lassende – Anknüpfung in § 25e UStG durch die Rsp. des EuGH⁵⁸⁵ noch eingeschränkter zu sehen ist: Hiernach sind die Mitgliedstaaten zwar ermächtigt, Vermutungen aufzustellen, nach denen ein Sorgfaltspflichtverstoß bzw. ein „Wissen oder Wissenmüssen“ vorliegt. Gutgläubigen „unterstützenden“ Unternehmern muss es im Lichte der Rsp. des EuGH aber unbenommen bleiben, auf andere Art und Weise darzulegen, dass die materiellen Voraussetzungen für die Inanspruchnahme im Haftungswege nicht vorliegen. Bei der österreichischen Haftungsregelung wird die Haftung an nicht ausreichend sorgfältiges Verhalten geknüpft und dieses bei Nichteinhaltung formaler Kriterien auf typisierte Weise unterstellt (vermutet).⁵⁸⁶ Demgegenüber dürfte die deutsche Haftungsregelung über die Erfordernisse einer gültigen USt-IdNr. und der Einhaltung von Aufzeichnungspflichten bei Registrierung des Verkäufers „nicht als Unternehmer“ *keine* Vermutung der Einhaltung des geltenden Sorgfaltsmaßstabs aufstellen. Vielmehr bestehen diese Anforderungen – zumindest rein nach dem Wortlaut – *neben* jenem der Gutgläubigkeit des Plattformbetreibers. Damit ist denkbar, dass die Nichteinhaltung dieser Erfordernisse die Haftung begründet, auch wenn der Plattformbetreiber tatsächlich nicht wusste oder nicht wissen musste, dass sein Kooperationspartner umsatzsteuerunehrlich ist. Dasselbe gilt, wenn der Plattformbetreiber, obwohl eine Mitteilung durch das Finanzamt erfolgt ist, den betreffenden Verkäufer nicht von der Plattform ausschließt.

Vor dem Hintergrund der Rsp. des EuGH zu Art. 205 MwStRL, zum Grundsatz der Ablehnung von Formalismus sowie zum Verbot missbräuchlicher Praktiken – in der sich letztlich die wirtschaftliche Betrachtungsweise manifestiert – erscheint dies jedoch als unzulässig: „Bösgläubigen“ Plattformbetreibern – also solchen, die explizit wissen oder es hätten wissen müssen,

⁵⁸⁵ Vgl. dazu unter Abschnitt VII.3.b.

⁵⁸⁶ Vgl. § 27 Abs. 1 des österreichischen UStG i.V.m. der österreichischen Sorgfaltspflichten-Umsatzsteuerverordnung; vgl. dazu *Hammerl/Zechner*, SWK-Spezial Plattformhaftung, 2020, 39 ff.

dass ein Verkäufer nicht umsatzsteuerehrlich ist – sollte es nicht möglich sein, sich bei Einhaltung bloß formaler Kriterien der Haftung zu entziehen. Umgekehrt kann aber auch ein gutgläubiger Plattformbetreiber, der von der Steuerunehrlichkeit eines liefernden Unternehmers weder wusste noch hätte wissen müssen, nicht als Haftender in Anspruch genommen werden. Als „Steuereinnahmer des Staates“⁵⁸⁷ sind Unternehmer in der Umsatzsteuer ohnedies mit erheblichen Verpflichtungen konfrontiert. Eine Indienstrafe von am Steuerschuldverhältnis formal unbeteiligten Unternehmern ist daher an noch strengere Voraussetzungen gebunden.

U.E. erscheint es aber naheliegend, dass Plattformbetreiber, die ihre Plattform nicht im Hinblick auf die „automatische“ Abfrage des Status des Verkäufers und der aufzuzeichnenden Informationen i.S.d. § 22f Abs. 2 UStG (§ 25e Abs. 3 S. 1 UStG) bzw. die Einholung gültiger USt-IdNr. der liefernden Unternehmer (§ 25e Abs. 2 S. 1 UStG) ausgestalten, eine Verletzung der umsatzsteuerrechtlichen Pflichten durch die liefernden Unternehmer in Kauf nehmen. Insofern dürfte in einer beträchtlichen Anzahl solcher Fälle auch ein „Wissenmüssen“ vorliegen. Dasselbe gilt ab dem Zeitpunkt der Mitteilung durch das Finanzamt über die Umsatzsteuerunehrlichkeit eines liefernden Unternehmers (§ 25e Abs. 4 UStG). Die Abgabenbehörde wird aus dem Fehlen dieser Informationen bzw. des Ausschlusses des betreffenden Verkäufers von der Plattform im Rahmen der freien Beweiswürdigung jedenfalls Rückschlüsse ziehen dürfen.

Bei Nichtvorliegen von gültigen USt-IdNr. der liefernden Unternehmer, bei „auffälligen“ Umsätzen von „nicht als Unternehmern“ registrierten Verkäufern bzw. nach Mitteilung durch das Finanzamt steht der Plattformbetreiber demnach vor der Wahl, 1. die Kooperation mit dem Partner weiterzuführen und sich gegebenenfalls einem Verfahren zur Haftungsinanspruchnahme stellen zu müssen, oder 2. die Kooperation einzustellen und eine Haftung zu vermeiden. Zur Haftung kann der Plattformbetreiber aber nur herangezogen werden, wenn er vom umsatzsteuerrechtlichen Fehlverhalten eines liefernden Unternehmers wusste oder „nach der Sorgfalt eines ordentlichen Kaufman-

⁵⁸⁷ EuGH v. 20.10.1993 – C-10/92, Balocchi, Rn. 25; 24.10.1996 – C-317/94, Elida Gibbs, Rn. 22; 21.2.2008 – C-271/06, Netto Supermarkt, Rn. 21; 23.11.2017 – C-246/16, Enzo Di Maura, Rn. 23.

nes“ davon hätte wissen müssen.⁵⁸⁸ Dies kann auch bei Vorliegen einer gültigen USt-IdNr., bei „unauffälligen“ Umsätzen von „nicht als Unternehmern“ registrierten Verkäufern oder bei Nichtvorliegen einer Mitteilung durch das Finanzamt gegeben sein. Da der Dritte nach der Rsp. des EuGH nur dann als Haftender in Anspruch genommen werden kann, wenn er von der potenziellen Nichtentrichtung von Umsatzsteuerbeträgen durch den Steuerpflichtigen wusste oder hätte wissen müssen, ist von einer verschuldensabhängigen Haftung auszugehen.⁵⁸⁹

Grundsätzlich trägt die Partei, zu deren Gunsten eine nachzuweisende Tatsache wirken würde, die Beweislast.⁵⁹⁰ Demnach trägt die Abgabenbehörde die Beweislast für Tatsachen, die *für* die Erfüllung des Haftungstatbestandes sprechen, und der Plattformbetreiber trägt die Beweislast für Tatsachen, die *gegen* die Erfüllung des Haftungstatbestandes sprechen. In jenen Fällen, in denen die Steuer aus dem jeweiligen Umsatz dem Plattformbetreiber nicht dem Grunde nach zuzurechnen ist, dürfte die Rsp. des EuGH betreffend die Beweislast bei der Versagung von Rechten aufschlussreich sein.⁵⁹¹ Demnach

⁵⁸⁸ So zur bisherigen Rechtslage auch *Ismer*, Rechtswissenschaftliches Gutachten – Die geplanten Neuregelungen zu Aufzeichnungspflichten und zur Haftung von Marktplatzbetreibern in § 22f und § 25e UStG aus rechtstechnischer und europarechtlicher Sicht, im Auftrag der Amazon Services Europe S.à.r.l 2018, 16 ff.; *Nacke*, Haftung des Betreibers eines elektronischen Marktplatzes, UStB 2019, 74 (75).

⁵⁸⁹ Im Schrifttum zur bisherigen Haftungsregelung nach § 25e UStG wird intensiv diskutiert, ob eine verschuldensabhängige oder eine verschuldensunabhängige Haftung vorliegt; vgl. dazu *Heuermann*, in Sölch/Ringleb, UStG, 90. Lfg., 2020, § 25e Rn. 4; *Heidner*, in Bunjes, UStG, 19. Aufl. 2020, § 25e Rn. 17; *Wirtz/Rüscher*, Das Missverständnis um die verschuldensabhängige Haftung von Betreibern, MwStR 2020, 486 (487 f.); *Sterzinger*, Änderungen des UStG durch das Gesetz zur Vermeidung von Umsatzsteuerausfällen beim Handel mit Waren im Internet, UR 2019, 1 (11). *Wirtz/Rüscher* gehen auf die bei § 25e UStG fehlenden Anforderungen an eine verschuldensunabhängige Gefährdungshaftung ein; *Wirtz/Rüscher*, MwStR 2020, 486 (489 ff.).

⁵⁹⁰ Vgl. *Seer*, in Tipke/Kruse, AO/FGO, 153. Lfg., 2018, § 96 FGO Rn. 83 ff.; *Seer*, in Tipke/Lang, Steuerrecht, 23. Aufl. 2018, § 22 Rn. 191 mit Verweis auf die stRsp. des BFH; vgl. etwa BFH v. 5.11.1970 – V R 71/67; 1.12.2010 – IV R 17/09; 8.9.2010 – XI R 40/08; 5.9.2013 – II R 16/12; *Ehrke-Rabel*, in Doralt/Ruppe, Steuerrecht Band II, Rn. 1331 mit Verweis auf den österreichischen VwGH 4.9.1986 – 86/16/0114; 28.2.1995 – 95/14/0016; vgl. auch EuGH v. 15.9.2016 – C-516/14, Barlis 06 – Investimentos Imobiliários e Turísticos, Rn. 46; 27.9.2007 – C-184/05, Twoh International, Rn. 26.

⁵⁹¹ Vgl. dazu bereits unter Abschnitt VII.3.b.

müsste die Abgabenbehörde dem Plattformbetreiber sein Wissen oder Wissenmüssen darüber, dass sich der Verkäufer (umsatzsteuer-)unehrlich verhält, nachweisen. Das Fehlen der je nach Status des Verkäufers geforderten Aufzeichnungen bzw. das Vorliegen einer Mitteilung durch das Finanzamt, ohne dass ein Ausschluss des betreffenden Verkäufers erfolgt ist, sind u.E. geeignete „objektive Umstände“ i.S.d. der Rsp. des EuGH, mithilfe derer die Steuerbehörden einen solchen Nachweis erbringen können. Gelingt dem Plattformbetreiber jedoch der Gegenbeweis, kann er nicht zur Haftung herangezogen werden.⁵⁹²

Im Ergebnis ermöglicht das Abstellen auf objektive Kriterien eine geeignete Annäherung an die tatsächlichen Verhältnisse. Letztlich ist für die Heranziehung zur Haftung aber die „subjektive Seite“, also das „Wissen oder Wissenmüssen“ des Plattformbetreibers relevant. Im Übrigen spiegelt sich dies in gewisser Weise auch in den von Art. 5c MwStDVO statuierten Kriterien wider: Bei Erfüllung dieser Kriterien schuldet ein unterstützender Plattformbetreiber im Anwendungsbereich von Art. 14a MwStRL bzw. § 3 Abs. 3a UStG die Umsatzsteuer für die von ihm unterstützten Lieferungen (ausnahmsweise) nicht, wenn er auf die Angaben eines liefernden Unternehmers angewiesen ist, sich diese Angaben als falsch herausstellen und er nachweisen kann, dass er „nicht wusste und nach vernünftigem Ermessen nicht wissen konnte“, dass diese Angaben nicht zutreffend waren.⁵⁹³

cc. Sachlichkeit der Regelung

Was die Sachlichkeit der Regelung betrifft, so ist zunächst festzuhalten, dass Kooperationsverhältnisse zwischen liefernden Unternehmern und Plattformbetreibern, die von der Umsatzsteuerunehrlichkeit der liefernden Unternehmer wissen oder wissen müssen, Umsatzsteuerausfälle im Keim anlegen. Plattformbetreibern bzw. „unterstützenden“ Unternehmern ist es – gegebenenfalls durch geringfügige Änderungen ihres regulären Geschäftsbetriebs – faktisch möglich, die Vorschrift zu befolgen. Um einerseits einer Haftung

⁵⁹² Er muss Gelegenheit dazu haben, das Wissen oder Wissenmüssen zu widerlegen; BMF v. 28.1.2019, Haftung für Umsatzsteuer beim Handel mit Waren im Internet (§§ 22f, 25e und 27 Abs. 25 UStG), BStBl. I 2019, 106 (108).

⁵⁹³ Vgl. dazu unter Abschnitt VII.1.c.cc.ccc.

zu entgehen und andererseits das Risiko von Umsatzsteuerausfällen zu reduzieren, wird ihnen dies auch zumutbar sein.⁵⁹⁴

In der deutschen Literatur zur Indienstnahme wird bisweilen auch auf den österreichischen VfGH verwiesen.⁵⁹⁵ Die in § 25e UStG vorgesehenen Haftungen stünden mit der Rsp. des österreichischen VfGH u.E. im Einklang: Kooperationsverhältnisse zwischen liefernden Unternehmern und Plattformbetreibern i.S.d. § 25e UStG, welche die Lieferungen dieser Unternehmer unterstützen, stellen „qualifizierte Beziehungen rechtlicher oder wirtschaftlicher Art“ dar.⁵⁹⁶ Da einem solchen Plattformbetreiber „die dem Steueratbestand entsprechenden Bemessungsgrundlagen“ über seine technische Plattform in der Regel zur Kenntnis gelangen, hat dieser zudem regelmäßig leichten Zugang zu den Bemessungsgrundlagen. Außerdem haben die Plattformbetreiber bei dieser Haftungsregelung für Umstände einzustehen, die innerhalb ihrer „Interessen- und Einflusssphäre“ liegen, da sie sowohl ein unmittelbares wirtschaftliches Interesse am Zustandekommen von Lieferungen über ihre Plattform haben, als auch über die Vertragsbeziehung zu ihren Kooperationspartnern darauf Einfluss nehmen können. Insoweit wäre die Haftung nach § 25e UStG i.S.d. obigen Rsp. des österreichischen VfGH verfassungskonform.

4. Fazit

Ändert sich vor dem Hintergrund der fortschreitenden Digitalisierung des Wirtschaftslebens das Konsumverhalten, ändern sich damit nicht nur die unter die umsatzsteuerrechtlichen Normen zu subsumierenden Sachverhalte. Auch die Normen als solche unterliegen einem Wandel. Dieser Wandel manifestiert sich in einer intensiveren Einbindung von Plattformbetreibern in den Umsatzsteuervollzug, einerseits durch neue Aufzeichnungspflichten und Haftungen sowie andererseits durch Art. 9a MwStDVO und Art. 14a MwStRL, die jeweils die Plattformbetreiber zu den Erbringern der über ihre Plattformen abgewickelten Leistungen erklären.

⁵⁹⁴ Vgl. diesbezüglich zur Haftungsregelung in Österreich *Hammerl/Zechner*, SWK-Spezial Plattformhaftung, 2020, 40 ff.

⁵⁹⁵ Vgl. *Drüen*, in Widmann, Steuervollzug im Rechtsstaat, Veröffentlichungen der DStJG, Band 31, 167 (185) mit Verweis auf VfGH v. 15.3.2000 – G141/99 u.a.

⁵⁹⁶ Vgl. zur Rsp. des österreichischen VfGH bereits unter Abschnitt VII.3.c.

Die Einbindung erfolgt im Rahmen von Art. 9a MwStDVO und Art. 14a MwStRL jeweils über eine Leistungskette vom Verkäufer an den Plattformbetreiber und von diesem an den Käufer. Art. 9a MwStDVO sieht dazu ein Kommissionsgeschäft vor, bei dem der jeweilige Plattformbetreiber als Kommissionär und der Dienstleistungsanbieter als Kommittent gilt. Art. 14a MwStRL bzw. § 3 Abs. 3a UStG sehen ein Reihengeschäft vor, bei dem die bewegte Lieferung gem. Art. 36b MwStRL bzw. § 3 Abs. 6b UStG ex lege dem Plattformbetreiber zuzurechnen ist.

Die von Art. 14a MwStRL bzw. § 3 Abs. 3a UStG bei restriktiver Interpretation erfassten Plattformbetreiber wären u.E. bereits aufgrund der allgemeinen Regeln zur Leistungszurechnung vielfach als Leistungserbringer zu qualifizieren. Da es bei Anwendung der allgemeinen Leistungszurechnungsregeln zu keiner Einschränkung auf bestimmte Lieferungen käme, ist diese u.E. kritisch zu sehen.

Sowohl Art. 9a MwStDVO als auch Art. 14a MwStRL bzw. § 3 Abs. 3a UStG i.V.m. Art. 5b MwStDVO nehmen die Leistungszurechnung in typisierender Weise vor und bezwecken eine vereinfachte Rechtsanwendung sowie einen effizienten und effektiven Vollzug. Ob diese Ziele auch in jenen Fällen erreicht werden können, in denen Plattformbetreiber zu Leistungserbringern erklärt werden, welche nicht über die für die Erfüllung ihrer umsatzsteuerrechtlichen Verpflichtungen notwendigen Informationen verfügen, ist fraglich. Dies ist vor dem Hintergrund grundrechtlicher Vorgaben kritisch zu betrachten und bei Anwendung und Interpretation dieser Bestimmungen entsprechend zu berücksichtigen.

Die Verpflichtung zur Führung besonderer Aufzeichnungen gem. Art. 242a MwStRL bzw. § 22f UStG und das Vorsehen von Haftungen gem. § 25e UStG für „unterstützende“ Unternehmer in Bezug auf Umsätze, die Dritte erzielen, können aus Sicht des Staates Informationsasymmetrien reduzieren und zur Vermeidung von Steuerausfällen beitragen. Dass diese Regelungen legitime Ziele verfolgen, steht daher außer Zweifel. Außer Zweifel steht jedoch auch, dass diese Regelungen am Verhältnismäßigkeitsgrundsatz zu messen sind und Unternehmer nicht ungebührlich belasten dürfen.

Auch wenn die Aufzeichnungspflichten und Haftungen für „unterstützende“ Unternehmer zusätzlichen Aufwand für die Betroffenen bedeuten,⁵⁹⁷ sind diese Eingriffe mit dem legitimen Ziel eines effizienten Umsatzsteuervollzugs rechtfertigbar. U.E. sind die Aufzeichnungspflichten und Haftungen für „unterstützende“ Unternehmer bei entsprechender Interpretation verhältnismäßig. Sowohl die Aufzeichnung von Informationen über Umsätze Dritter als auch die praktisch vermeidbare Haftung der Unternehmer für Umsätze Dritter ist den Unternehmern zumutbar, zumal die Abfrage der dafür erforderlichen Daten im Rahmen ihres regulären Geschäftsbetriebs mit wenig zusätzlichem Aufwand (gegebenenfalls IT-seitig) implementiert werden kann.

Um den „unterstützenden“ Unternehmer im Rahmen des § 25e UStG als Haftenden in Anspruch nehmen zu können, ist aber letztlich auf sein Wissen oder Wissenmüssen abzustellen. Für die Frage, ob der Unternehmer wusste oder hätte müssen wissen, dass ein liefernder Unternehmer seinen umsatzsteuerrechtlichen Verpflichtungen nicht nachkommt, ist auch hier das durch die wirtschaftliche Realität gezeichnete Gesamtbild der Verhältnisse maßgebend. Insbesondere sind die Kriterien der Sphärenverantwortung und der Beweisnähe im Einzelfall zu berücksichtigen.

⁵⁹⁷ *Härtwig* befürchtet vor diesem Hintergrund ein weiteres Erstarren großer Plattformbetreiber; vgl. *Härtwig*, UR 2018, 777 (780); vgl. auch *Europäische Kommission*, Erläuterungen zu den Mehrwertsteuervorschriften für den elektronischen Geschäftsverkehr, 29.

VIII. Vereinfachung des Vollzuges durch Amtshilfe (Ehrke-Rabel)

1. Allgemeines

Gerade digitale Geschäftsmodelle stellen die Finanzverwaltung bei der Erfüllung ihrer Aufgaben vor besondere Herausforderungen. Eine der größten unter ihnen hängt mit den globalisierten Märkten zusammen, die auf Grund der Vertriebsmechanismen über das Internet nicht mehr auf die physische Präsenz des Unternehmers auf dem Konsummarkt angewiesen sind. Beim Abgabenvollzug handelt es sich um hoheitlichen Vollzug. Hoheitsmacht ist grundsätzlich auf das Territorium des ermächtigenden Staates begrenzt.⁵⁹⁸

Auch der Vollzug unionsrechtlich harmonisierten Umsatzsteuerrechts erfolgt durch nationale Behörden, grundsätzlich nach nationalem Recht, soweit nicht unionsrechtlich einheitliche Regelungen existieren. Grenzüberschreitende Vorgänge können daher auch innerhalb der EU nur durch die Kooperation der Verwaltungsbehörden der Mitgliedstaaten effizient kontrolliert werden. Innerhalb der EU erfolgt die Behördenkooperation in Umsatzsteuer-sachen auf Basis der MwSt-ZusammenarbeitsVO⁵⁹⁹ und der dazu ergangenen Durchführungsverordnungen 79/2012/EU⁶⁰⁰ und 815/2012/EU⁶⁰¹.

⁵⁹⁸ Dazu Čičin-Šain/Ehrke-Rabel/Englisch, WTJ 2018, 585 (585 ff.).

⁵⁹⁹ VO (EU) 904/2010 vom 7. Oktober 2010 über die Zusammenarbeit der Verwaltungsbehörden und die Betrugsbekämpfung auf dem Gebiet der Mehrwertsteuer, ABl. L 268/1, geändert durch VO (EU) 2017/2454 vom 5. Dezember 2017 zur Änderung der Verordnung (EU) Nr. 904/2010 des Rates über die Zusammenarbeit der Verwaltungsbehörden und die Betrugsbekämpfung auf dem Gebiet der Mehrwertsteuer, ABl. L 2017/348, 1, berichtigt durch VO (EU) 2018/1541.

⁶⁰⁰ DVO (EU) 79/2012 der Kommission vom 31. Januar 2012 zur Regelung der Durchführung bestimmter Vorschriften der Verordnung (EU) Nr. 904/2010 des Rates über die Zusammenarbeit der Verwaltungsbehörden und die Betrugsbekämpfung auf dem Gebiet der Mehrwertsteuer, ABl. L 2012/29, 13.

⁶⁰¹ DVO (EU) 815/2012 der Kommission vom 13. September 2012 mit Durchführungsbestimmungen zu der Verordnung (EU) Nr. 204/2010 hinsichtlich der Sonderregelungen für gebietsfremde Steuerpflichtige, die Telekommunikationsdienstleistungen, Rundfunk- oder Fernsehdienstleistungen oder elektronische Dienstleistungen an Nichtsteuerpflichtige erbringen, ABl. L 249, 2; geändert durch DVO (EU) 8157/2012 hinsichtlich der Informationen, die zwecks Identifizierung von Steuerpflichtigen, die die Nicht-EU-Regelung in Anspruch nehmen, zwischen den Mitgliedstaaten auszutauschen sind, ABl. L 2012/176, 9.

Die Bekämpfung der Mehrwertsteuerhinterziehung erfordert – so der Rat – eine enge Zusammenarbeit zwischen den zuständigen Behörden, die in den einzelnen Mitgliedstaaten für die Anwendung der einschlägigen Vorschriften verantwortlich sind.⁶⁰² Zu den Steuerharmonisierungsmaßnahmen, die im Hinblick auf die Vollendung des Binnenmarktes ergriffen wurden, zählt die Einrichtung eines gemeinsamen Systems der Zusammenarbeit zwischen den Mitgliedstaaten – vor allem hinsichtlich des Informationsaustausches –, bei der die zuständigen Behörden der Mitgliedstaaten einander Amtshilfe gewähren und mit der Kommission zusammenarbeiten, um eine ordnungsgemäße Anwendung der Mehrwertsteuer auf Warenlieferungen und Dienstleistungen, den innergemeinschaftlichen Erwerb von Gegenständen und die Einfuhr von Waren zu gewährleisten.⁶⁰³ Die MwSt-ZusammenarbeitsVO hat dezidiert nicht das Ziel, den Verwaltungsaufwand zwischen den Mitgliedstaaten ungebührlich zu verlagern.⁶⁰⁴ Für die Erhebung der geschuldeten Steuer sollten die Mitgliedstaaten kooperieren, um die richtige Festsetzung der Mehrwertsteuer sicherzustellen und den Mehrwertsteuerbetrug zu bekämpfen.⁶⁰⁵ Daher müssen sie nicht nur die richtige Erhebung der geschuldeten Steuer im eigenen Hoheitsgebiet kontrollieren, sondern sollten auch anderen Mitgliedstaaten Amtshilfe gewähren, um die richtige Erhebung der Steuer sicherzustellen, die im Zusammenhang mit einer in ihrem Hoheitsgebiet erfolgten Tätigkeit in einem anderen Mitgliedstaat geschuldet wird.⁶⁰⁶

2. Rechtsgrundlagen

Die Zusammenarbeit der Verwaltungsbehörden und die Betrugsbekämpfung auf dem Gebiet der Umsatzsteuer werden durch die MwSt-ZusammenarbeitsVO geregelt, die durch die Durchführungsverordnungen 79/2012/EU und 815/2012/EU der Kommission konkretisiert wird. Als Instrumente der Amtshilfe kommen der Informationsaustausch auf Ersuchen (Art. 7 ff. MwSt-ZusammenarbeitsVO), der automatische Informationsaustausch (Art. 14 MwSt-ZusammenarbeitsVO), der spontane Informationsaustausch

⁶⁰² ErwG. 4 VO (EU) 904/2010.

⁶⁰³ ErwG. 5 VO (EU) 904/2010.

⁶⁰⁴ ErwG. 6 VO (EU) 904/2010.

⁶⁰⁵ Siehe auch EuGH v. 18.6.2020 – C-276/18, KrakVet Marek Batko, Rn. 42 ff.

⁶⁰⁶ ErwG. 7 VO (EU) 904/2010.

(Art. 15 MwSt-ZusammenarbeitsVO),⁶⁰⁷ die Anwesenheit in den Amtsräumen der Behörden während behördlicher Ermittlungen, gemeinsam durchgeführte behördliche Ermittlungen (sog. „joint audits“; Art. 7 Abs. 4a und Art. 28 Abs. 2a MwSt-ZusammenarbeitsVO) und gleichzeitige Prüfungen (Art. 29 f. MwSt-ZusammenarbeitsVO) in Betracht.

Wie im Folgenden gezeigt wird, ist die Amtshilfe grundsätzlich ein Instrument, dessen sich die Mitgliedstaaten bedienen können, aber nicht müssen. Der EuGH hat allerdings festgehalten, dass eine Verpflichtung zur Einholung eines Auskunftersuchens in einem anderen Mitgliedstaat dann besteht, wenn ein Auskunftersuchen „*nützlich und sogar unverzichtbar ist*“, um festzustellen, dass im ersuchenden Mitgliedstaat Mehrwertsteuer verlangt werden kann.⁶⁰⁸

Die MwSt-ZusammenarbeitsVO beschränkt sich jedoch darauf, die Verwaltungszusammenarbeit zwischen Behörden verschiedener Mitgliedstaaten zu ermöglichen, um steuerungsrelevante Informationen zu erheben. Sie regelt nicht die Zuständigkeit der Behörden zur rechtlichen Beurteilung der betreffenden Sachverhalte im Licht der im Rahmen der Zusammenarbeit erhobenen Informationen.⁶⁰⁹ Daher begründet die MwSt-ZusammenarbeitsVO weder eine Verpflichtung zweier Mitgliedstaaten zur Zusammenarbeit, um einen umsatzsteuerrechtlichen Fall gemeinsam zu lösen, noch die Bindung der Steuerbehörden eines Mitgliedstaates an die rechtliche Beurteilung eines Umsatzes durch einen anderen Mitgliedstaat.⁶¹⁰ Der EuGH geht davon aus, dass die korrekte Anwendung der MwStRL sowohl die Gewährleistung der steuerlichen Neutralität als auch die Vermeidung der Doppelbesteuerung ermöglicht.⁶¹¹ Daher kann von mehreren unterschiedlichen rechtlichen Beurteilungen ein und desselben Sachverhaltes in verschiedenen Mitgliedstaaten

⁶⁰⁷ Zu den verschiedenen Formen des Informationsaustausches zwischen Finanzverwaltungen unterschiedlicher Staaten siehe auch *OECD*, Manual on the Implementation of Exchange of Information Provisions for Tax Purposes, 2006.

⁶⁰⁸ EuGH v. 17.12.2015 – C-49/14, WebMindLicenses, Rn. 59; 18.6.2020 – C-276/18, KrakVet Marek Batko, Rn. 47.

⁶⁰⁹ EuGH v. 27.1.2009 – C-318/07, Persche, Rn. 62 und 63; 18.6.2020 – C-276/18, KrakVet Marek Batko, Rn. 48.

⁶¹⁰ EuGH v. 18.6.2020 – C-276/18, KrakVet Marek Batko, Rn. 49.

⁶¹¹ EuGH v. 18.6.2020 – C-276/18, KrakVet Marek Batko, Rn. 50; unter Verweis auf EuGH v. 26.7.2017 – C-386/16, Toridas, Rn. 43.

nur eine richtig sein, sodass im Zweifel ein Vorabentscheidungsersuchen an den EuGH zu richten ist.⁶¹²

3. Traditionelle Instrumente der Amtshilfe

a. Amtshilfe auf Ersuchen

aa. Allgemeine Amtshilfe auf Ersuchen

Die MwSt-ZusammenarbeitsVO fasst unter der Amtshilfe auf Ersuchen das Ersuchen um Informationen und das Ersuchen um behördliche Ermittlungen zusammen. Dabei ist zwischen dem Ersuchen um Informationen zu unterscheiden, über die die ersuchte Behörde ohnehin verfügt, und dem Ersuchen um Informationen, für welche die ersuchte Behörde Ermittlungen durchführen muss.

bb. Ersuchen eines einzelnen Mitgliedstaates

Nach Art. 7 Abs. 1 MwSt-ZusammenarbeitsVO hat eine Behörde einer anderen Behörde auf deren Ersuchen die Informationen, die für die konkrete Festsetzung der Mehrwertsteuer, die Kontrolle der richtigen Anwendung der Mehrwertsteuer insb. auf grenzüberschreitende Umsätze sowie die Bekämpfung des Mehrwertsteuerbetruges geeignet sind, zu erteilen.⁶¹³

Verfügt sie über die Informationen nicht ohnehin, ist die ersuchte Behörde verpflichtet, soweit erforderlich, auch die dafür notwendigen behördlichen Ermittlungen durchzuführen (Art. 7 Abs. 2 MwSt-ZusammenarbeitsVO). Außerdem kann ein Mitgliedstaat einen anderen Mitgliedstaat mittels begründeten Antrages um bestimmte behördliche Ermittlungen ersuchen (Art. 7 Abs. 4 MwSt-ZusammenarbeitsVO). Die ersuchte Behörde hat die Ermittlungen dann erforderlichenfalls in Absprache mit der ersuchenden Behörde durchzuführen. Ist die ersuchte Behörde aber der Auffassung, dass keine behördliche Ermittlung erforderlich ist, teilt sie der ersuchenden Behörde unverzüglich die Gründe hierfür mit.

⁶¹² EuGH v. 18.6.2020 – C-276/18, KrakVet Marek Batko, Rn. 50 f.; unter Verweis auf EuGH v. 5.7.2018 – C-544/16, Marcandi, Rn. 64 ff.

⁶¹³ Die vom Informationsaustausch erfassten Informationen werden in Art. 1 Abs. 2 MwSt-ZusammenarbeitsVO definiert.

cc. Ersuchen mehrerer Mitgliedstaaten

Wenn die zuständigen Behörden von zumindest zwei Mitgliedstaaten der Ansicht sind, dass eine behördliche Ermittlung im Ansässigkeitsstaat eines Steuerpflichtigen erforderlich ist, der auf ihren Territorien Dienstleistungen getätigt oder Lieferungen ausgeführt hat (Art. 7 Abs. 4 UAbs. 2 MwSt-ZusammenarbeitsVO), können sie einen gemeinsamen begründeten Antrag mit Hinweisen auf oder Beweisen für Risiken der Mehrwertsteuerhinterziehung oder des Mehrwertsteuerbetruges an den Ansässigkeitsstaat übermitteln. Ein solches Ersuchen darf nur unter eingeschränkten Voraussetzungen abgelehnt werden. Besitzt der ersuchte Mitgliedstaat die Informationen bereits, stellt er sie den ersuchenden Mitgliedstaaten zur Verfügung. Sollten diese die Informationen für nicht zufriedenstellend erachten, unterrichten sie den ersuchten Staat darüber, damit er die Ermittlungen fortsetzt (Art. 7 Abs. 4a UAbs. 1 MwSt-ZusammenarbeitsVO).

Im Übrigen kann der ersuchte Mitgliedstaat im Fall eines begründeten Ersuchens von Seiten mehrerer Mitgliedstaaten die (passive) Teilnahme von zuständigen Beamten der ersuchenden Mitgliedstaaten an den Ermittlungshandlungen verlangen. Wenn ein solches Verlangen von Seiten des ersuchten Mitgliedstaates nicht gestellt worden ist, dürfen die ersuchenden Mitgliedstaaten aus eigenem Antrieb ohne das Einvernehmen des ersuchten Mitgliedstaates an den Ermittlungshandlungen passiv teilnehmen (dazu später im Detail unter Abschnitt VIII.9.d.).

dd. Amtshilfe auf Ersuchen im Fall von OSS

Für den allgemeinen One-Stop-Shop, der ab 1.7.2021 vorgesehen ist (siehe dazu vorher unter Abschnitt III.3.d.), enthalten die Art. 47b bis 47g MwSt-ZusammenarbeitsVO detaillierte Bestimmungen über die automatische Erfassung und Übermittlung von Informationen betreffend die Mehrwertsteueridentifikationsnummern und die Daten, die zur Erfassung in einer Steuererklärung notwendig sind.

Betreffend die Kontrolle der Umsätze von Steuerpflichtigen, die den OSS gewählt haben, enthält der Unterabschnitt 3 des Abschnittes 3 von Kapitel XI eigene Bestimmungen (Art. 47h bis Art. 47j MwSt-ZusammenarbeitsVO). So führen die Mitgliedstaaten bei der Einfuhr von Gegenständen, die im Rahmen der Sonderregelung eingeführt werden, eine elektronische Überprüfung der Mehrwertsteueridentifikationsnummer durch, die spätestens bei der Einreichung der Einfuhranmeldung mitzuteilen war.

Will ein Mitgliedstaat des Verbrauchs Einsicht in die Aufzeichnungen eines Steuerpflichtigen oder seines Vermittlers erhalten, der in einem Mitgliedstaat zum OSS registriert ist, hat er zunächst auf elektronischem Weg ein Ersuchen an den Mitgliedstaat der Identifizierung zu richten (Art. 47i Abs. 1 MwSt-ZusammenarbeitsVO). Der Mitgliedstaat der Identifizierung hat das so erhaltene Ersuchen unverzüglich auf elektronischem Weg an den Steuerpflichtigen oder an den Vermittler weiterzuleiten (Art. 47i Abs. 2 MwSt-ZusammenarbeitsVO), wobei die Mitgliedstaaten die elektronische Übermittlung der Aufzeichnungen durch den Steuerpflichtigen oder den Vermittler vorzusehen haben und dafür Standardformulare vorsehen können, die von den ersuchenden Mitgliedstaaten zu akzeptieren sind (Art. 47i Abs. 3 MwSt-ZusammenarbeitsVO). Der Mitgliedstaat der Identifizierung hat die erhaltenen Aufzeichnungen unverzüglich auf elektronischem Weg an den ersuchenden Mitgliedstaat des Verbrauchs zu übermitteln (Art. 47i Abs. 4 MwSt-ZusammenarbeitsVO). Ein eigenständiges Tätigwerden des Mitgliedstaats des Verbrauchs gegenüber dem in einem anderen Mitgliedstaat zur Inanspruchnahme des OSS identifizierten Steuerpflichtigen ist nur als Ersatzmaßnahme vorgesehen: Wenn die angeforderten Informationen nicht innerhalb von 30 Tagen nach Einreichung des Ersuchens einlangen, kann der ersuchende Mitgliedstaat jede in seinem nationalen Recht vorgesehene Maßnahme ergreifen, um die angeforderten Aufzeichnungen zu erhalten (Art. 47i Abs. 5 MwSt-ZusammenarbeitsVO).

Beschließt der Mitgliedstaat der Identifizierung, auf seinem Hoheitsgebiet behördliche Ermittlungen bei einem Steuerpflichtigen, der den OSS in Anspruch nimmt, oder gegebenenfalls bei seinem Vermittler durchzuführen, so unterrichtet er zuvor die zuständigen Behörden aller anderen Mitgliedstaaten über die Ermittlungen (Art. 47j Abs. 1 MwSt-ZusammenarbeitsVO). Diese Mitteilungspflicht gilt nur für Ermittlungen in Bezug auf die im Rahmen des OSS geltenden Sonderregelungen.

Beschließt ein Mitgliedstaat des Verbrauchs, dass er behördliche Ermittlungen für erforderlich hält, muss er zunächst mit dem Mitgliedstaat der Identifizierung die Notwendigkeit solcher Ermittlungen besprechen (Art. 47j Abs. 2 MwSt-ZusammenarbeitsVO). Wird eine Einigung über die Notwendigkeit behördlicher Ermittlungen erzielt, unterrichtet der Mitgliedstaat der Identifizierung die anderen Mitgliedstaaten (Art. 47j Abs. 2 UAbs. 2 MwSt-ZusammenarbeitsVO).

Dies hindert die Mitgliedstaaten nicht daran, Maßnahmen im Einklang mit ihren nationalen Rechtsvorschriften zu ergreifen (Art. 47j Abs. 2 UAbs. 3

MwSt-ZusammenarbeitsVO). So besteht zwar eine Informationspflicht von Seiten des Mitgliedstaats des Verbrauchs gegenüber dem Mitgliedstaat der Identifizierung sowie, so sich die beiden Staaten über die Erforderlichkeit von behördlichen Ermittlungen einig sind, eine weitere Informationspflicht gegenüber den übrigen Mitgliedstaaten. Der Mitgliedstaat des Verbrauchs darf jedoch – unabhängig von einer Einigung – jedenfalls die nach seinem nationalen Recht zulässigen Ermittlungen weiterhin vornehmen. Behördliche Ermittlungen betreffend einen in einem anderen Mitgliedstaat zum OSS registrierten Steuerpflichtigen sollen somit zwar mit dem Mitgliedstaat der Identifizierung und bestenfalls auch mit den anderen Mitgliedstaaten koordiniert werden, verdrängen aber nicht die nationalen Ermittlungsmöglichkeiten. Außerdem gilt auch im Hinblick auf zum OSS registrierte Steuerpflichtige oder Vermittler, dass der Mitgliedstaat des Verbrauchs den Mitgliedstaat der Identifizierung nach Maßgabe des Art. 7 Abs. 4 MwSt-ZusammenarbeitsVO um Informationen oder bestimmte behördliche Ermittlungen ersuchen darf (Art. 47j Abs. 2 UAbs. 1 1. Satzteil MwSt-ZusammenarbeitsVO).

Art. 47j Abs. 3 MwSt-ZusammenarbeitsVO verpflichtet „jeden“ Mitgliedstaat, den anderen Mitgliedstaaten und der Kommission nähere Angaben zu der für die Koordinierung der behördlichen Ermittlungen in diesem Mitgliedstaat zuständigen Behörde zu übermitteln.

b. Spontaner Informationsaustausch

Im Rahmen des spontanen Informationsaustausches sind die Behörden eines Mitgliedstaates ohne vorheriges Ersuchen verpflichtet, Informationen i.S.d. Art. 1 MwSt-ZusammenarbeitsVO auszutauschen, wenn die Besteuerung im Bestimmungsstaat erfolgen soll und die vom Herkunftsmitgliedstaat übermittelten Informationen für die Wirksamkeit der Kontrollen des Bestimmungsmitgliedstaates notwendig sind;⁶¹⁴ wenn ein Mitgliedstaat Grund zur Annahme hat, dass in dem anderen Mitgliedstaat ein Verstoß gegen die Mehrwertsteuervorschriften begangen wird oder vermutlich begangen wurde;⁶¹⁵ wenn in einem anderen Mitgliedstaat die Gefahr eines Steuerverlusts besteht.⁶¹⁶ Die Verpflichtung zum spontanen Informationsaustausch besteht in diesen Fällen nur, wenn eine Übermittlung im Rahmen des automatischen Informationsaustausches nicht vorgesehen ist, die Behörden von

⁶¹⁴ Art. 13 Abs. 1 Buchst. a MwSt-ZusammenarbeitsVO.

⁶¹⁵ Art. 13 Abs. 1 Buchst. b MwSt-ZusammenarbeitsVO.

⁶¹⁶ Art. 13 Abs. 1 Buchst. c MwSt-ZusammenarbeitsVO.

den Informationen Kenntnis haben und diese Informationen ihrer Ansicht nach für die anderen zuständigen Behörden von Nutzen sein können.⁶¹⁷

c. Automatischer Informationsaustausch

Kapitel V der MwSt-ZusammenarbeitsVO enthält Bestimmungen über den Austausch und die elektronische Speicherung von Informationen. Um den Vollzug möglichst einfach zu gestalten, enthält die MwStRL detaillierte Regelungen über Formalerfordernisse im Zusammenhang mit Fernverkäufen (wie etwa Erteilung von MwSt-Identifikationsnummern). Diese Identifikationsnummern werden nach der MwSt-ZusammenarbeitsVO insoweit automatisch ausgetauscht (Art. 17 Abs. 1 Buchst. d MwSt-ZusammenarbeitsVO), als sie in einem elektronischen System zu speichern sind (Art. 20 Abs. 1 MwSt-ZusammenarbeitsVO), auf das alle Mitgliedstaaten zugreifen können (Art. 21 MwSt-ZusammenarbeitsVO). In OSS-Fällen sind die Informationen innerhalb eines Monats ab Ablauf jenes Monats, auf den sich die Informationen beziehen, zu speichern (Art. 20 Abs. 2 MwSt-ZusammenarbeitsVO). Um die angemessene Qualität der Angaben in der elektronischen Datenbank sicherzustellen, müssen die Mitgliedstaaten auf die Vollständigkeit und Richtigkeit der Angaben betreffend die Steuerpflichtigen im Verfahren zur Erteilung der MwSt-Identifikationsnummer achten (Art. 22 MwSt-ZusammenarbeitsVO).

Außerdem werden auch die Mitgliedstaaten verpflichtet, im Zusammenhang mit innergemeinschaftlichen Lieferungen, innergemeinschaftlichen Dienstleistungen und auf elektronischem Weg erbrachten Dienstleistungen steuerpflichtigen Personen eine elektronische Bestätigung über die Gültigkeit der Mehrwertsteuer-Identifikationsnummer und des damit verbundenen Namens und der damit verbundenen Anschrift zur Verfügung zu stellen (Art. 31 Abs. 1 MwSt-ZusammenarbeitsVO⁶¹⁸).

d. Form der Informationsübermittlung

Für Ersuchen um Amtshilfe ist grundsätzlich das vorgesehene Standardformular zu verwenden (zu den Details und Ausnahmen siehe Art. 8 MwSt-ZusammenarbeitsVO). Bei der Erfüllung des Amtshilfeersuchens hat die ersuchte Behörde (oder die von ihr befassete Verwaltungsbehörde) so vor-

⁶¹⁷ Art. 15 MwSt-ZusammenarbeitsVO.

⁶¹⁸ I.d.F. VO (EU) 2017/2454.

zugehen, wie sie in Erfüllung eigener Aufgaben oder auf Ersuchen einer andere Behörde des eigenen Staates handeln würde (Art. 7 Abs. 5 MwSt-ZusammenarbeitsVO). Die ersuchte Behörde ist auf Antrag der ersuchenden Behörde verpflichtet, alle sachdienlichen Informationen in Form von Berichten, Bescheinigungen und anderen Schriftstücken oder beglaubigten Kopien von Schriftstücken oder Auszügen, über die sie verfügt oder die sie beschafft, zu übermitteln. Dasselbe gilt für die Ergebnisse der behördlichen Ermittlungen (Art. 9 Abs. 1 MwSt-ZusammenarbeitsVO).

Die angeforderten Informationen sind von der ersuchten Behörde möglichst rasch, spätestens jedoch drei Monate nach dem Zeitpunkt des Eingangs des Ersuchens zu übermitteln (vgl. im Detail Art. 10 bis 12 MwSt-ZusammenarbeitsVO). Aus Gründen der Effizienz und der Kosteneinsparung⁶¹⁹ sollen Informationen im Zuge der Amtshilfe, soweit möglich, nach dem in der MwSt-Zusammenarbeits-DVO vorgesehenen Verfahren auf elektronischem Weg übermittelt werden (Art. 51 Abs. 1 MwSt-ZusammenarbeitsVO). Ein Ersuchen, das nicht vollständig übermittelt wurde, muss von der ersuchten Behörde unverzüglich, spätestens jedoch fünf Werktage nach Erhalt, auf elektronischem Weg durch die ersuchte Behörde entsprechend bestätigt werden (Art. 51 Abs. 2 MwSt-ZusammenarbeitsVO). Wird ein Ersuchen an eine Behörde gerichtet bzw. langt ein solches bei ihr ein, das nicht für sie bestimmt ist, ist dies dem Absender des Ersuchens unverzüglich, spätestens aber nach fünf Tagen ab Erhalt des Ersuchens, auf elektronischem Weg zu melden (Art. 51 Abs. 2 UAbs. 2 MwSt-ZusammenarbeitsVO).

Sämtliche Ersuchen um Amtshilfe können in jeder beliebigen zwischen den betroffenen Behörden vereinbarten Sprache abgefasst werden. Nur in besonderen Fällen, wenn die ersuchte Behörde ein begründetes Ersuchen um eine Übersetzung vorlegt, wird eine Übersetzung in einer vom ersuchten Staat verwendeten Amtssprache beigelegt (Art. 52 MwSt-ZusammenarbeitsVO).

e. Rückmeldung

Unabhängig davon, ob Informationen auf Ersuchen, automatisch oder spontan übermittelt wurden, kann die zuständige Behörde, welche die Informationen erhalten hat, von der unterstützenden Behörde um eine Rückmeldung zu diesen Informationen gebeten werden. Nach Art. 16 MwSt-ZusammenarbeitsVO hat die um Rückmeldung ersuchte Behörde die Rückmeldung

⁶¹⁹ ErwG. 23 MwSt-ZusammenarbeitsVO.

unbeschadet der geltenden Vorschriften ihres Mitgliedstaats zum Schutz des Steuergeheimnisses und zum Datenschutz möglichst rasch zu erteilen. Von der Rückmeldung darf nur Abstand genommen werden, wenn hierdurch ein unverhältnismäßig hoher Verwaltungsaufwand entsteht.

4. Andere Formen der Kooperation

a. Vorbemerkung

Neben dem bloßen Informationsaustausch zwischen mitgliedstaatlichen Behörden sieht die MwSt-ZusammenarbeitsVO auch andere Formen der Behördenkooperation vor. So können Bedienstete eines Mitgliedstaates in den Amtsräumen der Behörden oder während behördlicher Ermittlungen in einem anderen Mitgliedstaat anwesend sein (Art. 28 Abs. 1 und Abs. 2 MwSt-ZusammenarbeitsVO), gemeinsam behördliche Ermittlungen durchführen (Art. 28 Abs. 2a MwSt-ZusammenarbeitsVO) oder gleichzeitig in ihrem jeweiligen Mitgliedstaat ermitteln (Art. 29 MwSt-ZusammenarbeitsVO).

b. Anwesenheit in den Amtsräumen der ersuchten Behörde

Zuständige Behörden eines Mitgliedstaates dürfen im Einvernehmen mit der Behörde eines ersuchten Mitgliedstaats unter den vom ersuchten Mitgliedstaat festgelegten Voraussetzungen im Hinblick auf den Informationsaustausch in den Amtsräumen der Verwaltungsbehörden des ersuchten Mitgliedstaates oder an jedem anderen Ort, in denen diese Behörden des ersuchten Mitgliedstaats ihre Tätigkeit ausüben, anwesend sein (Art. 28 Abs. 1 letzter S. MwSt-ZusammenarbeitsVO). Sollten die Informationen erst zu erheben sein, dürfen die Beamten der ersuchenden Behörde – das Einvernehmen mit der ersuchten Behörde vorausgesetzt – unter den von der ersuchten Behörde festgesetzten Voraussetzungen bei deren Ermittlung anwesend sein (Art. 28 Abs. 2 MwSt-ZusammenarbeitsVO).

Fordert der ersuchte Mitgliedstaat von den ersuchenden Mitgliedstaaten im Fall eines begründeten Antrages dieser Mitgliedstaaten auf Vornahme einer bestimmten behördlichen Ermittlung im ersuchten Staat (Art. 7 Abs. 4 MwSt-ZusammenarbeitsVO) nicht deren Teilnahme an den behördlichen Ermittlungen, können die Beamten der ersuchenden Mitgliedstaaten während der behördlichen Ermittlungen dennoch (freiwillig) anwesend sein (Art. 7 Abs. 4a UAbs. 3 MwSt-ZusammenarbeitsVO). Das Recht zur Teilnahme auch ohne die „Anforderung“ durch den ersuchten Staat ist nach den

Erwägungsgründen vor allem deshalb vorteilhaft, weil die „*Beamten der ersuchenden Mitgliedstaaten mit den Tatsachen und Umständen des Falles möglicherweise besser vertraut sind*“⁶²⁰. Das *Procedere* richtet sich nach Art. 28 Abs. 2 MwSt-ZusammenarbeitsVO.

c. Gemeinsame behördliche Ermittlungen („joint audits“)

Gemeinsame behördliche Ermittlungen sollen die Leistungsfähigkeit der Steuerbehörden für die Kontrolle grenzüberschreitender Umsätze erhöhen.⁶²¹ Sie sind nach Maßgabe des Art. 28 Abs. 2a MwSt-ZusammenarbeitsVO formal verankert möglich.⁶²² Danach dürfen befugte Beamte der ersuchenden Behörde – wiederum das Einvernehmen zwischen den beteiligten Behörden vorausgesetzt – unter den von der ersuchten Behörde festgesetzten Voraussetzungen zum Zweck der Erhebung und des Austausches von Informationen an den behördlichen Ermittlungen im Hoheitsgebiet des ersuchten Staates teilnehmen.

Wenn Beamte aus den ersuchenden Staaten auf Verlangen des ersuchten Staates anwesend sein müssen, wird nach Art. 7 Abs. 4a UAbs. 4 MwSt-ZusammenarbeitsVO die behördliche Ermittlung im ersuchten Staat nur durchgeführt, wenn diese Teilnahme oder Anwesenheit zu Zwecken der behördlichen Ermittlung sichergestellt ist. Diese Anordnung kann in Zusammenschau mit UAbs. 1 leg. cit. nur so verstanden werden, dass diese Beamten im Fall eines Verlangens des ersuchten Staates auf Beteiligung von Beamten des ersuchenden Staates an den Ermittlungen, auch tatsächlich zur Teilnahme verpflichtet sind, damit überhaupt eine Verpflichtung zur Leistung von Amtshilfe im ersuchten Staat entsteht.

⁶²⁰ ErwG. 2 VO (EU) 2018/1541.

⁶²¹ ErwG. 7 VO (EU) 2018/1541.

⁶²² Diese sog. „joint audits“ wurden bislang in Form von Pilotprojekten in Kooperation verschiedener Mitgliedstaaten bereits durchgeführt. Siehe dazu allgemein etwa: *OECD*, Sixth Meeting of the OECD Forum on Tax Administration Istanbul, 15-16 September 2010 Joint Audit Report, 2010; *Drüen*, Rechtsrahmen und Rechtsfragen der multilateralen Betriebsprüfung, DStR-Beihefter 2013, 82 (87 f.); *Meickmann*, The German-Dutch Joint Audit Pilot Project from a Legal Perspective in Germany, in Jochum/Esser/Englisch (Hrsg.), *Taxing German-Dutch Cross-Border Business Activities*, 2015, 400 ff.; *Hendricks*, Joint Audits und Abkommensrecht, in Festgabe Wassermeyer, 2015, 568 ff.; *Čičin-Šain/Ehrke-Rabel/Englisch*, WTJ 2018, 585 ff.; *OECD*, Joint Audit 2019 – Enhancing Tax Co-operation and Improving Tax Certainty, 2019.

Den Zielen der Amtshilfe entsprechend handelt es sich auch bei den gemeinsamen Prüfungen um ein Instrument des Informationsaustausches, das auf die Erforschung des besteu-erungserheblichen Sachverhalts abstellt, nicht aber auf eine zwischenstaatliche Abstimmung der rechtlichen Beurteilung. Bei der Anwendung des Rechts auf den gemeinsamen ermittelten Sachverhalt bleiben die beteiligten Behörden an ihr eigenes Recht gebunden.⁶²³

d. Gleichzeitige Prüfungen

Art. 29 ff. MwSt-ZusammenarbeitsVO sehen die Möglichkeit gleichzeitiger Prüfungen vor. Gleichzeitige Prüfung bedeutet, dass ein Steuerpflichtiger, der in zumindest zwei Mitgliedstaaten umsatzsteuerrechtliche Pflichten zu erfüllen hat, von zumindest zwei Mitgliedstaaten in zumindest zwei Mitgliedstaaten gleichzeitig einer Steuerprüfung unterzogen wird. Im Unterschied zu den gemeinsamen Prüfungen bilden die Prüfer mehrerer Mitgliedstaaten bei gleichzeitigen Prüfungen kein gemeinsames Team von Prüfern, sondern koordinieren lediglich die Prüftätigkeiten in ihren jeweiligen Mitgliedstaaten.⁶²⁴

Wenn Mitgliedstaaten gleichzeitige Prüfungen für wirksamer erachten als die Durchführung einer Prüfung durch einen einzigen Mitgliedstaat, können sie die Durchführung gleichzeitiger Prüfungen vereinbaren. Für das Verfahren gilt Folgendes: Ein Mitgliedstaat entscheidet selbst, welche Steuerpflichtigen er für eine gleichzeitige Prüfung vorschlägt. Die in diesem Mitgliedstaat zuständige Behörde teilt dann den zuständigen Behörden der anderen betroffenen Mitgliedstaaten mit, welche Fälle für eine gleichzeitige Prüfung vorgeschlagen werden. Sie muss ihre Entscheidung „so weit wie möglich“ durch Übermittlung der der Entscheidung zugrundeliegenden Informationen begründen und den Zeitraum angeben, in dem diese Prüfungen durchgeführt werden sollten (Art. 30 Abs. 1 MwSt-ZusammenarbeitsVO). Jene Behörde eines Mitgliedstaats, der eine gleichzeitige Prüfung vorgeschlagen wurde, bestätigt der vorschlagenden Behörde grundsätzlich innerhalb von zwei Wochen, spätestens aber innerhalb eines Monats nach Erhalt des Vorschlags ihr Einverständnis oder teilt ihre begründete Ablehnung mit (Art. 30 Abs. 2 MwSt-ZusammenarbeitsVO). Im Fall der Zustimmung hat jeder Mit-

⁶²³ So auch *Oertel*, Bestimmtheit im Europäischen und Internationalen Steuerrecht, StuW 2019, 303 (308).

⁶²⁴ Dazu ausführlich *Čičin-Šain/Ehrke-Rabel/Englisch*, WTJ 2018, 585 (589 f.).

gliedstaat einen Vertreter zu benennen, der die Prüfung leitet und kontrolliert (Art. 30 Abs. 3 MwSt-ZusammenarbeitsVO).

5. Ablehnung der Amtshilfe

In Kapitel XV unter dem Titel „Voraussetzungen für den Informationsaustausch“ wird unter Art. 54 MwSt-ZusammenarbeitsVO geregelt, unter welchen Voraussetzungen „*die ersuchte Behörde eines Mitgliedstaates*“ der „*ersuchenden Behörde eines anderen Mitgliedstaates*“ die Informationen i.S.d. Art. 1 MwSt-ZusammenarbeitsVO erteilt.

Ist das Ersuchen auf Informationen gerichtet, die einen im ersuchten Mitgliedstaat ansässigen Steuerpflichtigen betreffen, der steuerpflichtige Umsätze im ersuchenden Mitgliedstaat erklärt hatte oder erklären hätte sollen, darf das Ersuchen nur unter den in Art. 7 Abs. 4 UAbs. 2 MwSt-ZusammenarbeitsVO genannten Voraussetzungen abgelehnt werden. Wenn die ersuchte Behörde eine behördliche Ermittlung unter den dort genannten Voraussetzungen ablehnt, muss sie nach Art. 7 Abs. 4 UAbs. 3 MwSt-ZusammenarbeitsVO dennoch der ersuchenden Behörde die Daten und Beträge der relevanten, in den letzten zwei Jahren vom Steuerpflichtigen im Mitgliedstaat der ersuchenden Behörde getätigten Lieferungen bzw. Dienstleistungen mitteilen.

Die Gründe zur Verweigerung der Amtshilfe auf Ersuchen in grenzüberschreitenden Mehrwertsteuersachen ergeben sich auf Grund des Verweises in Art. 7 Abs. 4 UAbs. 2 MwSt-ZusammenarbeitsVO auf Art. 54 MwSt-ZusammenarbeitsVO (e contrario). Ein nationales Bankgeheimnis erlaubt die Verweigerung einer Auskunft jedoch nicht (Art. 54 Abs. 5 MwSt-ZusammenarbeitsVO).

Kapitel XV gilt für sämtliche Formen des Informationsaustauschs. Art. 54 MwSt-ZusammenarbeitsVO ist daher nicht nur für den Informationsaustausch auf Ersuchen im engeren Sinne relevant, sondern gilt auch für die sog. „anderen Formen der Kooperation“, wobei davon auszugehen ist, dass gerade bei gemeinsamen Prüfungen und bei der Anwesenheit in den Amtsräumen der ersuchten Behörde eine Verweigerung des Informationsaustausches nach Maßgabe des Art. 54 MwSt-ZusammenarbeitsVO praktisch erschwert möglich sein wird.

Aus Art. 54 MwSt-ZusammenarbeitsVO e contrario ergeben sich folgende Gründe, die den Informationsaustausch verhindern können:

1. Die Anzahl und die Art der Auskunftersuchen der ersuchenden Behörde innerhalb eines bestimmten Zeitraums würden der ersuchten Behörde einen unverhältnismäßig großen Aufwand verursachen (Art. 54 Abs. 1 Buchst. a MwSt-ZusammenarbeitsVO);
2. die ersuchende Behörde hat die üblichen Informationsquellen nicht ausgeschöpft, die sie unter den gegebenen Umständen zur Erlangung der erbetenen Informationen hätte nutzen können, ohne die Erreichung des angestrebten Ergebnisses zu gefährden (Art. 54 Abs. 1 Buchst. b MwSt-ZusammenarbeitsVO);
3. die gesetzlichen Vorschriften oder die Verwaltungspraxis in dem ersuchten Staat stehen der Durchführung von Ermittlungen oder der Beschaffung oder Verwertung von Informationen durch den ersuchten Mitgliedstaat für seine eigenen Zwecke entgegen (Art. 54 Abs. 2 MwSt-ZusammenarbeitsVO, wobei das Bankgeheimnis keinen Ablehnungsgrund darstellen darf);
4. der ersuchende Mitgliedstaat ist zur Übermittlung entsprechender Auskünfte aus rechtlichen Gründen selbst nicht in der Lage. Diese Gründe sind der Kommission mitzuteilen (Art. 54 Abs. 3 MwSt-ZusammenarbeitsVO);
5. die Übermittlung der Informationen würde zur Preisgabe eines Geschäfts-, Industrie- oder Berufsgeheimnisses oder eines Geschäftsverfahrens führen oder die Verbreitung der betreffenden Informationen würde gegen die öffentliche Ordnung verstoßen (Art. 54 Abs. 4 MwSt-ZusammenarbeitsVO).

Haben die zuständigen Behörden von wenigstens zwei Mitgliedstaaten einen begründeten Antrag auf bestimmte behördliche Ermittlungen gestellt (siehe dazu schon oben unter Abschnitt VIII.3.a.), darf die ersuchte Behörde die Durchführung dieser Ermittlung nur eingeschränkt ablehnen. Es muss ein anderer Ablehnungsgrund als jener der Überlastung gegeben sein (Art. 7 Abs. 4a UAbs. 1 MwSt-ZusammenarbeitsVO). Verfügt der ersuchte Staat bereits über die Informationen, um die von den beiden Mitgliedstaaten ersucht wird, stellt er sie dem ersuchenden Mitgliedstaat jedoch jedenfalls zur Verfügung (Art. 7 Abs. 4a UAbs. 1 S. 3 MwSt-ZusammenarbeitsVO). Erachten die ersuchenden Mitgliedstaaten die erhaltenen Informationen als nicht zufriedenstellend, unterrichten sie den ersuchten Staat darüber, um die behördliche Ermittlung fortzusetzen (Art. 7 Abs. 4a UAbs. 1 S. 4 MwSt-ZusammenarbeitsVO).

6. Steuergeheimnis

Die MwSt-ZusammenarbeitsVO stellt sicher, dass Informationen, die einem Mitgliedstaat im Anwendungsbereich dieser VO übermittelt werden, im ersuchenden Staat dem Steuergeheimnis in demselben Ausmaß unterliegen wie Informationen, die im ersuchenden Mitgliedstaat selbst durch die zuständigen Behörden oder durch andere Behörden auf Grund der einschlägigen innerstaatlichen Rechtsgrundlagen des Mitgliedstaats erhoben wurden (Art. 55 Abs. 1 MwSt-ZusammenarbeitsVO). Das Nutzungsrecht an den im Rahmen der Zusammenarbeit erlangten Informationen beschränkt sich auf die in der VO festgelegten Zwecke. Sie können zur Bemessung, Einhebung oder administrativen Kontrolle der Steuern zum Zweck der Steuerfestsetzung verwendet werden (Art. 55 Abs. 1 MwSt-ZusammenarbeitsVO), dürfen aber auch zur Festsetzung anderer Steuern, Gebühren und Abgaben verwendet werden, die unter die BeitreibungsRL⁶²⁵ fallen (Art. 55 Abs. 1 UAbs. 2 MwSt-ZusammenarbeitsVO). Außerdem können sie in Gerichts- oder Verwaltungsverfahren verwendet werden, die Sanktionen wegen Nichtbeachtung der Steuergesetze zur Folge haben können (Art. 55 Abs. 1 UAbs. 3 MwSt-ZusammenarbeitsVO).

Werden Informationen nach den Rechtsvorschriften des ersuchten Staates auch für andere als die in der MwSt-ZusammenarbeitsVO genannten Zwecke verwendet, dürfen im Informationsaustausch erlangte Informationen nur dann auch für diese anderen Zwecke verwendet werden, wenn die zuständige Behörde des ersuchten Staates dies gestattet (Art. 55 Abs. 3 MwSt-ZusammenarbeitsVO).

Ist die ersuchende Behörde der Auffassung, dass Informationen, die ihr von der ersuchten Behörde erteilt wurden, auch für die zuständige Behörde eines dritten Mitgliedstaates nützlich sein können, kann sie dieser Behörde diese Informationen übermitteln. Sie hat jedoch die ersuchte Behörde darüber in Kenntnis zu setzen, die ihrerseits verlangen kann, dass die Übermittlung der Auskünfte an einen dritten Mitgliedstaat ihrer vorherigen Zustimmung bedarf (Art. 55 Abs. 4 MwSt-ZusammenarbeitsVO).

⁶²⁵ RL 2008/55/EG des Rates vom 26. Mai 2008 über die gegenseitige Unterstützung bei der Beitreibung von Forderungen in Bezug auf bestimmte Abgaben, Zölle, Steuern und sonstige Maßnahmen, ABl. L 2008/150, 28.

7. Datenschutz

Die Aufbewahrung, Verarbeitung und der Austausch von Daten im Rahmen der MwSt-ZusammenarbeitsVO unterliegt den unionsrechtlichen Datenschutzbestimmungen.⁶²⁶ Art. 55 Abs. 5 MwSt-ZusammenarbeitsVO sieht jedoch vor, dass die Mitgliedstaaten „zur korrekten Anwendung der vorliegenden Verordnung“ den Anwendungsbereich der in den Art. 12 bis 15, 17, 21 und 22 der DSGVO genannten Rechte und Pflichten beschränken. Beschränkungen sind aber nur insoweit zulässig, als es unbedingt notwendig ist, um die in Art. 23 Abs. 1 Buchst. e DSGVO erwähnten Interessen zu wahren. Dabei zielt Art. 55 Abs. 5 MwSt-ZusammenarbeitsVO insbesondere auf folgende Interessen ab:

- a) um den zuständigen Behörden der Mitgliedstaaten die ordnungsgemäße Wahrnehmung ihrer Aufgaben für die Zwecke der MwSt-ZusammenarbeitsVO zu ermöglichen oder
- b) behördliche oder gerichtliche Ermittlungen, Analysen, Untersuchungen oder Verfahren für die Zwecke der MwSt-ZusammenarbeitsVO nicht zu behindern oder zu gewährleisten, dass die Verhinderung, Ermittlung und Aufdeckung von Steuerhinterziehung und Steuerbetrug nicht gefährdet wird.

Festgehalten wird zudem, dass die Verarbeitung und Speicherung der nach der MwSt-ZusammenarbeitsVO erhobenen Informationen nur für die Zwecke der korrekten Festsetzung der Mehrwertsteuer, die Kontrolle der richtigen Anwendung der Mehrwertsteuer insb. auf grenzüberschreitende Umsätze sowie die Bekämpfung des Mehrwertsteuerbetruges verarbeitet und gespeichert werden. Sie dürfen nicht in einer Weise weiterverarbeitet werden, die mit diesen Zwecken unvereinbar ist. Untersagt ist, auf der Grundlage der MwSt-ZusammenarbeitsVO erhobene Daten für andere Zwecke, wie beispielsweise für kommerzielle Zwecke, zu verarbeiten (Art. 55 Abs. 5 letzter UAbs. MwSt-ZusammenarbeitsVO).

Die Dauer der Speicherung der nach der MwSt-ZusammenarbeitsVO erhobenen Informationen bestimmt sich nach den Verjährungsfristen der Mitgliedstaaten, darf aber jedenfalls zehn Jahre nicht überschreiten (Art. 55 Abs. 5 letzter S. MwSt-ZusammenarbeitsVO).

⁶²⁶ VO (EU) 2016/679 und VO (EU) 2018/1725.

8. Beweisverwertung

Art. 56 MwSt-ZusammenarbeitsVO bestimmt, dass die zuständigen Stellen der ersuchenden Mitgliedstaaten sämtliche Berichte, Bescheinigungen und anderen Dokumente oder beglaubigten Kopien oder Auszüge, die sie vom ersuchten Mitgliedstaat erhalten haben, in gleicher Weise als Beweismittel verwenden dürfen wie entsprechende von einer anderen inländischen Behörde bereitgestellte Dokumente. Ein allfälliges Beweisverwendungsverbot richtet sich daher grundsätzlich nach dem Recht des ersuchenden Staates. Wenn allerdings die Beweiserhebung und -erlangung gegen ein in der EuGrC verankertes Grundrecht oder einen allgemeinen Rechtsgrundsatz der EU, der aus den gemeinsamen Verfassungstraditionen der Mitgliedstaaten abgeleitet wurde, verstößt, kann sich ein Beweisverwendungsverbot aus dem Unionsrecht ergeben (dazu später unter Abschnitt VIII.10.d.bb.).

9. Anwendbares Recht

a. Vorbemerkung

Soweit das einschlägige Sekundärrecht der EU keine Vorschriften über die Rechte der Steuerpflichtigen und etwaiger zur Informationsbereitstellung verpflichteter Dritter enthält, ist grundsätzlich nationales Abgabenverfahrensrecht anzuwenden. So sind etwa für die Frage, ob die Tatbestandsvoraussetzungen einer missbräuchlichen Praxis vorliegen, grundsätzlich die Beweisregeln des nationalen Rechts anzuwenden.⁶²⁷ Der EuGH spricht insoweit vom Grundsatz der Verfahrensautonomie der Mitgliedstaaten.

Dieser Grundsatz gilt jedoch nicht uneingeschränkt: Aus den Art. 2, 250 Abs. 1 und 273 der MwStRL sowie aus Art. 4 Abs. 3 EUV ergibt sich, dass die Mitgliedstaaten verpflichtet sind, alle Rechts- und Verwaltungsvorschriften zu erlassen, die geeignet sind, die gemeinsame Erhebung der gesamten auf ihrem Hoheitsgebiet geschuldeten Mehrwertsteuer zu gewährleisten und den Betrug zu bekämpfen.⁶²⁸ Außerdem müssen die Mitgliedstaaten nach Art. 235 AEUV zur Bekämpfung rechtswidriger Handlungen, die sich gegen die finanziellen Interessen der EU richten, abschreckende und wirkungsvolle Maßnahmen ergreifen. Dabei müssen sie insb. zur Bekämpfung von

⁶²⁷ EuGH v. 21.7.2005 – C-515703, Eichsfelder Schlachtbetrieb, Rn. 40; 21.2.2006 – C-255/02, Halifax u.a., Rn. 76; 12.12.2015 – C-419/14 WebMindLicenses, Rn. 64.

⁶²⁸ Z.B. EuGH v. 26.2.2013 – C-617/10, Akerberg Fransson, Rn. 25.

Betrug, der sich gegen die finanziellen Interessen der EU richtet, dieselben Maßnahmen ergreifen wie zur Bekämpfung von Betrug ergreifen, der sich gegen ihre eigenen finanziellen Interessen richtet.⁶²⁹ Da es sich bei der Umsatzsteuer (zum Teil) um Eigenmittel der EU handelt, wird die verfahrensrechtliche Autonomie der Mitgliedstaaten also insoweit unionsrechtlich determiniert, als auch angemessene Strafen für Vergehen gegen das UStG vorzusehen sind.⁶³⁰

Die Mitgliedstaaten sind bei der Ausgestaltung ihres Verfahrensrechts insoweit unionsrechtlich determiniert, als sie weder gegen das unionsrechtliche Effektivitätsprinzip noch gegen das unionsrechtliche Äquivalenzprinzip, welche dem unionsrechtlichen Treuegebot entspringen, verstoßen dürfen.⁶³¹

Außerdem sind im Anwendungsbereich des Unionsrechts die in der Europäischen Charta der Grundrechte (im Folgenden kurz: EuGrC) verankerten Grundrechte sowie die aus den gemeinsamen Verfassungstraditionen der Mitgliedstaaten abgeleiteten allgemeinen Rechtsgrundsätze zu wahren (Art. 6 AEUV). Die EuGrC ist nach deren Art. 51 Abs. 1 auf Bestimmungen anwendbar, die der Durchführung des Unionsrechts dienen. Dies sind einerseits Bestimmungen, welche die Union erlässt, und andererseits Bestimmungen, welche die Mitgliedstaaten in Durchführung des Unionsrechts erlassen.⁶³² Für die Anwendung der EuGrC im Rahmen des mitgliedstaatlichen Rechts ist unerheblich, ob die jeweiligen Bestimmungen konkret zur Umsetzung von Unionsrecht oder aber allgemein geschaffen wurden und damit neben nicht harmonisierten auch für unionsrechtlich harmonisierte Bereiche gelten.⁶³³ Sind die Vorschriften zur Durchführung von Unionsrecht nicht vollständig harmonisiert (sog. gestaltungsoffenes Unionsrecht), dürfen die Mitgliedstaaten jedoch weiterhin ihre nationalen Schutzstandards für Grundrechte anwenden, sofern durch diese Anwendung weder das Schutzniveau der EuGrC, wie sie vom EuGH ausgelegt wird, noch der Vorrang, die Ein-

⁶²⁹ EuGH v. 26.2.2013 – C-617/10, Akerberg Fransson, Rn. 26.

⁶³⁰ Z.B. EuGH v. 26.2.2013 – C-617/10, Akerberg Fransson.

⁶³¹ Z.B. EuGH v. 21.2.2006 – C-255/02, Halifax u.a., Rn. 76; 12.12.2015 – C-419/14, WebMindLicenses, Rn. 64; 14.12.1995 – C-312/93, Peterbroek, Rn. 12; 12.7.2012 – C-378/10, VALE Építési, Rn. 48; 15.2.2017 – C-416/10, Krizan, Rn. 85.

⁶³² Vgl. EuGH v. 6.10.2020 – C-245/19 und C-246/19, Luxemburg/B u.a., Rn. 46; 16.5.2017 – C-682/15, Berlioz Investment Fund, Rn. 34.

⁶³³ EuGH v. 26.2.2013 – C-617/10, Akerberg Fransson, Rn. 28.

heit und die Wirksamkeit des Unionsrechts beeinträchtigt werden.⁶³⁴ In jenen Fällen schafft das Unionsrecht also einen Mindestschutzstandard, der von den Mitgliedstaaten nach ihren nationalen Grundrechtsordnungen im Rahmen der Wirksamkeitsgrenzen des Unionsrechts erhöht werden darf.⁶³⁵

b. Amtshilfe auf Ersuchen

Soweit sich die zwischenstaatliche Amtshilfe auf den Austausch von Informationen ohne die Einbindung des ersuchenden Staates in die Informationsbeschaffung beschränkt, wirft die Frage nach dem anwendbaren Recht keine Zweifel auf: Das Ersuchen als solches richtet sich nach den Vorgaben der MwSt-ZusammenarbeitsVO. Dort ist sowohl geregelt, unter welchen Voraussetzungen und in welcher Form ein Ersuchen von einem Mitgliedstaat an einen anderen Mitgliedstaat gerichtet werden kann, als auch unter welchen Voraussetzungen der ersuchte Mitgliedstaat das Ersuchen ablehnen kann und darf. Die Informationsbeschaffung durch den ersuchten Staat hat schließlich nach dem Verfahrensrecht des ersuchten Staates zu erfolgen. Dieser handelt bei der Erfüllung des Informationsersuchens in Durchführung des Unionsrechts und ist daher sowohl an die in der EuGrC verankerten Unionsgrundrechte als auch an die allgemeinen Grundsätze des Unionsrechts und an die aus dem unionsrechtlichen Treuegebot entspringenden Grundsätze der Effektivität und der Äquivalenz gebunden.

Die Verwertung der Informationen hat dann durch den ersuchenden Mitgliedstaat nach dem Verfahrensrecht des ersuchenden Mitgliedstaates zu erfolgen. Da die MwSt-ZusammenarbeitsVO der Vollziehung des Umsatzsteuerrechts dient, das seinerseits unionsrechtlich harmonisiert ist, stellt auch die Verwertung der erhaltenen Informationen im ersuchenden Staat Durchführung von Unionsrecht dar. Der ersuchende Staat hat daher bei der Informationsverwertung – gleich wie der ersuchte Staat bei der Informationsbeschaffung – sowohl die in der EuGrC verankerten Unionsgrundrechte als auch die allgemeinen Grundsätze des Unionsrechts und die aus dem unionsrechtlichen Treuegebot entspringenden Grundsätze der Effektivität und der Äquivalenz zu beachten. Alle am Informationsaustausch beteiligten Behörden handeln

⁶³⁴ EuGH v. 26.2.2013 – C-399/11, Melloni, Rn. 60; 26.2.2013 – C-617/10, Akerberg Fransson, Rn. 29; 29.7.2019 – C-476/17, Pelham, Rn. 80 ff.

⁶³⁵ So bereits zu den aus den Verfassungstraditionen der Mitgliedstaaten abgeleiteten allgemeinen Rechtsgrundsätzen *Ehrke-Rabel*, *Gemeinschaftsrecht und Abgabenverfahren* (2005) 109 ff.

beim klassischen Informationsaustausch auf Ersuchen jedenfalls auf dem Territorium jenes Mitgliedstaates, der ihnen die Hoheitsmacht verschafft hat, und damit nach den Verfahrensvorschriften dieses Mitgliedstaates.⁶³⁶

c. Gleichzeitige Prüfungen, spontaner und automatischer Informationsaustausch

Für die gleichzeitigen Prüfungen gilt Dasselbe wie für den eben dargestellten „bloßen“ Informationsaustausch auf Ersuchen: Bei gleichzeitigen Prüfungen wirken die Behörden von mindestens zwei Mitgliedstaaten nur insoweit zusammen, als sie zur gleichen Zeit denselben Steuerpflichtigen auf ihrem jeweiligen Territorium prüfen und sich gegebenenfalls über die eigenen Ermittlungsergebnisse in einer Form austauschen, die wiederum als Informationsaustausch auf Ersuchen qualifiziert werden kann. Die Mitgliedstaaten handeln daher nach ihrem nationalen Verfahrensrecht unter Beachtung der bereits erwähnten unionsrechtlichen Grundrechte und Grundsätze.

Dasselbe gilt im Wesentlichen für den automatischen und den spontanen Informationsaustausch, wobei für den automatischen Informationsaustausch detailliertere unionsrechtliche Vorgaben bestehen als für die übrigen Formen des Informationsaustausches (vgl. zum automatischen Informationsaustausch bereits unter Abschnitt VIII.3.c.).

d. Passive Mitwirkung der ersuchenden Behörde an den Ermittlungen der ersuchten Behörde

Auf den ersten Blick nicht eindeutig beantwortet werden kann die Frage nach dem anwendbaren Recht, wenn die ersuchende Behörde mit der ersuchten Behörde zusammenwirkt, um die erforderlichen Informationen zu beschaffen. Die MwSt-ZusammenarbeitsVO sieht diese Möglichkeit der Zusammenarbeit an verschiedenen Stellen in unterschiedlicher Form vor. So kann die zuständige Behörde eines (ersuchenden) Mitgliedstaates in den Amtsräumen der Verwaltungsbehörden des ersuchten Mitgliedstaates oder an jedem anderen Ort, in denen diese Behörden des ersuchten Mitgliedstaats ihre Tätigkeit ausüben, anwesend sein. Sollten die Informationen erst zu erheben sein, dürfen die Beamten der ersuchenden Behörde unter den von der ersuchten Behörde festgesetzten Voraussetzungen bei deren Ermittlung anwesend sein (Art. 28 Abs. 2 MwSt-ZusammenarbeitsVO).

⁶³⁶ Dazu schon *Čičin-Šain/Ehrke-Rabel/Englisch*, WTJ 2018, 585 (596).

Sowohl die Anwesenheit in den Amtsräumen der zuständigen Behörden eines anderen Mitgliedstaats als auch das Beiwohnen an der Erhebung bestimmter Informationen in einem anderen Mitgliedstaat setzt grundsätzlich das Einvernehmen zwischen beiden Mitgliedstaaten voraus. Außerdem obliegt es dem ersuchten Mitgliedstaat, die Voraussetzungen für die Teilnahme der Behörden des ersuchenden Mitgliedstaates an der Erhebung der Informationen festzulegen. Die MwSt-ZusammenarbeitsVO hält auch fest, dass der ersuchte Mitgliedstaat verpflichtet ist, jene Unterlagen, zu denen er Zugang hat und in denen die beantragten Auskünfte enthalten sind, an die Beamten der ersuchenden Behörde auszuhändigen (Art. 28 Abs. 1 letzter S. MwSt-ZusammenarbeitsVO).

Nehmen die Behörden eines Mitgliedstaates an den behördlichen Ermittlungen zur Informationsbeschaffung durch einen anderen Mitgliedstaat teil, obliegt die Durchführung der Ermittlungen nach dem ausdrücklichen Wortlaut der MwSt-ZusammenarbeitsVO ausschließlich den Beamten der ersuchten Behörden. Die MwSt-ZusammenarbeitsVO hält dezidiert fest, dass die Beamten der ersuchenden Behörde nicht die Kontrollbefugnisse der Beamten der ersuchenden Behörde ausüben. Sie können jedoch Zugang zu denselben Räumlichkeiten und Unterlagen wie die Beamten der ersuchten Behörde haben. Dies bedarf allerdings der Vermittlung durch die ersuchte Behörde. Der so gewährte Zugang beschränkt sich auf den alleinigen Zweck der laufenden behördlichen Ermittlungen (Art. 28 Abs. 2 MwSt-ZusammenarbeitsVO).

Außerdem können mehrere Mitgliedstaaten an einer behördlichen Ermittlung in einem anderen Mitgliedstaat teilnehmen, wenn sie eine bestimmte behördliche Ermittlung mittels begründeten Antrages für erforderlich gehalten haben und der ersuchte Mitgliedstaat die Teilnahme von zuständigen Behörden der ersuchenden Staaten nicht gefordert hat (Art. 7 Abs. 4a UAbs. 3 MwSt-ZusammenarbeitsVO). Im Unterschied zur allgemeinen Teilnahme an einer Ermittlungshandlung einer zuständigen Behörde in einem anderen Mitgliedstaat erfordert diese Form der Teilnahme nicht das Einvernehmen mit dem ersuchten Staat. Halten also mindestens zwei Mitgliedstaaten eine bestimmte behördliche Ermittlung in einem anderen Mitgliedstaat für notwendig und verlangt der ersuchte Mitgliedstaat nicht die Teilnahme dieser ersuchenden Mitgliedstaaten an der Ermittlungshandlung, können diese aus eigenem Antrieb jedenfalls an der behördlichen Ermittlung im ersuchten Mitgliedstaat teilnehmen. Im Übrigen gelten aber dieselben Modalitäten wie im Fall der zwischen (nur) zwei Mitgliedstaaten einvernehmlich festgelegten Anwesenheit.

Diese Form des Mitwirkens einer ausländischen Behörde an den Ermittlungen einer anderen Behörde in einem anderen Mitgliedstaat wird im Schrifttum als passive gemeinsame Prüfung bezeichnet.⁶³⁷ Die zuständigen Beamten eines Mitgliedstaates sind bei der Vornahme behördlicher Ermittlungen durch die zuständigen Beamten eines anderen Mitgliedstaates auf dem Territorium dieses anderen Mitgliedstaates anwesend, dürfen aber keine eigenständigen Kontrollhandlungen setzen. Ihre Anwesenheit bei den Ermittlungen beschränkt sich auf den Zweck des Informationsaustausches nach Art. 1 MwSt-ZusammenarbeitsVO. Die ersuchende Behörde nimmt somit quasi als Zuschauerin an der behördlichen Ermittlung der ersuchten Behörde teil, erhält aber nicht das Recht zur Vornahme eigenständiger Amtshandlungen. In dieser zuschauenden Rolle werden die angeforderten Informationen quasi zeitgleich mit der Erhebung durch die ersuchte Behörde unmittelbar der ersuchenden Behörde zur Kenntnis gebracht, ohne dass die ersuchende Behörde selbst eine andere Amtshandlung als das Ersuchen um bestimmte Ermittlungen gesetzt hat.

Für das anwendbare Verfahrensrecht ergibt sich daraus, dass die ersuchte Behörde die Ermittlungen nach ihrem Verfahrensrecht vornimmt, die ersuchende Behörde daran nur passiv teilnimmt. Ihr steht nur der Zugang zu den Unterlagen und Räumen zu, der auch der ersuchten Behörde offensteht. Die Verwertung der Informationen erfolgt schließlich durch die ersuchende Behörde (in der Regel auch wieder auf dem Territorium ihres Mitgliedstaates) nach den Vorschriften des eigenen Mitgliedstaates. Die Ermittlungshandlungen richten sich allein nach dem Recht des ersuchten Staates. Erlangt der ersuchende Staat so Informationen, die er nach seinem innerstaatlichen Recht nicht erlangen könnte, kann allenfalls ein Beweisverwertungsverbot zum Tragen kommen (dazu später unter Abschnitt VIII.10.d.bb.).

Der Unterschied zur klassischen Amtshilfe auf Ersuchen liegt in diesen Fällen in der Unmittelbarkeit der Informationsbeschaffung, mit der realiter die Möglichkeit einhergeht, als ersuchende Behörde der ersuchten Behörde ein unmittelbares Feedback und wohl auch unmittelbare Ermittlungsaufträge zu erteilen. Diese Handlungen der ersuchenden Behörde gegenüber der ersuchten Behörde bei Anwesenheit in deren Amtsräumen und Teilnahme an ihren Ermittlungen finden nur im Innenverhältnis zwischen den beteiligten Behörden, nicht jedoch gegenüber dem betroffenen Steuerpflichtigen statt. Bei solchen Handlungen bleibt die ersuchende Behörde, trotz Tätigwerdens auf

⁶³⁷ Čičin-Šain/Ehrke-Rabel/Englisch, WTJ 2018, 585 (596).

fremdem Territorium, an die Rechtsvorschriften des sie mit Hoheitsgewalt ausstattenden Mitgliedstaates (und nur an diese) gebunden.

e. Aktive gemeinsame Prüfungen

Bei aktiven gemeinsamen Prüfungen gestaltet sich die Situation etwas anders: Gemeinsame behördliche Ermittlungen i.s.v. Art. 28 Abs. 2a MwSt-ZusammenarbeitsVO bezwecken, dass die Beamten ein gemeinsames Team bilden und sich aktiv an einer gemeinsam durchgeführten behördlichen Ermittlung beteiligen.⁶³⁸

Nach Art. 28 Abs. 2a MwSt-ZusammenarbeitsVO dürfen befugte Beamte der ersuchenden Behörde – das Einvernehmen zwischen den beteiligten Behörden vorausgesetzt – unter den von der ersuchten Behörde festgesetzten Voraussetzungen zum Zweck der Erhebung und des Austausches von Informationen an den behördlichen Ermittlungen im Hoheitsgebiet des ersuchten Staates teilnehmen. Solche behördlichen Ermittlungen werden gemeinsam von den Beamten aller beteiligten Staaten durchgeführt. Die Leitung übernimmt der ersuchte Staat. Nach Art. 28 Abs. 2a MwSt-ZusammenarbeitsVO richtet sich das Verfahren nach den Rechtsvorschriften des ersuchten Mitgliedstaats.

Die Beamten des ersuchenden Staates haben Zugang zu denselben Räumlichkeiten und Unterlagen wie die Beamten der ersuchten Behörde und dürfen – soweit es den Beamten des ersuchten Staates nach dessen Rechtsvorschriften gestattet ist – Steuerpflichtige befragen (Art. 28 Abs. 2a UAbs. 1 letzter S. MwSt-ZusammenarbeitsVO). Sofern die Rechtsvorschriften des ersuchten Staates es zulassen, dürfen die Beamten der ersuchenden Mitgliedstaaten dieselben Kontrollbefugnisse ausüben, wie sie den Beamten des ersuchten Mitgliedstaates übertragen wurden (Art. 28 Abs. 2a UAbs. 2 MwSt-ZusammenarbeitsVO). Die Kontrollbefugnisse der ersuchenden Behörden beschränken sich dabei auf die laufende behördliche Ermittlung. Über diesen Zweck dürfen sie nicht hinausgehen (Art. 28 Abs. 2a UAbs. 3 MwSt-ZusammenarbeitsVO).

Die an der gemeinsamen Ermittlung beteiligten Behörden können im beiderseitigen Einvernehmen einen gemeinsamen Ermittlungsbericht verfassen (Art. 28 Abs. 2a UAbs. 4 MwSt-ZusammenarbeitsVO).

⁶³⁸ ErwG. 7 VO (EU) 2018/1541.

Der Wortlaut von Art. 28 Abs. 2a MwSt-ZusammenarbeitsVO suggeriert, dass sich die Ermittlungshandlungen ausschließlich nach den Vorschriften des ersuchten Mitgliedstaates richten, selbst dann, wenn sie von den Behörden des ersuchenden Mitgliedstaates gesetzt werden, die sich auf fremdem Territorium befinden. Fest steht, dass die ersuchenden Behörden bei der Vornahme etwaiger Amtshandlungen an das Recht des ersuchten Staates gebunden sind. Fraglich ist aber, ob der Wortlaut der Bestimmung tatsächlich in dem Sinn verstanden werden kann, dass die ersuchende Behörde bei der Vornahme einer Amtshandlung in einem anderen Mitgliedstaat im Rahmen einer aktiven gemeinsamen Prüfung nicht mehr an das Recht ihres eigenen Mitgliedstaates gebunden sein kann.

Im internationalen Recht gilt hinsichtlich der Ausübung hoheitlicher Befugnisse Folgendes: Grundsätzlich hat kein Staat das Recht, Hoheitsgewalt auf einem anderen Territorium als dem eigenen auszuüben. Auf fremdem Territorium Hoheitsgewalt auszuüben ist nur auf Basis einer ausdrücklichen Ermächtigung erlaubt, die entweder dem internationalen Gewohnheitsrecht oder aber einer (völkerrechtlichen) Vereinbarung entspringt.⁶³⁹ Art. 28 Abs. 2a MwSt-ZusammenarbeitsVO ermächtigt die ersuchende Behörde explizit nicht nur zur Anwesenheit bei Amtshandlungen im anderen Mitgliedstaat, sondern räumt ihr auch die Kontrollbefugnisse, die Rechte zur Befragung und den Zugang zu Räumlichkeiten und Akten ein, die nach dem Recht des ersuchten Staates für die Behörden des ersuchten Staates vorgesehen sind. Dies ist eine ausdrückliche supranationale Ermächtigung zur Vornahme von Amtshandlungen außerhalb des eigenen mitgliedstaatlichen Territoriums. Nach Art. 28 Abs. 2a MwSt-ZusammenarbeitsVO werden die behördlichen Ermittlungen im Rahmen einer aktiven gemeinsamen Prüfung zwar gemeinsam durchgeführt, aber nach den Rechtsvorschriften und unter der Leitung des ersuchten Mitgliedstaates. Auch für die Befragungsrechte und die Kontrollbefugnisse erklärt die VO ausdrücklich die Rechtsvorschriften des ersuchten Staates für einschlägig. Dasselbe gilt für jene gemeinsamen Prüfungen, die der ersuchte Mitgliedstaat nach Art. 7 Abs. 4a UAbs. 2 MwSt-ZusammenarbeitsVO verlangt.

Werden Abgabenbehörden auf Basis der hier einschlägigen unionsrechtlichen Vorschriften auf fremdem Territorium tätig, sind sie in erster Linie an die Rechtsvorschriften des fremden Territoriums gebunden. Aus völkerrecht-

⁶³⁹ StIGH v. 7.9.1927 – Urteil Nr. 9, Lotus, 19.

licher Sicht wäre es unbedenklich, die Bindung an das Recht des eigenen Mitgliedstaates in diesen Fällen aufzugeben.⁶⁴⁰

Angesichts des Umstandes, dass innerhalb der EU durch die EuGrC und die allgemeinen Rechtsgrundsätze des Unionsrechts, die der gemeinsamen Tradition aller Mitgliedstaaten entspringen, ein angemessener Grundrechtsschutz gewahrt ist, könnte argumentiert werden, dass es bei der gemeinsamen Erhebung von steuerungsrelevanten Informationen durch zwei oder mehr Mitgliedstaaten in einem Mitgliedstaat keiner doppelten Bindung an das Verfahrensrecht sowohl des ersuchenden als auch des ersuchten Mitgliedstaates bedarf.⁶⁴¹ Durch die Bindung des ersuchenden Staates nur an das Recht des ersuchten Staates während der gemeinsamen Prüfung würde sichergestellt, dass der Steuerpflichtige mit einheitlichen Verfahrensregeln konfrontiert ist. Die Leitung der Amtshandlungen durch den ersuchten Staat würde jedenfalls sicherstellen, dass die Rechtsvorschriften des ersuchten Staates ordnungsgemäß befolgt werden, und würde auch zumindest die Mitverantwortung für allfälliges Fehlverhalten festlegen.

Gegen dieses Ergebnis spricht aber zweierlei: Die MwSt-ZusammenarbeitsVO hat das Ziel, die territoriale Beschränkung staatlicher Hoheitsmacht im Binnenmarkt durch die verstärkte Zusammenarbeit der Mitgliedstaaten untereinander zu überwinden. Gerade aus den Gründen, die den ersuchten Mitgliedstaat dazu berechtigen, die Zusammenarbeit zu verweigern, ergibt sich, dass durch diese Zusammenarbeit weder Ermittlungsaufgaben von den Behörden eines Mitgliedstaates auf die Behörden eines anderen Mitgliedstaates übertragen werden sollen, noch dass den Behörden eines Mitgliedstaates durch die internationale Zusammenarbeit Ermittlungsmöglichkeiten eingeräumt werden sollen, die über die bloße Ausdehnung ihres territorialen Wirkungsbereiches hinausgehen.

Kapitel XV der MwSt-ZusammenarbeitsVO regelt die „*Voraussetzungen für den Informationsaustausch*“. Dort sind in Art. 54 die Gründe für die Ablehnung eines Informationsersuchens vorgesehen. Die gemeinsame Prüfung auf Verlangen des ersuchten Mitgliedstaates ist in Art. 7 Abs. 4a UAbs. 2 MwSt-ZusammenarbeitsVO geregelt und fällt damit in das Kapitel II „*Informationsaustausch auf Ersuchen*“. Die einvernehmliche gemeinsame Prüfung ist in Kapitel VII „*Anwesenheit in den Amtsräumen der Behörden und während behördlicher Ermittlungen und gemeinsam durchgeführter behördli-*

⁶⁴⁰ StIGH v. 7.9.1927 – Urteil Nr. 9, Lotus.

⁶⁴¹ Dazu ausführlich *Čičin-Šain/Ehrke-Rabel/Englisch*, WTJ 2018, 586 (617).

cher Ermittlungen“, konkret in Art. 28 Abs. 2a MwSt-ZusammenarbeitsVO geregelt. Obwohl die Systematik den Eindruck erwecken kann, dass es sich bei der einvernehmlichen gemeinsamen Prüfung nicht um eine Form des Informationsaustausches handelt, sodass Art. 54 MwSt-ZusammenarbeitsVO nicht anwendbar wäre, indiziert der Wortlaut von Art. 28 Abs. 2a leg. cit. das Gegenteil. Als Zweck der gemeinsamen Ermittlung werden die Erhebung und der Austausch von Informationen genannt. Damit handelt es sich nach der Intention des Unionsgesetzgebers auch bei den gemeinsamen Prüfungen um Formen des Informationsaustausches auf Ersuchen. Art. 54 MwSt-ZusammenarbeitsVO ist daher auch für diese Form der Ermittlungen anwendbar. So findet nach Art. 54 MwSt-ZusammenarbeitsVO der Informationsaustausch nur statt, wenn die ersuchende Behörde die üblichen Informationsquellen ausgeschöpft hat, die sie unter den gegebenen Umständen zur Erlangung der erbetenen Informationen hätte nutzen können, ohne die Erreichung des angestrebten Zieles zu gefährden (Abs. 1 Buchst. a leg. cit.). Außerdem kann die zuständige Behörde des ersuchten Mitgliedstaates die Zusammenarbeit ablehnen, wenn der ersuchende Mitgliedstaat zur Übermittlung entsprechender Auskünfte aus rechtlichen Gründen nicht in der Lage ist (Art. 54 Abs. 3 MwSt-ZusammenarbeitsVO).

Dass es sich dabei um Kann- und nicht um Muss-Bestimmungen handelt, ist kein Indiz für die Unerheblichkeit des Rechts des ersuchenden Mitgliedstaates, sondern dem Umstand geschuldet, dass dem ersuchten Mitgliedstaat die Kenntnis der Verfahrensvorschriften des ersuchenden Mitgliedstaates nicht verpflichtend zugemutet werden kann. Umgekehrt muss der ersuchte Mitgliedstaat auch nicht Ermittlungen vornehmen oder Informationen übermitteln, deren Durchführung oder Beschaffung ihm nach seinem nationalen Recht in einem innerstaatlichen Fall nicht erlaubt wären (Art. 54 Abs. 2 MwSt-ZusammenarbeitsVO). Die MwSt-ZusammenarbeitsVO hat somit das Ziel, die territorialen Grenzen staatlicher Hoheitsmacht im Binnenmarkt zu überwinden, nicht aber die zuständigen Behörden der Mitgliedstaaten mit umfassenderen Ermittlungs- und Informationsbeschaffungsbefugnissen auszustatten, als ihnen nach ihrem eigenen Recht zugestanden werden. Dieses Ergebnis setzt voraus, dass der ersuchte Mitgliedstaat, der auf fremdem Territorium aktiv an Ermittlungshandlungen teilnimmt, sowohl an sein eigenes Recht als auch an jenes des ersuchten Mitgliedstaates gebunden ist.

Die Bindung an die Rechtsvorschriften des und die Leitung der behördlichen Handlungen durch den ersuchten Staat im Fall der aktiven gemeinsamen Prüfungen stellen sicher, dass den Behörden des ersuchenden Mitgliedstaates bei Amtshandlungen auf fremdem Territorium nicht weitergehende

Rechte eingeräumt werden als den Behörden des ersuchten Staates. Somit erscheint es vor dem Hintergrund des Telos der MwSt-ZusammenarbeitsVO und der Ablehnungsgründe für den ersuchten Staat zutreffend, dass die Behörden der ersuchenden Mitgliedstaaten auch im Fall der aktiven gemeinsamen Prüfungen an ihr eigenes Recht gebunden bleiben. Daraus ergibt sich für den Fall der aktiven gemeinsamen Prüfung freilich, dass Art. 54 Abs. 2 MwSt-ZusammenarbeitsVO insofern zum Zwang wird, als der ersuchende Mitgliedstaat im ersuchten Mitgliedstaat keine Ermittlungs- und Informationsbeschaffungshandlungen setzen darf, die ihm nach seinem nationalen Recht nicht erlaubt wären. Dies verlangt jedoch nicht, dass in beiden Staaten ähnliche verfahrensrechtliche Regeln gelten müssen. Es geht vielmehr darum, dass die Beschaffung der vom ersuchenden Staat gewünschten Informationen sowohl nach dem Recht des ersuchenden als auch nach dem Recht des ersuchten Staates dem Grunde nach möglich sein muss.

Wenn also etwa in Frankreich die Durchsuchung des Internets mittels eines Algorithmus gesetzlich vorgesehen ist, in Österreich oder Deutschland jedoch nicht, und wenn man davon ausgeht, dass derartige Ermittlungshandlungen nach der DSGVO einer expliziten gesetzlichen Grundlage bedürfen,⁶⁴² darf ein solches Internetscreening im Rahmen einer gemeinsamen Prüfung zwischen Frankreich, Österreich und Deutschland in Frankreich nicht für Zwecke österreichischer oder deutscher Ermittlungshandlungen vorgenommen werden. Andernfalls könnten nämlich Österreich und Deutschland über das Instrument der gemeinsamen Prüfung (oder allgemein der Amtshilfe) Ermittlungen anstellen, die ihnen nach innerstaatlichem Recht verwehrt sind, weil der auf unionsrechtlicher Ebene vorgesehene Schutzstandard, wonach ein Eingriff in das Grundrecht auf Schutz personenbezogener Daten einer gesetzlichen Grundlage bedarf, nicht erfüllt ist. Würden derartige Ermittlungen jedoch von den französischen Behörden für ihre eigenen Zwecke bereits vorgenommen, ergibt sich aus Art. 28 Abs. 2a und Art. 7 Abs. 4a MwSt-ZusammenarbeitsVO, dass den österreichischen und den deutschen Behörden Zugang zu diesen Informationen zu gewähren ist. Sollten die österreichischen oder die deutschen Behörden die so erlangten Beweise im Rahmen ihrer eigenen Besteuerungsverfahren verwenden, wäre darin unter der Annahme einer doppelten Bindung (sowohl an das Verfahrensrecht des ersuchten Mitgliedstaates als auch an jenes des ersuchenden Mitgliedstaates) ein Verstoß gegen die DSGVO zu sehen, der als Verstoß

⁶⁴² Dazu *Ehrke-Rabel*, in Haslehner/Kofler u.a. (Hrsg.), *Tax and the Digital Economy: Challenges and Proposals for Reform*, 283 (305 ff.).

gegen ein Grundrecht der EuGrC zu werten ist und daher ein Beweisverwertungsverbot nach sich zieht.⁶⁴³

Die doppelte Bindung darf also nicht so verstanden werden, dass jegliche Beweiserhebung im ersuchten Mitgliedstaat nach ähnlichen Regeln zu erfolgen hat wie im ersuchenden Mitgliedstaat, um zulässig zu sein. Dies würde den Informationsaustausch nämlich in vielen Fällen praktisch unmöglich machen. Begehrt etwa eine österreichische Abgabenbehörde im Rahmen einer gemeinsamen Betriebsprüfung die Öffnung der Bankkonten eines Steuerpflichtigen in Deutschland, so hat die Kontenöffnung nach deutschem Recht zu erfolgen. Ist dort, anders als in Österreich, kein richterlicher Beschluss für die Öffnung der Konten erforderlich, macht dies die Beweiserhebung für Österreich nicht unzulässig. Die Kontenöffnung ist in Österreich nämlich dem Grunde nach vorgesehen. Dass das Verfahren in Deutschland ein anderes ist, ändert nichts daran, dass die Ermittlungshandlung dem Grunde nach sowohl in Österreich als auch in Deutschland gesetzt werden darf. Sie ist daher aus der Sicht der österreichischen Behörden zulässig. Die so (nach deutschem Recht) erhobene Information darf auch in Österreich verwertet werden.

Diese Lösung stellt sicher, dass das nationale Verfahrensrecht nicht durch die Inanspruchnahme der internationalen Zusammenarbeit nach der MwSt-ZusammenarbeitsVO umgangen werden kann, und trägt damit dem Umstand Rechnung, dass Umsatzsteuerverfahrensrecht unionsrechtlich kaum harmonisiert ist. Diese Lösung greift somit nicht in die Verfahrensautonomie der Mitgliedstaaten ein. Dass die Doppelung gewisse Effizienzverluste nach sich zieht, sei eingeräumt. Sie ist aber notwendig, solange das Verfahrensrecht in Umsatzsteuersachen nicht unionsrechtlich harmonisiert wird.

10. Rechte des Steuerpflichtigen und etwaiger zur Informationsbereitstellung verpflichteter Dritter

a. Vorbemerkung

Die MwSt-ZusammenarbeitsVO räumt weder dem von der zwischenstaatlichen Behördenzusammenarbeit betroffenen Steuerpflichtigen noch den sonst in den Informationsaustausch involvierten Personen (etwa auskunftspflichtigen Dritten) explizite Rechte ein. Zur insofern vergleichbaren Amts-

⁶⁴³ EuGH v. 17.12.2015 – C-419/14, WebMindLicenses, Rn. 89; 6.10.2020 – C-245/19 und C-246/19, Luxemburg/B u.a., Rn. 82.

hilferichtlinie, die auf dem Gebiet der direkten Steuern gilt, hat der EuGH festgehalten, dass die Richtlinie „*die Erteilung von Auskünften zwischen zuständigen Behörden koordiniert, indem sie den Mitgliedstaaten bestimmte Verpflichtungen auferlegt, dem Steuerpflichtigen jedoch keine spezifischen Rechte hinsichtlich der Teilnahme an dem Verfahren des Informationsaustauschs zwischen den Behörden verleiht*“.⁶⁴⁴ Insbesondere sehe besagte Richtlinie – wie im übrigen auch die MwSt-ZusammenarbeitsVO – keine Verpflichtung für diese Behörden vor, den Steuerpflichtigen anzuhören. Bei der MwSt-ZusammenarbeitsVO handelt es sich jedoch um einen Unionsrechtsakt, welcher der Durchführung von materiellem Unionsrecht dient. Dem Steuerpflichtigen sind daher im Rahmen der MwSt-Zusammenarbeit Rechte zuzugestehen.

Die Durchführung des Unionsrechts unterliegt nach Art. 51 Abs. 1 EuGrC den Bindungen der EuGrC und den allgemeinen Rechtsgrundsätzen der Union, denen der EuGH grundrechtsähnlichen Charakter beigemessen hat.⁶⁴⁵ In jenen Bereichen, die zwar als Durchführung des Unionsrechts gelten, aber nicht unionsrechtlich vollharmonisiert sind, dürfen die nationalen Behörden und Gerichte jedoch weiterhin ihre nationalen Schutzstandards für die Grundrechte anwenden, sofern durch diese Anwendung weder das Schutzniveau der EuGrC, wie sie vom EuGH ausgelegt wird, noch der Vorrang, die Einheit und die Wirksamkeit des Unionsrechts beeinträchtigt werden.⁶⁴⁶ Die Rechte des Steuerpflichtigen im Verfahren der mitgliedstaatlichen Zusammenarbeit richtet sich also primär nach den einschlägigen nationalen Verfahrensrechtsordnungen: Für die Erhebung der Informationen ist das Verfahrensrecht des ersuchten Mitgliedstaates einschlägig, das dann auch die Rechte der vom Informationsersuchen betroffenen Personen zu beachten hat. Für das Informationsersuchen als solches und für die Verwertung der einmal übermittelten Informationen ist grundsätzlich das Verfahrensrecht des ersuchenden Mitgliedstaates einschlägig.

⁶⁴⁴ EuGH v. 16.5.2017 – C-682/15, *Berlioz Investment Fund*, Rn. 46.

⁶⁴⁵ In diesem Sinn auch EuGH v. 16.5.2017 – C-682/15, *Berlioz Investment Fund*, Rn. 49; unter Verweis auf EuGH v. 26.2.2013 – C-617/10, *Akerberg Fransson*, Rn. 19 bis 21; 26.9.2013 – C-418/11, *Texdata Software*, Rn. 72 und 73.

⁶⁴⁶ EuGH v. 26.2.2013 – C-399/11, *Melloni*, Rn. 60; 26.2.2013 – C-617/10, *Akerberg Fransson*, Rn. 29; 29.7.2019 – C-476/17, *Pelham u.a.*, Rn. 78 ff.

Bei der MwSt-ZusammenarbeitsVO handelt es sich also um gestaltungsoffenes Unionsrecht.⁶⁴⁷ Dies bedeutet, dass sich die Rechte der vom Informationsaustausch Betroffenen sowohl aus den nationalen Verfahrensordnungen als auch aus den nationalen Grundrechtsordnungen ergeben. Die Unionsgrundrechte sind jedoch insofern zu beachten, als die nationalen Grundrechte zur Wahrung der Einheitlichkeit des Unionsrechts im Lichte der unionsrechtlichen Grundrechte auszulegen sind und die Unionsgrundrechte einen von den Mitgliedstaaten zu beachtenden Mindeststandard bieten.

Daher ergeben sich aus den in der MwSt-ZusammenarbeitsVO für die am Informationsaustausch beteiligten Mitgliedstaaten vorgesehenen Pflichten in Kombination mit den Verfahrensrechten der EuGrC, insb. dem Recht auf gute Verwaltung und dem Recht auf einem wirksamen Rechtsbehelf, bestimmte Rechte für die vom Informationsaustausch betroffenen Personen, die jedenfalls gewahrt werden müssen.

b. Relevanz der Unionsgrundrechte

Im Rahmen der zwischenstaatlichen Behördenkooperation stellt sich die Frage, welche Verfahrensrechte betroffene Steuerpflichtige, etwaige zur Informationsbereitstellung Dritte und vielleicht andere in irgendeiner Form in den Informationsaustausch involvierte Personen haben. Aus dem Grundsatz der Verfahrensautonomie der Mitgliedstaaten und dem unter Abschnitt VIII.9. dargelegten Standpunkt betreffend das im zwischenstaatlichen Informationsaustausch anwendbare Verfahrensrecht geht hervor, dass sich die Verfahrensrechte der betroffenen Personen aus den relevanten mitgliedstaatlichen Verfahrensvorschriften ergeben. Da Verfahrensrechte grundrechtlich fundiert sind und da es sich beim Vollzug von Umsatzsteuerrecht um den mittelbaren Vollzug von Unionsrecht handelt, sind die nationalen Verfahrensrechte an den Grundrechten der EuGrC und an den grundrechtsähnlich behandelten allgemeinen Rechtsgrundsätzen der Union zu messen.

Fest steht, dass bei den im Rahmen der zwischenstaatlichen Behördenkooperation ausgetauschten Informationen oder Ermittlungsergebnissen sowie bei der gemeinsamen Ermittlung von steuerungsrelevanten Sachverhaltsum-

⁶⁴⁷ Zum Begriff etwa Beschluss BVerfG v. 6.11.2019 – 1 BvR 276/17, Rn. 78. – siehe auch *Hidien*, Mehr Grundrechtsschutz im Mehrwertsteuerrecht, UR 2020, 249 (249 ff.).

ständen personenbezogene Daten ausgetauscht und übermittelt werden.⁶⁴⁸ Der Austausch von Informationen über Steuerpflichtige zwischen zwei Mitgliedstaaten kann somit das Recht des betroffenen Steuerpflichtigen auf Achtung seines Privatlebens (Art. 8 EuGrC) und sein Recht auf Schutz der ihn betreffenden personenbezogenen Daten verletzen (Art. 7 EuGrC).⁶⁴⁹ Im Übrigen kann, und vor allem gerade dann, wenn ein Dritter zur Preisgabe von Informationen über einen bestimmten Steuerpflichtigen im Rahmen der zwischenstaatlichen Behördenkooperation verpflichtet wird, ein Informationersuchen einen Eingriff in die Freiheit der Erwerbsbetätigung darstellen.

Nach Auffassung des EuGH muss den vom Informationsaustausch betroffenen Personen daher im Fall eines Informationersuchens an einen anderen Mitgliedstaat grundsätzlich ein wirksamer Rechtsbehelf nach Art. 47 EuGrC (und nicht nur Parteiengehör) eingeräumt werden.⁶⁵⁰ Der EuGH weist aber gleichzeitig darauf hin, dass dieses Recht auf einen wirksamen Rechtsbehelf unter den Voraussetzungen des Art. 52 Abs. 1 EuGrC eingeschränkt werden kann und dass Art. 47 i.V.m. Art. 52 Abs. 1 EuGrC keinen unmittelbaren Rechtsbehelf verlangt. Eines unmittelbaren Rechtsbehelfs bedarf es dann nicht, wenn es im Übrigen vor den unterschiedlichen nationalen Gerichten einen oder mehrere Rechtsbehelfe gibt, die dem betroffenen Steuerpflichtigen die inzidente gerichtliche Kontrolle einer Maßnahme ermöglichen. Voraussetzung ist, dass er sich dadurch nicht der Gefahr aussetzen muss, im Fall der Nichtbeachtung der fraglichen Maßnahme einer Sanktion unterworfen zu werden.⁶⁵¹ Im mittelbaren Vollzug von Unionsrecht ist zudem das Recht auf gute Verwaltung zu wahren.

Die im vorliegenden Zusammenhang relevanten Grundrechte stehen unter Gesetzesvorbehalt: Art. 52 Abs. 1 EuGrC erlaubt eine Einschränkung der durch die Charta anerkannten Rechte und Freiheiten, wenn sie gesetzlich vorgesehen ist und den Wesensgehalt dieser Rechte und Freiheiten achtet. Außerdem müssen Einschränkungen der Grundrechte und Grundfreiheiten verhältnismäßig sein, d.h. sie müssen erforderlich sein und den von der Union anerkannten dem Gemeinwohl dienenden Zielsetzungen oder den Erfordernissen des Schutzes der Rechte und Freiheiten anderer tatsächlich

⁶⁴⁸ EuGH v. 6.10.2020 – C-245/19 und C-246/19, Luxemburg/B u.a., Rn. 73 m.w.N.

⁶⁴⁹ EuGH v. 6.10.2020 – C-245/19 und C-246/19, Luxemburg/B u.a., Rn. 74.

⁶⁵⁰ EuGH v. 6.10.2020 – C-245/19 und C-246/19, Luxemburg/B u.a., Rn. 75.

⁶⁵¹ EuGH v. 6.10.2020 – C-245/19 und C-246/19, Luxemburg/B u.a., Rn. 79.

entsprechen.⁶⁵² Die Einschränkungen dürfen daher nicht über das hinausgehen, was zur Erreichung der Ziele, die die Einschränkung begründen (etwa Sicherstellung einer genauen Erhebung der Mehrwertsteuer und Verhinderung von Steuerhinterziehungen), erforderlich ist.⁶⁵³

Die Beschränkung der in der EuGrC verankerten Grundrechte ist zulässig, entweder um a) im Fall der Kollision mehrerer Rechte ein angemessenes Gleichgewicht zwischen den jeweiligen Schutzbereichen dieser Rechte sicherzustellen,⁶⁵⁴ oder b) wenn Einschränkungen gesetzlich vorgesehen sind, die den Wesensgehalt der in Rede stehenden Rechte und Freiheiten achten und die unter Wahrung des Grundsatzes der Verhältnismäßigkeit erforderlich sind und den von der Union anerkannten dem Gemeinwohl dienenden Zielsetzungen oder den Erfordernissen des Schutzes der Rechte und Freiheiten anderer tatsächlich entsprechen.⁶⁵⁵

Nach Art. 53 EuGrC steht es den Mitgliedstaaten zwar weiterhin frei, nationale Schutzstandards für die Grundrechte anzuwenden, wenn ein Unionsrechtsakt nationale Durchführungsmaßnahmen erforderlich macht. Dies gilt aber nur insoweit, als durch diese Anwendung weder das Schutzniveau der EuGrC, wie sie vom EuGH ausgelegt wird, noch der Vorrang, die Einheit und die Wirksamkeit des Unionsrechts beeinträchtigt werden.⁶⁵⁶ Personen, die sich im Anwendungsbereich der EU-Grundrechte in ihren Rechten verletzt erachten, können sich vor ihren nationalen Behörden und Gerichten unmittelbar auf die EuGrC berufen.⁶⁵⁷ Gleiches gilt für die Verletzung der allgemeinen Grundsätze des Unionsrechts, soweit der EuGH ihnen einen ähnlichen Stellenwert einräumt wie den Charta-Grundrechten.⁶⁵⁸

⁶⁵² Vgl. dazu z.B. EuGH v. 17.12.2015 – C-419/14, WebMindLicenses, Rn. 69.

⁶⁵³ EuGH v. 7.12.2010 – C-285/09, R., Rn. 45; 17.12.2015 – C-419/14, WebMindLicenses, Rn. 45.

⁶⁵⁴ EuGH v. 29.1.2008 – C-275/06, Promusicae, Rn. 63 bis 65; 27.3.2014 – C-314/12, UPC Telekabel Wien, Rn. 46; 6.10.2020 – C-245/19 und C-246/19, Luxemburg/B u.a., Rn. 50.

⁶⁵⁵ EuGH v. 6.10.2020 – C-245/19 und C-246/19, Luxemburg/B u.a., Rn. 51.

⁶⁵⁶ EuGH v. 26.2.2013 – C-399/11, Melloni, Rn. 60.

⁶⁵⁷ EuGH v. 6.11.2012, C199/11, Europese Gemeenschap, Rn. 45; 18.12.2008 – C-349/07, Sopropé-Organizacoes de Clacado Lda, Rn. 41; 3.7.2014 – C-129/13 und C-130/13, Kamino, Rn. 54.

⁶⁵⁸ Dazu ausführlich *Gunacker-Slawitsch*, Das Grundrecht auf eine „gute Verwaltung“ im Abgabenverfahren (Teil 1) – Ausgewählte Fragen zum unionsrechtlichen Anspruch auf rechtliches Gehör, ÖStZ 2015, 256 (256 ff.).

c. Das Recht auf gute Verwaltung

Beim Vollzug von unionsrechtlich harmonisiertem Steuerrecht müssen die Mitgliedstaaten grundsätzlich die Verteidigungsrechte des betroffenen Steuerpflichtigen wahren. Dieser Grundsatz entspringt dem Grundrecht auf eine gute Verwaltung nach Art. 41 EuGrC. Da dieses Grundrecht explizit nur an die Organe der EU adressiert ist, ist es im indirekten Vollzug von Unionsrecht nicht anwendbar.⁶⁵⁹ Der EuGH leitet jedoch aus den Rechtstraditionen der Mitgliedstaaten das Recht auf gute Verwaltung als allgemeinen Rechtsgrundsatz ab, der von den Mitgliedstaaten auch beim (indirekten) Vollzug von Unionsrecht zu beachten ist, wann immer die Verwaltung eine beschwerende Maßnahme zu erlassen beabsichtigt.⁶⁶⁰ Dieser Grundsatz besteht auch dann, wenn die anwendbaren Unionsvorschriften ein solches Recht nicht vorsehen.⁶⁶¹

Das Recht auf gute Verwaltung beinhaltet vor allem das Recht auf Parteigehör. Nach der Rsp. des EuGH müssen Adressaten von Entscheidungen, die deren Interessen spürbar beeinträchtigen, in die Lage versetzt werden, ihren Standpunkt zu den Elementen, auf welche die Verwaltung ihre Entscheidung zu stützen beabsichtigt, sachdienlich vorzutragen.⁶⁶² Das Recht auf Parteigehör ist den nationalen Abgabenverfahrensordnungen grundsätzlich immanent, dessen Reichweite kann aber von Mitgliedstaat zu Mitgliedstaat unterschiedlich sein. Das unionsrechtliche Verständnis dieses Grundsatzes legt einen Mindeststandard fest, der von den Mitgliedstaaten höher gesetzt werden kann, sofern dadurch nicht die Grundsätze der Effektivität und der Äquivalenz beeinträchtigt werden.⁶⁶³

Im Rahmen der Amtshilfe ist von Interesse, inwieweit das dem Grundrecht auf gute Verwaltung entspringende Recht auf Parteigehör den vom Informationsaustausch unmittelbar und mittelbar Betroffenen bereits im Stadium

⁶⁵⁹ EuGH v. 17.7.2014 – C-141/12 und C-372/12, Y.S., Rn. 67; 5.11.2014 – C-166/13, Mukarubega, Rn. 44; 17.12.2015 – C-419/14, WebMindLicenses, Rn. 83.

⁶⁶⁰ EuGH v. 18.12.2008 – C-349/07, Sopropé, Rn. 36; 22.10.2013 – C-276/12, Sabou, Rn. 38; 17.12.2015 – C-419/14, WebMindLicenses, Rn. 84.

⁶⁶¹ EuGH v. 18.12.2008 – C-349/07, Sopropé, Rn. 38; 10.9.2013 – C-383/13, PPU, Rn. 35; 22.10.2013 – C-276/12, Sabou, Rn. 38.

⁶⁶² EuGH v. 24.10.1996 – C-32/95 P, Kommission/Lisrestal u.a., Rn. 21; 18.12.2008 – C-349/07, Sopropé, Rn. 37; 22.10.2013 – C-276/12, Sabou, Rn. 38.

⁶⁶³ *Ehrke-Rabel*, Gemeinschaftsrecht und österreichisches Abgabenverfahren, 109 ff.

der Informationsbeschaffung oder sogar bereits vor Stellung des Informationsersuchens Rechte einräumt. Bei allen Formen des unter Abschnitt VIII.3. dargestellten Informationsaustausches geht es zunächst um die Erhebung von besteuereungsrelevanten Informationen. Dieses Stadium nennt der EuGH „Ermittlungsphase“. In der Ermittlungsphase werden Informationen gesammelt. Zu ihr zählt der EuGH auch Auskunfts- und Ermittlungersuchen einer Behörde an die andere. An die Ermittlungsphase schließt sich die kontradiktorische Phase zwischen dem Steuerpflichtigen und der Steuerverwaltung an. Diese Phase beginnt, so der EuGH, mit der Versendung des Vorschlages zur Berichtigung an den Steuerpflichtigen.⁶⁶⁴ Das Einholen und Sammeln von Informationen verpflichtet die Behörde, so der EuGH, nicht zur Anzeige an den Steuerpflichtigen und zur Einholung seiner Stellungnahme.⁶⁶⁵ Dasselbe gilt für die von einer ersuchten Abgabenbehörde übermittelte Auskunft und für die von dieser ersuchten Behörde durchgeführten Vorermittlungen einschließlich der Vernehmung von Zeugen.⁶⁶⁶

Zusammenfassend ergibt sich daraus für die Amtshilfe auf Ersuchen, dass eine ersuchende Abgabenbehörde unionsrechtlich weder verpflichtet ist, den betroffenen Steuerpflichtigen über das Ersuchen zu informieren, noch ihn zur Stellungnahme einzuladen. Solange das Ermittlungsverfahren andauert, muss sie dem betroffenen Steuerpflichtigen weder die eingegangenen Informationen noch die eingegangenen Ermittlungsergebnisse zur Kenntnis bringen.⁶⁶⁷ Im Rahmen ihrer Verfahrensautonomie bleibt es den Mitgliedstaaten jedoch unbenommen, den Anspruch auf rechtliches Gehör auch auf die Ermittlungsphase auszudehnen.⁶⁶⁸ Im Urteil Sabou hat der EuGH festgehalten, dass dieses Ergebnis für die Ermittlungsphase gilt. Mit der daran anschließenden kontradiktorischen Phase zwischen der Steuerverwaltung und dem betroffenen Steuerpflichtigen musste er sich nicht befassen. Er hat jedoch klar zwischen der Ermittlungs- und der kontradiktorischen Phase unterschieden, deren Beginn er zum Zeitpunkt der Versendung eines Vorschlags zur Berichtigung verortet hat.⁶⁶⁹ Diese Aussage hat er später wiederholt und betont, dass erst die kontradiktorische Phase, die mit der Versendung

⁶⁶⁴ EuGH v. 22.10.2013 – C-276/12, Sabou, Rn. 40.

⁶⁶⁵ EuGH v. 22.10.2013 – C-276/12, Sabou, Rn. 41.

⁶⁶⁶ EuGH v. 22.10.2013 – C-276/12, Sabou, Rn. 43; 6.10.2020 – C-245/19 und C-246/19, Luxemburg/B u.a., Rn. 81.

⁶⁶⁷ EuGH v. 22.10.2013 – C-276/12, Sabou, Rn. 44.

⁶⁶⁸ EuGH v. 22.10.2013 – C-276/12, Sabou, Rn. 45.

⁶⁶⁹ EuGH v. 22.10.2013 – C-276/12, Sabou, Rn. 40.

des Nachforderungs- oder Berichtigungsvorschlages an den Steuerpflichtigen beginnt, das Anhörungsrecht des Steuerpflichtigen „impliziert“.⁶⁷⁰

Aus diesen Entscheidungen ist abzuleiten, dass dem von einem zwischenstaatlichen Informationsaustausch betroffenen Steuerpflichtigen spätestens in der kontradiktorischen Phase rechtliches Gehör zu gewähren ist.⁶⁷¹ Dies bedeutet in den Fällen des klassischen Informationsaustausches auf Ersuchen, dass die ersuchende Behörde die erhaltenen Informationen und Ermittlungsergebnisse dem betroffenen Steuerpflichtigen erst dann zur Kenntnis bringen muss, wenn sie einen Vorschlag zur Nachforderung von Abgaben unterbreitet. Für aktive gemeinsame Prüfungen wird der Ermittlungsbericht grundsätzlich jenes Dokument sein, das (zumindest in Österreich und in Deutschland) zur Grundlage für eine Steuernachforderung gemacht wird. Dieses Dokument ist dem betroffenen Steuerpflichtigen zur Wahrung des rechtlichen Gehörs zur Kenntnis zu bringen.⁶⁷²

Der EuGH hat es allerdings in einer Angelegenheit betreffend den Zugang der Öffentlichkeit zu einem städtebaulichen Konzept im Anwendungsbereich einer Richtlinie für unionsrechtlich zulässig gehalten, dass eine nicht gerechtfertigte Ablehnung von rechtlichem Gehör im zweitinstanzlichen Verfahren geheilt werden kann, wenn „*alle Optionen noch offen sind und die Heilung in diesem Verfahrensstadium noch eine im Hinblick auf den Ausgang des Entscheidungsverfahrens effektive öffentliche Beteiligung ermöglicht.*“⁶⁷³ Das Recht auf Parteigehör stellt daher auch im Unionsrecht ein bloß relatives Verfahrensrecht dar. Es ist zu wahren, dessen Missachtung kann jedoch im Rechtsmittelverfahren saniert werden, so sichergestellt ist, dass das Gericht umfassend über den Rechtsbehelf und das Vorbringen des Verfahrensmangels befinden kann.

d. Das Recht auf einen wirksamen Rechtsbehelf

aa. Regelungsgegenstand und Einschränkungen

Art. 47 EuGrC garantiert das Recht auf einen wirksamen Rechtsbehelf und ein unparteiisches Gericht. Es bietet Schutz vor willkürlichen oder unver-

⁶⁷⁰ EuGH v. 6.10.2020 – C-245/19 und C-246/19, Luxemburg/B u.a., Rn. 81.

⁶⁷¹ Vgl. dazu ausführlich *Gunacker-Slawitsch*, ÖStZ 2015, 256 (259 ff.).

⁶⁷² So schon *Čičin-Šain/Ehrke-Rabel/Englisch*, WTJ 2018, 586 (586 ff.).

⁶⁷³ EuGH v. 15.1.2013 – C-416/10, Krizan, Rn. 91.

hältnismäßigen Eingriffen der öffentlichen Gewalt in die Sphäre der privaten Betätigung einer natürlichen oder juristischen Person.⁶⁷⁴ Dabei handelt es sich um einen allgemeinen Grundsatz des Unionsrechts.⁶⁷⁵ Daher kann sich eine juristische Person grundsätzlich auf Art. 47 EuGrC berufen, um einen sie belastenden Rechtsakt wie etwa die Anordnung zur Übermittlung von Informationen oder eine wegen Nichtbeachtung der Anordnung verhängte Sanktion gerichtlich anzufechten.⁶⁷⁶ Es kann allein auf der Grundlage von Art. 47 EuGrC geltend gemacht werden, ohne dass dessen Inhalt durch andere Bestimmungen des Unionsrechts oder durch Bestimmungen des innerstaatlichen Rechts der Mitgliedstaaten konkretisiert werden müsste.⁶⁷⁷ Um sich darauf berufen zu können, muss allerdings ein Eingriff in durch die EuGrC garantierte Rechte und Freiheiten geltend gemacht werden.⁶⁷⁸

Nach der Rsp. des EuGH erfordert die Wirksamkeit der durch Art. 47 EuGrC gewährleisteten gerichtlichen Kontrolle, dass der Betroffene Kenntnis von den Gründen erlangen kann, auf denen die ihm gegenüber ergangene Entscheidung einer Verwaltungsbehörde beruht, sei es anhand der Entscheidung selbst oder durch eine auf seinen Antrag hin erfolgte Mitteilung dieser Gründe – unbeschadet der Befugnis des zuständigen Gerichts, von der betreffenden Behörde die Übermittlung der Gründe zu verlangen. Die Mitteilung der Gründe soll es dem Steuerpflichtigen ermöglichen, seine Rechte unter bestmöglichen Bedingungen zu verteidigen und in Kenntnis aller Umstände zu entscheiden, ob es für ihn von Nutzen ist, das zuständige Gericht anzurufen, und um dieses Gericht vollständig in die Lage zu versetzen, die Kontrolle der Rechtmäßigkeit der fraglichen nationalen Entscheidung auszuüben.⁶⁷⁹

⁶⁷⁴ Für viele EuGH v. 14.5.2020 – C-924/19 PPU und C-925/19 PPU, Rn. 127; 18.12.2014 – C-562/13, Abdida, Rn. 45; 19.6.2018 – C-181/16, Gnandi, Rn. 52.

⁶⁷⁵ EuGH v. 21.9.1989 – C-46/87 und C-227/88, Hoechst/Kommission, Rn. 19; 13.9.2018 – C-358/16, UBS Europe u.a., Rn. 56; 6.10.2020 – C-245/19 und C-246/19, Luxemburg/B u.a., Rn. 57.

⁶⁷⁶ EuGH v. 16.5.2017 – C-682/15, Berlioz Investment Fund, Rn. 51 und 52; 6.10.2020 – C-245/19 und C-246/19, Luxemburg/B u.a., Rn. 58.

⁶⁷⁷ EuGH v. 17.4.2018 – C-414/16, Egenberger, Rn. 78; 29.7.2019 – C-556/17, Torubarov, Rn. 56; 6.10.2020 – C-245/19 und C-246/19, Luxemburg/B u.a., Rn. 54.

⁶⁷⁸ EuGH v. 6.10.2020 – C-245/19 und C-246/19, Luxemburg/B u.a., Rn. 55.

⁶⁷⁹ EuGH v. 8.5.2019 – C-230/18, PI/Landesdirektion Tirol, Rn. 78; 4.6.2013 – C-300/11, Rn. 53; 16.5.2017 – C-682/15, Berlioz Investment Fund, Rn. 84.

Der Anspruch auf einen wirksamen Rechtsbehelf ist integraler Bestandteil der Wahrung der Verteidigungsrechte, eines allgemeinen Grundsatzes des Unionsrechts, und verlangt, in jedem Verfahren gehört zu werden. Er ist durch Art. 47 und 48 EuGrC verbürgt und setzt voraus, dass die Verwaltung mit aller gebotenen Aufmerksamkeit die Erklärungen der betroffenen Parteien zur Kenntnis nimmt, indem sie sorgfältig und unparteiisch alle relevanten Gesichtspunkte des Einzelfalls untersucht und ihre Entscheidung eingehend begründet. Die Pflicht, eine Entscheidung hinreichend spezifisch und konkret zu begründen, um es dem Betroffenen zu ermöglichen, die Gründe für die Ablehnung seines Antrages zu verstehen, ergibt sich somit aus dem Grundsatz der Wahrung der Verteidigungsrechte.⁶⁸⁰

Die Pflicht zur Wahrung der Verteidigungsrechte der Adressaten von Entscheidungen, die ihre Interessen spürbar beeinträchtigen, ist somit grundsätzlich den Verwaltungen der Mitgliedstaaten auferlegt, wenn sie Maßnahmen treffen, die in den Geltungsbereich des Unionsrechts fallen.⁶⁸¹

Eine Einschränkung dieses Rechts auf einen wirksamen Rechtsbehelf muss den Voraussetzungen des Art. 52 Abs. 1 EuGrC genügen (siehe dazu schon vorher unter Abschnitt VIII.10.b.). Zum Wesensgehalt des Rechts auf einen wirksamen Rechtsbehelf gehört, dass eine Person, die Inhaberin dieses Rechts ist, Zugang zu einem Gericht erhalten kann, das über die Befugnis verfügt, die Achtung der ihr durch das Unionsrecht garantierten Rechte sicherzustellen und zu diesem Zweck alle für die bei ihm anhängige Streitigkeit relevanten Tatsachen- und Rechtsfragen zu prüfen.⁶⁸² Eine Beschränkung, die gesetzlich vorgesehen ist und den Wesensgehalt des Grundrechts nicht verletzt, muss schließlich noch dem Grundsatz der Verhältnismäßigkeit gerecht werden und einer von der Union anerkannten dem Gemeinwohl dienenden Zielsetzung tatsächlich entsprechen.⁶⁸³ Der EuGH erkennt das Ziel, einen Beitrag zur Bekämpfung internationalen Steuerbetrugs und internati-

⁶⁸⁰ EuGH v. 8.5.2019 – C-230/18, PI/Landesdirektion Tirol, Rn. 79; unter Berufung auf EuGH v. 5.11.2014 – C-166/13, Mukarubega, Rn. 43, 45 und 48.

⁶⁸¹ EuGH v. 8.5.2019 – C-230/18, PI/Landesdirektion Tirol, Rn. 80; 5.11.2014 – C-166/13, Mukarubega, Rn. 50.

⁶⁸² EuGH v. 6.10.2020 – C-245/19 und C-246/19, Luxemburg/B u.a., Rn. 66; unter Verweis auf EuGH v. 6.11.2012 – C-199/11, Otis, Rn. 49; 12.12.2019 – C-433/18, Aktiva Finants, Rn. 36.

⁶⁸³ EuGH v. 6.10.2020 – C-245/19 und C-246/19, Luxemburg/B u.a., Rn. 85; unter Verweis auf EuGH v. 5.7.2017 – C-190/16, Fries, Rn. 39; 12.7.2018 – C-540/16, Spika u.a., Rn. 40.

onaler Steuerhinterziehung durch die Verstärkung der Behördenkooperation zu leisten, ausdrücklich als eine dem Gemeinwohl dienende Zielsetzung der Union i.S.v. Art. 52 Abs. 1 EuGrC an.⁶⁸⁴ Diese Zielsetzung erlaubt die Einschränkung der Ausübung der durch die Art. 7, 8 und 47 EuGrC garantierten Rechte „einzeln oder zusammen genommen“.⁶⁸⁵

bb. Das Recht auf einen wirksamen Rechtsbehelf für den vom Informationsaustausch unmittelbar betroffenen Steuerpflichtigen

Ein Bescheid, mit dem ein Informationsersuchen von einem Mitgliedstaat an einen anderen gerichtet wird, das einen Dritten zur Informationsbereitstellung an den ersuchten Mitgliedstaat verpflichtet, fällt nach Auffassung des EuGH in die Phase der Voruntersuchungen betreffend einen bestimmten Steuerpflichtigen. In dieser Phase bedarf es für den Steuerpflichtigen selbst keines Rechtsbehelfes, da er im Rahmen des nachfolgenden kontradiktorischen Verfahrens seinen Rechtsschutz wahren kann.⁶⁸⁶

Diese Nachforderungsentscheidung muss dem betroffenen Steuerpflichtigen zur Wahrung des Art. 47 EuGrC einen wirksamen Rechtsbehelf zugestehen. Dies setzt voraus, dass das mit dem Rechtsstreit im Ergebnis befasste Gericht zur Prüfung aller für die Entscheidung des Rechtsstreits relevanten rechtlichen und tatsächlichen Fragen und vor allem befugt sein muss, zu prüfen, ob die Beweise, auf denen die Nachforderungsentscheidung beruht, nicht unter Verletzung der dem Steuerpflichtigen durch das Unionsrecht garantierten Rechte und Freiheiten erlangt oder verwendet worden sind.⁶⁸⁷ Im Rechtsbehelf gegen eine Steuernachforderung, die auf Informationen als Beweise gestützt wird, welche im Rahmen der zwischenstaatlichen Behördenkooperation erlangt worden sind, können daher inzident die Anordnung sowie die Bedingungen der Erhebung und der Verwendung der auf ihrer Grundlage

⁶⁸⁴ EuGH v. 22.10.2013 – C-276/12, Sabou, Rn. 32; 17.12.2015 – C-419/14, WebMindLicenses, Rn. 76; 26.2.2019 – C-135/17, X, Rn. 74 und Rn. 75; 6.10.2020 – C-245/19 und C-246/19, Luxemburg/B u.a., Rn. 87.

⁶⁸⁵ EuGH v. 6.10.2020 – C-245/19 und C-246/19, Luxemburg/B u.a., Rn. 87.

⁶⁸⁶ EuGH v. 6.10.2020 – C-245/19 und C-246/19, Luxemburg/B u.a., Rn. 89, 93; 16.5.2017 – C-682/15, Berlioz Investment Fund, Rn. 46, 47 und 77.

⁶⁸⁷ EuGH v. 6.10.2020 – C-245/19 und C-246/19, Luxemburg/B u.a., Rn. 82; unter Verweis auf EuGH v. 17.12.2015 – C-419/14, WebMindLicenses, Rn. 87 bis 89.

gesammelten Beweise gerügt werden.⁶⁸⁸ So hat ein Gericht im Rahmen eines wirksamen Rechtsbehelfes zu prüfen, ob die dem Abgabenbescheid zugrunde gelegten Beweise im Einklang mit den unionsrechtlich garantierten Rechten erlangt wurden, oder es muss sich zumindest aufgrund einer in einem anderen Verfahren (etwa von einem Strafgericht) im Rahmen eines kontradiktorischen Verfahrens bereits geübten Nachprüfung vergewissern können, dass die Beweise im Einklang mit dem Unionsrecht erlangt wurden.⁶⁸⁹

Der EuGH verlangt drastische Konsequenzen, wenn diese Überprüfung nicht möglich ist und so das Recht auf einen gerichtlichen Rechtsbehelf nicht wirksam ist oder wenn zu Tage tritt, dass ein anderes durch das Unionsrecht garantiertes Recht verletzt worden ist: Die unter Verletzung des Unionsrechts erhobenen Beweise sind zurückzuweisen und die angefochtene Entscheidung, die sich auf diese Beweise gründet, ist aufzuheben, weil sie deswegen keine Grundlage hat.⁶⁹⁰ In solchen Fällen kommt also ein Beweisverwertungsverbot zum Tragen. Das Beweisverwertungsverbot gilt auch dann, wenn die zuständigen Gerichte nicht befugt sind, über die Rechtmäßigkeit der Beweiserlangung zu befinden.⁶⁹¹

cc. Das Recht auf einen wirksamen Rechtsbehelf für den vom Informationsaustausch passiv betroffenen Dritten

Beinhaltet ein Informationsersuchen betreffend einen bestimmten Steuerpflichtigen auch Informationen über einen Dritten, der zu diesem Steuerpflichtigen in einer wirtschaftlichen Beziehung steht – ohne dass der Dritte selbst zur Informationsweitergabe verpflichtet wurde –, so berührt die Weitergabe dieser Informationen an eine öffentliche Stelle die Sphäre der privaten Betätigung dieses Dritten, auch wenn es sich „nur“ um Rechts-, Bank- oder Finanzinformationen oder ganz allgemein wirtschaftlichen Informationen über einen Kunden oder Geschäftspartner handelt. Dies gilt selbst dann, wenn dieser Eingriff in keiner Weise als den Kern der Betäti-

⁶⁸⁸ EuGH v. 6.10.2020 – C-245/19 und C-246/19, Luxemburg/B u.a., Rn. 83.

⁶⁸⁹ EuGH v. 17.12.2015 – C-419/14, WebMindLicenses, Rn. 88.

⁶⁹⁰ EuGH v. 17.12.2015 – C-419/14, WebMindLicenses, Rn. 89.

⁶⁹¹ EuGH v. 17.12.2015 – C-419/14, WebMindLicenses, Rn. 91.

gung berührend angesehen werden kann.⁶⁹² Daher muss diesem Dritten nach Art. 47 EuGrC grundsätzlich das Recht auf einen wirksamen Rechtsbehelf zugestanden werden.⁶⁹³

Dieses Recht kann jedoch eingeschränkt werden, solange nicht der Wesensgehalt von Art. 47 EuGrC berührt wird. Da ein solcher Dritter nicht zur Weiterleitung der Informationen verpflichtet ist und daher im Zusammenhang mit der Informationsübermittlung keine Sanktionen zu erwarten hat, sieht der EuGH den Wesensgehalt des Grundrechts nicht als berührt, zumal all-fällige Schadenersatzansprüche im Wege der Staatshaftung geltend gemacht werden können.⁶⁹⁴

dd. Das Recht auf einen wirksamen Rechtsbehelf für den vom Informationsaustausch aktiv betroffenen Dritten

Informationsersuchen werden bisweilen nicht an den betroffenen Steuerpflichtigen selbst, sondern an einen Dritten gerichtet, der mit einem betroffenen Steuerpflichtigen in der Regel Rechtsbeziehungen unterhält. Im Regelfall handelt es sich dabei um Finanzinstitute, Arbeitgeber oder auch juristische Personen, an denen ein betroffener Steuerpflichtiger beteiligt ist oder zu denen er in besonderen Auftragsverhältnissen steht. Ergeht im Rahmen der zwischenstaatlichen Behördenkooperation ein Informationsersuchen an einen solchen Dritten, stellt sich die Frage, ob ihm nach der EuGrC ein Rechtsbehelf gegen das Informationsersuchen einzuräumen ist.

Die Anordnung zur Übermittlung von Informationen oder die Verhängung einer Sanktion wegen Nichtbeachtung einer solchen Anordnung stellt einen Eingriff in die Freiheit der privaten Betätigung einer natürlichen oder juristischen Person dar (Art. 15 EuGrC), die nach der EuGrC vor willkürlichen oder unverhältnismäßigen Eingriffen der öffentlichen Gewalt geschützt ist.⁶⁹⁵

⁶⁹² EuGH v. 6.10.2020 – C-245/19 und C-246/19, Luxemburg/B u.a., Rn. 96; unter Verweis auf EGMR v. 16.6.2015 – 75292/10, Othymia Investments BV/Niederlande, § 37; 7.7.2015 – 28005/12, M.N. u.a./San Marino, §§ 51 und 54; 22.12.2015 – 28601/11, G.S.B./Schweiz, §§ 51 und 93.

⁶⁹³ EuGH v. 6.10.2020 – C-245/19 und C-246/19, Luxemburg/B u.a., Rn. 97.

⁶⁹⁴ EuGH v. 6.10.2020 C-245/19 und C-246/19, Luxemburg/B u.a., Rn. 97 bis 104.

⁶⁹⁵ EuGH v. 21.9.1989, 46/87 und 227/88, Hoechst/Kommission, Rn. 19; 13.9.2018 – C-358/16, UBS Europe u.a., Rn. 56; EuGH v. 16.5.2017 – C-682/15, Berlioz Investment Fund, Rn. 51; 6.10.2020 – C-245/19 und C-246/19, Luxemburg/B u.a., Rn. 57.

Dieser Schutz kann auch von einer juristischen Person im Wege des Art. 47 EuGrC geltend gemacht werden.⁶⁹⁶

Auch das Recht auf einen wirksamen Rechtsbehelf darf nach Maßgabe des Art. 52 Abs. 1 EuGrC beschränkt werden. Der EuGH hat zur AmtshilfeRL, die insoweit der MwSt-ZusammenarbeitsVO vergleichbar ist, festgestellt, dass der Unionsgesetzgeber eine solche Einschränkung nicht vorgenommen hat, sodass es den Mitgliedstaaten freisteht, die Ausübung unter Beachtung der unionsrechtlichen Vorgaben zu beschränken.⁶⁹⁷

Kann eine Person aber einen Rechtsbehelf erst gegen jene Entscheidung einlegen, in der der Verstoß gegen ein Informationsersuchen festgestellt und eine Sanktion verhängt worden ist, genießt diese Person keinen wirksamen gerichtlichen Rechtsschutz i.S.d. Art. 47 EuGrC.⁶⁹⁸ Damit wird der Wesensgehalt dieses Verfahrensrechts nicht geachtet, sodass die mitgliedstaatliche Einschränkung gegen Art. 52 Abs. 1 EuGrC verstößt.⁶⁹⁹ Eine betroffene Person kann ihren Rechtsbehelf gegen das Informationsersuchen dann unmittelbar auf Art. 47 EuGrC stützen. Die nationalen Gerichte müssen den Rechtsbehelf zulassen.⁷⁰⁰ Mit diesem Rechtsbehelf kann freilich nur die Verpflichtung des Dritten zur Informationsübermittlung, nicht aber die Situation des durch die Information betroffenen Steuerpflichtigen bekämpft werden. So kann ein zur Informationsbeschaffung verpflichteter Dritter etwa in Frage stellen, ob es sich bei der angeforderten Information um eine solche handelt, deren Beschaffung von der MwSt-ZusammenarbeitsVO erfasst ist.

11. Fazit

Der Vollzug des harmonisierten Mehrwertsteuersystems ist in einer sich zunehmend digitalisierenden und globalisierenden (Wirtschafts-)Welt in hohem Maße auf den kooperativen Einsatz finanzbehördlicher Kontrollressourcen mehrerer Staaten angewiesen. Die MwSt-ZusammenarbeitsVO schafft hierfür einen Rechtsrahmen, der durchaus praktikabel erscheint. In

⁶⁹⁶ EuGH v. 16.5.2017 – C-682/15, *Berlioz Investment Fund*, Rn. 51 und 52; 6.10.2020 – C-245/19 und C-246/19, *Luxemburg/B u.a.*, Rn. 58.

⁶⁹⁷ EuGH v. 6.10.2020 – C-245/19 und C-246/19, *Luxemburg/B u.a.*, Rn. 64.

⁶⁹⁸ EuGH v. 6.10.2020 – C-245/19 und C-246/19, *Luxemburg/B u.a.*, Rn. 68.

⁶⁹⁹ EuGH v. 6.10.2020 – C-245/19 und C-246/19, *Luxemburg/B u.a.*, Rn. 69.

⁷⁰⁰ EuGH v. 17.4.2018 – C-44/16, *Egenberger*, Rn.78; 29.7.2019 – C-556/17, *Torubarov*, Rn. 56; 6.10.2020 – C-245/19 und C-246/19, *Luxemburg/B u.a.*, Rn. 54.

praxi werden sich Reibungsverluste, die einem aus ökonomischer Sicht „idealen“, also maximal effizienten Vollzug entgegenstehen, schwerlich vermeiden lassen. Dass bei aller Fokussierung auf einen effizienten Vollzug die Grund- und Freiheitsrechte der von Vollzugsmaßnahmen betroffenen Personen gewahrt werden müssen, ist mit Nachdruck zu betonen.

IX. Zusammenfassung

Mit der fortschreitenden Digitalisierung des Wirtschaftslebens geht eine Veränderung des Konsumverhaltens einher. Die vielfältigen digitalen Geschäftsmodelle haben eine starke Zunahme des elektronischen Geschäftsverkehrs ermöglicht. Die unter die umsatzsteuerrechtlichen Normen zu subsumierenden Sachverhalte haben sich demnach verändert. Die Grundsätze des Mehrwertsteuersystems sind jedoch gleichgeblieben und sind auch bei digitalen Geschäftsmodellen zu berücksichtigen. Die für die umsatzsteuerrechtliche Beurteilung einer digitalisierten Wirtschaftswelt besonders relevanten Grundlagen legten *Tina Ehrke-Rabel*, *Stefan Hammerl* und *Lily Zechner* unter Abschnitt II. dar.

Mit der Veränderung des Konsumverhaltens ändern sich auch die umsatzsteuerrechtlichen Normen als solche. Unter Abschnitt III. stellten die drei Autoren umsatzsteuerrechtliche Sondervorschriften für grenzüberschreitende Lieferungen und auf elektronischem Weg erbrachte Dienstleistungen dar.

Unter Abschnitt IV. wurden Onlinedienstleistungen, die gegen Bereitstellung von Datennutzungsrechten angeboten werden, umsatzsteuerrechtlich eingeordnet. Dabei wurde gezeigt, dass die Daten, die der Nutzer des Onlinedienstes dem Onlinediensteanbieter zur Verarbeitung überlässt, Entgelt im umsatzsteuerrechtlichen Sinn sein können.

Zu den neuartigen Wirtschaftsphänomenen gehören auch die vielfältigen Geschäftsmodelle der sog. „Sharing Economy“, bei denen die Plattform die Funktion eines offenen Marktplatzes für die vorübergehende Nutzung von Gegenständen oder Dienstleistungen einnimmt. Die umsatzsteuerrechtliche Beurteilung dieser Geschäftsmodelle nahmen *Tina Ehrke-Rabel* und *Lily Zechner* unter Abschnitt V. vor. Hier wurde argumentiert, dass in Fällen, in denen der Plattformbetreiber als „Herr“ des über die Plattform abgewickelten Geschäfts auftritt, von Handeln im eigenen Namen auszugehen ist.

In Abschnitt VI. zeigten *Tina Ehrke-Rabel* und *Lily Zechner*, dass sich auch blockchainbasierte Geschäftsmodelle materiellrechtlich einordnen lassen. Sie legten jedoch anhand des Beispiels Bitcoin dar, dass eine Entscheidung des EuGH, die in wirtschaftlicher Betrachtungsweise getroffen wurde, heute nicht mehr „anwendbar“ ist, wenn sich die wirtschaftliche Realität hinter dem Wirtschaftsphänomen geändert hat.

Der Wandel der umsatzsteuerrechtlichen Normen manifestiert sich auch in einer intensiveren Einbindung von Plattformbetreibern in den Umsatzsteuervollzug. Art. 9a MwStDVO und Art. 14a MwStRL, die jeweils die Plattformbetreiber zu den Erbringern der über ihre Plattformen ermöglichten Leistungen erklären, sowie die neu ausgestalteten Aufzeichnungspflichten und Haftungen wurden von *Stefan Hammerl* und *Lily Zechner* unter Abschnitt VII. dargestellt und kritisch gewürdigt.

Darüber hinaus wird die mitgliedstaatliche Kooperation verstärkt, um die richtige Festsetzung der Mehrwertsteuer sicherzustellen und den Mehrwertsteuerbetrug zu bekämpfen. Wie *Tina Ehrke-Rabel* in Abschnitt VIII. gezeigt hat, wird hierfür ein gemeinsames System der Zusammenarbeit zwischen den Mitgliedstaaten – vor allem hinsichtlich des Informationsaustausches – eingerichtet, bei der die zuständigen mitgliedstaatlichen Behörden einander Amtshilfe gewähren und mit der Kommission zusammenarbeiten.

ifst-Schriften 2021 / 2020 / 2019

2021

Nr. 538 *Ehrke-Rabel/Hammerl/Zechner*, Umsatzsteuer in einer digitalisierten Welt

2020

Nr. 533 *Hötzel/Krüger/Niermann/Scherer/Lehmann*, Unternehmensfinanzierung durch Ausgabe von Kryptotoken – Besteuerung in Deutschland und in der Schweiz

Nr. 534 *Marquardsen*, Einstimmigkeit in Steuerfragen – Reformbedarf?

Nr. 535 *Heidecke/Wilmanns*, Verrechnungspreise im Lichte der Coronapandemie – Kurz-, mittel- und langfristige Perspektiven

Nr. 536 *Heidecke et al.*, Verrechnungspreise und Digitalisierung: I. Verrechnungspreise in digitalen und sich digitalisierenden Geschäftsmodellen – Bestandsaufnahme und Leitlinien

Nr. 537 *Oestreicher/Muntermann/Schwager*, Verrechnungspreise und Digitalisierung: II. Empirische Analyse – Konsequenzen für die transaktionsbezogene Gewinnaufteilung

2019

Nr. 527 *Hey/Schwarz/Reimer/Karpen/Kirchhof*, Chancen guter Gesetzgebung in einer komplexen Welt, Redemanuskripte zur Tagung am 21. und 22. November 2018

Nr. 528 *Joisten/Spierts/Heijnen/Ratzenhofer*, Reform der Erfassung von Share Deals bei der Grunderwerbsteuer

Nr. 529 *Salder*, Die Liquiditätslücke bei der Einfuhrumsatzbesteuerung in Deutschland: Reformbedarf und Reformoptionen

Nr. 530 *Scheffler/Hey*, Aktuelle Fragen der Grundsteuerreform: Wirkungen und Gesetzgebungskompetenz

Nr. 531 *Strüber/von Donat*, Die Anwendung des Beihilfeverbots auf steuerliche Maßnahmen der Mitgliedstaaten – Von der Ausnahme zur Regel?

Nr. 532 *Haase/Kuen/Nonnenmacher*, Einführung der Forschungszulage: Eine Chance für den innovativen Mittelstand?